



**Universidade do Minho**  
Escola de Direito

Luis Manuel Lopes Branco Pica

**Uma Administração Tributária Artificialmente “Inteligente”?**  
**Entre a integração da inteligência artificial no procedimento tributário, o direito à autodeterminação dos obrigados tributários e as tensões e problemáticas na mutação do sistema de gestão fiscal**





**Universidade do Minho**

Escola de Direito

Luís Manuel Lopes Branco Pica

**Uma Administração Tributária Artificialmente "Inteligente"? Entre a integração da inteligência artificial no procedimento tributário, o direito à autodeterminação dos obrigados tributários e as tensões e problemáticas na mutação do sistema de gestão fiscal**

Tese Doutoramento em Ciências Jurídicas  
Especialidade em Ciências Jurídicas Públicas

Trabalho efetuado sob a orientação do  
**Professor Doutor Joaquim Freitas da Rocha**

## DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor, através do RepositóriUM da Universidade do Minho.

Licença concedida aos utilizadores deste trabalho



Atribuição-SemDerivações  
CC BY-ND

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>

## AGRADECIMENTOS

A dissertação de doutoramento que ora se apresenta é fruto de um conjunto de motivações, profissionais e pessoais, e que são personalizadas em algumas pessoas.

Agradeço, à Universidade do Minho e, em especial, à Escola de Direito, na pessoa dos seus profissionais, os quais, desde sempre, contribuíram, ajudaram e esclareceram, com toda a simpatia e profissionalismo e desde os inícios da minha vida académica, em todas as dúvidas.

Um agradecimento muito especial, ao Prof. Doutor Joaquim Freitas da Rocha, o qual aceitou orientar a presente dissertação e contribuiu, com a elevada exigência, rigor científico, com a sua qualidade humana e pessoal, nas várias fases da minha vida académica e, principalmente, na elaboração desta dissertação.

Ao Mário, à Marta e à Leticia, por toda a amizade e apoio.

## DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho acadêmico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Mais declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

## Uma Administração Tributária Artificialmente "Inteligente"?

Entre a integração da inteligência artificial no procedimento tributário, o direito à autodeterminação dos obrigados tributários e as tensões e problemáticas na mutação do sistema de gestão fiscal

### RESUMO

O procedimento tributário corresponde a um conjunto sequencial e ordenado de atos, legalmente e cronologicamente estabelecidos, cujo término está direcionado para uma decisão de um órgão administrativo determinado. Tradicionalmente, este procedimento tributário é assente numa base burocrática, manual e baseada nos recursos humanos que integram a Administração Tributária, estando esta incumbida de aplicar as normas fiscais, por via dos vários procedimentos que integram o sistema de gestão fiscal.

Contudo, os sistemas de gestão fiscal clássicos - cujos atos são direcionados, eminentemente, para a supervisão e controlo de riquezas internas -, revelam-se ultrapassados e insuficientes, em virtude dos novos desafios operados pela globalização, a abertura de mercados e o aproveitamento de medidas fiscais mais vantajosas. Por isso, torna-se necessário dar cumprimento às exigências constitucionais que legitimam a integração de instrumentos inovadores e baseados nas novas tecnologias de informação e comunicação. Neste sentido, a adoção por sistemas de inteligência artificial, permite dar cumprimento aos desideratos prosseguidos pela administração, reformulando a sua atividade funcional e os vários procedimentos vigentes.

A legitimação dada pela integração de sistemas inteligentes, não pode, contudo, deixar de proteger e promover os direitos dos obrigados tributários. É que, perante um Estado de Direito Democrático, baseado na dignidade da pessoa humana, a "coisificação" dos contribuintes é um limite intransponível e inalienável. As tensões, as problemáticas e os desafios operados perante os interesses que são colocados em jogo, são suficientes para admitir a necessidade de um estudo e de uma discussão sobre a integração de sistemas inteligentes no procedimento tributário, sobre a reformulação da atividade funcional da administração e os limites que devem ser considerados na adoção de sistemas de inteligência artificial.

**Palavras-Chave:** Inteligência Artificial; Administração Tributária artificialmente "inteligente"; sistema de gestão fiscal artificialmente "inteligente"; dados pessoais; direitos dos obrigados tributários.

## Artificially "Intelligent" Tax Administration?

Between the integration of artificial intelligence into tax procedure, the right of taxpayers, and the tensions and problematics in the mutation of the tax management system

### ABSTRACT

The functional activity of the Tax Administration corresponds to a modelled set of acts, legally and chronologically established, for the achievement of a result expressed by the competent administrative body.

Traditionally, the tax procedure that legally covers the set of acts performed by the administration is based on a bureaucratic, manual, and human resource-based basis within this administrative body. On the other hand, the activity of the administration is geared towards conducting internal acts and answering questions raised within the scope of the legal-tax relations established.

The classic legal models that are faced with an internal geography and based on traditional manual activity are outdated and insufficient according to the new challenges arising from globalization, the opening of markets and the use of more advantageous tax measures. Therefore, it becomes necessary to comply with the constitutional requirements that legitimize the integration of innovative instruments based on new information and communication technologies. The adoption of artificial intelligence systems applied to the tax management system enables compliance with the objectives pursued by the administration, reformulating its functional activity and the tax procedure itself.

The legitimation given to the integration of intelligent systems cannot, however, fail to protect and promote the rights of those liable to tax. In a Democratic Rule of Law based on human dignity, the "objectification" of taxpayers is an insurmountable and inalienable limit that is not admissible. The tensions, the problems and the challenges faced by both interests that are placed in the legal chessboard legitimize the study and discussion on the integration of intelligent systems in the tax procedure, the reformulation of the administration's activity and the limits that must be considered in the adoption of these artificial intelligence mechanisms.

**Keywords:** Artificial Intelligence; "intelligent" tax administration; "intelligent" tax management system; personal data; rights of the tax obliged.



# ÍNDICE

RESUMO.....	v
ABSTRACT .....	vi
ÍNDICE.....	vii
ABREVIATURAS .....	xvi
INTRODUÇÃO.....	1
1. Coordenadas introdutórias .....	1
2. Enquadramento ao objeto de estudo .....	1
3. Da atualidade e pertinência do tema.....	6
a. Escassez legislativa, doutrinal e jurisprudencial.....	6
b. Escassez acadêmica .....	9
4. Da sequência sistemática e expositiva .....	10
5. Precisoões terminológicas: a inteligência artificial, a digitalização e automatização procedimental e o sistema de gestão fiscal “ <i>inteligente</i> ” .....	14

## PARTE I

### UMA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ARTIFICIALMENTE "INTELIGENTE"

#### CAPÍTULO I

##### A INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL, OS DADOS PESSOAIS E O SISTEMA DE GESTÃO FISCAL

1. A inteligência artificial, a Administração Tributária e o sistema de gestão fiscal .....	27
---	----

2.	A inteligência artificial e a necessidade dos dados pessoais dos obrigados tributários..	31
2.1.	Ponto de partida .....	31
2.2.	Os canais de comunicação e a inteligência artificial .....	33
2.3.	A importância das obrigações tributárias declarativas .....	36
2.4.	O intercâmbio de informação tributária entre Estados e a inteligência artificial .....	42
2.5.	Os sistemas inteligentes enquanto instrumentos de leitura massiva de dados pessoais .....	45
2.6.	A inteligência artificial na racionalização dos meios informativos para identificação e prevenção de fenómenos patológicos .....	46
3.	A inteligência artificial e a dimensão preventiva, confirmativa e decisória da Administração Tributária artificialmente “ <i>inteligente</i> ” .....	49

## CAPÍTULO II

### OS PRINCÍPIOS JURÍDICO-CONSTITUCIONAIS ENQUANTO FUNDAMENTOS POSITIVOS DE UM SISTEMA DE GESTÃO FISCAL ARTIFICIALMENTE “INTELIGENTE”

1.	Ponto de partida .....	53
2.	O princípio da legalidade .....	55
3.	Os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança .....	61
4.	A busca pela eficiência funcional e pelo interesse público .....	64
4.1.	A busca e concretização do interesse público .....	64
4.2.	A busca e concretização da eficiência administrativa .....	70
5.	O princípio da igualdade tributária .....	74
5.1.	O sistema de gestão fiscal artificialmente “ <i>inteligente</i> ” e o princípio da capacidade contributiva .....	74
5.2.	O princípio do inquisitório num sistema de gestão fiscal artificialmente “ <i>inteligente</i> ” .....	82

5.3. A função participativa de um sistema de gestão fiscal artificialmente "inteligente"	86
5.4. A função interpretativa de um sistema de gestão fiscal "inteligente" .....	89
5.5. Os perfis de risco em matéria tributária e o princípio da capacidade contributiva..	93

### CAPÍTULO III

#### O SISTEMA DE GESTÃO FISCAL ARTIFICIALMENTE "INTELIGENTE"

1. Ponto de partida .....	99
2. A natureza (não) jurídica dos sistemas inteligentes aplicados à gestão das normas fiscais .....	101
3. <i>As normas jurídicas informatizadas</i> e os algoritmos do sistema de gestão fiscal artificialmente "inteligente" .....	108
4. A qualificação do ato administrativo eletrónico .....	115
5. A automatização do sistema de gestão fiscal: do <i>modelo pleno</i> ao ( <i>modelo semipleno e modelo assistencial</i> ) .....	123
5.1. Considerações preliminares e concetuais .....	123
5.2. O modelo pleno (ou o sistema de gestão fiscal automatizado) .....	125
5.3. O modelo misto (ou sistema de gestão fiscal semi-automatizado) .....	127
5.4. O modelo assistencial (ou sistema de gestão fiscal tecnologicamente auxiliar) ....	131
5.5. Considerações críticas e posição adotada .....	134
6. O equilíbrio funcional num sistema de gestão fiscal artificialmente "inteligente" .....	140
6.1. Enquadramento analítico .....	140
6.2. A burocracia administrativa e as medidas e práticas administrativas .....	142
6.3. Os riscos e as perigosidades funcionais .....	145

## CAPÍTULO IV

### AS TÉCNICAS E MEDIDAS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ARTIFICIALMENTE “INTELIGENTE”

1. O redimensionamento das técnicas e medidas administrativas da Administração Tributária artificialmente “ <i>inteligente</i> ” .....	151
1.1. Ponto de partida .....	151
1.2. O redimensionamento interno (informativo) da Administração Tributária artificialmente “ <i>inteligente</i> ” .....	152
1.3. O redimensionamento externo (estrutural) da Administração Tributária artificialmente “ <i>inteligente</i> ” .....	155
1.4. O (re)dimensionamento procedimental e tecnicista da Administração Tributária artificialmente “ <i>inteligente</i> ” .....	160
2. As (novas) técnicas de prevenção contra fenómenos patológicos: <i>os perfis de risco em matéria tributária</i> .....	166
2.1. Considerações preliminares sobre os <i>perfis de risco em matéria tributária</i> .....	166
2.1.1. Dimensão objetivista.....	168
2.1.2. Dimensão subjetivista .....	171
2.1.3. Dimensão teleológica.....	176
2.1.4. Dimensão procedimental .....	178
2.2. A aplicabilidade dos <i>perfis de riscos</i> na gestão do sistema fiscal: considerações críticas.....	183
3. As presunções jurídicas e a Administração Tributária artificialmente “ <i>inteligente</i> ” .....	189
3.1. Ponto de partida .....	189
3.2. O conceito de presunção jurídica e os pressupostos analíticos como instrumento de aplicabilidade ao Direito Tributário .....	191
3.2.1. O conceito de presunção jurídica em matéria tributária.....	191

3.2.2. As presunções legais e a Administração Tributária artificialmente “inteligente” .....	197
3.2.3. As presunções <i>hominis</i> e a Administração Tributária artificialmente “inteligente” .....	204
3.3. A qualificação das presunções criadas pela inteligência artificial .....	208
3.3.1. As ilações criadas pela inteligência artificial enquanto presunções <i>hominis</i> .....	208
3.3.2. A ilusão das presunções criadas pela inteligência artificial.....	214
3.4. O problema da presunção de inocência nos <i>perfis de risco em matéria tributária</i> .....	218
3.4.1. Ponto de partida .....	219
3.4.2. A <i>dimensão negativa</i> ou <i>patológica</i> .....	220
3.4.3. A <i>dimensão positiva</i> ou <i>não patológica</i> .....	223
3.5. As presunções jurídicas criadas pela inteligência artificial: na esteira da tributação por métodos indiretos? .....	227
3.6. Posição adotada .....	235

## PARTE II

### AS TENSÕES E PROBLEMÁTICAS DE UM SISTEMA DE GESTÃO FISCAL ARTIFICIALMENTE “INTELIGENTE” E OS DIREITOS DOS OBRIGADOS TRIBUTÁRIOS

#### CAPÍTULO I

#### OS PRINCÍPIOS JURÍDICO-CONSTITUCIONAIS ENQUANTO LIMITES AXIOLÓGICOS NUM SISTEMA DE GESTÃO FISCAL ARTIFICIALMENTE "INTELIGENTE"

1. Direito, sistema jurídico e instrumentos de inteligência artificial .....	243
2. A adstrição do sistema inteligente ao princípio do Estado de Direito e aos direitos fundamentais dos obrigados tributários .....	247
3. O princípio da legalidade enquanto limite negativo.....	250
4. O princípio da igualdade tributária enquanto limite negativo.....	256

5. O princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança enquanto limite negativo	262
6. O princípio da eficiência administrativa enquanto limite negativo.....	265

## CAPÍTULO II

### OS PROBLEMAS DERIVADOS DOS DADOS PESSOAIS ENQUANTO LIMITES FUNCIONAIS NA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ARTIFICIALMENTE "INTELIGENTE"

1. O direito fundamental à reserva da vida privada e à autodeterminação informativa dos obrigados tributários.....	269
1.1. Enquadramento normativo .....	269
1.2. A exigência de instrumentos de tutela dos dados pessoais das pessoas coletivas enquanto obrigados tributários .....	273
1.3. Os direitos de controlo sobre os dados pessoais dos obrigados tributários.....	281
1.4. O princípio da proibição do excesso (ou princípio da proporcionalidade em sentido amplo).....	285
1.5. A duração da informação: a prescrição e caducidade enquanto institutos de delimitação temporal no tratamento dos dados pessoais em matéria tributária ..	291
2. Os cuidados e deveres da Administração Tributária artificialmente “inteligente” no tratamento dos dados pessoais.....	296
2.1. Conceito de dados pessoais simples e de natureza sensível.....	296
2.2. A (falta de) uniformidade na catalogação dos dados pessoais na utilização dos <i>perfis de risco</i> .....	299
2.3. A segurança dos dados pessoais armazenados .....	302
2.4. As avaliações de impacto .....	307
2.5. Considerações críticas e posição adotada.....	313
3. As decisões automatizadas e a Administração Tributária artificialmente “inteligente”. 317	
3.1. Ponto de partida .....	317

3.2. A (in)admissibilidade de uma Administração Tributária artificialmente "inteligente" à luz do Regulamento Geral de Proteção de Dados .....	318
3.3. A intervenção humana na Administração Tributária artificialmente "inteligente" .	323
3.4. A relevância jurídica dos atos enquanto limite da Administração Tributária artificialmente "inteligente" .....	326
3.5. A busca da verdade material e a (falta de) ponderação factual pela Administração Tributária artificialmente " <i>inteligente</i> ".....	328
4. A publicidade das decisões enquanto limite da Administração Tributária artificialmente "inteligente" .....	334
4.1. A publicidade do código-fonte enquanto garante da transparência administrativa	334
4.2. O dever de fundamentação dos atos praticados pela Administração Tributária artificialmente "inteligente" .....	342
5. Considerações críticas e posição adotada .....	349

### **CAPÍTULO III**

#### **OS MEIOS DE REAÇÃO DOS OBRIGADOS TRIBUTÁRIOS PERANTE OS ATOS PRATICADOS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ARTIFICIALMENTE "INTELIGENTE"**

1. As garantias ativas dos contribuintes face ao tratamento dos dados pessoais pela Administração Tributária artificialmente " <i>inteligente</i> " .....	359
2. Meios de reação direta das pessoas singulares.....	360
2.1. Enquadramento sistémico .....	360
2.2. Meios gratuitos .....	362
2.3. Meios jurisdicionais.....	364
3. Meios de reação direta das pessoas coletivas .....	366
3.1. Meios gratuitos .....	366
3.2. Meios jurisdicionais.....	371

4. O direito de participação enquanto meio de reação indireta dos dados pessoais dos obrigados tributários.....	382
---	-----

## CAPÍTULO IV

### A RESPONSABILIDADE CIVIL PELOS ATOS PRATICADOS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ARTIFICIALMENTE "INTELIGENTE" E OS MEIOS ALTERNATIVOS PARA TUTELA INDIRETA DOS OBRIGADOS TRIBUTÁRIOS

1. Considerações preliminares .....	387
2. A responsabilização da inteligência artificial utilizada pela Administração Tributária ...	389
2.1. A imputabilidade dos danos causados pela Administração Tributária artificialmente "inteligente" .....	389
2.2. O elemento gerador do dano e a sua imputabilidade subjetiva .....	392
3. As possíveis soluções para a responsabilidade da Administração Tributária artificialmente "inteligente" .....	397
3.1. Ponto de partida .....	397
3.2. A responsabilidade civil extracontratual do Estado e a atuação da Administração Tributária artificialmente "inteligente" .....	398
3.2.1. Enquadramento sistémico e normativo .....	398
3.2.2. Admissibilidade de aplicação do Regime Jurídico da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado à atuação da Administração Tributária artificialmente "inteligente" .....	400
3.2.3. A obrigação de indemnizar .....	403
3.3. Meios alternativos de ressarcimento dos danos causados pela inteligência artificial	404
3.3.1. O problema da insuficiência dos institutos clássicos: busca de novas soluções? .....	404
3.3.2. Os fundos de compensação enquanto instrumentos de garantia pelos atos ilícitos praticados pela Administração Tributária inteligente .....	406



3.3.3. A atribuição de personalidade jurídica à inteligência artificial: uma terceira via para a sua responsabilização? .....	411
4. Considerações críticas.....	417
<b>CONCLUSÕES .....</b>	<b>425</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>437</b>

## ABREVIATURAS

AO - *Abgabenordnung*

ATA- Autoridade Tributária e Aduaneira

BVerfG – *Bundesverfassungsgericht*

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa e Tributária

CC – Código Civil

CDFUE – Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia

CE – *Constitución Española*

CEE – Comunidade Económica Europeia

Cfr. – Confrontar

CNPD – Comissão Nacional de Proteção dos Dados

CPA – Código do Procedimento Administrativo

CPC – Código do Processo Civil

CPCI – Código de Processo das Contribuições e Impostos

CPP – Código de Processo Penal

CPPT – Código de Procedimento e de Processo Tributário

CPTA – Código do Processo nos Tribunais Administrativos

CRP – Constituição da República Portuguesa

DUDH – Declaração Universal dos Direitos Humanos

EM – Estado-Membro

FATCA - *Foreign Account Tax Compliance Act*

IA – Inteligência Artificial

IEC – Impostos Especiais sobre o Consumo

(C)IMT – (Código do) Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas

(C)IRC – (Código do) Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

(C)IRS – (Código do) Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

(C)IVA – (Código do) Imposto sobre o Valor Acrescentado

(C)IS – (Código do) Imposto de Selo

LADA - Lei de Acesso aos Documentos da Administração

LGT – Lei Geral Tributária

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

RCPITA – Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária e Aduaneira

RGPD – Regulamento Geral de Proteção de Dados

RJAT – Regime Jurídico da Arbitragem Tributária

STA – Supremo Tribunal Administrativo

STJ – Supremo Tribunal de Justiça

TC – Tribunal Constitucional

TCAN – Tribunal Central Administrativo Norte

TCAS – Tribunal Central Administrativo Sul

TEDH – Tribunal Europeu dos Direitos Humanos

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

TRIPS - *Agreement on Trade-Related Aspects of Intellectual Property Rights*

UE – União Europeia

Vol. – Volume

VwVfG - *Verwaltungsverfahrensgesetz*

v.g - *verbi gratia*

# INTRODUÇÃO

## 1. Coordenadas introdutórias

A presente introdução procurará uma abordagem inicial sobre os objetivos que se pretendem atingir com esta dissertação de doutoramento. Empregando-se o termo “dissertação” para expressar a ideia de um estudo científico movido em prol de um objetivo concreto, procura-se, em primeiro lugar, a identificação de uma problemática concreta, para posteriormente dar seguimento ao seu desenvolvimento e à concreta resolução, segundo um quadro sistémico determinado ou determinável. A metodologia científica apresentada resultará, assim, como uma necessidade que é imprescindível invocar e que iremos anunciar quanto ao tema que nos serve de objeto. As indicações a fornecer, permitirão expressar as ideias basilares à investigação, à estruturação adotada e quais as premissas que devem servir de base ao presente estudo.

As presentes coordenadas ganharão sentido quando se expõe o motivo do objeto da presente investigação científica, principalmente quando a pertinência do tema ganha cada vez mais relevo no contexto social, económico e principalmente jurídico. O impulso ao desenvolvimento social gerado pelas tecnologias e informação e comunicação, traz agregado consigo novos desafios e novas problemáticas. Por isso, o impacto operado na gestão do sistema fiscal, no procedimento tributário e no próprio sistema jurídico-tributário, trará consequências que irão repercutir nos direitos e deveres dos contribuintes, justificando as presentes coordenadas.

## 2. Enquadramento ao objeto de estudo

*“Uma Administração Tributária Artificialmente “Inteligente”? Entre a integração da inteligência artificial no procedimento tributário, o direito à autodeterminação dos obrigados tributários e as tensões e problemáticas na mutação do sistema de gestão fiscal”.*

*O presente título, aparentemente longo, encerra, em si, o conteúdo que move o caminho a trilhar ao longo da dissertação ora apresentada, e que se apresenta perante a questão de saber se, a Administração Tributária poderá utilizar sistemas de inteligência artificial, para que estes venham aplicar, de forma totalmente automatizada e de forma mecânica, as normas fiscais correspondentes, no âmbito das relações jurídicas tributárias constituídas. Ou seja, procuramos saber se a utilização de sistemas inteligentes será admissível, ao ponto de substituir o homem da gestão do sistema fiscal, ou se, porventura, tal não será admissível, procurando investigar a forma de integração destes sistemas, para cumprimento dos propósitos fiscais da administração.*

A necessidade de desenvolvimento e de mutação operada no sistema de gestão fiscal surge pelo devir da própria evolução social, pois a administração é chamada a dar resposta a novas problemáticas e desafios, devendo socorrer-se de novos instrumentos e novas técnicas que permitam a concretização dos propósitos a que está incumbida, designadamente a arrecadação de receita fiscal. Evocam-se problemáticas que derivam da adoção pelas tecnologias de informação e comunicação, as quais, conseqüentemente, exponenciaram outros fenómenos como a globalização, a abertura dos mercados e a volatilidade das riquezas. Os aludidos fenómenos suscitam fortes palpitações no tecido económico, operando uma abertura dos mercados e a possibilidade de utilização de novos mecanismos e instrumentos ao dispor dos agentes económicos, designadamente expedientes e medidas negativas que originam graves assimetrias e distorções que causam uma forte erosão das bases tributáveis, prejudicando a arrecadação dos impostos devidos.

Neste contexto, as riquezas ganharam um fluxo e uma mobilidade cujos contornos são reformulados. Perante estas realidades, conjuntamente com a possibilidade de instrumentalização de medidas fiscais concorrenciais que permitam deslocalizar as riquezas para espaços fiscalmente vantajosos, tornou-se premente a insuficiência das técnicas e procedimentos tradicionais utilizados pelas administrações, revelando-se estas claramente inócuas e insuficientes, no sentido de identificar e agir na correção das assimetrias causadas. Isto porque, o critério funcional intrafronteirista, principalmente direcionado para as relações internas, antevê-se insuficiente, pois, por via dos fenómenos de abertura dos mercados e de expansão das relações económicas, sociais e políticas, é necessário dar enfoque a um critério funcional amplo e geograficamente mais abrangente.

A adoção por técnicas, instrumentos e procedimentos, que sejam perspectivados mediante um critério amplo de cooperação e de massificação dos atos a praticar pela administração, permitirá acompanhar a evolução das relações económicas, mitigando os efeitos negativos derivados da globalização dos mercados e à abertura dos mesmos. Tratando-se de fenómenos que causam importantes erosões das bases tributáveis, os Estados estão obrigados a integrar na gestão do sistema fiscal, instrumentos que lhes permitam aplicar as normas jurídicas de forma eficiente, sistémica e com vista à cobrança dos impostos, e à concretização dos bens e valores jurídicos a salvaguardar.

Os mercados, as regras de concorrência fiscal, a criação de meios artificiosos de aproveitamento de medidas fiscais concedidas por espaços, territórios e Estados fiscalmente mais favoráveis, a volatilidade das riquezas geradas, e, mais importante, a facilidade com que todos esses fenómenos se relacionam entre si, constituem verdadeiras demandas para a reformulação de sistema de gestão fiscal. Consequentemente, o próprio Direito é chamado a acompanhar estas novas problemáticas e posições, procurando a resolução das tensões e problemáticas que são apresentadas perante estes fenómenos. Por isso, exige-se a adoção por técnicas mais eficientes, e que permitam dar respostas a estas novas necessidades. Neste campo, não poderá ser negado que o advento das novas tecnologias de informação e comunicação convergiu com esta necessidade de acompanhamento da sociedade, constituindo uma importante fonte fundamentadora do desenvolvimento do Direito Tributário adjetivo (mas, também, substantivo). Enquanto fundamento impulsionador da reformulação do sistema de gestão fiscal, as novas tecnologias de informação e de comunicação, os instrumentos de inteligência artificial e os sistemas mecanizados de tratamento massivo de dados pessoais constituem uma importante janela de tecnicidade que não poderá ser negligenciada.

O aproveitamento dos benefícios e das vantagens estratégicas que as novas tecnologias proporcionam, são um importante critério para fundamentar a sua adoção pelos Estados. Neste contexto, a sua integração traz consigo a reformulação dos procedimentos, dos mecanismos e das técnicas que a Administração Tributária tem ao seu dispor, para a aplicação das normas fiscais. Por isso, entendemos que a reformulação dos procedimentos tributários, das medidas e técnicas administrativas que integram a atividade funcional da administração e, também, a própria relação estabelecida entre o Estado e os contribuintes, suscitam palpitações no arquétipo administrativo-tributário. A digitalização dos procedimentos e da atuação da

administração, dá lugar a uma era de pós-modernidade que se materializou numa lógica de *administração maquinal* assente em novos instrumentos de atuação e segundo uma nova visão mais ampla e abrangente. Daí que se perspetive que, a administração entendida na atual ordem jurídica, seja encarada segundo uma *administração de massas*, pois a proliferação das riquezas, a complexificação das riquezas e a conseqüente instrumentalização do imposto às necessidades coletivas do Estado, pressupõe um acervo informacional considerável. A dinamização, democratização, participação e colaboração recíproca que inevitavelmente resulta num acervo informacional, que se compreende abrangente, é projetado nas várias dimensões funcionais que a Administração Tributária é chamada a praticar (preventiva, confirmativa, corretiva e/ou executória).

Todavia, se é certo que o advento das novas tecnologias se projeta perante um espectro de abrangência que se incorpora nos vários domínios da sociedade moderna e que se desenvolve mediante as características de permeabilidade que lhes são inerentes, não será menos certo afirmar que perante esta permeabilidade a condução destes instrumentos comporta tensões que não podem ser negligenciadas. A certeza dos benefícios não pode desconsiderar o epicentro matricial que deve ser acautelado em qualquer relação jurídica e que se materializa na essência do homem e na sua posição perante os outros e perante o próprio Estado.

Não obstante o exposto, a nossa dissertação não poderá deixar de fazer uma abordagem sobre as tensões e os limites que estes instrumentos tecnológicos comportam num ordenamento jurídico de base humanista. Embora os benefícios sejam inegáveis, requer-se uma abordagem adequada e ponderada, que considere os diferentes aspetos, a fim de a reformulação exigida ser provida de lógica e coerente. É que, a integração destes instrumentos trará consigo uma importante fonte restritiva de direitos que subjaz a sua própria necessidade funcional. O acesso a um acervo informacional, que traduz uma forte restrição ao direito à privacidade e intimidade dos titulares dos dados pessoais, conduz-nos à necessidade de identificação de uma disciplina específica que consagre uma tutela assertiva, sólida e sistémica dos direitos e interesses legalmente protegidos dos mesmos. Por isso, impõe-se, desde já, apresentar uma das principais tensões evidenciadas, e que se materializa no conflito entre eficiência administrativa e a privacidade dos obrigados tributários, decorrendo da subjugação dos dados pessoais destes, aos interesses financeiros estaduais. Há uma componente de

reestruturação, que torna a necessidade de implementação da inteligência artificial, no domínio de aplicação das normas fiscais como necessária e adequada aos interesses do Estado, mas que não pode decorrer da subjugação total e desprotegida dos dados pessoais dos contribuintes. É, assim, nesta premência, que o Direito - acompanhando essa evolução social – se deve adentrar enquanto desejo jurídico explícito e completo de regulamentação destes instrumentos tecnológicos de transmutação do sistema jurídico.

Por isso, a delimitação do objeto de estudo, não pode deixar de confrontar a questão sobre o equilíbrio a que o legislador se vê confrontado e que se ambiciona difícil. Isto porque, por um lado, os direitos dos contribuintes têm o escopo de proteção que procura a salvaguarda do bem jurídico primordial para a vida em sociedade e que são considerados inalienáveis; por outro lado, os interesses económicos e financeiros do Estado - obtidos por via da instrumentalização do imposto e demais tributos - que resultam na materialização de um conjunto de obrigações e de deveres morais associados ao naturalismo humano e levam à corporificação do custo de vida na sociedade.

Alcançar esse equilíbrio requer, portanto, padrões de compromisso sérios e justificados segundo um quadro normativo coerente e sistemicamente apresentado.

A presente dissertação procurará, assim, delimitar como fonte de estudo, a lógica de integração das novas tecnologias, aplicadas ao domínio de gestão do sistema fiscal, devendo apresentar os fundamentos positivos, os seus limites, as tensões originadas e a forma como devem ser preservados os bens e valores jurídicos de um sistema jurídico. É esta premissa que está subjacente a este estudo e que se traduz na seguinte ideia: *analisar a forma como a inteligência artificial se articula no domínio de gestão do sistema fiscal, e particularmente no procedimento tributário, com todas as suas singularidades e efeitos. Contudo, a sua integração deve ser encarada segundo as estruturas do Estado de Direito e na conceção deste enquanto critério matricial de um sistema jurídico, pelo que a implementação deste instrumento deve respeitar os pressupostos que emergem daquele princípio fundamental e que constitui uma importante pedra angular na tutela dos direitos e interesses dos contribuintes.*

O esforço de compreensão dos termos enunciados encaminha-nos para um estudo sobre o caminho a prosseguir futuramente, e que se materializa na ideia de uma administração tributária artificialmente “inteligente”, mas identificando as tensões, os limites e as



problemáticas que podem emergir da reformulação do sistema de gestão fiscal, gerido por sistemas de inteligência artificial.

### **3. Da atualidade e pertinência do tema**

São dois os motivos que nos levam a concretizar um estudo científico que englobe o Direito Informático e o Direito Tributário. Os motivos assinalados apresentam-se segundo uma escassez e parco desenvolvimento a dois níveis: i) o nível legislativo, doutrinal e jurisprudencial representam uma aridez teórica que se apresenta desigual na crescente importância que o tema assume; ii) a nível académico, não poderemos dizer que o tema não tem vindo a ser objeto de estudo e análise pela academia, mas as dimensões apresentadas, a densidade científica, as questões enunciadas e respetivas soluções e, ainda, a pouca sistematização académica têm apresentado um défice preocupante e que merece atenção.

Ambos os motivos têm como denominador comum, a aridez de contributos face à importância que o tema e o objeto de estudo merecem, e cuja pertinência atual é inegável. Vejamos.

#### **a. Escassez legislativa, doutrinal e jurisprudencial**

A análise científica é motivada por um critério de escassez legislativa, doutrinal e jurisprudencial, uma vez que a integração de sistemas inteligentes ao domínio do procedimento tributário traz consigo a alteração de um sistema funcional, e consequentemente do próprio tecido normativo existente. Contudo, é reconhecido que os processos de digitalização e informatização da atividade administrativa - e dos vários procedimentos tributários - permitem concretizar os postulados de eficiência e boa-administração que se exigem no sistema de gestão fiscal. Todavia, não se poderá deixar de compreender que, a integração de sistemas ditos “inteligentes” exige o acesso a um acervo informacional enorme sobre os contribuintes e as manifestações de riqueza. Por isso, a influência direta dos instrumentos de inteligência artificial, aplicados ao domínio da gestão dos impostos, deve reconhecer um núcleo duro que

seja resistente às mutações da ordem social, e que, em concreto, se materialize num fundo principiológico coerente e que permita a integração dos mesmos, segundo uma base axiológica coerente que afaste discricionariedades e arbítrios.

A concretização do nosso propósito assentará numa densificação das estruturas principiológicas, normativas, doutrinárias e jurisprudenciais, as quais não foram ainda alvo de um estudo teórico adequado, quando perspectivados segundo o objeto da nossa investigação científica. Em termos simples, procuraremos contribuir para uma melhor compreensão do cosmos jurídico-tributário, constitucional e, também, administrativista, de modo a identificar um conjunto de pressupostos que permitam dar compreensão à integração destes sistemas ditos “inteligentes”, e à sua extensão. Para além disso, a lógica assentará, também, na identificação das estruturas funcionais, normativas e procedimentais que se exteriorizam no plano concreto da relação jurídica tributária e que modificam a esfera jurídica dos contribuintes. Como nos propusemos a analisar a integração destes instrumentos inteligentes - atenta a abrangência de cada uma das questões que iremos tratar -, optamos por analisar criticamente, e com maior profundidade, os pontos que são alvo de lacuna e que, eventualmente, carecem de aprofundamento jurídico, doutrinário e jurisprudencial e que necessitam de correção e de cimentação para efeitos de Direito a constituir.

Os estudos doutrinários existentes e os escassos contributos normativos que têm sido criados até ao momento, não tem ajudado para adotar um estudo sistémico, completo e coerente sobre a integração dos sistemas inteligentes ao domínio do Direito Tributário. Porém, todos estes contributos são setoriais, gerais e/ou abstratos, pois não se detêm sobre aspetos concretos que o Direito Tributário exige – distintamente à legislação aprovada recentemente e adotada em alguns ordenamentos jurídicos (*v.g* ordenamento jurídico alemão). Por outro lado, também não se preocupam na axiologia própria que fundamenta a integração destes sistemas, e que não pode ser desconsiderada para uma compreensão dos limites da inteligência artificial e dos direitos que os contribuintes merecem e de que são titulares na ordem jurídica. A articulação entre o Direito da Informática e o Direito Tributário, obedece a um pulsar próprio e a um dinamismo idiossincrático que se caracteriza pelos primados de eficiência e de boa gestão de um sistema fiscal que se requer completo e coerente, pelo que, o estudo deste tema carece de uma transversalidade que não tem merecido atenção na comunidade científica.

Da mesma forma, os impulsos legislativos têm sido poucos e escassos e sempre na procura de uma generalização que, por vezes, resulta anacrónica, principalmente num domínio tão específico e especial como são os impostos. Recentemente, o novo Regulamento Geral de Proteção de Dados Pessoais procurou dar uma resposta à utilização dos dados pessoais através de sistemas automatizados, aprovando medidas normativas que permitem mitigar os efeitos negativos que possam advir do tratamento automatizado de dados pessoais. Também, a Proposta de Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho<sup>1</sup> tem vindo a demonstrar as recentes preocupações sobre esta realidade tecnológica, e que subjaz um desenvolvimento das relações existentes.

Desconhecem-se, assim, contributos doutrinários e/ou jurisprudenciais que tenham adotado um pensamento idêntico a este que pretendemos trilhar, pelo que, identitariamente, a nossa investigação mostrar-se-á única no plano científico. Ignorando a componente tributária da atuação dos sistemas de inteligência artificial, encontramos que a análise do tema é já reveladora de inovação e de falta de profundidade doutrinária. Quando aplicados ao domínio concreto do Direito Tributário, encontramos que as especificidades inovadoras são ainda maiores e que merecem uma atenção especial.

Percebemos que, o tema é complexo e que nos movemos sobre áreas cinzentas que carecem de consolidação normativa, doutrinária e jurisprudencial, mas a identidade de tratamento do tema justifica plenamente que se procure dar um pequeno e humilde contributo nesta matéria. Mas, procuraremos uma abordagem distinta aos pequenos contributos sectoriais já existentes, pois iremos promover um estudo que inicie a abordagem dogmática e axiológica que move a adoção por instrumentos de inteligência artificial no domínio do Direito Tributário, bem como os impactos que podem e devem ser assumidos, perante uma ordem jurídica que não pode ser negligenciada e esquecida.

---

<sup>1</sup> Proposta de Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho, COM(2021), da Comissão Europeia, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0206&from=EN>, consultado em 06/08/2021.

## b. Escassez académica

A circunstância do tema objeto de estudo ser, relativamente, recente e os contributos normativos, doutrinários e jurisprudenciais serem escassos, levou a própria academia a não abordar a temática com a densidade exigida e merecida.

A academia - designadamente as Faculdades Portuguesas e Estrangeiras - apenas muito recentemente tem procurado o estudo sobre a aplicação das novas tecnologias aplicadas ao Direito Tributário, abordando a temática de forma leve e sem adentrar-se em domínios concretos de aplicabilidade. Ainda que existam estudos académicos sobre a temática geral, que de forma muito útil e pertinente enriquecem o plano académico sobre inteligência artificial, verificamos que, pela análise dos estudos académicos existentes, as faculdades, e a academia em geral, não demonstrou, até muito recentemente, interesse na temática. Por isso, não existe um estudo consolidado, nem com densidade suficiente, que permita uma sistematização jurídica adequada. *De jure condendo*, muito menos existem obras que especificamente se debrucem sobre a aplicabilidade da inteligência artificial na gestão do sistema fiscal, ou da sua integração no procedimento tributário. Com efeito, um estudo geral nas academias sobre inteligência artificial, sobre proteção de dados pessoais tratados por sistemas automatizados, ou, ainda, sobre estas temáticas - partindo de uma abordagem geral - é francamente redutora e direcionada, em algumas Faculdades, apenas como estudos de especialização.

Assumindo a academia um importante contributo no desenvolvimento científico, tecnológico e na própria formação dos cidadãos, não podem as Universidades e as Faculdades isentar-se de integrar nos seus estudos, a própria abordagem sobre uma temática tão recente, tão pertinente e tão atual. Não podemos olvidar que, o tema assume contornos supranacionais e que tendem a elevar-se mediante uma expansão que merece atenção e que tende a crescer. Por isso, a aridez académica tem vindo a ser, muito recentemente, mitigada e tem vindo a ser dada a importância devida ao tema. À academia cabe, assim, dar o contributo merecido e o estudo suficiente, cuja densidade é necessária e que se lhe exige. O contributo exigido pela academia é necessário para que, o poder legislativo tenha as bases necessárias para adotar os mecanismos adequados à preparação e regulamentação destas realidades.

Com isto, não se defende o estudo dos sistemas inteligentes desde os primórdios da academia, ou seja, desde os estudos de primeiro ciclo, muito menos numa matéria tão específica como o Direito Tributário. O estudo pela academia deve ser reservado para planos avançados e pelo qual se procura uma investigação concreta sobre questões, problemáticas e tensões que podem ir desde o estudo do Direito da Informática, ao Direito Tributário e à sua ligação ao Direito Constitucional. A atuação dos sistemas inteligentes e a posição jurídica dos contribuintes merecem um estudo pela academia que seja constante, desenvolvido e sistémico. A sua posição não pode ser deixada à mercê dos poderes legislativos e administrativos, pelo que cabe à academia um contributo sobre a forma como os seus direitos e interesses legalmente protegidos devem ser acautelados. A inclusão de um estudo sobre a autodeterminação informacional dos contribuintes e a análise dos vários impactos que o tratamento dos dados pessoais assume no sistema tributário traduz uma base sólida que concretiza uma formação científica sólida que impende sobre a academia e que justifica a ideia de uma formação completa e integral perante um quadro tecnológico e jurídico adequado e atual.

Porque o Direito não é estanque, nem reside num cubo isolado e alheado de outras realidades, não poderá a academia negligenciar o latejar de novos desafios e desmerecer a pertinência e atualidade do tema para a sociedade atual. A falta de estudo na academia resulta, assim, num motivo que fundamenta a presente investigação científica e que fomenta a sua pertinência atual, assumindo um propósito de contribuir para a manutenção do tema e para a escalada de estudo pela academia.

#### **4. Da sequência sistemática e expositiva**

A presente investigação científica assume o propósito de contribuir para a enunciação de uma problemática cada vez mais pertinente, e que se materializa na integração das novas tecnologias de informação e comunicação na atividade administrativo-tributária. Mas, a integração de um instrumento potencialmente lesivo para os direitos e interesses legalmente protegidos dos obrigados tributários, origina tensões e problemáticas que não podem (nem devem) ser negligenciadas numa investigação desta dimensão.

Assumindo a teorização da problemática, na utilização dos sistemas inteligentes ao domínio de gestão do sistema fiscal, a nossa investigação passará por dois importantes segmentos: i) a identificação de uma integração coerente e sistémica dos sistemas inteligentes e tecnológicos aplicados ao domínio de gestão das normas fiscais; e ii) a identificação dos limites jurídicos e da sua articulação com os direitos dos contribuintes, os quais assentarão um complexo estrutural que potenciará um sistema jurídico-tributário ordenado e coerente.

Assim:

- i) A primeira parte servirá para delimitar os pressupostos estruturais e funcionais da inteligência artificial aplicada na gestão do sistema fiscal. Procuraremos identificar os impactos que as novas tecnologias de inteligência artificial assumem na gestão dos impostos, tendo sempre como premissa o procedimento de intercâmbio de informação tributária (nas suas diversas modalidades clássicas e também nas novas medidas impositivas internas, europeias e internacionais), bem como os movimentos estruturais e jurídicos que se mostram necessários adotar para uma perfeita harmonização sistémica dos valores e dos bens jurídicos identificados como pressupostos jurídico-dogmáticos no sistema jurídico. Este estudo de cariz eminentemente analítico pretende identificar a reformulação do sistema fiscal inteligente e os alicerces motivacionais que fundamentam a adoção por estes instrumentos. Procuraremos abordar de forma sistemática e analítica a integração de um sistema de inteligência artificial no domínio de aplicação das normas fiscais, quais os motivos que justificam esta implementação, bem como os impactos que a assunção destes originam num contexto de gestão fiscal apresentado. De um modo analítico exige-se a identificação das reformulações estruturais operadas e que se mostrem necessárias. Será também neste capítulo que intentaremos investigar a integração jurídica dos atos emanados pela inteligência artificial e que se perspetivam eminentemente perante uma dimensão preventiva que é característica da atividade da inteligência artificial

aplicada ao domínio de gestão do sistema fiscal. Concebemos que os *perfis de risco em matéria tributária* são particularmente um dos instrumentos mais importantes na atuação preventiva levada a cabo por estes instrumentos e que se caracterizam pelo tratamento massivo de dados pessoais para efeitos de aferir possíveis condutas baseadas em critérios e pressupostos probabilísticos. Particularmente, perceber e demonstrar a natureza jurídica assumida por estas presunções retiradas pela inteligência artificial de modo a tornar suscetível o seu enquadramento jurídico para efeitos de limitação dos danos que *poderão* advir da utilização destes *perfis de risco*;

- ii) A segunda parte será dedicada, analiticamente, à identificação dos limites que devem ser observados na adoção destes instrumentos de inteligência artificial, bem como da exigência de meios de reação concretos, a que os contribuintes poderão lançar mão, sempre que sofram agressões ilícitas na sua esfera jurídica e contendam com os seus direitos e interesses legalmente protegidos. Por outro lado, a implementação destes sistemas de inteligência artificial deve convocar os princípios e direitos fundamentais que constituem os alicerces de um Estado de Direito, pressupondo que a adoção por aqueles não pode deixar compreender o respeito pelos próprios contribuintes e pelos seus direitos, liberdades e garantias. Dai que se procure fornecer um conjunto de soluções que achamos conveniente assumir como premissas aquando da implementação e atuação destes instrumentos tecnológicos. A compreensão do tema acabará assim por se assumir num conjunto de premissas que pretendemos formular ao longo de todo o trabalho e sintetizar de forma coerente e sistemática nas conclusões finais a tecer. Intentará demonstrar-se durante todo o trabalho de investigação científica que é desenvolvido nesta dissertação que os novos fenómenos emergentes da integração de entes providos de inteligência artificial se erguem como imprescindíveis nos vários domínios em que se inserem, mas o processo de aperfeiçoamento de um sistema fiscal aplicado aos instrumentos artificiais comporta vicissitudes

próprias que devem ser criticadas e cujas soluções se procurará formular para um melhor entendimento da problemática.

Através da sistematização apresentada iremos procurar, num primeiro momento, uma análise sobre a estruturação administrativo-tributária baseada em sistemas de inteligência artificial, procurando identificar a forma como a gestão do sistema fiscal é modelada segundo a integração destas novas tecnologias no procedimento tributário. Seguidamente a esta investigação analítica, procuraremos já, no segundo momento, uma investigação juridicamente crítica e problematizante sobre os limites e as tensões verificadas aquando da colisão com os direitos dos obrigados tributários. A adoção por estes instrumentos, partindo sempre do pressuposto nuclear que é o contribuinte, exige uma abordagem teorizante e eminentemente crítica e construtiva para encontrar soluções concretas na modelação de um sistema de gestão fiscal gerido por uma Administração Tributária artificialmente “inteligente”.

Mas, este trabalho não é, nem pretende ser, um acervo de doutrina e jurisprudência sobre inteligência artificial e, muito menos, sobre os procedimentos tributários que são reformulados segundo uma lógica de mecanização tecnológica. Até porque, a novidade do tema e a ascensão vertiginosa destes instrumentos acarretam, ainda, uma incerteza legislativa que não é consolidada, pelo que a referência a estas fontes de direito será feita por via de referências breves que sustentam a nossa posição. Mais do que expor todas as posições sobre os temas, o que pretendemos é questionar a natureza e a forma como estes instrumentos se integram no atual contexto justributário, bem como sugerir outras soluções no que à tutela dos dados pessoais dos contribuintes diz respeito. Daí que usemos dar um humilde contributo sobre a integração da inteligência artificial num contexto de gestão do sistema fiscal e sobre a forma como devem ser encaradas as posições dos obrigados tributários.

Intentaremos levantar as questões e apresentar as possíveis respostas, na modesta expectativa que o nosso arrojo não seja confundido de soberberia ou insensatez, pretendendo unicamente dar um pequeno contributo sobre esta temática que se arroga já atual, mas escassa em contributos doutrinários, jurisprudências e legais.



## 5. Precisões terminológicas: a inteligência artificial, a digitalização e automatização procedimental e o sistema de gestão fiscal “inteligente”

O enquadramento ao tema objeto de estudo, não pode deixar de fazer referência a alguns conceitos que serão recorrentes ao longo do presente trabalho e que se mostrarão, por isso, necessários de interiorizar. A compreensão das problemáticas que iremos abordar ao longo do presente trabalho, obrigam-nos a delimitar, previamente, alguns conceitos e noções, sem os quais se tornará uma tarefa dantesca e hercúlea a compreensão de todo o trabalho ora apresentado.

Neste sentido, a primeira delimitação concetual deve partir do conceito geral a que alude o nosso trabalho, e sobre o qual pivota toda a investigação científica apresentada. Falamos essencialmente dos termos e conceitos de “*sistema inteligente*” ou “*sistemas de inteligência artificial*”. Em termos académicos, deve-se referir, desde já, que não existe uma noção uniforme e universalmente aceite, que nos permita dar cumprimento aos anseios concetuais enunciados. O mais adequado parece abordar a sua projeção funcional, destacando-se dois vetores concretos: *i)* a realização de tarefas por máquinas, prescindindo do homem e da sua capacidade racional e cognitiva; *ii)* que as soluções apresentadas são previamente convencionadas computacionalmente através de uma programação algorítmica<sup>2</sup>. Em termos jurídicos, a inteligência artificial aplicada ao domínio jurídico, implica uma aptidão não humana que gera um sentido probabilístico ao qual se imputam determinados efeitos jurídicos, partindo sempre de uma base previamente convencionada e determinada no algoritmo programado<sup>3</sup>.

---

<sup>2</sup> MAFALDA MIRANDA BARBOSA, *Inteligência Artificial. Entre a Utopia e a Distopia, Alguns Problemas Jurídicos*, Coimbra, Gestlegal, 2021; CHRISTIAN WÜRSCHINGER, “Künstliche Intelligenz – Zwischen Wunsch und Wirklichkeit”, in *Wirtschaftsinformatik & Management*, 2020, 86.

<sup>3</sup> “The algorithm, in general terms, can be defined as a process, a sequence of operations that allow to solve a problem in a finite number of steps, in compliance with two requirements: *i)* each step of the sequence must already predefine the next step and *ii)* the result to which the sequence tends to must be concrete, real, useful”. ALESSANDRA COIANTE, “The Automation of the Decision-making Process of the Public Administration in the Light of the Recent Opinion by the Italian Council of State Regarding the Draft of Regulations Concerning the Modalities of Digitalization in the Public Tender Procedures”, in *European Review of Digital Administration & Law - Erdal, Volume 2, Issue 1*, June-December, Aracneeditrice, 2021, p.239; LUÍS MANUEL PICA, “El uso de la Inteligencia Artificial por parte de las Administraciones Tributarias: ¿Una Necesidad o una Utopía?”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021, pp-532-533; GIULLIA

Deste modo, e para efeitos do presente trabalho, diremos que o *sistema inteligente* assentará, na nossa opinião, *na criação de máquinas artificiais com capacidade de pensamento análogas à do ser humano e ao seu pensamento inato enquanto ser racional, procurando a simulação de comportamentos humanos com o fim de as antecipar, utilizando, para o efeito, um algoritmo programado previamente pelo homem, e através do qual modelará um conjunto de resultados-base, que irão ser preenchidos posteriormente pelo tratamento massivo dos dados pessoais de entrada (inputs)*. Deste modo, os *sistemas inteligentes* são uma coleção de modelos artificiais (ou maquinais), através dos quais, e através da sua utilização, serão colocados problemas concretos, mas que anteriormente já foram delimitados informaticamente e programados no algoritmo, e resolvidos, tendo em consideração os dados pessoais de entrada.

Assim, mais que uma conduta “inteligente”, dir-se-á que estamos perante uma atuação silogista e mecânica, pois a capacidade de imitação da racionalidade do homem, acaba por ser uma ideia esotérica que é desprovida de algum sentido real. Por isso, entendemos que seja mais um conceito de aplicação mecanizada de processamento de massas, mas que é previamente programado pelo homem, para que o mesmo atue maquinamente e sem dependência do mesmo<sup>4</sup>. Existe assim uma clara dependência do homem, pois a suposta inteligência artificial (atualmente) reproduz as ideias humanas que são previamente programadas através de um algoritmo. O tratamento dos dados pessoais irá permitir despoletar os comandos fornecidos às problemáticas colocadas, partindo de uma atuação eminentemente mecânica e automatizada.

Neste sentido, os sistemas inteligentes desenvolvem-se como um instrumento de auxílio na gestão das tarefas a que o homem está adstrito e que deve praticar. Perante esta natureza instrumental, a sua aplicação é inteiramente concebível no domínio do Direito Tributário, podendo a *inteligência artificial* ou o *sistema inteligente* integrar-se no procedimento tributário e na mecanização do mesmo, pois enquanto um modelo de padronização da

---

AVANZINI, *Decisioni amministrative e algoritmi informatici. Predeterminazione, analisi predittiva e nuove forme di intellegibilità*, Nápoles, Editoria le Scientifica, 2019, p.5.

<sup>4</sup> MARTIN CHRISTOF KINDSMÜLLER, SANDRO LEUCHTER, DIRK SCHULZE-KISSING, LEON URBAS, “Modellierung und Simulation menschlichen Verhaltens als Methode der Mensch-Maschine-System-Forschung”, in *MMI-Interaktiv*, N.º.7, 2004, pp.4-16.

exteriorização da vontade (alinhado numa sequência lógica, ordenada e sistematizada), poderá o algoritmo reproduzir fielmente este modelo procedimental.

Neste sentido, entenderemos que um *sistema inteligente*, aplicado ao procedimento tributário, será um instrumento tecnológico, cuja programação feita pelo homem materializa-se na reprodução da atividade procedimental tributária, bastando-lhe a introdução dos dados dos contribuintes para, através do seu tratamento massivo, lhes dar aplicação concreta na relação jurídica tributária constituída. Será com base no conceito de *inteligência artificial (sistema inteligente)* que se poderá afirmar que a sua natureza é meramente instrumental, não assumindo, assim, composição sistémica ou estrutural<sup>5</sup>. Por isso, não podemos conceber o *sistema inteligente* enquanto sinónimo de *sistema de gestão fiscal*, já que a sua conexão surge apenas na instrumentalização dos primeiros, para a gestão dos impostos. A convergência surge no carácter instrumental dos *sistemas inteligentes*, os quais se materializam enquanto elemento de mecanização do procedimento tributário, produzindo-se um fenómeno de mecanização e automatização dos procedimentos tendentes à aplicação das normas fiscais.

Da mesma forma, não poderá o enunciado conceito ser confundido com a noção de *sistema fiscal*, pois este tende a ser empregue como um aglomerado de normas jurídicas que integram uma teia de meios exclusivos e que se materializam, *in casu*, nos impostos e na forma como os mesmos se articulam num sistema jurídico, para cumprimento e concretização de um propósito comum, como são os bens ou valores jurídicos de uma sociedade<sup>6</sup>.

Vemos, de facto, que os conceitos enunciados tendem a ser utilizados de forma acrítica, mas não podemos deixar de sufragar a sua diferença enquanto realidades distintas e que enunciam conceitos diferenciados e juridicamente bem delimitados. Por isso, enquanto um *sistema tributário* tende a representar um conjunto de impostos (e de normas jurídicas que os instrumentalizam) organizados de forma coerente e direccionados a um propósito comum, o

---

<sup>5</sup> RAMÓN BONELL COLMENERO, "Inteligencia Artificial, Análisis de Datos e Impacto en el Sistema Fiscal", in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021, p.352.

<sup>6</sup> "Será, assim, possível definir o 'sistema fiscal' como um agregado tendencialmente sistemático e completo de normas integradas num sistema jurídico que se serve do imposto como instrumento exclusivo, funcionalizando-o ao propósito principal de arrecadação de receita, com vista à preservação ou promoção de bens ou valores jurídicos fundamentais". HUGO FLORES DA SILVA, *Sistema fiscal português: is there such a thing? Pressupostos jurídico-dogmáticos para a Identificação de um conjunto coerente de impostos*, Lisboa, AAFDL Editora, 2021, p.263.

*sistema de gestão fiscal* pode ser identificado como um subsistema daquele e que procura a aplicação dos impostos (e demais tributos) e das normas tributárias aos casos concretos. Enquanto um assume uma natureza eminentemente dogmática e axiológica (sistema fiscal ou tributário), o outro tende a revestir-se mediante um perímetro adjetivo e de instrumentalidade que procura a aplicação dos meios exclusivos que são os impostos e demais tributos (sistema de gestão fiscal).

Será por via da integração dos sistemas de inteligência artificial, ao sistema de gestão fiscal, que poderemos invocar o que chamaremos de *sistema de gestão fiscal artificialmente “inteligente”*.

O *sistema de gestão fiscal artificialmente “inteligente”* caracteriza-se por um conjunto de normas jurídicas direcionadas à efetivação dos impostos e à sua aplicação pela Administração Tributária, a qual se socorre de sistemas tecnológicos e de inteligência artificial, para o efeito. Não podemos cair no erro de afirmar que são realidades análogas, pois apesar de um *sistema de gestão fiscal artificialmente “inteligente”* configurar um corpo normativo que procura o propósito funcional de aplicar os impostos aos casos concretos, a verdade é que esta aplicação é conseguida a partir de sistemas tecnologicamente inteligentes e mecanizados, os quais servem ao propósito de dar resposta às necessidades existentes. Daí que, quando a gestão do sistema fiscal seja feita através de sistemas inteligentes, e quando a Administração Tributária utilize estes instrumentos tecnológicos para administrar os impostos, seja apelidada de *Administração Tributária artificialmente “inteligente”*. A atividade da Administração Tributária, em matéria de gestão dos impostos, será objeto de uma reformulação, pois o procedimento tributário clássico - o qual tem a sua lógica em técnicas manuais e burocráticas - será desmaterializado e informatizado, procurando que todos os atos (ou a grande maioria deles)

---

<sup>7</sup> Por isso, tem sido comum apelar que a integração dos sistemas inteligentes no próprio procedimento tributário tem desenvolvido o chamado por “*procedimento tributário inteligente*” ou “*procedimento tributário automatizado*”. Como refere GIOVANNI DUNI, “*L'espressione 'teleamministrazione' significa amministrazione telematica e si riferisce essenzialmente all'attività, avente pieno vaiare formale, svolta dalla Pubblica Amministrazione a mezzo di terminali (o personal computers in prevalente funzione di terminali), collegati ad un centro elaborazione dati. Nella prospettiva globale ogni centro e a sua volta inserito in una rete nazionale della Pubblica Amministrazione*”. GIOVANNI DUNI, “Teleamministrazione”, in *Enciclopedia giuridica*, Vol. XXX, Roma: Istituto della enciclopedia italiana, 1993, disponível em [www.teleamministrazione.it](http://www.teleamministrazione.it), consultado a última vez em 17/11/2021.

sejam praticados através de plataformas digitais, segundo sistemas automatizados e de forma maquina<sup>8</sup>.

Porém, quando falamos de atos decisórios devemos ter em consideração que os mesmos são o produto da manifestação de vontade da administração, acabando estes por ser juridicamente vinculativos e dotados de juridicidade no âmbito da relação jurídico-tributária concreta<sup>9</sup>. Por isso, não poderemos deixar de referir que a produção da vontade administrativa encontra a sua genética no culminar do procedimento tributário, produzindo-se esta vontade mediante o designado por "ato administrativo-tributário", caracterizado por uma capa externa de informatização produzida pela emanação de um ato sob suporte eletrónico e uma capa interna em que os atos interlocutórios conducentes à emanação do ato final é internamente produzido mediante fontes automatizadas.

Através dos conceitos enunciados se mostra necessário destrinçar as formas como a administração se exterioriza concretamente nas relações estabelecidas entre o credor tributário e os contribuintes. Os conceitos de "*atos automatizados*" e "*atos eletrónicos ou informatizados*" ganham, assim, relevância enquanto fonte de exteriorização da vontade administrativa<sup>10</sup>.

Assim:

---

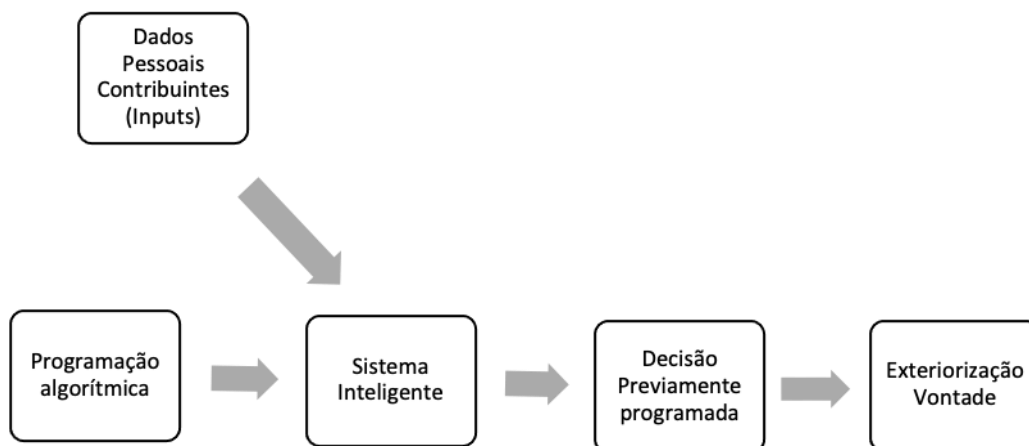
<sup>8</sup> São exemplos disto, a notificação ou citação eletrónicas (cfr. artigo 38.º-A do Código do Procedimento e Processo Tributário); requisição de informações ao abrigo de um procedimento de derrogação do sigilo bancário (cfr. artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária); compensação automática de créditos e débitos tributários respeitantes ao mesmo contribuinte (cfr. artigo 89.º do Código do Procedimento e Processo Tributário); suspensão da concessão de reembolsos (cfr. artigo 14.º, n.º4, do Decreto-Lei n.º 229/95, de 11 de setembro); na ordem de apreensão de documentos ou de retenção de uma certa quantia em caso de incumprimento de um dever legal; instauração de um processo de execução fiscal (cfr. artigo 188.º do Código do Procedimento e Processo Tributário); apensação oficiosa de dois processos executivos (cfr. artigo 179.º do Código do Procedimento e Processo Tributário); no despacho a ordenar a reversão de um gerente ou administrador de sociedades (cfr. artigo 23.º da Lei Geral Tributária); na ordem de penhora *eletrónica* de certas quantias em dinheiro (cfr. artigos 215.º e seguintes do Código do Procedimento e Processo Tributário); no leilão eletrónico na fase da venda no processo de execução fiscal (*vide* a Portaria do Ministro do Estado e das Finanças, n.º 219/2011, de 1 de Junho). RAMÓN BONELL COLMENERO, "Inteligencia Artificial, Análisis de Datos e Impacto en el Sistema Fiscal", *in Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021, p.352.

<sup>9</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, pp.24 e seguintes.

<sup>10</sup> PEDRO COSTA GONÇALVES, "O ato administrativo informático (o direito administrativo português face à aplicação da informática na decisão administrativa)", *in Scientia Iuridica* n.º 267, 1997, pp. 47-95.

i) Os *atos automatizados* partem de uma base programática informatizada prévia - traduzida no algoritmo informático que contém um conjunto de atos sequenciais e ordenados pelo homem - e destinado à produção de uma solução previamente formalizada, produzindo-se internamente de modo automatizado. Os dados de entrada (*inputs*) irão ao encontro dessas pré-soluções programadas e segundo o tratamento massivo irão despoletar a resposta pretendida e visualizada. A vontade operativa é construída e internamente produzida através de uma base volitiva artificial e automatizada, em contraposição aos atos *puramente humanos* que têm uma base volitiva intrinsecamente pessoal, consciente e natural. Assim os *atos automatizados* são sinónimos de verdadeiros “atos *robotizados*”, criados por meio de uma máquina de tratamento massivo de dados, programados segundo uma base algorítmica, pelo qual é verbalizado certo resultado de modo silogístico, objetivo e sem qualquer consciência humana.

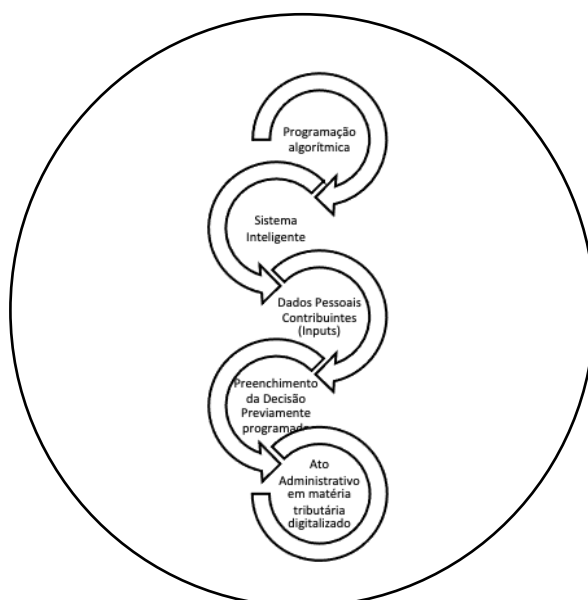
Em termos esquemáticos:



ii) Os *atos eletrônicos ou informatizados* traduzem-se em atos emanados pela Administração Tributária, mas *cujo invólucro* externo é revestido de uma capa de

imaterialização e de digitalização<sup>11</sup>. Atendendo a um critério que tenha em consideração o suporte da informação, dos canais e fluxos que lhe dão origem e pelos quais são acedidos pela administração, os atos administrativo-tributários classificam-se conforme a sua emanação externa seja rodeada por suportes materiais ou digitais. Falamos essencialmente de atos volitivos emanados pela administração que são imateriais, deslocalizados ou incorpóreos e têm a sua origem em sistemas de tecnologia de informação e comunicação.

Esquematicamente:



*Invólucro externo eletrónico ou informático*

Os atos praticados pela Administração Tributária não podem deixar de impelir-nos a afirmar que os atos eletrónicos não podem ser concetualizados enquanto atos automatizados. Todavia, tal não significa que os atos praticados por sistemas inteligentes aplicados ao procedimento tributário não possam ser classificados segundo ambas as classificações

---

<sup>11</sup> PEDRO COSTA GONÇALVES, “O ato administrativo informático (o direito administrativo português face à aplicação da informática na decisão administrativa)”, in *Scientia Iuridica* n.º 267, 1997, pp. 47-95; JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, p.324.

referidas. A digitalização do procedimento, a sua desmaterialização e a automatização dos atos praticados são uma realidade inegável, produzindo-se um fenómeno de mecanização do procedimento e de automatização dos atos que o integram, podendo ser emanados sob a forma de verdadeiros atos eletrónicos que flutuam num submundo informático e imaterial.

Em todos estes casos, não poderemos deixar de ter como referência a reestruturação orgânica, procedimental e tecnicista que envolve a integração de sistemas inteligentes ao domínio de aplicação das normas tributárias. Um sistema destas dimensões exige que efetivamente se pense nos espreios que se verificam e traduzem a *i) digitalização da administração*, a *ii) mecanização dos procedimentos* e a *iii) reformulação da tecnicidade funcional*:

- i)* A *digitalização da administração* pressupõe um processo de reformulação da relação entre a administração e os contribuintes, procurando estabelecer uma relação de maior proximidade, utilizando, para o efeito, as novas tecnologias de informação e comunicação, as quais irão mediar uma relação mais digital e eletrónica. Ou seja, a aproximação da administração aos contribuintes será conseguida através da implementação de meios tecnológicos digitais e de sistemas inteligentes artificiais ou maquinais, os quais permitem uma relação mais célere, simples e eficiente concretizando os desideratos de uma boa administração;
  
- ii)* A *mecanização dos procedimentos* é um dos resultados mais visíveis dos avanços tecnológicos, os quais empurram o procedimento para um estágio estrutural mais avançado de procura pela eficiência através da adoção de instrumentos mecânicos. Não se procurará uma reformulação das técnicas procedimentais existentes, mas sim uma reformulação que pretende o desenvolvimento dos procedimentos existentes mediante a integração de sistemas tecnológicos, de mecanização e de robotização das condutas e dos atos que integram o procedimento e que devem ser praticados pelos órgãos competentes. A integração de sistemas inteligentes no procedimento tributário



permite a robotização do mesmo, procurando que aplicação das normas fiscais seja conseguida de forma massiva e mecânica;

iii) A *reformulação da tecnicidade funcional* é o produto de uma profunda reformulação das técnicas existentes e consagradas pelos órgãos administrativo-tributários. Podemos dizer que é o estágio ainda mais avançado e que se materializa na integração de novas técnicas baseadas em instrumentos de tecnologia de informação e comunicação. Falamos de uma Administração Tributária artificialmente “*inteligente*” em que se reconhece a utilização de uma máquina que acrescenta novas técnicas, introduzindo novas componentes decisórias de formação autónoma de vontade e cuja base de atuação encontra gênese nos sistemas inteligentes. Falamos de sistemas de inteligência artificial que procuram a recolha de dados pessoais e a sua leitura massiva, através de máquinas pensantes (*selbst denkende Maschinen*), e pelos quais resultam a atuação em conformidade com a simulação de comportamentos humanos através de condutas programáticas previamente delimitadas (*Simulation menschlichen Verhaltens durch Maschinen*)<sup>12</sup>. O caso paradigmático são as ilações retiradas por estas máquinas “pensantes”, através das quais os sistemas inteligentes adotam novas técnicas, através dos quais são disponibilizados um conjunto de resultados, precedentes do tratamento massivo de dados pessoais disponibilizados pelos contribuintes, entidades internas e estrangeiras.

---

<sup>12</sup> MARTIN CHRISTOF KINDSMÜLLER, SANDRO LEUCHTER, DIRK SCHULZE-KISSING, LEON URBAS, “Modellierung und Simulation menschlichen Verhaltens als Methode der Mensch-Maschine-System-Forschung”, in *MMI-Interaktiv*, N.º.7, 2004, pp.4-16.





## PARTE I

# UMA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ARTIFICIALMENTE "INTELIGENTE"



## CAPÍTULO I

### A INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL, OS DADOS PESSOAIS E O SISTEMA DE GESTÃO FISCAL

#### 1. A inteligência artificial, a Administração Tributária e o sistema de gestão fiscal

A utilização dos sistemas inteligentes é transversal aos vários domínios da sociedade, pois os benefícios que podem ser verificados são inegáveis, partindo desde a sua grande facilidade de integração funcional, os baixos custos associados e facilidade de utilização.

A sua utilização não é distinta no seio da atividade administrativo-tributária, pelo que o legislador não pode estar imune às transformações decorrentes da digitalização e do sucesso dos meios de inteligência artificial<sup>13</sup> <sup>14</sup>. Se atentarmos ao domínio concreto do procedimento tributário, verificamos que é possível atingir uma multiplicidade de benefícios, designadamente<sup>15</sup>:

---

<sup>13</sup> Diremos que a *inteligência artificial* resulta na criação de máquinas artificiais com capacidade de pensamento análogas à do ser humano e ao seu pensamento inato enquanto ser racional (*selbst denkende Maschinen*). A artificiosidade concedida a entes artificiais permitem a simulação de comportamentos humanos com o fim de as antecipar (*Simulation menschlichen Verhaltens durch Maschinen*). CHRISTIAN WÜRSCHINGER, “*Künstliche Intelligenz – Zwischen Wunsch und Wirklichkeit*”, in *Wirtschaftsinformatik & Management*, 2020, pp.86-89.

<sup>14</sup> Como veremos *infra*, não se poderá assumir que os benefícios justificam os modelos plenos, pois os vários reflexos, derivados da natureza humana e da própria essência do homem, podem ser transpostos para a própria programação do algoritmo e consequentemente ser a inteligência artificial geradora de atuações patológicas que são um puro reflexo das problemáticas estruturais e tradicionais da própria sociedade. Como refere PAULA GUEDES, “*esses sistemas podem refletir os preconceitos e vieses humanos já existentes na sociedade, de forma a violar direitos humanos variados, especialmente de grupos historicamente marginalizados, como negros, mulheres, deficientes, pobres, membros da comunidade LGBT e até alguns grupos étnicos minoritário*”. PAULA GUEDES, “*Discriminação tecnológica: desmistificando a neutralidade da Inteligência Artificial em meio à crise de inclusão e de diversidade nas tecnologias emergentes*”, in *Grupo de Pesquisa de Direito do Instituto de Tecnologia e Sociedade*, 2020, p.1, disponível em [http://itsrio.org/wp-content/uploads/2020/10/Discrimina%C3%A7%C3%A3o-tecnol%C3%B3gica\\_Paula\\_Guedes.pdf](http://itsrio.org/wp-content/uploads/2020/10/Discrimina%C3%A7%C3%A3o-tecnol%C3%B3gica_Paula_Guedes.pdf), consultado em 15/12/2021.

<sup>15</sup> “*Nos últimos anos, a expressão ‘inteligência artificial’ (IA) passou a ocupar a maioria dos âmbitos do cotidiano. Desde o uso de smartphones e redes sociais, passando pelas novas relações de consumo, chegando às áreas da saúde e da segurança pública, novas*

- i) A obtenção célere e desmaterializada dos dados pessoais, a majoração da eficiência em matéria de assistência e cooperação mútua entre Estados, procurando-se otimizar os procedimentos de troca de informação, agilizando a sua tramitação e potenciando as suas virtudes e benefícios, eliminando eventuais assimetrias, ou dificuldades derivadas da morosidade burocrática clássica;
- ii) A persuasão aos contribuintes, para o cumprimento voluntário das obrigações tributárias que sobre estes impende, agindo preventivamente e corretivamente face aos fenómenos patológicos desenvolvidos na relação jurídica tributária<sup>16</sup>;

---

*tecnologias têm adquirido relevância e, com isso, ubiquidade, fazendo-se cada vez mais presentes nas vidas das pessoas. A questão é que, em que pesem os inúmeros benefícios decorrentes do recente desenvolvimento de tecnologias de inteligência artificial, diversos desafios socioeconómicos, jurídicos e sobretudo éticos decorrem da sua utilização*". NÚBIA FRANCO DE OLIVEIRA, DEILTON RIBEIRO BRASIL, JAMILE BERGAMASCHINE MATA DIZ, "Decisões Automatizadas e Processos Discriminatório: a Lei Geral de Proteção de Dados brasileira como mecanismo de governança", in *Privacy and Data Protection Magazine - Revista Científica na Área Jurídica*, n.º 02-2021, Universidade Europeia, 2021, p.52, disponível em [https://www.europeia.pt/content/files/pdpm\\_002.pdf](https://www.europeia.pt/content/files/pdpm_002.pdf), consultado em 15/12/2021. Por este motivo, a OCDE afirmou que, cerca de 53% das Administrações Tributárias têm vindo a adotar instrumentos baseados em inteligência artificial, procurando, principalmente, a recompilação de dados e o seu uso em *bigdata*, utilizando algoritmos predeterminados que processam os dados recolhidos e para fins de interconexão massiva entre sistemas e dispositivos com outras administrações públicas – incluindo não tributárias -, tanto a nível nacional, como internacional. OCDE, *Tax challenges arising from digitalization - Interim Report*, 2018: Inclusive Framework on BEPS, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OCDE Publishing, 2018; MATIAS MASCITTI, "La función conjetural del Derecho reforzada por los algoritmos en la era de big data", in *IUS ET SCIENTIA*, Volume 6, n.º2, 2020, pp.162-185, disponível em [https://institucional.us.es/revistas/lus\\_Et\\_Scientia/VOL62/lus\\_et\\_Scientia\\_vol\\_6\\_n2\\_11\\_matias\\_mascitti.pdf](https://institucional.us.es/revistas/lus_Et_Scientia/VOL62/lus_et_Scientia_vol_6_n2_11_matias_mascitti.pdf), consultado em 14/07/2021; HURTADO PUERTA, "Big Data y la gestión tributaria", in *Fiscalidad e Inteligencia Artificial: Administración Tributaria y Contribuyentes en la era digital*, Thomson Reuters Aranzadi, 2020, pp.167-182; L. COTINO HUESO, "Riesgos e impactos del big data, la inteligencia artificial y la robótica, Enfoques, modelos y principios de la respuesta del Derecho", in *Revista General de Derecho Administrativo*, 2019, p.50; RABEH MORRAR; HUSAM ARMAN, "The Fourth Industrial Revolution (Industry 4.0): A Social Innovation Perspective", in *Technology Innovation Management Review* n.º7, 2017, pp.12-20, disponível em [https://www.researchgate.net/publication/321326072\\_The\\_Fourth\\_Industrial\\_Revolution\\_Industry\\_40\\_A\\_Social\\_Innovation\\_Perspective](https://www.researchgate.net/publication/321326072_The_Fourth_Industrial_Revolution_Industry_40_A_Social_Innovation_Perspective), consultado em 04/07/2021; HENNING KAGERMANN, WOLF-DIETER LUKAS, WOLFGANG WAHLSTER, "Industrie 4.0: Mit dem Internet der Dinge auf dem Weg zur 4. industriellen Revolution", in *VDI Nachrichten*, Vol. 13, n.º11, 2011, disponível em <http://www.vdi-nachrichten.com/Technik-Gesellschaft/Industrie-40-Mit-Internet-Dinge-Weg-4-industriellen-Revolution>, consultado a 04/07/2021; KLAUS SCHWAB, *A quarta revolução industrial (Tradução de Daniel Moreira Miranda)*, São Paulo, Edipro, 2016; MATHEUS ROMANO, *Entenda o que é IoT na Indústria 4.0 e porque isso é uma aposta que vai revolucionar o mercado industrial*, 2017, disponível em <http://www.logiquesistemas.com.br/blog/iot-na-industria-4-0>, e consultado em 09/07/2021.

<sup>16</sup> LUÍS MANUEL PICA, "El uso de la Inteligencia Artificial por parte de las Administraciones Tributarias: ¿Una Necesidad o una Utopía?", in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021, pp-532-533.

- iii) A criação de perfis de risco sobre pessoas ou atividades, a automatização de procedimentos através da sua mecanização, a supervisão e a confirmação das obrigações tributárias;
- iv) A correção das assimetrias causadas pelos fenómenos de evasão e fraude fiscal, designadamente, através da execução dos atos de cobrança dos tributos, adotando-se sistemas inteligentes que atuam de forma (semi)automatizada<sup>17</sup>.
- v) A colaboração entre a Administração Tributária e as demais organizações nacionais e internacionais, com vista a uma maior cooperação e colaboração no cumprimento dos desideratos legais a que está adstrita;
- vi) A colaboração entre a Administração Tributária e os próprios obrigados tributários, criando mecanismos de apoio e de simplificação das estruturas e plataformas existentes, procurando auxiliar no cumprimento das obrigações tributárias que impendem sobre os contribuintes.

Por isso, as vantagens apresentadas pela digitalização procedimental são suficientes para consentir estes instrumentos no plano administrativo-tributário, devendo convocar-se a sua admissibilidade também no domínio de aplicação das normas fiscais<sup>18</sup>. É que, a sociedade tal e qual como hoje a conhecemos vive perante o fenómeno de globalização e de abertura de mercados - tornando a volatilidade das riquezas, compreensivelmente, problemáticas -, motivo

---

<sup>17</sup> MARCUS ABRAHAM, JOÃO RICARDO CATARINO, "O uso da inteligência artificial na aplicação do direito público: o caso especial da cobrança dos créditos tributários - um estudo objetivado nos casos brasileiro e português", in *e-Pública: Revista Eletrônica de Direito Público*, n.º 193, 2019,

<sup>18</sup> Como referimos *supra*, os conceitos de "*sistema fiscal ou tributário*" e "*sistema de gestão fiscal ou tributário*", apesar de semanticamente próximos, traduzem realidades distintas e que devem ser diferenciadas, para efeitos de compreensão dos moldes pelos quais iremos reger as nossas considerações. Embora próximos, diremos que o *sistema fiscal* resulta como um aglomerado de normas jurídicas que se unem, sistematizam e pivotam mediante um centro concreto de interesses, materializados nos pressupostos dogmáticos em que assenta a tributação e as regras de fiscalidade concretas num espaço geográfico delimitado; pelo contrário, o *sistema de gestão fiscal* deve ser entendido como o complexo de normas jurídicas que se organizam, mediante o propósito de regulação da atividade administrativo-tributária de aplicação das normas fiscais criadas e que compõem o sistema fiscal, e que traduzem as regras de atuação da Administração Tributária, ou dos próprios obrigados tributários quando sobre estes impendam deveres concretos de aplicação destas normas. LUÍS MANUEL PICA, "El uso de la Inteligencia Artificial por parte de las Administraciones Tributarias: ¿Una Necesidad o una Utopía?", in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021, pp-532-533.



pelo qual, é necessário mitigar os efeitos negativos que resultam destes fenómenos e que originam, fiscalmente, uma importante erosão das bases tributáveis e das receitas fiscais dos Estados.

Estes fenómenos, tornam o sistema de gestão fiscal clássico, claramente insuficiente para responder aos novos desafios, identificando-se dois problemas concretos que exigem a sua reformulação, nomeadamente: *i)* estruturas clássicas cujo direcionamento funcional é vocacionado para a determinação das riquezas internas; e *ii)* conjunturais que resultam dos fenómenos da globalização, abertura de mercados e a existência de ligações a países, territórios ou regiões, sujeitos a um regime fiscal mais favorável. Daí que a Comissão Europeia<sup>19</sup> afirme que a aplicabilidade da inteligência artificial ao domínio do procedimento administrativo (e também tributário) é adequada ao propósito de concretização de melhores serviços públicos, permitindo, por exemplo, capacidades analíticas mais inteligentes e uma melhor compreensão dos processos em tempo real (por exemplo, população, economia, meio ambiente e alterações climáticas) na economia, sociedade e meio ambiente, incluindo a deteção de atividades criminosas, como fraude fiscal e lavagem de dinheiro<sup>20</sup>.

Dito isto, somos a concluir que, a crescente volatilidade das riquezas e a possibilidade de atuações patológicas desenvolvidas na relação jurídica tributária, demonstram a

---

<sup>19</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Plano Coordenado para a Inteligência Artificial, Com (2018), 795 final*, Bruxelas, 7 de dezembro de 2018, p.21, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=COM:2018:795:FIN>, consultado em 24/07/2021.

<sup>20</sup> Falamos, essencialmente, de um sucesso operado no procedimento administrativo que pode resultar num complexo de desfechos inovadores dos quais podemos destacar os seguintes: a total possibilidade de automatizar os denominados atos administrativos vinculativos; a maior objetividade dos procedimentos, afastando atuações discricionárias e viciadas segundo a vontade humana; diminuição do número de situações legitimamente erróneas acerca da competência do ato administrativo emanado; a redução dos casos de desigualdade de tratamento em situações idênticas; controlo preventivo das atuações dos administrados; facilidade e agilidade de pesquisa de documentos; facilidade de levantamentos estatísticos por parte da administração e do Estado; concretização de uma administração aberta e mais participativa pelos administrados, de modo a permitir uma participação mais efetiva dos cidadãos na vida administrativa; maior facilidade de comunicação e um fluxo maior dos canais de comunicação entre Administração-Administração e/ou entre Administração-administrados; os serviços públicos tornam-se mais acessíveis e concretiza-se um serviço mais célere e fácil, reduzindo-se viagens, tempos de espera ou deslocações desnecessárias; atendimentos públicos mais eficientes; maior motivação dos servidores públicos ao verificarem que fazem parte de uma Administração moderna e mais eficiente; impossibilidade de perda de documentos, pois serão armazenados em contexto de big data; a conversão de muitos atos administrativos autónomos - emanados em tempos, lugares e por autoridades diversos - em atos administrativos complexos, pois poderão contemplar a atuação de vários agentes em um só ato, como decorrência da rede informática interligada, entre outros resultados. MIGUEL PRATA ROQUE, "O Nascimento da Administração Eletrónica num Espaço Transnacional (Breves notas a propósito do projeto de revisão do Código do Procedimento Administrativo)", *in e-Pública* - Vol. I N.º 1, janeiro 2014, pp.307-321; GIOVANNI DUNI, "Teleamministrazione", *in Enciclopedia giuridica, Vol. XXX*, Roma: Istituto della enciclopedia italiana, 1993, disponível em [www.teleamministrazione.it](http://www.teleamministrazione.it), consultado a última vez em 17/11/2021.

insuficiência dos instrumentos procedimentais clássicos, pelo que a necessidade de integração da inteligência artificial é uma inevitabilidade necessária que deve ser exigida e integrada perante o quadro administrativista vigente<sup>21</sup>. Assim, é imperativo definir a integração destes sistemas num contexto de gestão do sistema fiscal, passando pela compreensão daqueles e pela necessária reformulação dos procedimentos imanentes a este, ponderando-se os benefícios e os riscos inerentes, e procurando a salvaguarda dos interesses em jogo, segundo uma lógica de compromisso e de equilíbrio.

## 2. A inteligência artificial e a necessidade dos dados pessoais dos obrigados tributários

### 2.1. Ponto de partida

Como tivemos ocasião de referir, os fenómenos da globalização e abertura dos mercados potenciaram um crescente recurso a mecanismos e expedientes patológicos de aproveitamento de instrumentos fornecidos por Estados, países ou territórios pouco transparentes, suscitando fortes palpitações que legitimaram o acesso a um acervo informacional enorme<sup>22</sup>. Também, neste sentido, não se pode esquecer que a “privatização” do sistema de gestão fiscal<sup>23</sup> resultou, numa alteração da própria atuação da Administração

---

<sup>21</sup> VITOR FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português. Volume I - Introdução ao estudo da realidade tributária, Teoria Geral do Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1984, pp.59 e seguintes.

<sup>22</sup> Numa dimensão abstrata, estes fenómenos patológicos da relação jurídica tributária não deixam de se dissociar, por um lado, à grande oferta fiscal disponibilizada por outros países, territórios ou espaços, aos investidores e pessoas não residentes, constituindo, por vezes, verdadeiras medidas abusivas comparativamente aos impostos existentes nos demais Estados homólogos. Assim, não podemos deixar de associar a prática destes ilícitos aos denominados Estados, países ou territórios fiscalmente mais favoráveis e comumente designados como “*off-shore*” ou “espaços fora de lei”, onde é conseguida a ocultação das riquezas por via de instrumentos disponibilizados por aqueles com vista à desoneração da obrigação tributária devida. Em termos mais simples, estes países, territórios ou espaços fiscalmente mais favoráveis acabam por comportar um conjunto de instrumentos jurídicos no seio do seu sistema jurídico que tem como único designio atrair para as suas fronteiras o capital e os investidores estrangeiros para sediarem a sua atividade ou riqueza nestes, aliando a isto um enorme secretismo bancário e, também, tributário, pelo que compreendem que as atuações dos privados e as riquezas existentes dentro das fronteiras internas, dificilmente serão conhecidas pelos demais Estados. De *jure condendo*, a evasão e a fraude fiscal acabam por ser conseguidos com recurso a instrumentos fornecidos por alguns Estados, países ou territórios fiscalmente mais favoráveis, pois, com efeito, permite-se o aproveitamento destes recursos com vista unicamente à redução total ou parcial da carga tributária. É no encontro destes que se consegue territorialmente uma realização dos atos para estes fins fiscais, sendo aqui a concorrência fiscal um aspeto a ter em consideração na prática destes atos ilícitos.

<sup>23</sup> HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, pp.118 e seguintes.

Tributária, passando esta a adotar uma posição geral de supervisão dos atos dos privados e de intervenção, em caso de desenvolvimento patológico da relação jurídica tributária constituída<sup>24</sup>.

Esta alteração de paradigma funcional, a globalização e a abertura dos mercados, invocaram que o acesso aos dados pessoais dos contribuintes - e a consequente instituição de canais de informação - fosse uma necessidade cada vez mais assimilada e que se veio exponenciar nos últimos anos. Conjuntamente com isto, a integração de sistemas de inteligência artificial no procedimento tributário, enquanto instrumento de leitura massiva destes dados pessoais, e enquanto instrumento funcional de automatização procedimental, vem supor, também, o acesso a um enorme volume de dados e informações sobre os contribuintes, pois sem estes, os sistemas de inteligentes não operam e são funcionalmente ineficazes<sup>25</sup>.

Constata-se que, o acesso a um volume elevado de dados pessoais sobre as riquezas, sobre os contribuintes e sobre as relações económicas é uma premente exigência num quadro de sociedade globalizada e conseqüentemente numa administração movimentada por sistemas inteligentes. Por isso, exige-se a convocação de meios de cooperação mais amplos que

---

<sup>24</sup> Para CASALTA NABAIS, as funções da Administração Fiscal foram reformuladas, pois *"enquanto tradicionalmente tinha uma função activa, competindo-lhe lançar, liquidar e cobrar a generalidade dos impostos do sistema fiscal, presentemente essa função é uma função residual complementar da dos particulares e, sobretudo, da actividade de administração ou gestão dos impostos realizada pelas empresas. Na verdade, a sua função principal reside actualmente na fiscalização e controlo da actividade de administração ou gestão fiscal realizada pelas empresas, pois, em larguíssima medida, limita-se a fiscalizar e controlar as declarações anuais de rendimentos feitas pelos contribuintes e, bem assim, a referida actividade de administração ou gestão fiscal levada a cabo pelas empresas"*. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal, Volume II*, Coimbra, Almedina, 2008, pp.88-89; ALBERTO PINHEIRO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra, Almedina, 1972; HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, 2014, pp.118 e seguintes; JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, "Do Acto à Relação: o Direito Fiscal entre o Procedimento Administrativo e a Teoria Geral das Obrigações", *in Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Inocêncio Galvão Teles*, I Volume, Almedina, Coimbra, 2002, pp.853 e seguintes; JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária*, Centro de Estudos Fiscais, 1995, pp.153 e seguintes; PEDRO SOARES MARTINEZ, *Manual de Direito Fiscal*, 10ª Edição, Almedina, Coimbra, 2003, pp.179 e seguintes.

<sup>25</sup> Ao considerarmos esta premissa, somos logo impelidos a afirmar que a atuação *putativamente* inteligente dos sistemas tecnológicos, não é mais que um fenómeno de processamento de informação em massa, através dos quais, são formulados os resultados segundo uma produção antecipada e previamente programada pelo homem através dos algoritmos. Suscita-se, assim, alguma dúvida sobre a real inteligência do sistema informático, pois as atuações "inteligentes" resultam na existência de uma administração de *massas* pela qual, os dados pessoais, são objeto de tratamento, servindo sempre os propósitos finalísticos mandatados previamente pelo homem e constituindo o "material" necessário para o seu funcionamento. LUIS MANUEL PICA, "El uso de la Inteligencia Artificial por parte de las Administraciones Tributarias: ¿Una Necesidad o una Utopía?", *in Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021, pp-532-533.

comportem o envolvimento de outras entidades estrangeiras, de terceiros e, principalmente, dos obrigados tributários<sup>26</sup>, invocando, para a administração, a canalização das informações e dos dados pessoais, a fim de lhe serem concebidas verdadeiras ferramentas de operacionalização interna<sup>27</sup>.

## 2.2. Os canais de comunicação e a inteligência artificial

Como se deixou dito, a digitalização encarada como sucedânea de uma representação do “*mundo analógico*”, resultou numa desmaterialização dos procedimentos, procurando dar cumprimento ao propósito de otimização e racionalização dos meios disponíveis, dos recursos e da forma como os mesmos se articulam entre si<sup>28</sup>. Todavia, quando se pensa na instrumentalização de sistemas inteligentes para aplicação das normas fiscais, resulta inegável que qualquer sistema de inteligência artificial, mais ou menos autónomo, apresenta-se sobre a égide de ligação a um acervo informacional exageradamente denso. A convocação por canais de comunicação que permitam o acesso aos dados pessoais dos contribuintes, de terceiros e/ou de factos economicamente relevantes para efeitos das normas fiscais, é uma premissa que não é despicienda e que deve ser resultado de um conjunto de mecanismos integrados no tecido normativo.

---

<sup>26</sup> “*A luta contra a evasão fiscal, que aflige presentemente a generalidade dos países desenvolvidos, não se pode bastar com a atuação dos entes públicos, como alguma linguagem parece subentender; antes requer a convocação de toda a sociedade civil, despertando e ativando a cidadania de todos os membros da comunidade na criação e desenvolvimento de um ambiente propício à rejeição e censura sociais dum fenómeno. Pois, se a fuga aos impostos continuar a beneficiar de um ambiente quem em vez de conduzir à censura e reprovação dos comportamentos que a concretizam, antes leva a louvar ou premiar a ação dos fugitivos fiscais, então os resultados dessa luta serão sempre muito limitados, por mais empenhada que se revele a ação dos diversos órgãos do Estado nesse domínio. Particularmente relevante na criação desse clima de rejeição e censura da evasão fiscal deve ser o empenho cívico quer dos meios de comunicação social (...) quer dos parceiros sociais, com destaque para os sindicatos e associações empresariais*”. JOSÉ CASALTA NABAIS, “Avaliação indireta e manifestações de fortuna na luta contra a evasão fiscal em Portugal. Os Princípios de Direito Financeiro e Tributário”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*, Renovar, 2006.

<sup>27</sup> TARLETON GILLESPIE, PABLO J. BOCZKOWSKI, KIRSTEN FOOT, *Media Technologies: Essays on Communication, Materiality, and Society*, Cambridge, MA: MIT, 2014.

<sup>28</sup> MIGUEL PRATA ROQUE, “O Nascimento da Administração Eletrónica num Espaço Transnacional (Breves notas a propósito do projeto de revisão do Código do Procedimento Administrativo)”, in *e-Pública* - Vol. I N.º. 1, janeiro 2014, pp.307-321.

Fica desde já patente que a inteligência artificial não tem qualquer condução autónoma e funcionalmente independente dos dados pessoais, pelo que a obtenção de informação tributária através de mecanismos internos, europeus e/ou internacionais resulta exponenciado com a adoção destes sistemas inteligentes. Os meios de comunicação digitais são estabelecidos através de canais de informação curtos, rápidos e simples que possibilitam que as informações sejam transmitidas rapidamente e suportada por instrumentos automatizados<sup>29</sup>. Mas, não podemos deixar de sufragar que a digitalização operada foi resultado de uma prévia identificação e integração de procedimentos informativos que permitiram à administração aceder a um conjunto de dados pessoais<sup>30</sup>. Por isso, entende-se que a ordem jurídica portuguesa é aquela que melhor se encontra preparada para incorporar estas tecnologias, uma vez que dispõe de:

- i) Dados pessoais em matéria tributária que são transmitidos e cedidos mediante recursos internos e que se traduzem essencialmente no dever de colaboração dos obrigados tributários materializando uma vasta rede objetivamente complexa de obrigações declarativas que são impulsionadas normativamente pela ordem jurídica<sup>31</sup>;

---

<sup>29</sup> Para além disto, deve-se destacar que a implementação destes instrumentos baseados em sistemas inteligentes e automatizados permitiram a eliminação ou mitigação das eventuais assimetrias existentes, e cujas bases derivavam das complexidades na obtenção de informação ou da morosidade física que poderiam surgir. VITOR FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português. Volume I - Introdução ao estudo da realidade tributária, Teoria Geral do Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1984, pp.59 e seguintes.

<sup>30</sup> Para efeitos do presente estudo, consideramos como dados pessoais: “qualquer informação relativa a uma pessoa singular identificada ou identificável («titular dos dados»); é considerada identificável uma pessoa singular que possa ser identificada, direta ou indiretamente, em especial por referência a um identificador, como por exemplo um nome, um número de identificação, dados de localização, identificadores por via eletrónica ou a um ou mais elementos específicos da identidade física, fisiológica, genética, mental, económica, cultural ou social dessa pessoa singular” (cfr. artigo 4.º n.º1, do Regulamento Geral de Proteção de Dados). Contudo, voltaremos a esta questão posteriormente, aquando do estudo dos perfis de risco em matéria tributária, à utilização dos dados pessoais e aos limites inerentes a estes.

<sup>31</sup> Declarações periódicas, declarações de rendimentos, de transações ou de atividade (declaração de início, alteração ou cessação de atividade), declarações de rendimentos e de retenção na fonte realizadas; faturas e recibos, que comprovam determinada manifestação de riqueza e a colocação à disposição de quantias devidas; relatórios ou certidões emergentes de determinados procedimentos informativos (v.g. inspeção tributária ou derrogação do sigilo bancário); declarações de intermediários, que, por lei, estão obrigadas a reportar mecanismos que possam originar uma erosão nas bases tributáveis (cfr. artigos 3.º, 7.º, 9.º e 10.º da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho); mecanismos de intercâmbio de informação interna entre entidades e que possam configurar-se como relevantes para efeitos fiscais.

- ii)* Os dados pessoais em matéria tributária obtidos por via da crescente rede de transmissão automática de intercâmbio de informação tributária operada pelas vias externas permitem o acesso a um acervo informacional acerca de informações sobre eventuais manifestações de riquezas ocorridas além-fronteiras;
- iii)* O cruzamento dos dados pessoais que se encontram disponíveis - designadamente os dados públicos obtidos por via das redes sociais e acessíveis licitamente através de uma simples pesquisa na web, bem como, através de informação fornecida por via dos dispositivos móveis que se encontram interconectados entre si através dos novos modelos de negócio da economia digital - permitem recriar um perfil sobre os seus titulares e sobre os seus possíveis atos e atividades, podendo antever, conjeturar e presumir as preferências dos indivíduos, conduzindo a uma função preventiva ou corretiva que se projeta na mitigação dos riscos que contendam com a erosão das bases tributáveis<sup>32</sup>;
- iv)* Por último, os equipamentos e estruturas que as administrações dispõem para tratamento massificado destas informações e as formas de obtenção dos mesmos, traduz uma verdadeira máquina que permite processar informação e atuar em conformidade, num curto espaço de tempo e atendendo às necessidades funcionais que se mostram adequadas à concretização dos interesses prosseguidos pela Administração Tributária.

Os desenvolvimentos operados por via da integração das tecnologias de informação e comunicação têm imprimido profundas reformulações nas estruturas do quotidiano que a maioria dos cidadãos considerava como adquiridas, incluindo no domínio jurídico-administrativo. No mesmo sentido, compreende-se que estes instrumentos assumam uma importante conotação em matéria de cooperação entre Estados em matéria tributária. Apesar de se generalizar a ideia de que a cooperação entre Estados é já uma premissa assumida, a

---

<sup>32</sup> ALEXANDER RAIKOV, "Decreasing Tax Evasion by Artificial Intelligence", in *IFAC Papers Online*, n.º54-13, 2021, p.174.

verdade é que os canais de comunicação outrora existentes estavam, na prática, dificultados, pela burocracia existente que embaraçava, pesadamente, os instrumentos existentes nesta matéria.

Deste modo, e atento ao exposto, somos impelidos a afirmar que todas estas fontes informativas, além de fortemente impregnadas por componentes de digitalização, assentam em verdadeiras imposições normativamente formuladas e modeladas segundo um propósito comum materializado na aplicação das normas fiscais. Operou-se, assim, uma migração para uma era de digitalização, estabelecendo um novo paradigma de atuação administrativo-tributária pautada pelas tecnologias de informação e comunicação. A facilidade e a rapidez que são características inatas destes novos instrumentos e dos vasos comunicantes criados para o efeito, permitiram executar uma verdadeira reforma no próprio procedimento tributário existente, bem como dos instrumentos internos e unilaterais existentes na ordem jurídica, em matéria de tratamento e troca de informação tributária<sup>33</sup>.

### 2.3. A importância das obrigações tributárias declarativas

Uma abordagem acerca da importância dos dados e informações dos obrigados tributários não pode deixar de convocar o papel central que as obrigações acessórias assumem numa sociedade globalizada em que se integram múltiplas relações transfronteiriças. Como se deixou dito, a privatização do sistema de gestão fiscal foi um movimento disruptor da clássica relação jurídica estabelecida entre o Estado e os contribuintes, reconduzindo a atuação dos privados às tarefas de gestão fiscal e deslocando as tarefas da Administração Tributária para uma posição tendencialmente passiva e projetada para o desenvolvimento patológico da

---

<sup>33</sup> Muitos foram os instrumentos unilaterais que têm sido criados ao longo dos tempos por parte dos diversos Estados. Contudo, partindo de uma lógica de aceitação e adoção por parte dos vários Estados, podem aqui ser destrinchados os seguintes instrumentos, assumindo estes uma maior importância no combate aos efeitos nocivos da evasão e fraude fiscal internacional: as (i) regras sobre preço de transferência, (ii) as normas sobre subcapitalização, (iii) as *CFC Rules*, (iv) as regras gerais anti-evasão (GAARs) e (v) as normas de retenção na fonte<sup>33</sup>. Podemos, ainda, referir como uma das medidas unilaterais que os Estados possuem e utilizam cada vez mais, a (vi) adoção de decisões automatizadas com recurso à inteligência artificial. OCDE, *Anti-Avoidance Rules Against International Tax Planning: A Classification Economics Departments Working Papers N.º 1356*, ECO/WKP, 2016, disponível em <https://www.oecd.org/eco/Anti-avoidance-rules-against-international-tax-planning-A-classification.pdf>, consultado a última vez em 13/12/2021.

relação jurídica tributária<sup>34</sup>. Recondicionar as funções de cada um dos sujeitos que integram o arquétipo da relação jurídica tributária, não podia deixar de convocar um arsenal garantístico que permitisse dar cumprimento aos propósitos de uma administração tendencialmente, passiva. Por isso, a *função garantística indireta* que os dados pessoais dos contribuintes assumiram, foi uma importante fonte informativa que permitiu dar cumprimento aos mencionados propósitos de investigação e confirmação dos atos dos privados<sup>35</sup>.

Neste contexto, para que a intervenção da administração se desenvolva apenas nas situações patológicas foi indispensável instituir um conjunto de obrigações declarativas e acessórias que auxiliassem o cumprimento das obrigações principais e que permitam dar cumprimento às exigências de prevenção e confirmação dos atos praticados<sup>36</sup>. Por via deste entendimento, é-nos possível identificar dois objetivos que se compreendem na esfera nuclear das obrigações declarativas e acessórias: *i)* o desiderato *imediato* materializado na acessoriedade das obrigações declarativas, servindo o propósito de auxílio das obrigações principais; *ii)* o desiderato *mediato* estabelecido pela via informativa que as obrigações acessórias assumem num contexto de gestão do sistema fiscal, permitindo supervisionar a atuação dos contribuintes<sup>37</sup>.

---

<sup>34</sup> “A tendência referida converge na reformulação do papel desenvolvido pela Administração Fiscal na relação jurídica fiscal. Temos vindo a assinalar que aquela tende a ser relegada para situações de desenvolvimento patológico da relação, isto é, em situações em que as tarefas de gestão fiscal a que os privados se encontram legalmente adstritos não são por eles realizadas em total conformidade com as normas que prescrevem tal desenvolvimento. A ordem jurídica fiscal atribui-lhe a indispensável função de fiscalização do cumprimento das obrigações jurídicas fiscais pelos sujeitos passivos cujos actos determinam o desenvolvimento da relação jurídica fiscal. É sua a função de assegurar e certificar o cumprimento das obrigações fiscais por parte dos sujeitos a elas adstritos”. HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p.356.

<sup>35</sup> PEDRO COSTA GONÇALVES, *Entidades Privadas com Poderes Públicos*, Coimbra, Almedina, 2008, pp.85 e seguintes.

<sup>36</sup> É o que, expressamente, o legislador ordinário consagrou no artigo 31.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária, prescrevendo que “são obrigações acessórias do sujeito passivo, designadamente, as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, nomeadamente a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações”.

<sup>37</sup> O aproveitamento dos dados pessoais permite a redução dos custos, ainda que para efeitos de aplicação a impostos distintos. Como refere HUGO FLORES DA SILVA, “noutros casos, o legislador fiscal determina que a informação fiscal obtida no âmbito de certo imposto seja tomada em consideração no funcionamento de outros, solução que permitirá suprir ‘redundâncias declarativas’ que corresponderiam a um desnecessário incremento dos custos de cumprimento do sistema fiscal”. HUGO FLORES DA SILVA, *Sistema fiscal português: is there such a thing? Pressupostos jurídico-dogmáticos para a Identificação de um conjunto coerente de impostos*, Lisboa, AAFDL Editora, 2021, p.372.



A ordem jurídica fiscal atribui-lhe uma função ligada à componente fiscalizadora e confirmativa do cumprimento das obrigações tributárias fiscais (demonstrada sob a égide do pagamento do imposto), nomeadamente, por via da garantia dada por um sistema fiscal autossuficiente, já que se garante o cumprimento assertivo e pleno das obrigações tributárias, ainda que de forma voluntária ou coerciva. Assim, é através deste desiderato *mediato* que podemos identificar uma das principais fontes de dados pessoais que permite aos órgãos de supervisão e controlo aceder aos mesmos para os propósitos funcionais correspondentes<sup>38</sup>. Recorre-se às obrigações declarativas e de informação para impregnar o tecido normativo de meios informativos, criando impulsos para cedência dos dados pessoais que serão destinados à função supervisora, confirmativa e/ou corretiva da administração<sup>39</sup>.

Todavia, e assumida a sua importância, não podemos deixar de referir que a sua *aplicabilidade territorialmente restrita* suscita algumas problemáticas. A visão monopolista do Estado não poderá ser esquecida nesta matéria, pois os impulsos de relevância não são suficientes para que a soberania dos mesmos seja estendida para além das suas fronteiras. Ou seja, o poder legislativo e impositivo do Estado restringe-se às suas fronteiras, não lhe sendo legítimo a imposição e determinação de obrigações relativas a factos económicos ocorridos para além das suas fronteiras<sup>40</sup>. Assim, o poder soberano do Estado permite, unicamente, a

---

<sup>38</sup> VITOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, 2002, p.860 e seguintes.

<sup>39</sup> Consequentemente, no campo da gestão do sistema fiscal denota-se que, hodiernamente, as Administrações Fiscais acabam por estar providas de um grande conjunto de dados e informações dos seus obrigados tributários. A título exemplificativo, o prestador de serviços que tem de comunicar periodicamente as faturas com os detalhes dos serviços prestados, nomeadamente valores, descrição do serviço, nome, morada e número fiscal do adquirente. Por outro lado, as transações bancárias que sejam relevantes para efeitos fiscais devem, também, ser comunicadas pelas instituições bancárias e de crédito periodicamente às administrações fiscais, ficando estas a conhecer a movimentação bancária do titular das contas. Mas, também os próprios rendimentos auferidos pelos contribuintes, pois as entidades patronais devem comunicar os rendimentos colocados à disposição. Ainda, pode-se referir a obrigatoriedade de comunicação que impende sobre os notários e entidades formalizadoras de contratos sobre bens imóveis, devendo estes comunicar mensalmente informação relevante sobre as escrituras e formalização de contratos celebrados sujeitos a tributação, devendo transmitir dados como nome dos contraentes, valores e identificação de imóveis transacionados ou data da realização do contrato. Acresce a tudo isto, que num contexto de funcionamento e de gestão do sistema tributário, a importância do *Bigdata* e do tratamento dos dados, e até da aplicação dos mesmos aliada à inteligência artificial, manifesta-se de enorme relevância para o bom funcionamento deste. A título meramente exemplificativo, consagra o artigo 60.º-A da Lei Geral Tributária, a possibilidade de utilização das novas tecnologias para os mais diversos atos de gestão tributária, quer pelos contribuintes, quer pelos agentes e funcionários da Administração Tributária.

<sup>40</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, ANDREIA BARBOSA, "A soberania como responsabilidade no domínio fiscal", *in Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Vladimir Brito*, Coimbra, Almedina, 2020, pp.181-194; SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra, Almedina, 2019, p.287.

modelação do seu sistema fiscal, não comportando uma função pluralista que permita uma uniformização destas obrigações declarativas nos vários espaços territoriais<sup>41</sup>.

Esta problemática projeta-se mediante plurilocalização das relações económicas, pois se atendermos à ideia de globalização operada mundialmente, as obrigações declarativas em matéria tributária resultam geograficamente redutoras perante estas mesmas relações económicas. Por isso, a natureza impositiva e territorial das obrigações acessórias revela-se insuficiente e potencialmente problemática quando não se consegue aceder às informações e aos dados cedidos e que encontram ligação a outro território ou país. A imposição territorial do Direito Fiscal vê-se, assim, superada e facilmente perturbada pelo fenómeno da globalização económica e das suas múltiplas expressões. Consequentemente, a produção monopolista do Estado vê-se ultrapassada e limitada perante os efeitos vinculativos internos das obrigações declarativas e das relações operadas mundialmente e sem espaços físicos delimitados.

Neste contexto, e pese embora se apresente um conteúdo potencialmente complexo, deve-se referir que a problemática não é tão agudizada quando os Estados detêm meios de cooperação alargados e que permitem aceder aos mesmos através destes instrumentos de troca de informação. Ou seja, através dos instrumentos de troca de informação entre Estados, a problemática enunciada acaba por ser amenizada pela implementação enraizada que estas obrigações declarativas assumem na grande maioria de ordenamentos jurídicos, sendo que a produção normativista existente é suficientemente densa. Esta amplitude permite a cessão dos dados pessoais dos obrigados tributários de uma forma geral e indiretamente não circunscrita unicamente a determinado Estado. A harmonização sistematológica das obrigações declarativas ou informativas acaba por se revelar de enorme importância e valia, uma vez que a cedência dos dados pessoais dos obrigados tributários permitirá construir uma grande base de dados que cada Estado irá deter para efeitos de cumprimento dos propósitos fiscais subjacentes. Consequentemente, a constituição destas bases de dados, por cada um dos Estados, permitirá que os dados armazenados possam ser transmitidos e cedidos a outros congêneres, designadamente, por via dos procedimentos de intercâmbio de informação tributária.

---

<sup>41</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, "Crise e Sustentabilidade do Estado Fiscal", in *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, Coimbra, Almedina, 2011, pp.105 e seguintes.

As vantagens trazidas por via do alargamento destas obrigações são evidentes, destacando-se, internamente, a redução de incorreções, de inexatidões ou de omissões que possam ocorrer em determinado Estado<sup>42</sup>. A aplicabilidade prática destas vantagens é evidente se pensarmos que grande parte da riqueza que, atualmente, é objeto de tributação, pode ser ocultada e movimentada para espaços externos onde as obrigações declarativas podem, facilmente, ser esvaziadas de conteúdo. Pelo que, revela-se de crucial importância a adoção de canais de comunicação que permitam o intercâmbio fluido, rápido, célere e facilmente traduzível por via dos dados pessoais que permitam identificar estas riquezas ocultas fora de território nacional e que devam ser tributadas no Estado<sup>43</sup>.

Por isso, a imposição generalizada destas obrigações declarativas revela-nos que, a sua acessibilidade por via dos instrumentos de intercâmbio de informação tributária, permite instalar uma resposta coletiva face ao individualismo monopolista dos Estados na condução daquelas. Uma resposta individual, mas coletiva conduz a um alargamento indireto no acesso aos dados pessoais concedidos pelos contribuintes e na utilização dos mesmos para efeitos de funcionamento da inteligência artificial. A generalização das obrigações declarativas nas várias ordens jurídicas acabou por determinar que os obrigados tributários estão obrigados a prestar as informações que sejam consideradas necessárias para efeitos do cumprimento dos desideratos legais das administrações tributárias correspondentes, mas, indiretamente, acabaram por constituir uma verdadeira base de dados que se encontra disponível por cada

---

<sup>42</sup> A título meramente exemplificativo, pense-se no caso em que as obrigações declarativas são inócuas ou se mostram incorretas - seja por voluntariedade ou omissão dos obrigados tributários. Neste caso, a existência de uma rede automatizada e inteligente de troca de informações automáticas baseadas nas informações transmitidas nos demais Estados, permite colmatar estas falhas derivadas das obrigações acessórias incorretamente cumpridas. MARIA ODETE BATISTA DE OLIVEIRA, *O intercâmbio de informação tributária - Nova disciplina comunitária. Estado atual da prática administrativa. Contributos para uma maior significância deste instrumento*, Coimbra, Almedina, 2012.

<sup>43</sup> Podemos afirmar que as obrigações declarativas acabam por ganhar uma relevância e importância ainda maior, face ao que inicialmente se previa. Isto porque a sua relevância deixou de se circunscrever a um espaço físico determinado, isto é, a um espaço delimitado por fronteiras bem definidas, para ganharem importância num contexto internacional e globalizado em que o acesso às informações declaradas pelos contribuintes e demais obrigados tributários se expressam num leque subjetivo muito maior que outrora. A sua implicação com os meios digitais e inteligentes determinam um grande fluxo que permite o cumprimento do verdadeiro desiderato funcional que estas obrigações declarativas têm, designadamente o cumprimento da obrigação principal. Assim, se até aqui tínhamos obrigações declarativas que relevavam unicamente para efeitos internos, a implementação das novas tecnologias e dos sistemas de inteligência artificial trouxeram uma motivação funcional que transformaram aquelas em verdadeiras prerrogativas além-fronteiras que ganham importância num contexto internacional.

uma das administrações, podendo a mesma ser acedida pelas suas congêneres ou entidades dos demais Estados, por via dos procedimentos de intercâmbio de informação tributária.

Atento ao exposto, a natureza destas obrigações declarativas, como juridicamente vinculativas para efeitos de direito interno, não nos permite subjugar a sua coerência finalística a um interesse meramente interno, devendo as mesmas ser reconduzidas perante um propósito internacional e de grande amplitude geográfica, superando-se, assim, o monopolismo clássico através de uma condução coletiva e generalizada. Entendemos que o acesso aos dados e às informações que são prestados pelos contribuintes por via das imposições formuladas nas várias ordens jurídicas constituem uma verdadeira motivação para aferir o cumprimento das obrigações principais a que os contribuintes estão adstritos num Estado distinto daquele que impôs o cumprimento daquelas. Ter acesso a todas estas informações, a uma velocidade vertiginosa e em grande escala é hoje, uma necessidade que as administrações tributárias não podem prescindir, pois numa sociedade altamente globalizada, onde impera a abertura dos mercados e a inexistência de fronteiras físicas, o acesso a todas as informações e dados, em tempo útil, é imprescindível num quadro de amplitude, que se deseja o mais aberto possível. Assim, a implementação destas obrigações declarativas e de informação nos vários Estados, tornando-as harmonizadas enquanto obrigações endémicas nas várias ordens jurídicas, constituem um alargamento indireto do conteúdo das obrigações declarativas prestadas pelo obrigado tributário, podendo os dados e informações prestados pelos mesmos ser transmitidos a outras administrações tributárias, caso os mesmos se mostrem necessários para concretização dos seus desideratos funcionais<sup>44</sup>.

As potencialidades que os sistemas inteligentes e os meios tecnológicos oferecem constituem, assim, uma forma de aceder a estas informações localizadas nos demais Estados, permitindo o seu acesso de forma rápida, célere e sem grandes entraves burocráticos. A informatização dos dados pessoais, dos ficheiros, a sua facilidade de tradução e a possibilidade de transmissão a grande escalada através de instrumentos tecnológicos, inteligentes e quase automatizados suscita grandes vantagens nas tarefas de supervisão da administração. Daí que se afirma que a implementação destas obrigações declarativas, aliadas à integração de canais

---

<sup>44</sup> MARIA ODETE BATISTA DE OLIVEIRA, *O intercâmbio de informação tributária - Nova disciplina comunitária. Estado atual da prática administrativa. Contributos para uma maior significância deste instrumento*, Coimbra, Almedina, 2012.

de comunicação assentes em sistemas de inteligência artificial permita a concretização dos desideratos de controlo e averiguação que se mostram necessários perante um sistema de gestão fiscal que deve lidar com fontes de riqueza plurilocalizadas.

#### 2.4. O intercâmbio de informação tributária entre Estados e a inteligência artificial

O exercício reflexivo antecedente, permite reclamar uma premissa, insofismavelmente certa e que se materializa na ideia de uma necessidade premente dos dados pessoais. Será através destes, que os sistemas inteligentes irão conseguir ter um pleno funcionamento, pelo que será imperativo instituir canais informativos que permitam um fluxo suficientemente constante para cumprimento dos propósitos para que são tratados<sup>45</sup>. Por isso, *a reformulação do sistema de gestão fiscal não pode ser conseguida sem a prévia convocação de um conjunto de medidas instrumentais que permitam o acesso aos dados pessoais dos contribuintes, designadamente sobre os vários factos económicos ocorridos e as manifestações de riqueza demonstradas*. Apenas com recurso aos dados pessoais - os quais são conseguidos por via das mais diversas fontes, designadamente, o procedimento de intercâmbio de informação tributária<sup>46</sup>, obrigatoriedade de comunicação por parte das entidades financeiras<sup>47</sup>, através da derrogação do sigilo bancário<sup>48</sup>, ou por via de comunicação por parte dos privados de factos que podem ter relevância para efeitos tributários<sup>49</sup> -, será possível a implementação eficiente e

---

<sup>45</sup> Utilizados um conceito de "tratamento" amplo, compreendendo no seu teor a recolha, o tratamento *stricto sensu*, a sua retificação, correção ou apagamento, utilizando quaisquer mecanismos, automatizados ou não, que permita a sua utilização. Neste sentido, veja-se que o Regulamento Geral de Proteção de Dados define expressamente o conceito de "tratamento" como uma operação ou um conjunto de operações efetuadas sobre dados pessoais ou sobre conjuntos de dados pessoais, por meios automatizados ou não automatizados, tais como a recolha, o registo, a organização, a estruturação, a conservação, a adaptação ou alteração, a recuperação, a consulta, a utilização, a divulgação por transmissão, difusão ou qualquer outra forma de disponibilização, a comparação ou interconexão, a limitação, o apagamento ou a destruição (cfr. artigo 2.º, n.º2 do Regulamento Geral de Proteção de Dados). Neste sentido, Cfr. ANTÓNIO BARRETO MENEZES CORDEIRO, *Comentário ao Regulamento Geral de Proteção de Dados e à Lei n.º58/2019*, Coimbra, Almedina, 2021.

<sup>46</sup> Cfr. Artigo 26.º da Convenção Modelo da OCDE e que serviu de base a um grande conjunto de convenções em matéria de dupla tributação a que o Estado português está adstrito; procedimento de intercâmbio de informação tributária regulado no Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio

<sup>47</sup> Cfr. Artigo 6.º n.º3 do Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio; artigo 63.º-A n.º1 da Lei Geral Tributária.

<sup>48</sup> Cfr. Artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária e artigo 146.º-A do Código do Procedimento e Processo Tributário.

<sup>49</sup> Cfr. Artigo 31.º n.º2 da Lei Geral Tributária.

funcionalmente adequada, dos sistemas inteligentes no domínio de aplicação das normas fiscais.

Importará referir que esta necessidade não é recente, pois o fenómeno que se operou com a privatização do sistema de gestão fiscal já compreendia esta carência de dados e informações dos contribuintes, resultando na imposição de obrigações declarativas massivas e que instituíram as bases de uma múltipla teia de canais de comunicação<sup>50</sup>. Por isso, as características funcionais dos sistemas de inteligência artificial apenas vieram exponenciar esta carência já premente e assumida previamente. Falamos de dados pessoais que são o resultado do comportamento humano, designadamente, em matéria económica, falando mesmo na “datificação” das condutas humanas que são materializadas factualmente nestes dados pessoais. É por via destes que será possível aferir determinada realidade ou manifestação de riqueza e que se mostre relevante para efeitos *justributários*. Daí que os projetos de inteligência artificial exijam que a sua atuação seja direcionada sob a égide de um acervo informacional organizados em *bigdata*. Será a partir destes que será possível confirmar as situações concretas e aferir em conformidade com a verdade material, identificando as situações patológicas que se desenvolvam no seio da relação jurídica tributária<sup>51</sup>.

Neste contexto, a estrutura clássica de acesso aos dados em matéria tributária que foi desenvolvida em torno do procedimento de intercâmbio de informação tributária, comporta um dos maiores instrumentos para identificação de factos económicos ocorridos além-fronteiras. É com base em todas as modalidades de intercâmbio de informação tributária (*v.g.* automática, espontânea ou a pedido) que estes instrumentos tecnológicos permitem desenvolver as suas potencialidades e consequentemente a melhoria na gestão da atividade fiscal por parte dos órgãos tributários. Será por via do enraizamento de intercâmbios automáticos e da sua massificação nos vários ordenamentos, que será possível dar guarida à instituição de uma

---

<sup>50</sup> HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014; JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária*, Centro de Estudos Fiscais, 1995; CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ, ISAAC MERINO JARA, “El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria”, in *Anuario de la Facultad de Derecho*, 1988, pp. 149 e seguintes.

<sup>51</sup> NÚBIA FRANCO DE OLIVEIRA, DEILTON RIBEIRO BRASIL, JAMILE BERGAMASCHINE MATA DIZ, “Decisões Automatizadas e Processos Discriminatório: a Lei Geral de Proteção de Dados brasileira como mecanismo de governança”, in *Privacy and Data Protection Magazine - Revista Científica na Área Jurídica*, n.º 02-2021, Universidade Europeia, 2021, p.65, disponível em [https://www.europeia.pt/content/files/pdpm\\_002.pdf](https://www.europeia.pt/content/files/pdpm_002.pdf), consultado em 15/12/2021.

base informacional o suficientemente densa, para permitir a instalação de sistemas de inteligência artificial<sup>52</sup>.

Por via desta imposição generalizada, dir-se-á, por outro lado, que a utilização de sistemas inteligentes aplicados no intercâmbio de informação tributária permite automatizar este procedimento, conseguindo uma proliferação massiva de troca de dados pessoais entre os vários Estados. A implementação de medidas normativas que visam a troca automática de informações em matéria tributária acaba por ser concretizada, administrativamente, através da utilização de sistemas de inteligência artificial que permite dar tratamento às exigências legais vigentes, transmitindo as informações devidas (quase) de forma automática e de forma massiva. Por isso, a primazia por intercâmbios automáticos tem vindo, tendencialmente, a verificar-se como uma realidade nos vários Estados, pois estes acabam por ser conseguidos segundo uma dupla visão: a de necessidade atempada dos dados pessoais, em que os mesmos são transmitidos de forma rápida e sem grandes burocracias; e segundo uma visão de transmissão massiva e quase de forma automatizada. Daí que se diga que, a aplicação dos instrumentos de inteligência artificial encontra-se relacionada, principalmente, com o intercâmbio automático de informação entre Estados, pois a automatização procedimental e a mecanização do mesmo através de instrumentos tecnológicos encontram uma relação de simbiose quase perfeita, adaptando-se quase modelarmente para esta modalidade concreta de troca de informação tributária.

---

<sup>52</sup> Neste sentido, cabe aqui referir, que a troca de informação tributária acabou por sofrer um importante desenvolvimento nos últimos anos, quer em virtude do aumento das obrigações de comunicação devidas sobre as entidades bancárias e de crédito, para com os Estados e terceiros, bem como pela implementação dos acordos *FATCA* implementados nos vários Estados - e tendo como principal impulsionador os Estados Unidos da América -, o Acordo Multilateral em matéria de Intercâmbio automático de informação de contas financeiras celebrado em 2014, na cidade de Berlim, e, ainda, por via das Diretivas Europeias que têm marcado um aumento exponencial em matéria de intercâmbio de informação entre Estados-Membros. Cabe referir, que, particularmente, o intercâmbio automático de informação entre contas bancárias e financeiras, cujas titularidades são de contribuintes residentes noutra Estado, tem vindo a aumentar exponencialmente, generalizando-se este tipo de intercâmbios, a vários níveis e em vários sectores estratégicos, conseguindo um maior enriquecimento das bases de dados das Administrações Tributárias. IGNACIO JIMÉNEZ MACÍAS, *El intercambio de información y el sistema fiscal internacional después de FATCA: diagnóstico y perspectivas*, Tesis Doctoral, Universidad Complutense De Madrid, 2016, pp.55 e seguintes; J. RICHARD HARVEY, "Offshore Accounts: Insider's Summary of FATCA and Its Potential Future", *in: Villanova Law Review*, Vol. 57, Vill. L. Rev. 471, 2012, disponível em <https://digitalcommons.law.villanova.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com/&httpsredir=1&article=1312&context=vlr>, consultado a última vez em 19/03/2020; WILLIAM BYRNES, ROBERT MUNRO, "Background and Current Status of FATCA", *in LexisNexis Guide to FATCA & CRS Compliance*, University School of Law Legal Studies Research Paper N°. 17-31, 2017, disponível em <https://ssrn.com/abstract=2926119>, consultado a última vez em 22/03/2020.

## 2.5. Os sistemas inteligentes enquanto instrumentos de leitura massiva de dados pessoais

Importa ter presente que, os dados pessoais e as informações devem estar disponíveis com facilidade e através de formatos definidos que permitam um manuseamento fácil, de rápida aplicabilidade aos casos concretos e facilmente traduzíveis. Embora a digitalização e informatização simplifique as relações estabelecidas, será através da conversão informática dos documentos, dos serviços e dos atos praticados que facilmente se conseguirá extrair as informações relevantes para o tratamento devido. Também, o seu armazenamento em *bigdata* servirá para futuramente fazer *jus* aos desideratos funcionais do responsável pelo tratamento, bem como poderão servir para que, num futuro, os mesmos sejam transmitidos às administrações estrangeiras<sup>53 54</sup>.

Todavia, a implementação dos sistemas inteligentes acaba por ser um instrumento que permite, com grande facilidade e em tempo útil, extrair e traduzir todas estas informações que constam dos dados pessoais. Ou seja, os instrumentos de inteligência artificial acabam por funcionar, também, como mecanismos de atuação massiva de tratamento de dados pessoais, permitindo a sua transmissão, tratamento, leitura e extração das informações necessárias para aplicar aos casos concretos. Desde logo, o facto de se criar esta simbiose necessária entre estes dois instrumentos que estão à disposição das administrações fiscais, permite colmatar uma das grandes carências advindas da sociedade aberta ao mundo. Por isso, se falamos dos dados pessoais dos obrigados tributários enquanto instrumentos necessários para averiguar as realidades económicas, falamos também da inteligência artificial enquanto instrumento de leitura massificada desses mesmos dados e como meio de atuação automática, em conformidade com as necessidades demonstradas pela enunciada leitura. É inegável, assim, que existe uma simbiose entre ambos em que a hipótese de correlação entre estes permite a

---

<sup>53</sup> ARTHUR COCKFIELD, "Sharing Tax Information in the 21st Century: Big Data Flows and Taxpayers as Data Subjects", in *Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne*, Volume 67, n.º4, 2019, p.1180, disponível em [https://www.ctf.ca/ctfweb/EN/Publications/CTJ\\_Content/2019CTJ4.aspx](https://www.ctf.ca/ctfweb/EN/Publications/CTJ_Content/2019CTJ4.aspx), consultado em 16/07/2021.

<sup>54</sup> Mas também através dos acordos que contemplam a troca automática de informação – por meio dos acordos da OCDE e também da própria legislação de Direito da União -, é possível englobar um fluxo de dados em *bigdata* que tem subjacente um grande volume de dados a circular entre os Estados, designadamente através da cessão e obtenção de dados fiscais dos contribuintes, compreendendo informações quer relativas a pessoas físicas como a pessoas jurídicas ou património autónomos.



extração dos benefícios idóneos e desejados pelas administrações fiscais, reformulando a atividade funcional destas, a fim de dar resposta aos novos desafios e dificuldades trazidas pela globalização e abertura dos mercados numa era de digitalização.

Dito isto, somos a concluir que, torna-se necessário dotar a Administração Tributária de instrumentos de tradução dos dados pessoais para que seja possível a leitura e extração de todas as informações que constam dos mesmos. A implementação dos sistemas inteligentes que permitem em tempo útil extrair e traduzir todas estas informações que constam daqueles, ligam-se em relação de simbiose, enquanto correlação necessária entre os dados e informações dos obrigados tributários e a sua leitura por via dos instrumentos de inteligência artificial. Desde logo, o facto de se criar esta ligação necessária entre estes dois instrumentos que estão à disposição das administrações fiscais, permite colmatar uma das grandes carências advindas da sociedade aberta ao mundo. Por isso, se falamos dos dados pessoais dos obrigados tributários enquanto instrumentos necessários para averiguar as realidades económicas, falamos também da inteligência artificial enquanto instrumento de leitura massificada desses mesmos dados e como meio de atuação automática, em conformidade com as necessidades demonstradas pela enunciada leitura. É inegável, assim, que existe uma simbiose entre ambos em que a hipótese de correlação entre estes permite a extração dos benefícios idóneos e desejados pelas administrações fiscais, reformulando a atividade funcional destas, a fim de dar resposta aos novos desafios e dificuldades trazidas pela globalização e abertura dos mercados numa era de digitalização.

## **2.6. A inteligência artificial na racionalização dos meios informativos para identificação e prevenção de fenómenos patológicos**

A digitalização (e a mecanização) do procedimento tributário é hoje uma realidade inegável e, diga-se, imprescindível perante os fenómenos da globalização e de abertura dos mercados. A necessidade de racionalizar os meios existentes, desenvolve um dos principais fundamentos pelo qual resulta a integração de sistemas inteligentes e consequentemente de um acervo informacional imenso, os quais servem os propósitos de identificação e prevenção dos fenómenos patológicos da relação jurídica tributária. O critério financeiro sustenta a

primazia por sistemas inteligentes e tecnológicos, pois estes permitem reduzir substancialmente os custos de envio, receção e tratamento da informação, configurando-se como um dos meios mais adequados para um controlo eficiente sobre os atos dos contribuintes. A possibilidade de deteção (quase automática) das desconformidades entre as diversas declarações apresentadas e a realidade factual verificada, com um baixo custo associado, torna apelativa a adoção por estes sistemas inteligentes<sup>55 56</sup>.

Neste contexto, a racionalização dos meios disponíveis pode ser analisada segundo dois momentos distintos: *i)* o primeiro momento encontra-se associado à ideia do “supercomputador”, o qual pode replicar o intercâmbio de dados em grande escala, majorando os rácios de eficiência dos meios de comunicação existentes; *ii)* o segundo momento, encontra a sua ideia no tratamento massificado de um acervo informacional muitíssimo elevado e os quais são provenientes de um conjunto heterogéneo de fontes, permitindo, de um modo consentâneo com a realidade atual, uma confirmação mais assertiva e acutilante sobre os atos dos privados, identificando situações patológicas desenvolvidas na relação jurídica tributária.

É precisamente nesta fase supervisora e confirmativa que se exponencia a necessidade de integração destes sistemas de inteligência artificial. Entendemos que o controlo dos fenómenos derivados do incumprimento das obrigações *justributárias*, suscita uma importante relação entre a inteligência artificial e o processo de cobrança destinado à arrecadação do

---

<sup>55</sup> Por outro lado, não podemos deixar de convocar uma *aceção psicológica* projetada ao cumprimento voluntário das obrigações tributárias e que por via de um adequado sistema de controlo dos atos dos privados se consegue ajustar a uma atividade persuasiva para o cumprimento voluntário das mesmas. Pense-se que um sistema ineficiente e anacrónico se traduz numa maior preponderância para a prática de ilícitos que se desenvolvam patologicamente; pelo contrário, um sistema adequado baseado em instrumentos eficientes, permite uma deteção das condutas patológicas desenvolvidas - em tempo útil e com maior rapidez e racionalizando os meios disponíveis -, traduzindo-se numa preponderância psicológica menor e generalizada para o incumprimento das obrigações tributárias. LUÍS MANUEL PICA, “El uso de la Inteligencia Artificial por parte de las Administraciones Tributarias: ¿Una Necesidad o una Utopia?”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021, pp-532-533.

<sup>56</sup> “A apresentação de declarações mediante transmissão electrónica de dados apresenta inegáveis vantagens face à apresentação em suporte de papel ou mesmo em suporte informático (diskette, banda, cd rom, etc.). A transmissão electrónica de dados é uma transmissão em on-line que permite, automaticamente, após algumas validações da informação, colocar os dados no cadastro do contribuinte, cadastro que se configura como um tombo onde estão armazenados todos os dados relevantes para a adequada tributação do sujeito passivo, Evita ‘desvios’ e misteriosos desaparecimentos. Dispensa um ‘exército’ de operadores de recolha de dados, um trabalho que, sendo digno, e, todavia, massificador e embrutecedor. E dispensa, também os contactos pessoais do contribuinte com a Administração, aliviando e disponibilizando os respectivos agentes para outras tarefas”. MANUEL FAUSTINO, *O dever de retenção na fonte e outros deveres autónomos de cooperação em IRS*, Áreas Editora, 2003, p.170.

imposto. Daí que se admita que a adoção por sistemas inteligentes que atuam na interpretação massiva dos dados pessoais, seja um postulado que se exige e que não pode deixar de compreender a necessidade de resposta massiva segundo um critério de temporalidade minimamente aceitável, pois uma atuação intempestiva e pouco razoável pode resultar na frustração da cobrança do crédito tributário por prescrição da obrigação tributária - ou mesmo pela caducidade do direito à liquidação<sup>57</sup>. Por isso, a adoção de sistemas baseados na inteligência artificial surge aqui como elemento de racionalização dos meios que estão ao dispor da Administração Tributária, permitindo uma atuação mais célere e rápida nos pedidos de informação em matéria tributária, bem como, no cumprimento das obrigações legais e convencionais a que o Estado português está adstrito por via das convenções e acordos internacionais.

Neste sentido e, concomitantemente, gerou-se uma importante reflexão que operou na necessidade de instituir canais digitais e sistemas automatizados que permitissem dar resposta de forma célere e eficiente às carências existentes e prementes dos interesses estaduais, num contexto internacional<sup>58</sup>. Será por via da instituição destes canais, que será possível aumentar o fluxo de dados pessoais que irão servir o propósito de identificação, confirmação e supervisão

---

<sup>57</sup> “[A] massificação das relações pode conduzir também à produção em massa de atos tributários, objeto de uma radical simplificação, com características essencialmente semelhantes e dispensando assim qualquer ponderação autónoma, obrigando apenas a modificações dos seus aspetos acidentais (destinatário, quantia em dívida) mas mantendo uma rigorosa identidade quanto ao seu conteúdo essencial”. JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária*, Centro de Estudos Fiscais, 1995, p.189; HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p.335; JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, pp. 89 e seguintes; RUI DUARTE MORAIS, *Manual de Procedimento e Processo Tributário* (Reimp. de 2012), Almedina Editora, 2014, pp.61 e seguintes; JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, pp.309 e seguintes; ALEJANDRO C. ALTAMIRANO, *Derecho tributario: Teoría General*, Madrid, Marcial Pons, 2012, pp.619 e seguintes; MARCUS ABRAHAM, JOÃO RICARDO CATARINO, “O uso da inteligência artificial na aplicação do direito público: o caso especial da cobrança dos créditos tributários - um estudo objetivado nos casos brasileiro e português”, in *e-Pública: Revista Eletrónica de Direito Público*, n.º193, 2019.

<sup>58</sup> LUÍS MANUEL PICA, “El uso de la Inteligencia Artificial por parte de las Administraciones Tributarias: ¿Una Necesidad o una Utopía?”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021, pp.532-533; OCDE, *Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Multilateral Cooperation Changing the World*, p.3, disponível em <https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-10-years-report.pdf>, consultado a 06/06/2021. Em sentido idêntico, afirma RAMÓN BONELL COLMENERO que “através de la IA nos encontramos ante un nuevo paradigma, que está impactando en nuestro sistema tributario, con el reto de optimizar las políticas tributarias de captación de bases imponibles no declaradas por los contribuyentes, captación de fuentes susceptibles de ser consideradas en las declaraciones tributarias, susceptibles de retención, así como identificar las estrategias fiscales de los contribuyentes para deslocalizar las rentas”. RAMÓN BONELL COLMENERO, “Inteligencia Artificial, Análisis de Datos e Impacto en el Sistema Fiscal”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021, p.352

dos atos dos privados, permitindo à administração “inteligente” (ou automatizada) atuar em conformidade com a realidade demonstrada por essas informações trocadas. Daí que se afirme a necessidade, que os dados pessoais assumem num contexto de gestão fiscal “inteligente”, permitindo aos sistemas inteligentes adotar as medidas previamente programadas pelo homem e em conformidade com os *inputs* (dados de entrada) que são analisados massivamente por estes.

### 3. A inteligência artificial e a dimensão preventiva, confirmativa e decisória da Administração Tributária artificialmente “inteligente”

As vantagens económicas, empresariais, políticas e/ou sociais já enunciadas neste estudo, e que são evidentes por via da globalização e abertura dos mercados, tornou latente o entendimento de interação administrativa aberta e cooperante, segundo um quadro internacional, revelando-se redutora a ideia de uma visão *intrafronteirista*, nacionalista e de isolamento<sup>59</sup>. Embora os contornos apresentados aparentem ser recentes, a verdade é que os fenómenos da globalização e abertura dos mercados, começaram a desenhar as insuficiências instrumentais que as administrações, especificamente, vinham a sofrer e que se subjugavam aos enunciados de internacionalização das relações económicas. Daí que, o perímetro resultante da gestão do sistema fiscal se comece a desenvolver em torno do conhecimento dos factos e das situações económicas ocorridas externamente, mostrando-se os dados pessoais, essenciais para o funcionamento do sistema de gestão fiscal (artificialmente “inteligente”).

A atuação de supervisão, de confirmação e de atuação, apenas será admissível se a administração tiver os dados e o conhecimento suficiente, para atuar em conformidade. Como consequência desta mudança, e da centralização dos dados pessoais, a reformulação da gestão do sistema fiscal prosseguida pela administração artificialmente “inteligente”, passou a desenvolver-se, funcionalmente, segundo uma tríplice dimensão: *i) a dimensão de base preventiva; ii) a dimensão de base corretiva; e iii) a dimensão decisória ou executória:*

---

<sup>59</sup> MARIA ODETE BATISTA DE OLIVEIRA, *O intercâmbio de informação tributária - Nova disciplina comunitária. Estado atual da prática administrativa. Contributos para uma maior significância deste instrumento*, Coimbra, Almedina, 2012, pp.32 e seguintes.

*i) A dimensão de base corretiva, tem como pressuposto a aplicabilidade dos sistemas de inteligência artificial numa fase de correção e de reposição da verdade material efetiva, conforme a capacidade económica aferida. A compreensão funcional operada por esta dimensão irá ter por objeto o tratamento dos dados pessoais dos obrigados tributários, permitindo a identificação de possíveis manifestações de riqueza que sejam relevantes para efeitos das normas jurídico-tributárias e que não tenham sido tributadas (ou foram-nas incorretamente). Esta identificação, prontamente permitirá, despoletar as medidas e os atos correspondentes que se mostrem necessários para “corrigir” a situação de desconformidade e de assimetria criada pelo contribuinte incumpridor, procurando-se repor a situação existente e tributando a realidade económica segundo a real capacidade contributiva manifestada. Falamos, assim, de *verdadeiras atuações corretivas que visam “policiar” o cumprimento das obrigações tributárias a que os contribuintes estão adstritos, corrigindo e desencadeando as medidas que se mostrem necessárias para a correta aplicação das normas justributárias e a reposição da situação em conformidade com a ordem jurídica;**

*ii) Por outro lado, a dimensão de base preventiva pressupõe, a execução de atos baseados nos perfis de risco em matéria tributária<sup>60</sup>. Veja-se que os perfis de risco em matéria tributária constituem um dos grandes avanços tecnológicos resultantes da análise de *megadados* e da aprendizagem automática que é conseguida pelos sistemas inteligentes, os quais permitem, através da recolha da informação e da compreensão do perfil do seu titular, formular hipóteses probabilísticas que assentarão em possíveis atuações lesivas para os interesses patrimoniais e financeiros do credor tributário. Ou seja, através da compreensão estatística do contribuinte consegue-se prever, com algum grau de probabilidade, possíveis condutas lesivas que poderão ser praticadas num*

---

<sup>60</sup> Sobre os perfis de risco em matéria tributária iremos debruçar-nos com maior detalhe *infra*. Vide Parte I, Capítulo IV, Ponto 2 e 3.

futuro *mediato*<sup>61</sup>. A afetação destes instrumentos numa fase preventiva, permite identificar áreas concretas de risco acrescido e atuar de forma garantística para evitar as condutas danosas que, probabilisticamente, possam vir a ocorrer. Falamos de verdadeiras situações *presuntivas* sobre factos ou atos ainda não ocorridos, mas que segundo um historial estatístico será possível assumir com algum grau de certeza<sup>62</sup>;

*iii)* Mas, todo este quadro apresentado, não pode deixar de compreender, ainda, uma *dimensão executória* ou *decisória* e que se traduz na instrumentalização destes sistemas de inteligência artificial a uma função de administração de *massas*, pelo qual resulta um desenvolvimento concreto da relação jurídica tributária. A partir desta dimensão, será possível aos sistemas inteligentes praticar os atos executórios competentes, de forma totalmente autónoma e sem necessidade de voluntariedade ou supervisão humana, partindo de comandos programados previamente.

Por isso, acompanhando a tendência mundial da era da globalização, de digitalização e de abertura de mercados - onde a riqueza é volátil e facilmente mobilizável para qualquer espaço geográfico -, não pode o Direito Tributário ser imune ao devir destas evoluções, pelo que, torna-se necessário repensar a gestão do sistema fiscal, adequando os procedimentos

---

<sup>61</sup> Esta nova realidade tecnológica acabou por alterar as práticas, rotinas e meios de interação que estavam enraizadas nas mais modernas sociedades, pois os diversos responsáveis por estes serviços - públicos e privados - estão dotados de meios que constantemente se encontram a recolher dados e informações que acabam por ser armazenados para posteriores e futuros tratamentos automatizados e que, por vezes, nem sabe o seu titular como os mesmos são concretizados e em que contextos acabam sendo utilizados (*v.g.* recolha de dados de georreferenciação, dados pessoais recolhidos por terminais móveis). Não será desmesurado afirmar que a massificação da recolha e do tratamento dos dados pessoais acabou por dotar os agentes económicos de um conjunto de recursos, nomeadamente dados pessoais, onde, futuramente, se socorreriam deles para os analisar e prever determinados comportamentos do seu titular, antecipando atos ou oferecendo serviços conforme as exigências que estes demonstravam ter interesse. A. KATAL, M. WAZID e R. H., GOUDAR, "Big data: Issues, challenges, tools and Good practices", *2013 Sixth International Conference on Contemporary Computing (IC3)*, 2013, pp.404-409.

<sup>62</sup> Assim, é possível abrir uma discussão que efervesce pela "veracidade" destas presunções criadas com base em fórmulas estatísticas e matemáticas e que permitem determinar possíveis atuações do seu titular, designadamente tendências patológicas na relação jurídica tributária e descobrir atividades de risco que possam originar putativas práticas consideradas lesivas. Sobre esta problemática, *Vide* Parte I, Capítulo IV, Ponto 3.

tributários existentes e criando os pressupostos necessários e imprescindíveis para conseguir dar resposta aos novos desafios que emergem desta evolução. Porque não podemos ser ingénuos, importa ter presente que o recurso a métodos preventivos e corretivos baseados no tratamento dos dados pessoais dos obrigados tributários revela-se uma premissa inegociável face à atual problemática de natureza estrutural em que as riquezas são facilmente dissipadas e ocultadas para efeitos de erosão das bases tributáveis<sup>63</sup>. Mas, também a integração de sistemas inteligentes de tratamento massivo de dados pessoais irá permitir atuar em tempo útil e segundo as premissas procedimentais exigidas, concretizando os desideratos de uma boa administração, ao serviço dos contribuintes, e que permita processar toda a informação para a correta aplicação das normas fiscais.

---

<sup>63</sup> Não podemos deixar de fazer referência que, a adoção por instrumentos automatizados se projete, eminentemente, numa função de prevenção geral de identificação de atos patológicos e, posteriormente, numa função de confirmação das condutas praticadas pelos privados. Contudo, não se poderá deixar de dar suporte à ideia de que a atividade administrativa clássica é operada mediante um formalismo e uma burocracia que reivindica a concretização do interesse público que está subjacente à atividade administrativista. Dai que, se tenha começado a reinventar, nos países mais desenvolvidos - onde o problema dos limites funcionais administrativos se faz sentir com maior acuidade -, um aumento da automatização dos procedimentos administrativo-tributários, processando-se mediante um perímetro de digitalização e mecanização, pela qual a atuação é processada através de critérios meramente objetivos. Conseguisse, com isto, dar resposta massiva às relações jurídicas estabelecidas e que carecem de desenvolvimento em tempo útil e em massa. OCDE, *Tax challenges arising from digitalization - Interim Report*, 2018: Inclusive Framework on BEPS, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OCDE Publishing, 2018.

## CAPÍTULO II

### OS PRINCÍPIOS JURÍDICO-CONSTITUCIONAIS ENQUANTO FUNDAMENTOS POSITIVOS DE UM SISTEMA DE GESTÃO FISCAL ARTIFICIALMENTE “INTELIGENTE”

#### 1. Ponto de partida

Importa esclarecer, depois de assumidas as reestruturações e necessidades operadas perante as novas exigências sociais e económicas, que a convocação de um sistema fiscal desenvolvido perante um modelo de gestão artificialmente "*inteligente*", não pode deixar de assumir uma organização coerente e direcionada a um propósito determinado. É neste desiderato, que exige-se que o sistema de gestão fiscal artificialmente “inteligente” seja modelado de acordo ao "código genético" do sistema jurídico-tributário, de modo a arrumar o conjunto de normas jurídicas que lhe fazem corpo normativo<sup>64</sup>.

Qualquer sistema jurídico, mais ou menos concreto e especializado, deve ter na sua égide uma matriz genética que lhe permita dar coerência e ligação entre os demais sistemas<sup>65</sup>. Esta matricialidade não é mais que um conjunto de pressupostos jurídico-dogmáticos que permitem identificar um conjunto de bens e valores jurídicos essenciais numa sociedade<sup>66</sup>. Será na identificação desse conjunto de pressupostos minimamente coerentes que encontramos a ideia de sistematização (ou de sistema jurídico) e de arrumação do próprio Direito. A sua

---

<sup>64</sup> EMMANUEL KANT, *Crítica da Razão Pura* (trad. Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão), 9ª Edição, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 2013, p.116.

<sup>65</sup> HUGO FLORES DA SILVA, *Sistema fiscal português: is there such a thing? Pressupostos jurídico-dogmáticos para a Identificação de um conjunto coerente de impostos*, Lisboa, AAFDL Editora, 2021, pp.262 e seguintes.

<sup>66</sup> HANS KELSEN, *Teoria Pura do Direito* (trad. João Baptista Machado), 8ª Edição, Coimbra, Almedina, 2019, pp.12 e seguintes.



instrumentalização para modelação e recondicionamento das condutas sociais pressupõe que o mesmo deva organizar-se segundo uma lógica de unidade e ordenação que estruture os valores e bens jurídicos derivados do naturalismo humano e social. Por isso, e pese embora seja um instrumento que está ao serviço da sociedade e do homem, não pode o sistema jurídico ser desenvolvido segundo uma dimensão anacrónica desconsiderada de sentido e lógica<sup>67</sup>. Daí que se invoque que a jurisdição de valores ou bens jurídicos - cuja preservação e promoção é essencial - se organize perante uma lógica imperativa de interesses e de concretização abstrata do sistema jurídico<sup>68</sup>. Por isso, não será menos certo afirmar que, não há Direito sem razão e sem sistema, sendo esta afirmação também válida no domínio do Direito Tributário.

A própria ideia de sistema fiscal em si considerada, é assinalada por uma consciência ordenadora de pressupostos identificadores, os quais supõem uma exigência de proeminência positiva que arruma os postulados exigidos perante o propósito de tutela dos bens jurídicos a acautelar<sup>69</sup>. Será por via destes, que encontraremos uma genética que, modelará um determinado sistema jurídico concreto, desenvolvendo-se, em torno deles, um conjunto de normas jurídicas que buscam a ansiada concretização. Ou seja, os primados constitucionais de jurisdição dos bens jurídicos e dos valores axiológicos constituem verdadeiras exigências para que o legislador ordinário instale um sentido normativo coerente, arrogando-se perante uma legitimidade formal que lhe permite desenvolver as medidas adequadas para o desenvolvimento material e formal do Direito Tributário. Enquanto sistema fiscal - concebido segundo uma realidade própria e de menor dimensão recortado dentro de um certo sistema jurídico -, será necessário delimitar o mesmo enquanto bloco normativo suficiente para permitir

---

<sup>67</sup> Embora se assumam como uma motivação jurídico-dogmática, dir-se-á que os mesmos não são organizados segundo uma simples conveniência ou dimensão de ordem estética. Pelo contrário, exige-se um critério homogéneo, criterioso e coerente que permita um sentido abstrato que sirva os propósitos de tutela dos bens jurídicos e valores relevantes para a sociedade. O não cumprimento das exigências enunciadas resultará na incoerência de um sistema jurídico resultará na frustração das exigências básicas de igualdade, segurança jurídica e dignidade da pessoa humana, os quais integram o princípio do Estado de Direito, enquanto exigência dogmática de base humanista. EMMANUEL KANT, *Crítica da Razão Pura* (trad. Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão), 9ª Edição, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 2013, p.116.

<sup>68</sup> HUGO FLORES DA SILVA, *Sistema fiscal português: is there such a thing? Pressupostos jurídico-dogmáticos para a Identificação de um conjunto coerente de impostos*, Lisboa, AAFDL Editora, 2021, p.121.

<sup>69</sup> EMMANUEL KANT, *Crítica da Razão Pura* (trad. Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão), 9ª Edição, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 2013, p.116.

a identificação de um conjunto coerente de pressupostos jurídico-dogmáticos, transversais e universais perante uma globalidade abstrata de situações. Apenas assim, será possível estabelecer uma vocação de desdobramento (sub)sistémico pelo qual resulte o processo de especialização interna e legitimadora para a integração de instrumentos de inteligência artificial aplicados ao domínio dos impostos. Daí que os pressupostos jurídicos se alicercem, segundo a ideia matricial de Estado de Direito e nos vários (sub)princípios estruturantes que o compreendem. A prevalência pelo princípio da igualdade aplicado ao domínio do Direito Tributário, o princípio da segurança jurídica, da eficiência e de prossecução de interesse público constituem alguns dos alicerces de um regime fiscal baseado na dignidade da pessoa humana e no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes<sup>70</sup>.

Será por via dos postulados enunciados que será, secundariamente, possível integrar a forma como devem ser implementados os novos sistemas de inteligência artificial perante o atual quadro tributário, respeitando assim a coerência exigida num sistema jurídico.

Analisemos, sistematicamente, os vários princípios jurídicos que se configuram como fundamentos positivos na integração dos sistemas inteligentes ao domínio de aplicação das normas fiscais.

## 2. O princípio da legalidade

A análise dos pressupostos jurídico-constitucionais de legitimação de sistemas inteligentes, não pode deixar de referir, a natureza intrusiva e ablativa que subjaz a figura do imposto, a qual apenas é legitimada pelas ideias de solidariedade e de custo pela vida em sociedade<sup>71 72</sup>. Todavia, o pensamento de solidariedade, não pode pressupor o afastamento da

---

<sup>70</sup> JORGE REIS NOVAIS, *Princípios Estruturantes de Estado de Direito*, Coimbra, Almedina, 2021, pp.13 e seguintes; VITOR FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português. Volume I - Introdução ao estudo da realidade tributária, Teoria Geral do Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1984, pp.101 e seguintes.

<sup>71</sup> Como bem referiu o Supremo Tribunal de Justiça, no seu aresto de 22/01/2003, “o dever de os cidadãos pagarem impostos constitui uma obrigação pública com assento constitucional, considerando a importância que assume num Estado de direito democrático o dever que lhe incumbe de, no respeito pelos direitos e liberdades fundamentais, procurar contribuir para a concretização de uma democracia económica, social e cultural, tentando que se possa garantir a todos a possibilidade de uma existência em condições de dignidade. O que implica levar a cabo tarefas fundamentais para que é essencial a criação e a cobrança de impostos no respeito pelos princípios da igualdade tributária, da generalidade e da uniformidade, na base do critério da capacidade

natureza instrumental que subjaz a criação da figura do imposto, o qual serve o propósito de financiamento público (e de extrafiscalidade<sup>73</sup>) para realização dos interesses do homem e da sociedade<sup>74</sup>.

É por via desta natureza ablativa que a sua criação e modelação exige a vontade popular<sup>75</sup>, pois será a lei positiva a delimitar o conteúdo da relação jurídica tributária e, *prima facie*, o seu objeto *imediato*. Daí que se fale do chamado “princípio da legalidade fiscal”, no qual tendem a ser sintetizadas duas ideias nucleares que, normativamente, configuram dois (sub)princípios transversais e cuja vocação ordenadora é inegável: o (i) *princípio de reserva de lei* e o (ii) *princípio da tipicidade fiscal*<sup>76</sup>. Para CASALTA NABAIS, o princípio da legalidade traduz a exigência de ser o órgão legiferante – o qual é legitimado pelo povo e sob a ideia autotributação<sup>77</sup> - aquele que está legitimado formalmente - por lei ordenadora - a criar os

---

*contributiva*”. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 22/01/2003, processo n.º 02P972, Relator Conselheiro Armando Leandro, disponível em <http://www.dgsi.pt/>, consultado a última vez em 30/10/2020.

<sup>73</sup> SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra, Almedina, 2019, pp.294 e seguintes; JOSÉ CASALTA NABAIS, “Reflexões sobre quem paga a conta do estado social”, in *CEDOUA - Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Coimbra, 1998, A. VII, n.º 13 (Jan./Jun. 2004), 2004, p. 9-29.

<sup>74</sup> Esta finalidade secundária do imposto foi definida pela doutrina alemã como “*Nebenzwektheorie* invertida”, no qual o imposto deveria ter necessariamente a finalidade de obtenção de receita para o estado, mesmo que de forma instrumental ou secundária, atendendo o imposto a finalidades principalmente extrafiscais. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 2012, p.235; também VITOR FAVEIRO em sentido semelhante questiona a função moderna do imposto, afirmando que o imposto já não é apenas um meio financeiro, mas também um instrumento de promoção económico, de realização da justiça e de promoção social. VITOR FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português. Volume I - Introdução ao estudo da realidade tributária, Teoria Geral do Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1984, pp.60 e seguintes.

<sup>75</sup> HUGO FLORES DA SILVA, *Sistema fiscal português: is there such a thing? Pressupostos jurídico-dogmáticos para a Identificação de um conjunto coerente de impostos*, Lisboa, AAFDL Editora, 2021, p.121.

<sup>76</sup> Neste sentido foi fundamental o pensamento através do qual os “representantes do povo” surgem como órgão de soberania legitimado na intervenção da criação e aprovação de impostos, como encargos aprovados pelo povo na prossecução dos interesses públicos da coletividade. *Os crimes Fiscais – Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2009.

<sup>77</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 2012, pp.345 e seguintes; ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, Almedina, 2007, pp.125 e seguintes.

<sup>77</sup> Partindo de uma ótica caleidoscópica, torna-se necessário referir que a figura do imposto encontra a sua génese em tempos remotos, contudo não numa dimensão participativa e cooperativa entre os diversos setores da sociedade, mas como medidas extraordinárias de financiamento pontuais como gastos com guerra, exércitos ou meios de proteção do imperador, rei ou responsável pelo território e, ainda, como forma de contrapartida pela utilização dos bens e territórios do reino. No império romano, a concetualização do imposto era bastante mais ampla do que atualmente se conhece, acabando por se assumir como a prerrogativa da pessoa habilitada para tal em relação aos montantes que fossem requeridos, tendo, normalmente, os mesmos desideratos que os enunciados. Atualmente, fruto da revolução liberal, e assumindo-se o Estado como um Estado social, procurou-se contextualizar a

impostos que considere necessários para financiar os interesses do Estado<sup>78</sup>. Por outro lado, o princípio da reserva material de lei impõe uma disciplina completa e exaustiva que delimite o conteúdo essencial do imposto e dos critérios de decisão que devem expressar-se através da concreta criação do facto tributário, o qual deve ser formulado, segundo uma exigência suficientemente densa que é materializada por via da tipicidade material. Será nesta exigência normativa que se materializa a criação dos impostos e a sua tipificação normativa, enquanto verdadeiros garantes do Estado de Direito<sup>79</sup>.

---

obrigação do pagamento de impostos a uma ideia de contribuição para o Estado social, partindo de uma conjuntura igualitária e dentro da capacidade contributiva de cada sujeito passivo, tendo como principal desiderato o interesse público da coletividade, nomeadamente a manutenção de direitos económicos, sociais ou culturais. Efetivamente este pensamento faz-nos convocar CASALTA NABAIS, para o qual não tem, por isso, o menor suporte a ideia, assente numa ficção de pendor libertário ou anarquista, de que a realização e proteção dos assim chamados direitos negativos, polarizados no direito de propriedade e na liberdade contratual, teriam apenas custos privados, sendo assim imunes a custos comunitários, pois os deveres e a proteção do estado na salvaguarda de determinados direitos, mesmo de índole privatista, têm um custo e um encargo subjacente por parte dos Estados hodiernos, não sendo por isso lícito o mero pensamento à autonomização de direitos. Consumando o referido, instrumentaliza-se a figura do imposto como meio de realização das tarefas do Estado, constituindo, indiretamente, um suporte financeiro deste na prossecução dos interesses públicos da coletividade. Seguindo esta senda, afirma EDUARDO PAZ FERREIRA que os cidadãos ao decidirem pela ideia de autotributação, aprovada pelo órgão democrático competente, estão a decidir o modelo de sociedade em que querem viver e quais os meios que estão dispostos a proporcionar ao Estado para fazer face às suas obrigações sociais. Assim, a nossa perceção da bondade da aplicação do dinheiro que a este fim sacrificamos condiciona, de forma decisiva, a nossa atitude em face da carga fiscal e da sua legitimidade. Pagamos impostos porque queremos ter o direito de exigir ao Estado que ele faça a melhor utilização destes recursos para a otimização do bem-estar social e económico. VITOR FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português. Volume I - Introdução ao estudo da realidade tributária, Teoria Geral do Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1984, p.29; JOSÉ CASALTA NABAIS, "Reflexões sobre quem paga a conta do estado social", in *CEDOUA - Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Coimbra, 1998, A. VII, n.º 13 (Jan./Jun. 2004), 2004, p. 9-29; *Idem*, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 2012, p.191 e seguintes; SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes Fiscais – Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2009, pp.17 e seguintes; VITOR FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português. Volume I - Introdução ao estudo da realidade tributária, Teoria Geral do Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1984, pp.25 e seguintes; EDUARDO PAZ FERREIRA, "Inspeção tributária e justiça fiscal", in *Desafios Tributários*, Vida Económica, 2015, p.68.

<sup>78</sup> Da mesma forma, é por via deste pressuposto formal de lei que se submete a delimitação da sua disciplina e dos seus elementos essenciais, devendo ser promovida por via de lei e compreendendo-se dentro do princípio de reserva de lei formal, a exigência de intervenção parlamentar (enquanto representação popular no órgão legislativo), ainda que se permita a legitimação do governo nesta matéria. ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, 2007, pp.319 e seguintes.

<sup>79</sup> O facto tributário constitui uma realidade de eventos concretos, legalmente previstos nas leis tributárias, na medida em que o preenchimento do substrato factológico real ocorrido com a previsão da norma, determina a cominação de efeitos jurídicos de carácter tributário, sendo ainda um elemento que configura cada tributo, e cuja previsão é elemento crucial na constituição da relação jurídico-tributária, quando reunidos no facto tributário, o correspondente substrato factológico, bem como os elementos essenciais daquele, designadamente os elementos pessoais, temporais e espaciais. O (sub)elemento temporal do facto tributário assenta principalmente no momento em que este deve entender-se realizado. Apesar de uma aparente simplicidade do conceito, não poderíamos deixar de notar a especial complexidade que o (sub)elemento temporal reserva, uma vez que, o factor tempo influi em especial medida no carácter e na estrutura do tributo, podendo ser instantâneos quando o facto tributário se esgotam num único ato (como é o exemplo

Todavia, o princípio da legalidade deve, também, ser associado segundo um prisma administrativista-funcional. Isto porque, não podemos entender o princípio da legalidade fiscal apenas na sua dimensão material e formal, em que o legislador exige o cumprimento de um conjunto de pressupostos para a criação dos impostos. Pelo contrário, exige-se uma verdadeira dimensão funcional ou procedimental, em que o seu desenvolvimento reconduz a atividade da Administração Tributária, encontrando-se esta obrigada e submetida ao estrito cumprimento da lei na sua própria atuação. A subjugação da administração aos postulados da lei e à exigência normativista vigente, marca as diretrizes e o perímetro funcional modelado pelo legislador e cujos contornos direcionam o recorte procedimental de atuação daquela<sup>80</sup>. Estes postulados de legalidade exigem, assim, um verdadeiro contorno legalista pelo qual resulta uma delimitação funcional concreta, marcando uma atuação eminentemente rígida e, tendencialmente, fixa da administração<sup>81</sup>. Entre nós, MARCELLO CAETANO<sup>82</sup> sustenta que o desenvolvimento da administração é pautado segundo o princípio da legalidade, o qual é materializado no dever de cumprimento das normas jurídicas e pelas quais se desenvolvem duas dimensões: a *dimensão*

---

dos impostos sobre o consumo, onde o imposto se esgota no momento da transmissão do bem ou da prestação do serviço), ou de formação sucessiva, quando se prolongam durante um determinado lapso de tempo (é o caso paradigmático dos imposto periódicos como os impostos sobre os rendimentos). Quanto ao facto tributário como elemento essencial da relação jurídico-tributária, Cfr. ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, 2007, pp.319 e seguintes; JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Teoria Geral do Imposto e da Norma Tributária (Algumas Notas)*, AEDUM, 3ª Edição, 2014, p.134; *Idem*, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Almedina, 2014, p.107; JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, HUGO FLORES DA SILVA, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Coimbra, Almedina, 2019; HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, 2014, p.158; ALBERTO PINHEIRO XAVIER, *Conceito e natureza do ato tributário*, Almedina, 1972, pp.312 e seguintes; SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra, Almedina, 2019, p.287; GRACIA LUCHENA MOZO, *La Relación Jurídico-Tributária, el Hecho imponible*, p.13.

<sup>80</sup> “O critério da vinculação, refere-se às diferentes vinculações que orientam as atuações dos particulares e da Administração. Enquanto que o particular atua de acordo com o princípio da liberdade e da autonomia privada, a Administração atua ao abrigo do princípio da legalidade. Para além disso, a Administração está duplamente vinculada à lei: quer quanto aos atos que pode praticar competência; quer quanto à obrigatoriedade de praticar esses atos nos termos que a lei prevê, ou seja, a obrigatoriedade de observar os requisitos de conteúdo e forma previstos na lei, e a obrigação de zelo, boa Administração e de respeito por todos os princípios orientadores da atividade administrativa conteúdo e procedimento. Esta vinculação é estabelecida no sentido de garantir, sobretudo, o respeito pelos direitos e interesses legalmente estabelecidos dos cidadãos”. BÁRBARA PIAIRO DE SOUSA, *A Responsabilidade Civil da Administração Tributária – Os Atos Lesivos em Matéria Tributária*, Coimbra, Almedina, 2021, p.55.

<sup>81</sup> Afastam-se, assim, ideais de discricionariedade e arbitrariedade, pois caso a mesma fosse deixada ao seu livre-arbitrio, decidindo cada um dos casos de forma arbitrária e sem critério lógico, correríamos o risco de entendermos uma atividade administrativa pautada pela desigualdade e insegurança popular, resultando numa atuação movida segundo um quadro prejudicial a nível de desigualdade e incoerência na concretização do interesse público. MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, Volume I, Coimbra, Almedina, 1982, pp.28 e seguintes

<sup>82</sup> MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, Volume I, Coimbra, Almedina, 1982, pp.28 e seguintes.

*de justiça para os cidadãos e a dimensão de eficiência para a própria administração.* Assim, a administração move-se segundo os limites traçados pela lei votada em assembleia, estando submetida aos postulados de legalidade vigente enquanto expressão de vontade popular<sup>83</sup>. Se é certo que o recorte normativo não pode ser promovido de modo incipiente, devemos conceber que o tecido legalista se desenvolve como uma importante disciplina que desencadeia o cumprimento dos bens jurídicos e dos valores axiológicos projetados sob o manto de desideratos constitucionais, que resultam na demonstração da humanização que integra a administração<sup>84</sup>.

A este propósito, aliás, cumpre salientar que proeminência do princípio da legalidade na integração de sistemas inteligentes deve apresentar-se como certa. O aparecimento destes instrumentos tecnológicos significa um passo em frente no sentido de admitir uma gestão do sistema fiscal mais eficiente e segundo critérios objetivos legalmente delimitados. Constituindo as normas jurídicas um substrato normativo que é delimitado pelo homem e facilmente transposto para os instrumentos tecnológicos, a sua aplicação por sistemas de inteligência artificial acaba por ser facilmente conseguida para o domínio da relação jurídica tributária. Ou seja, considerando que as normas jurídicas procedimentais que recortam a atuação da Administração Tributária se traduzem em parâmetros normativos que são perfeitamente traduzíveis para uma linguagem informatizada, será possível entender que a fiabilidade oferecida pela digitalização procedimental permite uma relação de confiabilidade muito mais acentuada do que a atuação baseada na mão humana.

---

<sup>83</sup> Cfr. artigo 3.º do Código de Procedimento Administrativo, e artigo 8.º da Lei Geral Tributária.

<sup>84</sup> “Caracteriza-se, o fenómeno evolutivo do relevo dado à pessoa humana, na qualidade de contribuinte, no âmbito das estruturas e acção da criação e exigência de prestações tributárias, por uma diferenciação substancial na própria concepção da instituição tributária e na constância ou alternância dos respectivos regimes, em três grandes ordens de pensamento e de estruturas de fiscalidade: a concepção tradicional ou soberano-financeira, em que o poder do Estado de exigir aos cidadãos prestações tributárias era inerente à própria soberania e elemento intrínseco e decorrente da função financeira, discricionária por si quanto ao objecto e quanto ao exercício; a concepção pragmática do fim utilitário do Estado, indiferente quanto às origens e legitimidade do poder de tributar, em que o imposto mais conta como meio do que como fim; e a concepção sócio-personalista das relações entre o Estado e o cidadão, em que a tributação assenta na qualidade inata de "contribuinte"; da pessoa humana como ser social e, como tal, sujeito de dever contributivo perante a sociedade, e em que tal dever é por si, elemento causal do poder tributário e delimitativo do seu exercício como factor, e não como efeito das finanças públicas”. VITOR FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português. Volume I - Introdução ao estudo da realidade tributária, Teoria Geral do Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1984, p.244; *Idem, O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, 2002, pp.89 e seguintes.

Se atendermos que a inteligência artificial atual não é mais que uma ferramenta mecânica que permite uma total transferência das tarefas humanas para as máquinas - mais desenvolvidas num plano objetivo e que assenta em linhas de comando predefinidas pelo homem -, podemos encontrar que inteligência artificial, sempre que não seja chamada para questões mais complexas e que envolvam moralismos ou questões éticas, mostra-se, objetivamente, mais assertiva e eficiente que o próprio homem, e mais fiável face a eventuais erros ou omissões que possam ser imputadas ao ser humano e que numa atuação mecânica é dificilmente visível. Importa ter presente, que a disruptividade que pode surgir pela mão humana é perceptível e, muitas das vezes, até frequentemente visível. Atender à fiabilidade do homem assegura uma certeza ética, mas a estabilidade que se procura numa relação jurídica cada vez mais complexa é dificilmente atingível. Daí que, os sistemas de inteligência artificial, pelos quais resultam uma mecanização da atividade administrativa, permitam assegurar a proteção de valores jurídicos como a estabilidade, a segurança e a previsibilidade perante o exercício de poderes públicos. As exigências de legalidade supõem, assim, que o legislador adote os sistemas mais adequados para dar cumprimento aos propósitos constitucionais de uma administração pautada pela legalidade e pelo cumprimento dos postulados consagrados.

Dito isto, a adoção por instrumentos digitais e tecnológicos permite dar cumprimento às exigências objetivas e subjetivas pelas quais se desenvolve a legalidade administrativa. Enquanto fundamento de aplicação das normas jurídicas adjetivas e através da calculabilidade e previsibilidade do sistema de inteligência artificial, em relação aos efeitos jurídicos dos atos dos poderes públicos, será possível atingir um fundamento concreto de integração dos sistemas inteligentes. Por este propósito, a implementação das novas tecnologias de informação e comunicação enfatiza a busca pelo primado da eficiência no âmbito da atividade funcional da Administração Tributária e, diretamente, pelos postulados de legalidade exigidos. Por outro lado, afastam-se interesses alheios e motivados por interesses corruptivos, sendo que a atuação mecanizada é concretizada sem desvios incompreensíveis face a interferência externas estimuladas por disrupções financeiramente motivadas<sup>85</sup>.

---

<sup>85</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, "O Princípio da Legalidade Fiscal e os Actuais Desafios da Tributação", in *Boletim da Faculdade de Direito*, Volume Comemorativo, Coimbra, Universidade de Coimbra, 2003, p.1008; AMÉRICO FERNANDO BRÁS CARLOS, *Impostos, Teoria Geral*, Coimbra, Almedina, 2010, pp.162-163; NUNO DE SÁ GOMES; *Lições de Direito Fiscal – Vol.II*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º134, Centro de Estudos Fiscais, Direção-Geral das Contribuições e Imposto, Ministério das Finanças, pp.151-153;

### 3. Os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança

Os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança constituem duas importantes diretrizes dogmáticas que resultam como produto do princípio do Estado de Direito (cfr. artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa). Os postulados principiológicos enunciados subjazem o desenvolvimento próprio da dignidade humana<sup>86</sup>, os quais são instituídos por uma ordem natural superior que traduz um indubitável reconhecimento enquanto cânones orientadores e enformadores dos poderes públicos<sup>87</sup>.

Segundo uma visão axiológica, diremos que os postulados de segurança e proteção da confiança procuram a previsibilidade, a estabilidade e a segurança do exercício dos poderes públicos no exercício das funções acometidas e que se desenham num vasto domínio como o legislativo, administrativo ou judicial. Já numa visão funcional, os mencionados princípios jurídicos podem ser apresentados segundo uma dupla dimensão: *i) a dimensão objetiva*, recortada quanto aos elementos que integram o sistema jurídico e pressupondo uma estabilidade jurídica, uma segurança e de realização do direito em face de uma perspetiva vertical; e a *ii) dimensão subjetiva*, compreendida segundo a contextualização de um sistema jurídico suficientemente previsível pelos indivíduos em relação aos efeitos jurídicos dos atos dos poderes públicos, procurando-se que os atos praticados pelos sujeitos se expressem com algum grau de certeza e de confiança jurídica<sup>88</sup>. De um modo geral, a atuação dos poderes públicos deve ser pautada pela racionalidade, transparência, previsibilidade e confiabilidade,

---

FERNANDO PEÑA ÁLVAREZ, "Princípios de la Imposición en una economía abierta", in *Manual de Fiscalidad Internacional, Vol. I*, 3ª Edición, Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de Hacienda Pública, pp.68-70.

<sup>86</sup> MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, *História do Direito Português*, 5ª Edição, Coimbra, Almedina, 2012, pp. 396 e seguintes.

<sup>87</sup> Afirma JOAQUIM FREITAS DA ROCHA que "[n]a sua dimensão jurídico-normativa, o princípio da protecção da confiança constitui um dos invólucros jurídicos que o Ordenamento dispensa aos valores da estabilidade, da segurança e da confiabilidade. Tratam-se, estes últimos, de valores que, por serem merecedores de um reconhecimento indubitável e de uma protecção acrescida, são erigidos à categoria de bens jurídicos fundamentais, constituindo-se em cânones orientadores que devem enformar todos os actos dos poderes públicos, principalmente os que encerrarem conteúdo decisório". JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança*, 2010, p.1, disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/35602/3/Patologias%20normativas%20e%20protecção%20da%20confiança.pdf>, consultado em 20/12/2021.

<sup>88</sup> JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª Edição, Coimbra, Almedina, 2003, pp.257 e seguintes.



sob pena dos atos praticados serem contextualizados num panorama de profunda incerteza que origine interferências e ebulição dos efeitos jurídicos associados.

Mas, a aplicação de um princípio destas características, no cosmos do sistema jurídico-tributário, pressupõe que o mesmo seja projetado como fundamento para modelação de um sistema de gestão fiscal *inteligente*. Isto porque, as decisões que são formuladas pelos sistemas inteligentes resultam como o produto de um procedimento mecanizado e previamente determinado algoritmicamente, sendo que a conclusão proferida terá por base os enunciados programáticos. Por via desta sequência programática, os riscos de existirem desvios procedimentais são claramente mitigados, permitindo-se uma atuação mais segura, estável e assente numa lógica de confiança e previsibilidade nas atuações da administração inteligente<sup>89</sup>. Por isso, as preocupantes desestabilizações e inseguranças no domínio da teoria da normação e dos efeitos jurídicos que advêm dos atos praticados pelos agentes públicos, exigem a adoção por medidas direcionadas a atingir a estabilidade e confiança desejadas, designadamente através dos sistemas inteligentes aplicados à gestão dos impostos. Pressupõe-se que, a constante mutação operada no sistema jurídico fiscal e que, tendencialmente, poderá criticar-se sob a égide de uma falta de uniformidade de interpretação e de aplicação das normas jurídicas pelos agentes públicos, seja mitigada pela adoção destes sistemas inteligentes.

A instabilidade jurídica que pode advir da atuação administrativa - operada pela falta de uniformidade interpretativa dos agentes e funcionários da administração -, bem como pela constante mutação legislativa, traduzem, negativamente, uma motivação jurídico-dogmática que exigem a adoção de sistemas de inteligência artificial. Através da integração destes sistemas inteligentes, é possível alcançar a uniformização na aplicação das normas jurídicas tributárias, pois a característica que lhe é intrínseca e que se expressa na atuação mecanizada dos mesmos, permite reduzir atuações discricionárias e assentes em factores de exegese que recortam uma insegurança e imprevisibilidade na atuação da Administração Tributária tradicional. Falamos, assim, da possibilidade de indexação ou de formulações objetivas que

---

<sup>89</sup> PAULA GUEDES, "Discriminação tecnológica: desmistificando a neutralidade da Inteligência Artificial em meio à crise de inclusão e de diversidade nas tecnologias emergentes", in *Grupo de Pesquisa de Direito do Instituto de Tecnologia e Sociedade*, 2020, p.1, disponível em [http://itsrio.org/wp-content/uploads/2020/10/Discrimina%C3%A7%C3%A3o-tecnol%C3%B3gica\\_Paula\\_Guedes.pdf](http://itsrio.org/wp-content/uploads/2020/10/Discrimina%C3%A7%C3%A3o-tecnol%C3%B3gica_Paula_Guedes.pdf), consultado em 15/12/2021.

permitem ao algoritmo a possibilidade de mutar o seu funcionamento para assim dar resposta às disrupções legislativas que contendem fortemente com os mencionados princípios. Entre nós, este entendimento tem sido sufragado por JOAQUIM FREITAS DA ROCHA<sup>90</sup>, para o qual *“procurando responder ao problema da explosão legislativa, uma das soluções ao dispor do Ordenamento pode passar pelo estabelecimento de cláusulas adaptativas automáticas, mediante as quais as normas que estão sujeitas a constantes alterações motivadas por necessidades de actualização, incorporem factores de indexação ou de adaptação espontânea. Pense-se, por exemplo, nas deduções fiscais para efeitos de IRS, onde se pode prever que o quantitativo das mesmas seja actualizado de acordo com os valores da inflação ou tendo por referência o valor da remuneração mensal mínima garantida (salário mínimo nacional). Desta forma, evita-se que os enunciados normativos sejam alterados todos os anos (ou até por vezes, mais do que uma vez por ano), pois o acompanhamento temporal faz-se por aplicação de um coeficiente fixo ou de uma determinada percentagem, ou, por outro lado, por via da emanação de uma única lei que actualiza o valor de referência. Ainda no contexto deste problema, uma outra solução pode consistir na criação de códigos generalistas ou compêndios de normas, os primeiros, incorporando toda a disciplina genérica ('teoria geral') subjacente e pressuposta de posteriores regimes mais densos e específicos e evitando repetições inúteis; os segundos, reunindo normaçaõ extravagante ou dispersa que, frequentemente, duplica e sobrepõe disposições e regimes”*.

Dito isto, a ideia fundamental a reter é a de que não devem ser permitidas alterações jurídicas que introduzam desequilíbrios desproporcionais, exigindo-se assim do próprio ordenamento jurídico uma dimensão interventiva que permita estabilizar a atuação administrativa e a constante mutação do tecido normativo<sup>91</sup>. Será a partir dos sistemas inteligentes que será possível mitigar a tendente perturbação desenvolvida pela ação legislativa e administrativa, na exegese e na interpretação metodológica do Direito. Nesta perspetiva, a ideia de administração artificialmente *“inteligente”* e mecanizada será instrumental ao

---

<sup>90</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança*, 2010, p.17, disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/35602/3/Patologias%20normativas%20e%20proteção%20da%20confiança.pdf>, consultado em 20/12/2021.

<sup>91</sup> JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª Edição, Coimbra, Almedina, 2003, pp.257 e seguintes.

propósito de assegurar a necessária previsibilidade e estabilidade de atuação desta, para que em cada momento, os sujeitos saibam com o que poderão contar e o que Direito deles pretende em termos comportamentais e quais as consequências jurídicas que serão associadas a todas as suas prescrições<sup>92</sup>. Por isso, os princípios da segurança jurídica e da proteção da confiança identificam-se como dois dos pressupostos jurídico-dogmáticos que incitam a adoção por instrumentos inteligentes, pois a problemática da explosão legislativa que assola o Direito Tributário e que afeta sobremaneira a concretização destes princípios jurídicos é uma realidade que pode ser mitigada, por via da adoção destes instrumentos inteligentes e da sua capacidade adaptativa à normativa mutável.

#### **4. A busca pela eficiência funcional e pelo interesse público**

##### **4.1. A busca e concretização do interesse público**

A aproximação a um conceito adequado de sistema de gestão fiscal “*inteligente*” deverá passar pela ordenação dos pressupostos jurídico-dogmáticos que se encontram alicerçados ao próprio conceito de sistema jurídico, e nos quais assentam os pilares de delimitação funcional da atividade da Administração Pública em geral e, particularmente, da Administração Tributária. Parte-se do pressuposto que um dos bens e valores associados à própria ideia de administração é, precisamente, a concretização do interesse público, pressupondo este um desiderato constitucional que é imanente à própria existência da Administração Pública.

Partindo do carácter aberto e participativo da democracia, convoca-se em si um processo de feitura de normas fiscais que resultam da auscultação de interesses e sensibilidades que possam ser afetadas numa ordem jurídica que se quer coerente e unitária. Estes contributos democráticos de participação e de cooperação entre instituições e indivíduos acabam por se traduzir na materialização dos ajustes que são recolhidos e materializados

---

<sup>92</sup> KLAUS TIPKE, JOACHIM LANG, *Direito Tributário (Steuerrecht)*, Volume I (Tradução da 18.ª edição alemã por Luiz Dória Furquim), Sérgio Fábri Editor, Porto Alegre, 2008, p.248.

através das normas fiscais, de modo a assegurar a sua maior adequabilidade aos interesses da sociedade e que estão subjacentes à sua específica posição enquanto destinatários. É nesta auscultação que não se poderá deixar de conceber a adoção por sistemas de inteligência artificial – e, em geral, de qualquer processo que reformule as práticas tradicionais comuns –, o qual reflete, designadamente, a ideia intuitiva de uma profunda reformulação da administração e do próprio sistema de gestão fiscal na senda de uma melhor adequação jurídica destinada à concretização de um serviço público geral e comum a todos os sujeitos<sup>93</sup>.

Embora, frequentemente, se pense que através da privatização do sistema de gestão fiscal passou a administração a ter um recorte funcional que se redimensionou para uma atividade tendencialmente subsidiária em que esta atua apenas nas situações patológicas desenvolvidas no seio da relação jurídica tributária, não podemos deixar de invocar a sua função originária enquanto órgão de Direito Administrativo. Não podemos esquecer que a atividade da Administração Tributária não se restringe a um mero exercício de supervisão, correção ou inspeção, pois o desiderato originário de vocação do serviço público, requer-se enquanto dever constitucional. Dispensa-se, assim, a ideia de uma mera “*administração cobradora*”, cristalizando-se a sua atuação na concretização do interesse público. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA<sup>94</sup> chama a atenção para a rejeição da tese da Administração Tributária como mera cobradora de tributos, pois resulta indiscutível que os fins prosseguidos pelos órgãos administrativos e demais entes públicos, não se configuram como autónomos, nem como interesses próprios, transcendendo a própria pessoa que os prossegue. Pela mão do legislador constitucional, os fins cristalizam-se mediante a prossecução de um interesse público, o qual equivalerá às ideias de bem-estar coletivo e de equilíbrio social como pressupostos essenciais à existência do modelo socioinstitucional que o legislador constituinte erigiu e tem por obrigação manter, melhorar e aprofundar.

---

<sup>93</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, “O Princípio da Legalidade Fiscal e os Actuais Desafios da Tributação”, in *Boletim da Faculdade de Direito*, Volume Comemorativo, Coimbra, Universidade de Coimbra, 2003, p.1008; AMÉRICO FERNANDO BRÁS CARLOS, *Impostos, Teoria Geral*, Coimbra, Almedina, 2010, pp.162-163; NUNO DE SÁ GOMES, *Lições de Direito Fiscal – Vol.II*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º134, Centro de Estudos Fiscais, Direção-Geral das Contribuições e Imposto, Ministério das Finanças, pp.151-153; FERNANDO PEÑA ÁLVAREZ, “Principios de la Imposición en una economía abierta”, in *Manual de Fiscalidad Internacional, Vol. I*, 3ª Edición, Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de Hacienda Pública, pp.68-70.

<sup>94</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do fisco)*, p.7, disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/61950/1/AT%20odiosa.pdf>, consultado em 23/12/2021.

Ora, a vinculação deste dever emerge do artigo 266.º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa, compreendendo uma valoração jurídica de carácter reforçado em que a Administração Pública está obrigada à persecução e satisfação do interesse público. O desenvolvimento concreto deste dever fundamental, acaba por consagrar no artigo 4.º do Código do Procedimento Administrativo que “*compete aos órgãos da Administração Pública prosseguir o interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos*”.

Todavia, a premissa apresentada sob o enunciado de “interesse público”, resulta numa densidade axiológica que merece atenção, pois, na realidade, são muitas e heterogéneas – e por vezes, tecnicamente complexas - as ideias associadas ao conceito de prossecução do interesse público<sup>95</sup>. A atividade de interesse público compreende-se como um conceito amplo e cujo recorte material engloba na sua égide um conjunto variadíssimo de situações que se apresentam num quadro oscilante ligados ao interesse da coletividade. Contudo, identificam-se importantes interesses de índole política, a permissão de intervenções mais eficientes e direcionadas, o reforço da eficiência e a eficácia dos contratos públicos e o reforço da segurança, a gestão de identidade, melhorar os serviços de saúde e de emprego, serviços ligados à proximidade dos cidadãos, das atividades económicas e de coesão entre os agentes económicos e o povo, etc.<sup>96</sup>.

Sob a égide de concretização destes desideratos que se integram sob as vestes do interesse público, a atividade funcional da Administração Pública não pode constituir um entrave ao desenvolvimento dos sujeitos, pelo que o aumento da qualidade e a consistência dos serviços prestados revela-se o “*santo gral*” da atividade administrativa. É, assim, ideia

---

<sup>95</sup> Embora genericamente aceite, torna-se difícil delimitar o conceito de “interesse público”, pois a ambiguidade do mesmo convoca a necessidade de demarcação concetual deste conceito, indeterminadamente, geral e abstrato. Por isso, embora se revele como um conceito genérico e muitas das vezes entendido como indeterminado, sustenta BÁRBARA PIAIRO DE SOUSA<sup>95</sup> que “*o interesse público traduz-se numa configuração ficcional de uma pretensão de uma comunidade em relação a determinado bem. Com efeito, há uma reimputação abstrata e generalizada desse interesse, ficcionando-se que subjaz essa pretensão em relação a esse público, independentemente do interesse pessoal de cada membro dessa comunidade, contrapondo-se ao interesse privado que corresponde a uma pretensão real e concreta de uma pessoa em relação a determinado bem*”. BÁRBARA PIAIRO DE SOUSA, *A Responsabilidade Civil da Administração Tributária – Os Atos Lesivos em Matéria Tributária*, Coimbra, Almedina, 2021, pp.60-61; DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo Volume II*, 4ª Edição, Almedina, 2021, pp.33 e seguintes; PEDRO COSTA GONÇALVES, *Manual de Direito Administrativo Vol.I*, Almedina, 2019, pp.46 e seguintes.

<sup>96</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Plano Coordenado para a Inteligência Artificial, Com (2018), 795 final*, Bruxelas, 7 de dezembro de 2018, p.21, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=COM:2018:795:FIN>, consultado em 24/07/2021.

assente de que a Administração Pública não deve constituir-se como um embaraço para o cidadão, mas antes como um motor de desenvolvimento da sociedade ao serviço do utente, do contribuinte, do empresário ou do agente a quem tem de dar resposta clara, eficaz e personalizada<sup>97</sup>.

A realização deste desiderato *imediato* acaba por edificar um dos grandes alicerces jurídico-dogmáticos que motiva a implementação dos sistemas de inteligência artificial. Não será surpresa o douto entendimento sufragado pela OCDE<sup>98</sup> em que a correta projeção e a implementação destas tecnologias de inteligência artificial, permitem a integração de todo o processo de reformulação de políticas, apoiando as reformas do setor público e melhorando a produtividade do mesmo, proporcionando oportunidades que permitem acelerar e melhorar a eficiência e a eficácia da prestação de serviços que estão subjacentes à atividade administrativa<sup>99</sup>. Vinga assim a tese sustentada da admissibilidade de adoção destes sistemas

---

<sup>97</sup> Axiologicamente, o interesse público mostra-se como um conjunto de interesses democraticamente definidos, não cabendo à administração a identificação e tipificação destes, unicamente sendo o seu fim *imediato* e funcionalmente o desiderato de atuação. Para PEDRO COSTA GONÇALVES, a Administração está antes vinculada à realização do interesse público e não à prossecução do mesmo, traduzindo-se num “*processo que se materializa no desempenho pela Administração de missões que procuram responder ou satisfazer as pretensões de interesse público*”. PEDRO COSTA GONÇALVES, *Manual de Direito Administrativo Vol.I*, Almedina, 2019, pp.45 e seguintes.

<sup>98</sup> “*La transformación digital se entiende como la integración de nuevas tecnologías en las entidades para cambiar su forma de funcionar. Es claro que el trasfondo de este concepto corresponde a acciones que llevan a optimizar procesos en el que se requieren menos recursos para lograr excelentes resultados. También en mejorar la productividad donde buscamos que la entidad sea más efectiva a la hora de prestar sus servicios y que estos tengan un mayor valor agregado. Hacer más fácil la vida de los ciudadanos en su interacción con el Estado mediante el uso de tecnologías digitales implica cambiar la forma de pensar*”. MARILUZ LLANES FONT; MALVINA DÍAZ DE CEBALLOS; YUDITH SALVADOR HERNÁNDEZ, “Administración pública y cuarta revolución industrial. ¿Qué nos lleva hasta allí?”, in *XXXIII Concurso del CLAD sobre Reforma del Estado y Modernización de la Administración Pública “La cuarta revolución industrial en la administración pública”*, Caracas, 2020, p.10, disponível em <https://clad.org/wp-content/uploads/2020/12/Mención-Honor%C3%ADfica-Lorena-Mariluz-Llenez-et-al.pdf>, consultado a 11/07/2021. “*Incorporar las tecnologías de forma instrumental, a saber, para cubrir el objetivo de la cuarta revolución industrial que favorece la gestión procesal en el menor tiempo posible y con el menor gasto*”. S. BARONA VILAR, “Inteligencia artificial o la algoritmización de la vida y de la justicia: ¿solución o problema?”, in *Rev. Boliv. de Derecho*, n.º. 28, 2019, p.39. “*Nas últimas três décadas, o desenvolvimento das tecnologias de informação (TI) e a sua integração nos processos de produção trouxeram benefícios ao nível de toda cadeia de valor. A evolução na capacidade das tecnologias alavancaram a produtividade industrial, reduzindo os custos de produção e fornecendo soluções eficazes para atender os clientes com qualidade, velocidade e melhor custo/benefício. Atualmente, a introdução de novos conceitos como a produção baseada na Internet não só permite melhorar a comunicação entre fabricantes, clientes e fornecedores como cria maneiras de atender os clientes através de novos modelos de negócios*”. BEATRICE SANTOS, AGOSTINHO ALBERTO, TÂNIA LIMA, “Indústria 4.0: Desafios e Oportunidades”, in *Revista Produção e Desenvolvimento* n.º4, 2018, p.112.

<sup>99</sup> OCDE, *Artificial Intelligence in Society*, OECD Publishing, Paris, 2019, p.70, disponível [https://www.oecd-ilibrary.org/sites/eedfee77en/1/2/3/index.html?itemId=/content/publication/eedfee77en&\\_csp\\_=5c39a73676a331d76fa56f36ff0d4aca&itemIGO=oecd&itemContentType=book](https://www.oecd-ilibrary.org/sites/eedfee77en/1/2/3/index.html?itemId=/content/publication/eedfee77en&_csp_=5c39a73676a331d76fa56f36ff0d4aca&itemIGO=oecd&itemContentType=book), consultado em 24/07/2021.

inteligentes aplicada para efeitos de busca de eficiência administrativa, podendo ser hoje, de um modo geral, concebida enquanto pressuposto jurídico-dogmático que permite dar guarida à necessidade de maximização e exponenciação dos recursos humanos, materiais e dos instrumentos que a Administração Tributária já tem ao seu dispor. Daí que, para prosseguir o interesse público adquira especial relevância a subordinação de instrumentos capazes de suportar as novas necessidades que vão sendo desenvolvidas no contexto social e que legitima o legislador ordinário a acompanhar esta evolução, designadamente, através de instituição das novas tecnologias e na idealização de sistemas cada vez mais autónomos e assentes em instrumentos de inteligência artificial.

Por outro lado, a identificação do princípio da eficiência administrativa enquanto pressuposto jurídico-dogmático que fundamenta a integração de sistemas de inteligência artificial, não pode deixar de compreender os procedimentos informativos de recolha de dados pessoais (internos e externos, e a sua relevância para concretização daquele desiderato constitucional. É por via deste grande fluxo de dados pessoais que é possível à administração artificialmente “*inteligente*” criar serviços personalizados que permitem uma atividade funcional mais aproximada às realidades existentes e às necessidades de cada um dos contribuintes. Consegue-se, assim, um serviço público mais adequado às necessidades individuais dos contribuintes e, conseqüentemente, uma redução da carga negativa respeitante à ideia de incumprimento das obrigações tributárias e, concludentemente, a uma premente capacidade de resposta no combate aos fenómenos patológicos de evasão e fraude fiscal internacional<sup>100</sup>. Por isso, é através da recolha e tratamento dos dados e informações dos

---

<sup>100</sup> Resulta que o próprio sistema político e administrativo constitui um factor de enorme relevância que influi na génese destes fenómenos patológicos, pois sistemas políticos pouco transparentes, gestão de despesa heterogénea e sem qualquer critério e, ainda, a existência de uma administração pública pouco eficiente e obscuro, levarão à prática de atos eticamente negativos por parte dos obrigados tributários, levando-os à tentação de evadirem-se ao cumprimento das suas obrigações e à conseqüente sonegação de bens que compõem o erário público para os fins que o Estado deve prosseguir. Torna-se, assim, possível trazer à colação a chamada “*teoria do caos*”, segundo a qual a conseqüência negativa da complexificação das normas jurídicas correlaciona-se com a dificuldade de cumprimento por parte dos seus destinatários, mediante a desconfiança gerada no sistema jurídico e a frustração das expectativas dos contribuintes e, por conseqüente, a prática de atitudes negativas. Resulta, assim, que as normas “personalizadas” acabam por favorecer importantes ideias de evasão e fraude fiscal, isto é, normas jurídicas que acabam por se conseguir “personalizar” num grupo concreto, acabam por gozar da ideia de que são direcionadas para efeitos de fuga ou evasão fiscal de um determinado grupo social. BENNO TORGLER, CHRISTOPH SCHALTEGGER, *Tax Morale and Fiscal Policy*, 2005, p.3, disponível em [https://www.researchgate.net/publication/5010351\\_Tax\\_Morale\\_and\\_Fiscal\\_Policy](https://www.researchgate.net/publication/5010351_Tax_Morale_and_Fiscal_Policy), consultado a última vez em 06/01/2022; RAFFAELE RICCARDI, *Perché non siamo tutti evasori? Il passaggio dalla “lotta all’evasione” al “miglioramento”, nei sistemi fiscali, della “tax compliance” grazie al contributo della tax morale. Il caso Italia*, Bergamo, 2015, p.235, disponível em

obrigados tributários que é possível adotar os atos e as medidas administrativas adequadas para a concretização de um serviço público desejável e que permita atingir rácios e níveis desejados num quadro de razoabilidade justo. Isto é, procura-se que os dados e informações tratados pela administração permitam personalizar a relação estabelecida entre o Estado e o contribuinte, de modo a dotar a Administração Tributária de meios adequados e suficientes para uma prestação de serviço público mais cuidada e personalizada, em conformidade aos interesses e atividades dos contribuintes, afastando-se da ideia de *serviço generalizado* (abrangendo uma coletividade considerável de pessoal) e adotando-se um conceito de serviço pessoal, em que é individualizado o serviço a prestar em conformidade com as suas necessidades.

Dito isto, a constitucionalização de um dever de concretização do interesse público identifica-se como um pressuposto jurídico-dogmático que permite um recorte de admissibilidade pela busca do mencionado desiderato constitucional, desenvolvendo-se como fundamento valorativo suficientemente denso que sustenta a implementação da inteligência artificial no domínio de aplicação das normas fiscais. É por via deste pressuposto jurídico-dogmático que se encontra inserido, num alicerçado sistémico concreto que a atuação da administração inteligente é motivada segundo um quadro de razoabilidade que permite concretizar o desiderato de boa administração e de bom serviço público. Por isso, perante a perspetivação de uma dimensão jurídico-abstrata, este pressuposto dogmático ganha relevância mediante a vinculação a que o legislador está obrigado na adoção das medidas mais convenientes para criar medidas que permitam, num plano funcional, que a Administração Tributária não constitua um entrave aos interesses dos administrados e dos contribuintes para efeitos de prossecução de um serviço adequado aos seus interesses. É nesta adequação funcional que identificamos um dos pressupostos jurídico-dogmáticos que fundamenta a integração dos sistemas de inteligência artificial na gestão do sistema fiscal, pois será por via dos instrumentos mecanizados que será possível uma personalização mais adequada dos serviços a prestar aos contribuintes. Por isso, por via do tratamento massificado de um grande volume de dados dos contribuintes será possível adequar as necessidades destes a um serviço

---

[https://aisberg.unibg.it/retrieve/handle/10446/30740/15997/DT\\_Riccardi\\_Raffaele\\_2014.pdf](https://aisberg.unibg.it/retrieve/handle/10446/30740/15997/DT_Riccardi_Raffaele_2014.pdf), consultado a última vez em 28/04/2020



personalizado e, conseqüentemente, a uma pontificação e convergência entre os desejos daqueles e a concretização dos serviços a prestar pela administração.

#### 4.2. A busca e concretização da eficiência administrativa

A existência de um primado finalístico apresentado segundo a égide de concretização do interesse público, leva-nos a sufragar um dos aspetos essenciais que caracteriza a atividade funcional da Administração Tributária e que se materializa na eficiência administrativa, enquanto postulado e exigência daquela. É muito comum pensar-se que a atividade de qualquer órgão ou entidade colegial – pensando, também, num contexto microeconómico – apresenta-se segundo um modelo de eficiência e racionalidade dos meios que estes têm ao seu dispor. Tal entendimento não é absurdo no seio da atividade tributária, pois, tendo por referência a exigência de uma dotação orçamental limitada, torna-se necessário convocar um primado de eficiência e eficácia à luz da atividade administrativa. Enquanto utilitária de uma teoria utilitária preconiza-se que as ações e os atos devem ser analisados diretamente, segundo uma função de tendencial racionalidade, com vista a reduzir a carga técnica e burocrática que é afeta à concretização do interesse público, pressupondo também, indiretamente, uma concretização do próprio princípio da igualdade na racionalização dos ganhos fiscais face aos gastos associados à cobrança do crédito.

Deste modo, o interesse coletivo deve convocar a soma dos encargos gerados para a prática dos atos necessários à sua concretização, pelo que, numa dimensão pública e economicista, se sujeita a importantes critérios de racionalização dos meios despendidos<sup>101</sup>. Esta dimensão apresentada, representa um critério matemático segundo o qual se pretende atingir o melhor, despendendo os menores recursos disponíveis. Atende-se, assim, a um

---

<sup>101</sup> Por isso, quando convocamos um conceito de *eficiência*, a sua delimitação concetual não pode deixar de ser importada da ciência económica, enquanto a aplicação de recursos ou a sua recondução a uma utilização de recursos disponíveis de forma a obter a minimização do desperdício e o nível máximo de resultados possíveis, em termos qualitativos e quantitativos. HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, pp.194 e seguintes; AMÉRICO FERNANDO BRÁS CARLOS, *Impostos, Teoria Geral*, Coimbra, Almedina, 2010, pp.162-163; NUNO DE SÁ GOMES, *Lições de Direito Fiscal – Vol.II*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º134, Centro de Estudos Fiscais, Direção-Geral das Contribuições e Imposto, Ministério das Finanças, pp.151-153.

primado de concretização de um interesse público traduzida segundo critérios economicistas de poupança dos recursos disponíveis, canalizando estes para setores mais necessitados e carenciados de atenção funcional. Se atentarmos à aplicabilidade deste princípio no seio da atividade tributária, refere SUZANA TAVARES DA SILVA<sup>102</sup> que um dos objetivos do sistema fiscal é precisamente o da simplicidade administrativa, da eficácia e da eficiência, representando-se através do dever da *“gestão dos impostos ser simples e clara, garantindo os menores custos administrativos para os sujeitos passivos no âmbito do cumprimento das obrigações acessórias (custos de cumprimento), bem como a redução dos custos de transacção (custos originados pelas divergências e litígios no âmbito da aplicação da lei fiscal) e dos custos de contexto (custos decorrentes da ‘má qualidade’ das leis fiscais, que torna difícil e onerosa a sua consulta e aplicação e facilita a fraude e a evasão fiscais)”*.

Importa considerar que a atividade funcional da administração não pode deixar de convocar a busca pela eficiência administrativa, constituindo assim um dos pilares fundamentais da própria convocação dos privados para a gestão do sistema fiscal. Contudo, importa sublinhar que a sua juridicidade representa uma problemática complexa, que se observa segundo um conjunto alargado de normas constitucionais que pontificam, na sua positivação enquanto princípio norteador da atividade funcional da Administração Pública. Através do disposto no artigo 267.º, n.º 5 da Constituição da República Portuguesa, compreende-se que *“o processamento da actividade administrativa será objecto de lei especial, que assegurará a racionalização dos meios a utilizar pelos serviços e a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito”*. Isto é, o princípio da eficiência na Administração Tributária exigirá uma maximização dos resultados a obter, convocando o mínimo de recursos disponíveis a afetar, sem que o objetivo da eficiência possa ser colocado em causa através da redução dos níveis de resultados obtidos<sup>103</sup>. Assegura-se por via do mencionado dispositivo constitucional, a obrigação do legislador ordinário - sob pena de inconstitucionalidade das normas que regulamentam a atuação da Administração Tributária – adotar as medidas que considere mais adequadas para garantir a eficiência

---

<sup>102</sup> SUZANA TAVARES DA SILVA, *Direito Fiscal – Teoria Geral*, 2ª Edição, Coimbra, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015, p.54.

<sup>103</sup> HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p.236.

administrativa e que, portanto, permitam um menor desperdício dos atos praticados no âmbito da manutenção do sistema fiscal.

A sua aplicabilidade ao sistema fiscal e à ordem *justributária* deve ainda ser consagrada segundo um quadro de adaptabilidade que permita a sua adoção plena e atenta às vicissitudes próprias da função administrativa tributária. Por isso, não podemos deixar ainda de convocar o disposto no artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa, nomeadamente, quanto ao valor intrínseco que modela o sistema fiscal e os fundamentos jurídico-dogmáticos em que se alicerçam o conjunto de valores axiológicos coerentes para uma perfeita justificação da ordem fiscal. Assim, atendendo ao disposto na Constituição da República Portuguesa, encontramos uma verdadeira demanda na necessidade de uma Administração Pública eficiente - e por inerência também, a Administração Tributária -, designadamente, quando por força do disposto no n.º 5, do artigo 267.º e do artigo 103.º, ambos da Constituição da República Portuguesa, se consagram verdadeiras ausências de distorções na afetação dos recursos por via dos impostos e se pontifica a eficiência enquanto requisito constitucional, operada pela racionalização dos meios a utilizar pelos serviços<sup>104</sup>. Concomitantemente, desencadeia-se uma melhor preparação ao dever fundamental de pagar impostos e de contribuir para a manutenção do sistema fiscal<sup>105</sup>.

Deste modo, a modelação geral de um primado de eficiência, não nos permite afastar qualquer fundamentação válida que permita excluir a possibilidade de a Administração Tributária adotar sistemas de inteligência artificial para concretização deste primado de eficiência na gestão do sistema fiscal. Por isso, é nossa opinião, que a adoção de sistemas de

---

<sup>104</sup> VITOR FAVEIRO, “Despesa Fiscal”, in *Dicionário jurídico da Administração Pública*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, pp.265 e seguintes; CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION, OCDE, “Monitoring Taxpayer’s Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience”, in *Forum on Tax Administration: Compliance sub-Group*, Final Report, 2008, p.13; ENRIQUE LÓPEZ GONZÁLEZ, “Una aproximación de la Ciencia de la Administración al análisis conceptual del principio de eficacia como guía de acción de la Administración pública”, in *Documentación Administrativa*, Madrid, n.º 218-219, 1989, pp.75-81

<sup>105</sup> Como bem referiu o Supremo Tribunal de Justiça, no seu aresto de 22/01/2003, “o dever de os cidadãos pagarem impostos constitui uma obrigação pública com assento constitucional, considerando a importância que assume num Estado de direito democrático o dever que lhe incumbe de, no respeito pelos direitos e liberdades fundamentais, procurar contribuir para a concretização de uma democracia económica, social e cultural, tentando que se possa garantir a todos a possibilidade de uma existência em condições de dignidade. O que implica levar a cabo tarefas fundamentais para que é essencial a criação e a cobrança de impostos no respeito pelos princípios da igualdade tributária, da generalidade e da uniformidade, na base do critério da capacidade contributiva”. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 22/01/2003, processo nº02P972, Relator Conselheiro Armando Leandro, disponível em <http://www.dgsi.pt/>, consultado a última vez em 30/10/2020.

inteligência importa uma obrigatoriedade jurídica que não deve apenas ser recomendada, mas exigida constitucionalmente. Importa verdadeiramente uma obrigação constitucional que é compreendida como obrigatória quando perspetivada segundo uma dimensão de eficiência administrativa de atuação eficiente e necessária. A eficiência expressada num plano prático segundo atuações rápidas e céleres, exige a adoção destes instrumentos de inteligência artificial (contudo, num ecossistema regulatório que considere os direitos e interesses legalmente protegidos dos obrigados tributários)<sup>106</sup>. Ou seja, por via destes concretiza-se uma atividade tributária racionalizada e com recursos aos meios idóneos para garantir o cumprimento dos desideratos constitucionais<sup>107</sup>.

É nesta eficiência administrativa que se fundamenta a adoção, por estes instrumentos inteligentes, constituindo assim um importante fundamento jurídico-dogmático que se apresenta num quadro sistémico coerente e que legitima o legislador ordinário a adotar medidas baseadas na digitalização e na mecanização dos procedimentos que intentam a reformulação das hipóteses procedimentais existentes. Por via desta digitalização, torna-se possível aferir um quadro funcional que busca condições para que a administração racionalize os meios de que dispõe, através de um esquema adequado e menos oneroso, sem perder de vista os desideratos de concretização do interesse público a que está adstrito<sup>108</sup>. Atendendo ao velho brocardo, pretende-se “*fazer mais com menos*”, sendo um imperativo constitucional que é desenvolvido mediante a ideia que o legislador está obrigado a socorrer-se dos meios mais adequados para, num quadro de racionalidade e de ponderação entre custos administrativos e benefícios a arrecadar, seja possível obter um saldo positivo que se pretende que seja maximizado e exponenciado até ao limite máximo permitido e atingível. Por isso, a adoção por

---

<sup>106</sup> Comunicação, “Construir o futuro digital da Europa (COM(2020) 66 final)”; Relatório sobre as implicações em matéria de segurança e responsabilidade decorrentes da inteligência artificial, a Internet das coisas e da robótica (COM(2020) 64 final); Livro Branco sobre a inteligência artificial – Uma abordagem europeia virada para a excelência e a confiança (COM (2020) 65 final); Carta Europeia de Ética sobre Uso da Inteligência Artificial em Sistemas Judiciais e seu Ambiente.

<sup>107</sup> A adoção dos instrumentos inteligentes - e de tratamento massificado de dados em matéria tributária - permite colmatar a insuficiência gerada pela implementação de complexos esquemas de fuga aos impostos, dotando a Administração Tributária de meios e instrumentos que permitem a supervisão e controlo sobre os atos dos privados, permitindo mitigar estes fenómenos patológicos e, conseqüentemente, conseguindo a concretização dos desideratos prosseguidos por esta. Isto trará uma melhora nos níveis de eficiência na gestão do sistema fiscal e no cumprimento dos objetivos de arrecadação de receita fiscal, num panorama globalizado e de atividade económica transfronteiriça.

<sup>108</sup> ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, CLOTILDE CELORICO PALMA, “A Administração Tributária e os sistemas de informação – entre transparência e proteção do sigilo fiscal”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Coimbra, Ano 5, n.º4, inverno, 2013, p.147.

meios mais eficientes e que atendam a estes critérios de eficiência administrativa, revela-se uma obrigatoriedade constitucional, exigindo-se realmente um verdadeiro ônus de reformulação sistêmica que permita dar resposta aos novos desafios advindos da globalização e da abertura de mercados, racionalizando os meios disponíveis para arrecadar os impostos devidos e atendendo aos recursos que se encontram disponíveis na própria sociedade. Assim, atendendo ao estado da arte, não poderá o legislador ordinário isentar-se de dar resposta aos novos desafios oriundos da globalização e abertura dos mercados, pois os meios tradicionais mostram-se menos eficientes e, a jusante, mais onerosos para o Estado. A integração de sistemas inteligentes, segundo um quadro jurídico-dogmático alicerçado em princípios jurídicos coerentes e sistemáticos, permite dar, assim cumprimento aos desideratos constitucionais enunciados e conseqüentemente à concretização das tarefas sociais que indiretamente beneficiam os contribuintes.

## 5. O princípio da igualdade tributária

### 5.1. O sistema de gestão fiscal artificialmente “*inteligente*” e o princípio da capacidade contributiva

O ancoramento discursivo não pode deixar de convocar a ideia de que - da mesma forma que os demais princípios jurídico-materiais se apresentam, enquanto pressupostos dogmáticos de uma ordem fiscal cada vez mais tecnológica - o princípio da igualdade fiscal deve aqui também ser concebido, enquanto pressuposto modelador do sistema de gestão fiscal “*inteligente*”. Revelando-se um pilar da democracia moderna, o princípio da igualdade materializa um dos bens jurídicos de maior importância para a sociedade contemporânea, exigindo uma igualdade de tratamento entre os sujeitos e ponderando as circunstâncias existentes para, num quadro de equidade, dar respostas às situações apresentadas<sup>109</sup>.

Contudo, o seu teor material é imensamente denso, compreendendo um conjunto de reflexos que se projetam mediante várias exigências plurais. A sua natureza jurídico-abstrata

---

<sup>109</sup> SÉRGIO VASQUES, *Capacidade Contributiva, Rendimento e Património*, in *Intervenção no Fórum Direito Tributário*, Universidade Católica de Brasília, disponível em [https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/02/23\\_2\\_svasques\\_cpacidadecontributiva\\_f23.pdf](https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/02/23_2_svasques_cpacidadecontributiva_f23.pdf), consultado a 04/08/2021; *Idem*, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Almedina, 2008.

permite-nos dizer que a sua aplicabilidade ao Direito Tributário, exige um conjunto de ponderações que devem ser atendidas e cujo recorte se projeta numa parcela muito concreta que é na *capacidade económica dos contribuintes* e na exigência de *ponderação pela igualdade na tributação*, a qual é conseguida por via do *princípio da capacidade contributiva*. Daí que se diga que, a consagração do princípio da capacidade contributiva – enquanto corolário do princípio da igualdade - traduz uma verdadeira programação ideológica que adveio da constitucionalização do princípio do Estado de Direito e da sua inteira aplicabilidade na modelação da relação jurídica estabelecida entre o Estado e os sujeitos, assumindo-se como um dos eixos principiológicos de maior importância num sistema jurídico globalmente considerado<sup>110</sup>.

Ora, o primeiro aspeto a assinalar passa, indubitavelmente, pelo aspeto normativo-constitucional em que não se apresenta, apesar da importância estrutural do mesmo, consagrado expressamente na atual Constituição<sup>111</sup>. Não há qualquer pronúncia no texto constitucional sobre o mesmo, contrariamente ao disposto na Lei Geral Tributária ou em outras Constituições vigentes. Porém, da ausência de texto constitucional, não se pode, contudo, retirar que o mesmo seja desprovido de importância, pois apesar deste não encontrar expressão constitucional, infere-se dos vários princípios basilares e estruturantes da ordem jurídica tributária. Como já teve ocasião de se pronunciar o Tribunal Constitucional, “*a actual Constituição da República não consagra expressamente este princípio com longa tradição no*

---

<sup>110</sup> Com interesse para o tema, Cfr. HUGO FLORES DA SILVA, *Sistema fiscal português: is there such a thing? Pressupostos jurídico-dogmáticos para a Identificação de um conjunto coerente de impostos*, Lisboa, AAFDL Editora, 2021, p.347.

<sup>111</sup> A positivação constitucional do princípio da capacidade contributiva unicamente foi previsto sob a epígrafe “*Dever de pagar impostos*”, no artigo 55.º do Projeto de Constituição apresentado pelo Partido Comunista Português, o qual determinava que “[t]odos os cidadãos com capacidade económica devem contribuir financeiramente para as despesas públicas”, acrescentando o n.º2 que “[o]s impostos serão definidos e repartidos segundo o princípio da igualdade e da justiça tributárias e de acordo com as exigências do desenvolvimento económica e do plano”, mostrando-se consagrado o n.º3 que “[o] Estado procederá a uma reforma tributária, cujos princípios fundamentais serão: a) forte progressividade de imposto, pagando mais quem mais pode”. ANTEPROJETO DA CONSTITUIÇÃO DO PARTIDO COMUNISTA PORTUGUÊS, 1975, disponível em <https://debates.parlamento.pt/catalogo/r3/dac/01/01/01/016S1/1975-07-11/45>, consultado em 05/11/2021. Por sua vez, e contrariamente à ordem jurídica portuguesa, a *Constitución Española* consagra, expressamente, o chamado *princípio da capacidade contributiva*, traduzindo-se num princípio enformador em matéria fiscal, prevendo o n.º1 do artigo 31.º que, “*todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio*”. Consagra-se, assim, uma verdadeira correlação entre o dever de contribuir e o princípio da capacidade contributiva, unicamente sendo os contribuintes obrigados a pagar impostos na medida da sua possibilidade económica e segundo critérios de igualdade e progressividade, prevendo-se, assim, uma igualdade vertical e uma igualdade horizontal em matéria de igualdade tributária.

*direito constitucional português (...) não obstante o silêncio da Constituição, é entendimento generalizado da doutrina que a ‘capacidade contributiva’ continua a ser um critério básico da nossa ‘Constituição fiscal’ sendo que a ele se pode (ou deve) chegar a partir dos princípios estruturantes do sistema fiscal formulados nos artigos 103º e 104º da CRP*<sup>112</sup>. Na esteira da jurisprudência constitucional, a doutrina acaba por sufragar este entendimento, pois conforme aduz CASALTA NABAIS<sup>113</sup>, “o princípio da capacidade contributiva não carece de um preceito específico e directo no texto constitucional, decorrendo o mesmo do princípio geral da igualdade, enquanto princípio material a que aquele serve de tertium comparationis, dos diversos preceitos constitucionais respeitantes aos impostos e ao sistema fiscal (constituição fiscal) e, bem assim, dos (ou em articulação com os) preceitos relativos aos direitos fundamentais”. Ou seja, encontra-se a vigência do mesmo, por força do primado do princípio da igualdade e da sua consideração quando aplicado no seio da relação jurídica tributária.

Um segundo aspeto a ter em consideração, pressupõe a exigência de uniformidade material que, segundo uma *dimensão quantitativa*, se traduz na obrigação de contribuir para a manutenção do sistema fiscal, mas conforme um grau de intensidade diferenciado<sup>114</sup>. Em bom rigor, dir-se-á que a dimensão apresentada assume como correlato a necessidade de imposição de um limite materializado na dignidade da pessoa humana e que pressupõe que o mencionado dever ético e moral de contribuir, não pode dispensar a mesma força de juridicidade transversal<sup>115</sup>. Reclama-se o cumprimento do velho brocardo “*tratar igual o que é igual e desigual o que é desigual*”, o qual, em matéria tributária, exige que a dignidade humana se projete na modelação de um imposto adequado e conforme à capacidade económica da pessoa e à sua possibilidade concreta, dispensando-se ideais de “coisificação” em que o

---

<sup>112</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º84/2003, Processo n.º531/99, Relator Conselheiro Artur Maurício, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20030084.html>, consultado em 04/03/2021.

<sup>113</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, p.153; SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra, Almedina, 2019, p.296.

<sup>114</sup> Como identifica FREITAS PEREIRA a equidade pode ser perspectivada em duas dimensões: a equidade horizontal onde se tributa de forma idêntica as pessoas que têm igual capacidade contributiva; e a equidade vertical pela qual se exige que as pessoas que têm diferente capacidade contributiva sejam tributadas de forma diversa. MANUEL FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, 4ª Edição, Almedina, 2011, pp.66 e seguintes.

<sup>115</sup> DIOGO LEITE DE CAMPOS, HÉLIO SÍLVIO OURÉM CAMPOS, “Dignidade da pessoa e impostos”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor António Carlos dos Santos*, Coimbra, Almedina, 2021, pp.57-84.

contribuinte seja perspectivado mediante um invólucro de mero objeto da relação jurídica<sup>116</sup>. Por isso, a figura do imposto emerge perante um universo jurídico, em que a vivência partilhada de uma cidadania, pressupõe a exigibilidade de recursos que servem o propósito social, instrumentalizando-se para efeitos de concretização da pessoa humana, sem se eximir do ajuste adequado em que gravita e que se materializa segundo critérios de razoabilidade e de igualdade ponderativa, segundo as diferenças observadas. Se é por via da instrumentalização da figura do imposto que se legitima o Estado a concretizar os interesses coletivos da sociedade, não será menos adequado afirmar que, será por via do mesmo que se estabelece um limite concreto à sua imposição e que se traduz na capacidade concreta de contribuir e de adequação, segundo a dignidade humana<sup>117</sup>. Exige-se que o princípio da capacidade contributiva se desenvolva, assim, segundo uma proeminência que se projete segundo duas vias paralelas e que se materializam numa função *positiva* de legitimação e de modelação do sistema jurídico-fiscal e numa função *negativa* em que se estabelecem os limites concretos à referida imposição normativa fiscal, impedindo atuações arbitrárias e discricionárias que não assumam fundamento na concretização dos bens e valores assumidos pela sociedade<sup>118</sup>.

Deste modo, a caracterização de um dever de cidadania geral instituído segundo uma compreensão naturalista<sup>119</sup> e cujo recorte normativo atribuído por via da atribuição de juridicidade pelo Direito lhe conforma uma natureza ablativa ao património do devedor<sup>120</sup>,

---

<sup>116</sup> FAUSTINO MATOS LEITE, *A dignidade humana em Kant e a dignidade das coletividades*, São Paulo, Editora Kelps, 2020.

<sup>117</sup> DIOGO LEITE DE CAMPOS, HÉLIO SÍLVIO OURÉM CAMPOS, "Dignidade da pessoa e impostos", in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor António Carlos dos Santos*, Coimbra, Almedina, 2021, pp.57-84.

<sup>118</sup> Entre nós, este entendimento tem sido sufragado por HUGO FLORES DA SILVA, para o qual "a exigência de igualdade assume um conteúdo mínimo que se desenvolve como um limite à liberdade de conformação do legislador, vedando-lhe a adoção de critérios diferenciadores arbitrários e irracionais". HUGO FLORES DA SILVA, *Sistema fiscal português: is there such a thing? Pressupostos jurídico-dogmáticos para a Identificação de um conjunto coerente de impostos*, Lisboa, AAFDL Editora, 2021, p.351; JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, p.168; Também TEIXEIRA RIBEIRO afirma que o princípio da igualdade tributária compreende "na generalidade e na uniformidade dos impostos. Generalidade quer dizer que todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos (...) por seu turno, uniformidade quer dizer que a repartição dos impostos pelos cidadãos obedece ao mesmo critério idêntico para todos". JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2010, p.261.

<sup>119</sup> VITOR FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português. Volume I - Introdução ao estudo da realidade tributária, Teoria Geral do Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1984, pp.102 e seguintes.

<sup>120</sup> Efetivamente este pensamento faz-nos convocar CASALTA NABAIS, para o qual "não tem, por isso, o menor suporte a ideia, assente numa ficção de pendor libertário ou anarquista, de que a realização e proteção dos assim chamados direitos negativos, polarizados no direito de propriedade e na liberdade contratual, teriam apenas custos privados, sendo assim imunes a custos comunitários", pois os deveres e a proteção do estado na salvaguarda de determinados direitos, mesmo de índole privatista, têm um



concretiza apenas a sua modelação, segundo uma obrigação jurídica denominada por via do dever de contribuir e que o mesmo seja modelado sistemicamente segundo um critério de coesão e de uniformidade, que se estabeleça mediante critérios que permitam uma tributação equitativa e segundo uma quantificação concreta e compromissária traduzida na capacidade económica de cada contribuinte<sup>121</sup>. Se o propósito dos impostos é o de assentar em realidades económicas (contrariamente ao entendimento que se tributam as pessoas), deve o critério adotado pressupor o afastamento de ideais suspeitas e de arbitrariedades sobre a pessoa do Estado, dispensando-se medidas que pressuponham imposições normativas que assentem em discricionariedades e desigualdades, subordinando ao dever de pagar impostos, todos aqueles que manifestem capacidade e riqueza nos domínios referidos, aplicando-se num plano de generalidade e de proporcionalidade<sup>122</sup>. Afastam-se, assim, critérios arbitrários<sup>123</sup> e a exigência de equivalência que é subjacente de outras realidades tributárias<sup>124</sup> – designadamente, das

---

*custo e um encargo subjacente por parte dos Estados hodiernos, não sendo por isso lícito o mero pensamento à autonomização de direitos*". JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 2012, p.227. Seguindo esta senda dogmática, afirma EDUARDO PAZ FERREIRA que "a nossa percepção da bondade da aplicação do dinheiro que a este fim sacrificamos condiciona, de forma decisiva, a nossa atitude em face da carga fiscal e da sua legitimidade. Pagamos impostos porque queremos ter o direito de exigir ao Estado que ele faça a melhor utilização destes recursos para a otimização do bem-estar social e económico". EDUARDO PAZ FERREIRA, "Inspeção tributária e justiça fiscal", in *Desafios Tributários*, Vida Económica, 2015, p.68;

<sup>121</sup> SÉRGIO VASQUES, "Capacidade Contributiva, Rendimento e Património", in *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, N.º 11, Ano 2, Belo Horizonte, 2004; ALEJANDRO C. ALTAMIRANO, *Derecho tributario: Teoría General*, Madrid, Marcial Pons, 2012, p.139

<sup>122</sup> É nesta equidade que o princípio da capacidade contributiva tem a sua manifestação operacional, devendo adequar-se à manifestação de riqueza demonstrada pelo contribuinte e consequentemente a tributação assentar numa lógica objetiva, designadamente por via da tributação das manifestações de riqueza consideradas como relevantes e na medida da manifestação demonstrada. Como bem refere a doutrina, não se pretende tributar pessoas ou entidades, mas sim tributar realidades económicas demonstrativas de riqueza e que são bem delimitadas pelo legislador constituinte como fenómenos económicos tidos como relevantes para efeitos fiscais, demarcando-se assim de outras realidades sociais e económicas. Por isso, a tributação e consequentemente o princípio da capacidade contributiva unicamente podem assentar sobre as realidades demonstrativas de rendimento, de consumo e da obtenção de património, conforme preceituado no artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa. JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2010, p.261. "De acordo com o princípio da capacidade contributiva, o imposto deve ser repartido na medida da capacidade que cada um mostre para o suportar: a contribuintes com maior força económica deve corresponder imposto maior, a contribuintes com menor força económica deve corresponder imposto mais pequeno também". SÉRGIO VASQUES, *Capacidade Contributiva, Rendimento e Património*, in *Intervenção no Fórum Direito Tributário*, Universidade Católica de Brasília, disponível em [https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/02/23\\_2\\_svasques\\_cpacidadecontributiva\\_f23.pdf](https://www.isg.pt/wp-content/uploads/2021/02/23_2_svasques_cpacidadecontributiva_f23.pdf), consultado a 04/08/2021.

<sup>123</sup> Como refere CASALTA NABAIS, "afasta o legislador fiscal do arbitrio, obrigando-o a que, na selecção e articulação dos factos tributários, se atenha a revelações da capacidade contributiva, ou seja erija em objecto ou matéria colectável de cada imposto um determinado pressuposto que seja manifestação dessa capacidade e esteja presente nas diversas hipóteses legais do respectivo imposto". JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, p.168.

<sup>124</sup> Veja-se, contudo, que nos últimos anos têm-se mostrado como uma característica que se tem vindo a transpor para a figura do imposto, tributando-se determinadas realidades e partindo do pressuposto da equivalência dos gastos ou dos prejuízos causados.

taxas -, pelo que não se mostra o imposto como contrapartida financeira para suportar os benefícios obtidos, contrariamente, ao que sucede com as figuras das taxas em que há uma correlação entre o montante pago e o benefício a obter<sup>125</sup>.

Dando por adquirida a vigência do princípio da capacidade contributiva, não nos resta se não admitir a sua natureza diretriz que subjaz as normas *infraconstitucionais* no respeito e conformidade pelo mesmo, modelando todo o sistema tributário hodierno e materializando o aglutinado de normas segundo uma coerência e organização que representa a unidade do sistema jurídico tributário. É que apesar de se expressar como um princípio de conteúdo eminentemente interno, o critério de igualdade não pode deixar de ser encontrado também numa lógica de modelação externa do sistema fiscal, pois, necessariamente, pressupõe-se que o legislador é impelido a adotar os instrumentos que se mostrem necessários para dar cumprimento ao desiderato constitucional de repartição justa dos encargos fiscais de forma uniforme pelos contribuintes<sup>126</sup>.

Ora, é precisamente nesta capacidade modeladora, que os valores de justiça se projetam de modo a exigir que o princípio da capacidade contributiva se assuma no sistema

---

Expressamente, o legislador consagrou no artigo 1.º da Lei n.º 22-A/2007, de 29 de junho, a qual aprovou o Código do Imposto Único de Circulação, que o imposto único de circulação *obedece ao princípio da equivalência*, procurando onerar os contribuintes na medida do custo ambiental e viário que estes provocam, em concretização de uma regra geral de igualdade tributária. Denota-se, assim, que o legislador tem vindo a transpor para o domínio dos impostos, quer os benefícios e os prejuízos que podem advir de qualquer uma das realidades previstas no artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa, onerando-se o contribuinte com o pagamento do imposto devido, partindo do pressuposto do benefício ou prejuízo causado. Como refere JOSÉ CARDOSO DA COSTA, estamos perante impostos que prosseguem uma finalidade extrafiscal, em detrimento de uma finalidade comum de obtenção de receita. Afirma o referido autor que *“como sabido é que, de todo o modo, a questão da preferência por um qualquer desses critérios relativamente a outro só se põe quanto aos impostos fiscais (isto é, quanto àquela cuja finalidade precípua é a obtenção de receitas) e já não quanto aos impostos extrafiscais: estes últimos, na verdade, visando (ou visando também) outras finalidades públicas, hão-de ver a sua incidência orientada pelo objectivo específico de cada um deles. E também será geralmente reconhecido que num sistema fiscal estruturado basicamente segundo o princípio da capacidade contributiva (como hoje generalizadamente se entende que haverá de sê-lo) pode, todavia, haver impostos orientados (ou, ao menos, «justificados») ainda pelo princípio do benefício”*. JOSÉ CARDOSO DA COSTA, “O Princípio Da Capacidade Contributiva no Constitucionalismo Português e na Jurisprudência do Tribunal Constitucional”, *in Boletim de Ciências Económicas – Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes*, Ano LVII, N.º1, Coimbra, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2014, pp.1159-1160.

<sup>125</sup> Nas figuras das taxas e das contribuições especiais, por se assumirem enquanto tributos comutativos, evidencia-se um forte presente do princípio da equivalência em que se procura uma comparativa entre valor e benefício ou prejuízo oriundo do facto jurídico preenchido, visando-se uma compensação administrativa que o sujeito passivo tem de suportar por ser o causador ou beneficiário. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra, Almedina, 2019, pp.307 e seguintes.

<sup>126</sup> KLAUS TIPKE, JOACHIM LANG, *Direito Tributário (Steuerrecht), Volume I* (Tradução da 18.ª edição alemã por Luiz Dória Furquim), Sérgio Fábri Editor, Porto Alegre, 2008, pp.199-200.

fiscal, compreendendo um recorte axiológico que o modelando segundo uma dimensão integradora *quantitativa* e *funcional*. Deste modo, enquanto *quantitativamente* se exige um recorte normativo apresentado mediante um conjunto de normas fiscais que coerentemente se ordenem para uma justa distribuição da carga fiscal - em conformidade com a capacidade económica que os contribuintes apresentam -, a *dimensão funcional* apresenta-se mediante a exigência de projeção da capacidade contributiva através da ordenação de um conjunto de métodos, funcionalmente afetos à prossecução dos interesses estaduais, que devem ser adotados pelos órgãos fiscais e sobre os quais impende o dever gerir a gestão do sistema fiscal e de buscar a concretização deste princípio nas suas atuações. Assim, a transversalidade aplicativa deste princípio determina a vinculação do legislador *infraconstitucional* em toda a sua atividade, incluindo-se quer a função normativa, bem como a própria função administrativa de aplicação das normas jurídicas pelos agentes administrativos.

Daí que este entendimento nos leve à sua convocação, enquanto primado de articulação com a necessidade de imposição dos instrumentos como a inteligência artificial e de *bigdata analytics*, num sistema de gestão fiscal contemporâneo e ávido de evolução face aos novos desafios oriundos da globalização. Traduzindo-se numa imposição constitucional, a possibilidade que os atos patológicos que venham distorcer a real capacidade contributiva demonstrada pelos contribuintes e que se repercutam, conseqüentemente, nos contribuintes cumpridores, não pode deixar de assumir uma verdadeira motivação para que o legislador venha adotar sistemas que permitam a identificação prévia e a conseqüente atuação contra aqueles atos patológicos<sup>127</sup>. Assumir a concretização deste desiderato constitucional é, inegavelmente, assumir que reformulação da atividade funcional para efeitos de concretização deste princípio jurídico-fiscal concebe a necessidade obrigatória de implementar instrumentos que venham dar respostas às novas necessidades e, conseqüentemente, à concretização do

---

<sup>127</sup> Como afirmam JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS, “o Estado deve atuar em ordem a salvaguardar uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza. Isto porque as conseqüências da fraude e evasão fiscal acabam por se repercutir também no cidadão-contribuinte cumpridor (...) o contribuinte que cumpre as suas obrigações tributárias, enquanto, é titular de um direito à eficácia fiscal (accountability). Daqui decorre a necessidade de exigir dos poderes públicos tributários resultados concretos na prevenção e combate à fraude e evasão fiscal (artigo 64.º-B da LGT) e, se for caso disso, inclusivamente de mecanismos justos de diferenciação”. JORGE MIRANDA, RUI MEDEIROS, *Constituição Portuguesa Anotada – Tomo I*, 2ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, p.199.

princípio mencionado<sup>128</sup>. Aliás, é vigente entre nós, um sistema de acordo com o qual a capacidade contributiva deve manifestar um desiderato *finalístico* que legitima a reformulação do sistema de gestão fiscal, o que não resultará prejudicado com a adoção destes instrumentos inteligentes. Neste sentido, assume-se que o princípio da capacidade contributiva constitui um importante alicerçado axiológico que motiva e origina alterações no próprio funcionamento do sistema fiscal. Compreende-se como uma evidência que, numa ótica de gestão aliada aos sistemas inteligentes e ao intercâmbio massivo de informação tributária, se revelará como um importante instrumento na busca incessante pela perfeita determinação da capacidade económica de cada um dos obrigados tributários<sup>129</sup>. O fenómeno da implementação de sistemas de inteligência artificial constitui um correlato necessário do facto de se procurar atingir capacidades contributivas através do fenómeno do imposto.

Por isso, a dimensão modeladora pressupõe a exigência de adotar os meios mais adequados para prossecução de uma tributação segundo a real capacidade económica demonstrada por cada um dos contribuintes. Exige-se que sejam comportados os meios mais adequados e que, porventura, sejam mais estimulantes, para que seja entendida a capacidade económica de cada um dos contribuintes concretos. Falamos, essencialmente, que dos modelos clássicos resultam instabilidades e insuficiências na descoberta da verdade material, pois a realidade sistémica e orgânica da sociedade recupera uma dinâmica de abertura e de adaptabilidade que, face às novas tecnologias e à facilidade de comunicação e estabelecimento de novas relações económicas, se desmaterializam e colocam em crise os clássicos relacionamentos que pressupõem uma formalidade e burocracia que restringia espacialmente estas relações e que, conseqüentemente, permitiam um melhor controlo e supervisão por parte dos Estados. Nesse sentido, a volatilidade das riquezas e a

---

<sup>128</sup> Entre nós, VITOR FAVEIRO tem vindo a defender que “*não se pode basear a injusta distribuição da carga tributária no reconhecimento da incapacidade do Estado de controlar todas as situações da vida económica e pessoas iguais*”. VITOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, 2002, p.266.

<sup>129</sup> A origem deste princípio enformador remonta à génese do imposto e à sua natureza intrínseca de “contribuição solidária” para com a sociedade, designadamente quando encarado como ato de solidariedade que é pedido a todos os sujeitos na contribuição dos encargos subjacentes e necessários para a vida em sociedade. Citando SÉRGIO VASQUES, falamos de uma contribuição que é pedida a todos os sujeitos e que diretamente não tem qualquer contrapartida associada, ou seja, não podemos pedir ao Estado os benefícios diretos que os mesmos irão gerar, unicamente sendo expetável que, um dia, esses benefícios possam ser retirados através dos recursos aos serviços que são suportados por esses impostos. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra, Almedina, 2019, pp.294 e seguintes.

plurilocalização das mesmas, coloca em crise a concretização da capacidade contributiva exigida pelo sistema fiscal, pelo que se impele o legislador ordinário a adequar os meios que estão ao seu dispor para, segundo um modelo inquisitório, confirmativo ou de supervisão, consiga dar cumprimento aos desideratos constitucionais-abstratos que procuram a aplicabilidade de um critério de igualdade e equidade e que pressuponha uma tributação de acordo com os critérios definidos.

A função modeladora que pressupõe o princípio da capacidade contributiva exige, verdadeiramente, uma reformulação do sistema de gestão fiscal, resultando num complexo de alterações e reformas plurais que permitem dar respostas às insuficiências geradas pelos modelos clássicos de atuação territorial vocacionada para as fronteiras internas. Daí, que se legitime que a incapacidade humana para habilitar o limiar crítico de atuação clássica, instaure a implementação de medidas tecnológicas avançadas e que permitam dar cumprimento à abrangência territorial que pressupõe a plurilocalização das relações económicas e a consequente supervisão e controlo sobre as mesmas, a fim de dar cumprimento à tributação segundo uma justa medida universal e concreta que permita afastar ideais de deslumbramento que distancie o ascensional da realidade económica globalizada. É através da reformulação sistémica que instaura medidas de comunicação massiva de dados pessoais, intercâmbios generalizados e, territorialmente abrangentes, segundo modelos multilaterais, instrumentos de tratamento de dados pessoais e de resolução automatizada de problemas concretos, traduzem-se nas medidas que podem (e devem) ser adotadas num sistema de gestão fiscal e que estão legalmente habilitadas, perante o desiderato constitucional-abstrato que legitima o legislador ordinário, a desenvolver as normas jurídicas correspondentes para a sua perfeita adequação naquele.

## **5.2. O princípio do inquisitório num sistema de gestão fiscal artificialmente "*inteligente*"**

A consagração de um princípio como o da capacidade contributiva, unanimemente invocado e reconhecido enquanto princípio constitucional essencial da ordem jurídica-tributária, exige a formulação de um sistema fiscal assente em critérios de justiça contributiva. O sentimento de tratar o que é igual de forma igual e tratar diferente o que é diferente, impõe

que as relações jurídicas estabelecidas entre o Estado e os contribuintes se materializem segundo um ideal de justiça e de repartição equitativa, pressupondo uma base eminentemente humanista e que oriente a pessoa como elemento nuclear de qualquer relação jurídica estabelecida<sup>130</sup>.

Ainda que a preponderância do princípio da capacidade contributiva se reveja na modelação seletiva das bases impositivas sujeitas ao dever de pagar impostos, não podemos deixar de sufragar a sua consideração para efeitos de determinação do recorte normativo procedimental que modela o sistema jurídico tributário. Ou seja, a sua convocação enquanto princípio modelador deve traduzir-se, também, no desenvolvimento que, num plano funcional, se materializa na ideia que o sistema de gestão fiscal terá, necessariamente, de demandar na sua estrutura os meios adequados aos seus propósitos legais, adotando os meios considerados idóneos para que, relativamente a cada imposto, seja possível a sua efetiva determinação *quantitativa e qualitativa*. Se o sistema de gestão fiscal não for suscetível de identificar e determinar os substratos factológicos através dos quais se manifesta a capacidade contributiva sobre a qual o imposto haverá de incidir, o complexo de normas que o estruturam estarão em desconformidade com a ordem jurídico-constitucional. A compatibilização deste pressuposto jurídico-dogmático materializa-se, assim, através da execução de uma função eminentemente inquisitória<sup>131</sup>, pautando a atividade da administração na busca incessante pela concretização dos seus propósitos funcionais e a que corresponde a um relevante princípio constitucional da tributação - o da igualdade fiscal, pautada pela capacidade contributiva, como expressão concreta do princípio da igualdade material<sup>132</sup>.

Neste sentido, a dificuldade de concretização deste princípio jurídico encontra-se no emaranhado de relações económicas exprimidas como consequência dos fenómenos da

---

<sup>130</sup> VITOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, 2002, p.87 e seguintes.

<sup>131</sup> “A administração tributária deve, no procedimento, realizar todas as diligências necessárias à satisfação do interesse público e à descoberta da verdade material, não estando subordinada à iniciativa do autor do pedido”. Cfr. Artigo 58.º da Lei Geral Tributária.

<sup>132</sup> “O fisco está comprometido com a prossecução da verdade material e, como tal, tem o poder-de-ver de agir (artigos 55.º, 56.º e 58.º da LGT), querendo isto significar que o fiscal não está tolhido na tramitação procedimental pelo mero impulso dos contribuintes e, por outro lado, pensamentos que o princípio do inquisitório prevalece inclusivamente sobre as regras do ónus da prova (artigo 74.º da LGT)”. JORGE MIRANDA, RUI MEDEIROS, *Constituição Portuguesa Anotada – Tomo I, 2ª Edição*, Coimbra, Coimbra Editora, p.199; JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, p.152 e seguintes.

globalização e abertura dos mercados. Se até há pouco tempo compreendíamos que a supervisão dos atos praticados pelos privados estivesse direcionada para uma lógica, tendencialmente, vocacionada para as realidades económicas internas, a verdade é que, atualmente, a identificação dos atos patológicos deve ser encarada segunda uma visão (territorialmente) mais ampla, devendo o esforço inquisitivo e inspetivo ser suportado mediante uma supervisão que vá para além das fronteiras, adaptando-se às realidades iminentes da globalização e de abertura dos mercados. Por isso, prescindir de sistemas inteligentes e tecnológicos que permitam salvaguardar os bens e valores jurídicos intrínsecos no mencionado princípio é um pressuposto impensável. Prescindir destes instrumentos tecnológicos é convocar as *assimetrias fiscais ocorridas com a globalização e a abertura dos mercados, pelo que, unicamente, se ultrapassará esta problemática e a grande potencialidade que os privados investiram no planeamento de complexos e ardilosos esquemas de planeamento abusivo internacional, por via da instrumentalização de instrumentos massivos de trocas de informação e tratamento dos dados pessoais. O poder cognitivo e de interligação dos dados pessoais constitui, paralelamente, a resposta às carências dos contribuintes cumpridores, já que é nestes últimos que repercute indiretamente, o incumprimento da tributação segundo a capacidade contributiva demonstrada. Apenas assim se compreende que, a integração de sistemas de inteligência artificial no âmbito da gestão do sistema fiscal, constitua um argumento determinado no sentido de concretização do princípio da capacidade contributiva.*

Sem nos debruçarmos de forma exaustiva sobre a questão, importa, contudo, elucidar que a integração deste princípio jurídico traduz um propósito de formação e modelação da ordem jurídica fiscal. Ou seja, o propósito deste princípio jurídico garante um verdadeiro ónus que impende sobre o legislador ordinário e, subsequentemente, sobre a própria Administração Tributária, no sentido de encontrarem as normas jurídicas adequadas e as medidas e práticas administrativas mais assertivas, que permitam uma atuação pautada pela busca da capacidade contributiva e pela conformação de um sistema jurídico tributário coerente coeso<sup>133</sup>. A vinculatividade a que o legislador ordinário está adstrito ao nível da definição e do recorte

---

<sup>133</sup> Segundo PAMPLONA CORTE-REAL, BACELAR GOUVEIA e JOAQUIM CARDOSO DA COSTA, “a função fiscal está naturalmente virada para a prossecução de objetivos de receita e de respeito pela capacidade contributiva” sendo “o conhecimento ou o acesso a elementos que possam expressar essa mesma capacidade contributiva (...) apenas instrumental da finalidade fiscal”. PAMPLONA CORTE-REAL, JORGE BACELAR GOUVEIA, JOAQUIM PEDRO CARDOSO DA COSTA, “Breves reflexões em matéria de confidencialidade fiscal”, in *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 368, Boletim da Direcção-Geral das contribuições, 1992, p.13.

normativo que dê cumprimento a este desiderato constitucional – e, posteriormente, a Administração Tributária - constitui uma forma de garantir a adoção dos meios mais adequados, jurídicos e instrumentais, que permitam a compatibilização entre o mencionado pressuposto constitucional de repartição equitativa e justa da carga fiscal e a sua exata qualificação e quantificação.

A partir destes pressupostos jurídico-dogmáticos será possível aferir um axioma de inevitável importância traduzido na consequência ativa que obriga o legislador a adotar os mecanismos mais lógicos, funcionalmente adequados e dotados de suficiente capacidade instrumental para dar cumprimento à formulação de um sistema de gestão fiscal que permita o combate e prevenção contra os fenômenos de evasão e fraude fiscal. Daí que as soluções consideradas pelos instrumentos de inteligência artificial e de intercâmbio mecânico de dados pessoais entre Estados, se compreendam enquanto medidas matriciais da “nova administração”, pois será a partir destes que se desenvolverão um conjunto de atuações – de natureza preventiva, confirmativa ou corretiva e que se baseiam nas informações que detêm -, sem necessidade dos próprios contribuintes agirem em conformidade, repondo a legalidade pretendida e, conseqüentemente, a verdade material caso a mesma se revele assimétrica face à realidade declarada. Deste modo, o dogma subjacente ao critério financeiro poderá observar-se segundo a necessidade de adoção destes instrumentos para efeitos de concretização deste princípio fundamental segundo uma lógica inquisitiva, pois, em certos casos, o pleno cumprimento do princípio da capacidade contributiva pressupõe que sejam adotadas as medidas menos dispendiosas e que permitam uma menor oneração do próprio Estado para concretização deste desiderato. É que as medidas administrativas que compoem a prossecução deste princípio constitucional devem ser racionais face ao imposto a arrecadar, ou seja, se as medidas tradicionais se revelam altamente complexas e excessivamente onerosas e, em consequência, os custos da administração e de cumprimento se superam aos próprios ganhos obtidos com a imposição normativa fiscal, deverá justificar-se um recuo e, portanto, uma restrição ao mencionado princípio jurídico<sup>134</sup>. Daí que se assuma como premissa que só através dos sistemas de inteligência artificial e do forte fluxo de dados pessoais a circular entre

---

<sup>134</sup> HUGO FLORES DA SILVA, *Sistema fiscal português: is there such a thing? Pressupostos jurídico-dogmáticos para a Identificação de um conjunto coerente de impostos*, Lisboa, AAFDL Editora, 2021, p.371



Estados se consegue racionalizar os custos de administração e a arrecadação das receitas fiscais devidas. São, no essencial, considerações como esta que subjazem a adoção de instrumentos de inteligência artificial e de sistemas de intercâmbio de informação em massa, que legitimam a compreensão jurídico-dogmática do princípio da capacidade contributiva enquanto pressuposto positivo.

### 5.3. A função participativa de um sistema de gestão fiscal artificialmente "inteligente"

A compreensão do princípio da capacidade contributiva não pode deixar ainda de atender a uma lógica participativa, pela qual, deve assentar a concretização deste princípio jurídico e pela qual os sistemas de inteligência artificial e do tratamento massificado dos dados pessoais assumem uma relação especial que serve de propósito para garantir a realização daquele. É certo que não podemos negar que cabe ao legislador ordinário adotar todas as medidas legais e instrumentais que sejam consideradas necessárias para que a Administração Tributária possa agir em respeito pelos critérios de eficiência e de participação. Mas é também nesta participação que se concretiza a busca da real capacidade contributiva, pois são os privados aqueles que melhor declaram a sua própria riqueza e, portanto, a forma como a mesma deve ser objeto de tributação.

A lógica funcional assentará por dotar os privados de meios inteligentes e tecnológicos que permitam uma maior facilidade na comunicação dessa riqueza para que a Administração Tributária tenha acesso a esses dados pessoais<sup>135</sup>. Ou seja, se primeiramente identificamos uma *dimensão patológica* em que se direcionava a atuação da inteligência artificial para efeitos de identificação de atos que visam a erosão das bases tributáveis, a segunda dimensão apresentada traduz-se numa *dimensão democrática* em que a *participação dos contribuintes* integra a criação de plataformas digitais e inteligentes que lhes permitam interatuar com a administração, através de canais de comunicação simples e personalizados aos seus interesses e obrigações, subjazendo a concretização do desiderato *mediato* que compreende

---

<sup>135</sup> ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, CLOTILDE CELORICO PALMA, "A Administração Tributária e os sistemas de informação – entre transparência e proteção do sigilo fiscal", in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Coimbra, Ano 5, n.º4, inverno, 2013, pp.147 e seguintes.

este princípio jurídico<sup>136</sup>. Não se podendo reclamar como princípio estruturante isolado, a sua convocação carece de ser conjugada com as demais soluções normativas constitucionais que se apresentam úteis e necessárias, daí que se atentarmos ao disposto no artigo 267.º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa, exige-se uma verdadeira execução participativa dos indivíduos que permita a concretização da demonstração da real capacidade contributiva, a qual deve ser aqui aferida, por via da colaboração e participação dos contribuintes nas tarefas de gestão fiscal. Por isto, não podemos negligenciar que a concretização deste princípio enformador acaba – em conjunto com o próprio princípio da participação vertido no citado preceito constitucional – por obedecer a critérios participativos, que permitam aos obrigados tributários dar a conhecer as manifestações de riqueza existentes.

O contexto apresentado pode, unicamente, ser compreendido como resultado da necessidade de implementação da inteligência artificial e por via da instrumentalização do procedimento de intercâmbio de informação tributária, enquanto fonte dos dados pessoais necessários. A progressiva complexidade que as relações económicas e sociais assumiram na conjuntura de globalização e de abertura dos mercados aumenta as necessidades de obtenção de informação que se mostram imprescindíveis para efeitos de concretização da busca da real capacidade contributiva dos obrigados tributários e na sua capacidade de participação na gestão das tarefas a fiscalizar. Face a este cenário, a capacidade contributiva revela-se como uma solução suscetível de fazer incidir a tributação sobre um complexo mais alargado de substratos factológicos, traduzindo-se num incremento ao nível da receita fiscal e que, paralelamente, se atinge uma racionalização dos meios despendidos que, financeiramente, permitem um saldo positivo que legitima esta adoção por instrumentos inteligentes.

Para além disso, as massificações das relações jurídico-tributárias permitem desenvolver um pressuposto positivo que resulta na proeminência motivacional para uma

---

<sup>136</sup> Para o efeito, podemos exemplificar a seguinte situação: nos termos do artigo 119.º do Código do Imposto sobre Rendimento de Pessoas Singulares, as entidades devedoras dos rendimentos colocados à disposição dos sujeitos passivos do imposto estão obrigadas a comunicar esse facto à Administração Tributária. Por sua vez, com base nessa declaração, poderão os serviços fiscais, com recurso aos instrumentos inteligentes e automatizados, efetuar oficiosamente a entrega da declaração, por via da sua conversão da declaração provisória pré-preenchida, conforme o preceituado no artigo 58.º-A do aludido diploma legal. Ora, o mecanismo jurídico referido constitui uma forma bastante clara de como, a participação e a colaboração dos próprios obrigados tributários, aproxima estes da concretização do princípio da capacidade contributiva, utilizando, para o efeito, os mencionados instrumentos de inteligência artificial, aplicados ao procedimento tributário automatizado.

implementação coerente e aceitável destes mecanismos de inteligência artificial e de tratamento massificado dos dados pessoais no domínio de aplicação das normas fiscais. Isto porque, a tributação levada a efeito, nos termos do referido princípio, sempre haverá de ser promovida, atendendo aos instrumentos que se mostrem mais assertivos e idóneos para a relação da globalidade dos sujeitos e na medida das respetivas capacidades contributivas individuais e reais<sup>137</sup>. Deve a Administração Tributária procurar a aplicação das normas *justributárias* tendo por desiderato a procura da real capacidade contributiva dos obrigados tributários e segundo o quadro funcional e instrumental mais adequado à concretização dos mencionados fins.

Para o efeito - seja por via da colaboração com os obrigados tributários na revelação da sua real capacidade contributiva, ou através da busca oficiosa e com base nos elementos disponíveis -, a adoção por estes instrumentos revela-se uma necessidade que, imperativamente, resulta imprescindível numa globalidade de contribuintes que se sujeitam a um tratamento igualitário e dependente de uma tributação individualizada e afeta a ideais de capacidade económica real.

O assinalado princípio jurídico comporta, assim, a adoção destes sistemas inteligentes para efeitos de ampliação dos instrumentos vinculados à identificação das realidades económicas que resultem suscetíveis de serem tributadas, seja pela prática da criação de perfis mais assertivos sobre os contribuintes ou atividades económicas concretas<sup>138</sup>, pela obtenção de informação mais exata para efeitos de concretização dos designios de aproximação real aos limites de manifestação económica reveladas por estes últimos ou pelo tratamento massificado destes e conseqüente atuação para efeitos de mitigação e correção das assimetrias existentes.

Em suma, se a manutenção dos instrumentos garantísticos internos se tornaram redutores face aos instrumentos utilizados pelos próprios obrigados tributários deve abrir-se a porta a novos instrumentos que permitam, em alternativa, dotar as administrações de verdadeiros meios de combate e prevenção aos atos patológicos que possam ocorrer e que

---

<sup>137</sup> HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, pp.212 e seguintes.

<sup>138</sup> LUIS MANUEL PICA, "La definición de perfiles en el derecho tributario y la protección de los datos personales de los obligados tributarios en el derecho portugués", in *Revista De La Facultad De Derecho*, n.º 51, jul-dic., Universidad Uruguay, 2021, p.9.

contendam fortemente com princípios estruturantes da ordem jurídica tributária. Por isso, a alternativa passou pela implementação dos sistemas de inteligência artificial, os quais aplicados ao domínio de aplicação das normas fiscais procura, em termos *mediatos*, a concretização do princípio da capacidade contributiva<sup>139</sup>. Neste contexto, é desenhado um novo esquema de gestão fiscal assente numa lógica funcional distinta que deve emergir pela efetiva condução das atividades direcionadas pela cooperação e colaboração entre Estados, pela qual passamos para uma situação de tendencial necessidade de dependência dos dados pessoais dos obrigados tributários, resultando uma definição e o desenvolvimento do fenómeno do imposto assente em modelos preditivos e executórios, que permitam atuar num quadro internacional e além-fronteiras, conquanto, fundamentados segundo instrumentos de inteligência artificial e de instrumentos tecnológicos que auxiliam os intervenientes na gestão das suas tarefas legalmente determinadas.

#### 5.4. A função interpretativa de um sistema de gestão fiscal "inteligente"

O juízo sobre a busca e concretização do princípio da capacidade contributiva nos termos em que temos vindo a evidenciar não pode deixar de convocar uma premissa que nos parece insofismável e teleologicamente inabalável, a qual é resumida na seguinte ideia: *a concretização do princípio da capacidade contributiva, conjuntamente, com a necessidade de adoção dos sistemas e instrumentos tecnológicos de última geração, não podem deixar de assumir a evidente necessidade de informações e dos dados pessoais dos contribuintes, pois é através destes que será possível demonstrar as realidades económicas por estes ocultadas. Os fenómenos de globalização e abertura dos mercados tornaram as riquezas mais voláteis e, conseqüentemente, exigiram que o sistema fiscal reclamasse pela sua mutabilidade de modo a privilegiar as realidades factuais impositivas que eram identificadas enquanto bases tributáveis e que se mostravam cada vez mais difíceis de verificar. Contudo, o crescente fluxo de dados pessoais tornou ainda necessário interpretá-los e retirar toda a informação que os mesmos*

---

<sup>139</sup> OCDE, *Working Paper 5: Risk Management. Tax Intermediaries Study*, 2007, disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf>, consultado a 13/06/2021.

*encerram, pois, um acesso massivo sem capacidade de interpretação dos mesmos frustra, liminarmente, a concretização do princípio da capacidade contributiva.*

O prelúdio exigido permite-nos começar este momento de investigação afirmando que a plena realização deste princípio jurídico-constitucional importa a prévia identificação da necessidade que os dados pessoais assumem, para efeitos de busca incessante pela concretização do princípio da capacidade contributiva. Para o efeito, importará, em primeiro lugar, considerar que num contexto de sistema de gestão fiscal não privatizado, a necessidade dos dados pessoais revela-se mínima, pois é na emissão do ato tributário que se constituirá a relação jurídica tributária, importando, por isso, o ónus de pronúncia sobre a Administração Tributária<sup>140</sup>. Todavia, num sistema de gestão fiscal de natureza privatizada, em que a relação jurídica tributária se constitui com a verificação do substrato factológico tido relevante para efeitos das normas tributária, já se compreende que sem os dados dos obrigados tributários poderão resultar importantes assimetrias na ordem justributária e a consequente disrupção deste pressuposto jurídico-dogmático<sup>141</sup>. O propósito da enunciada exigência assenta, efetivamente, na utilização dos dados pessoais dos obrigados tributários para a correta aplicação das normas fiscais às realidades verificadas e demonstradas por aquelas informações. Pressupõe-se, assim, a instrumentalização dos dados pessoais para efetivação do princípio da capacidade contributiva, envolvendo-se como prestação de garantia na efetiva demonstração das realidades económicas<sup>142</sup>.

---

<sup>140</sup> ALBERTO PINHEIRO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra, Almedina, 1972, pp.486-487; HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, 2014, pp.118 e seguintes; JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, “Do Acto à Relação: o Direito Fiscal entre o Procedimento Administrativo e a Teoria Geral das Obrigações”, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Inocêncio Galvão Teles*, I Volume, Almedina, Coimbra, 2002, pp.853 e seguintes; *Idem*, *A Quantificação da Obrigação Tributária*, Centro de Estudos Fiscais, 1995. pp.153 e seguintes; PEDRO SOARES MARTINEZ, *Manual de Direito Fiscal*, 10ª Edição, Almedina, Coimbra, 2003, pp.179 e seguintes.

<sup>141</sup> GRACIA LUCHENA MOZO, *La Relación Jurídico-Tributaria, el Hecho imponible*, disponível em <https://www.uclm.es/cief/Doctrina/relacion%20jcotribut.pdf>, consultado a última vez em 26/11/2019.

<sup>142</sup> Foi esta a razão pela qual o legislador consagrou o direito de acesso à Administração Tributária às contas bancárias dos contribuintes, permitindo o combate mais eficiente da evasão fiscal, procurando à luz dos princípios da eficácia ou racionalização bem como da capacidade contributiva, a repartição justa dos encargos, na medida em que este acesso às contas bancárias dos contribuintes irá permitir à Administração Tributária averiguar a existência de dados e informações que permitam deduzir o preenchimento de substractos factológicos relevantes para efeitos fiscais, que porventura não tenham sido declarados, ou a existência de violações às normas jurídicas que possam acarrear sanções penais para os contribuintes.

Como dissemos, estamos na presença de um pressuposto jurídico que se caracteriza pela sua natureza enformadora do sistema fiscal e que, portanto, impulsiona a legitimação de acesso aos dados e informações sobre as realidades económicas e sobre as riquezas manifestadas pelos contribuintes. Em boa verdade, um sistema de gestão fiscal *inteligente* não pode passar pela desconsideração deste princípio jurídico enformador da ordem jurídica tributária, pois uma hipotética redução no acesso aos dados pessoais dos contribuintes, comprometeria gravemente as tarefas funcionais a que a Administração Tributária está adstrita, designadamente, no que diz respeito às atuações de supervisão, de confirmação e de controlo sobre os atos dos privados. Trata-se de uma realidade inegável, pois se pensarmos nos últimos anos, verificamos que, efetivamente, têm vindo a ser incrementados um conjunto de medidas que visam precisamente o estabelecimento de canais de troca de informação automatizadas de dados pessoais - seja por via das próprias administrações congéneres, através da imposição das informações a fornecer pelas instituições de crédito que são chamadas a colaborar neste sentido, ou através de entidades ou bases de dados criadas para o efeito que visam coligir e transmitir um grande volume de dados para os vários Estados<sup>143</sup>. Pressupõe-se que, num sistema que faz impender sobre a administração inteligente o poder funcional de aplicação das normas fiscais às realidades tributárias (ainda que a título, tendencialmente, subsidiário para efeitos de supervisão e confirmação, ou então em situações patológicas), as prerrogativas de fiscalização e controlo apenas podem ser conseguidas através do conhecimento destas realidades, evitando-se medidas restritivas ou limitativas no acesso aos mesmos e que frustrem a concretização deste princípio jurídico. Por isso, a operacionalização de uma fase de *pós-privatização* e *pós-modernidade* contendem, essencialmente, com a implementação de canais de comunicação que integrem um fluxo constante de dados pessoais instrumentalizados para o controlo e consequente realização das tarefas de gestão fiscal.

Mas, como se referiu, a exigência de um grande volume de dados pessoais pressupõe a sua leitura, a sua interpretação e a sua aplicação no sistema de gestão fiscal, pois um acesso desmesurado aos mesmos sem capacidade de retirar todo o seu conteúdo - que se pressupõe

---

<sup>143</sup> IGNACIO JIMÉNEZ MACÍAS, *El intercambio de información y el sistema fiscal internacional después de FATCA: diagnóstico y perspectivas*, Tesis Doctoral, Universidad Complutense De Madrid, 2016, pp.55 e seguintes.

a verdadeira “matéria-prima” para a gestão do sistema fiscal de índole inteligente – irá tornar o sistema anacrónico e, conseqüentemente, na frustração liminar de todo o procedimento tributário e na concretização daquele primado constitucional. Daí que, a superação para esta problemática subjaz na adoção de sistemas de inteligência artificial, pressupondo-se que a sua função interpretativa dos dados pessoais resultará imprescindível para efeitos de interpretação e extração da informação que os dados contêm, pois, o mero acesso a um grande volume de dados pessoais não permite, por si, colmatar as assimetrias existentes. O citado princípio da capacidade contributiva aplicado às funcionalidades necessárias, fundamenta assim, a exigência de o legislador considerar a adoção dos instrumentos de inteligência artificial para que os dados pessoais recolhidos em massa sejam objeto tratamento em tempo útil, a fim de serem aplicados para a gestão do sistema fiscal.

A análise dos resultados impõe a aferição do cumprimento deste princípio segundo os métodos e os recursos tradicionais, designadamente, por via dos recursos humanos e dos sistemas clássicos existentes outrora, os quais resultaram limitados quando perspetivados segundo a necessidade de tratamento de um volume tão grande de dados pessoais, não permitindo, num quadro de sociedade globalizada, a concretização da real capacidade contributiva. Importou assim, o afastamento das medidas tradicionais que se demonstravam redutoras e minimalistas, nomeadamente, quando falamos da interpretação dos dados e das informações que eram geralmente obtidos por via das obrigações acessórias e declarativas que eram cumpridas pelos obrigados tributários a nível nacional. Estávamos assim, perante um quadro territorialmente redutor e simples, pois a grande maioria das manifestações de riqueza eram ocorridas no território em que os obrigados tributários se encontravam e a sua descoberta era, facilmente, concebível por via daquelas.

Em suma, reduzido este ideal com os fenómenos da globalização e da abertura dos mercados e, conseqüentemente, com a volatilidade das riquezas, torna-se necessário, para concretização do princípio da capacidade contributiva, instituir medidas que permitam alargar o acesso ao conjunto de dados pessoais dos obrigados tributários, designadamente, por via dos vários procedimentos de intercâmbio de informação tributária com os demais Estados, bem como através da implementação de instrumentos que permitam uma interpretação e tradução do grande volume de dados pessoais obtidos, permitindo assim, extrair toda a informação útil para aferir as manifestações de riqueza existentes e, conseqüentemente, tributá-las em

conformidade com os imperativos legais vigentes na ordem jurídica tributária. A concetualização funcional de instrumentos de troca de informação tributária, enquanto principais fontes de obtenção de dados pessoais dos obrigados tributários e, conseqüentemente, das manifestações de riqueza demonstrada, deve ser acompanhada de mecanismos que permitam o seu tratamento em tempo útil, para despoletar as medidas e ações correspondentes para agir em conformidade com a sua programação predeterminada, ou seja, com a ordem jurídica e os desideratos axiológicos que constituem os seus alicerces. A justificação destas medidas de acesso a dados pessoais e tratamento massificado permitirão atingir e concretizar os ideais pretendidos pelo legislador constitucional, tributando as realidades económicas em conformidade com o desejado e dando cumprimento ao princípio da capacidade contributiva, enquanto valor axiológico enformador de toda a ordem jurídica tributária.

#### **5.5. Os perfis de risco em matéria tributária e o princípio da capacidade contributiva**

Mostrando-se o princípio da capacidade jurídica como uma importante fonte dogmática que ordena a implementação dos sistemas de inteligência artificial e de tratamento massificado de dados pessoais em matéria tributária, é na busca pela sua concretização e pelo valor intrínseco que encerra em si próprio, que encontraremos um importante pressuposto sobre o qual deve assentar a tributação. A sua concretização num sistema fiscal hodierno encontra desafios constantes e cada vez mais acutilantes, determinando o desenvolvimento do sistema de gestão fiscal em conformidade com as novas problemáticas que vão sendo apresentadas e instituindo novos instrumentos segundo as novas realidades emergentes<sup>144</sup>. Se os meios tradicionais que integram o sistema fiscal se revelam insuficientes, opera-se uma assimetria e disrupção sistémica que repercute naqueles contribuintes cumpridores e que, atempadamente, pagam os seus impostos, sendo-lhes imputado, indiretamente, os encargos que deveriam ser assumidos por aqueles obrigados tributários incumpridores, entrando-se perante um ciclo de

---

<sup>144</sup> HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p.257.



desconformidade anacrónica e patológica que levará a importantes consequências de variada índole<sup>145</sup>.

As exigências da globalização e a abertura de mercados trazem, inelutavelmente, a necessidade de a própria sociedade dispensar novas técnicas que permitam reagir aos riscos e condutas negativas que derivem dos mencionados fenómenos. Por isso, a criação de *perfis de risco* sobre pessoas ou entidades estabelece-se como uma importante técnica administrativa de atuação preventiva - e que cada vez é mais acolhida nas várias áreas sociais, económicas e também políticas -, resultando numa personificação de um serviço concreto para efeitos de melhor concretização dos desideratos associados às vontades dos intervenientes. Também em matéria tributária, os *perfis de risco* revelam-se como técnicas que se estabelecem pelo aparecimento das novas tecnologias de tratamento massificado de dados pessoais, traduzindo-se na identificação presuntiva e preventiva de eventuais atos patológicos e condutas potencialmente lesivas que procurem a erosão das bases tributáveis.

Para efeitos do presente estudo, importa assinalar que os perfis de risco dos contribuintes ou *perfis de risco em matéria tributária são uma técnica assente num procedimento estruturado, cujo desiderato assenta na identificação sistemática, avaliação, classificação e tratamento de riscos que envolvam a cobrança dos impostos devidos (por exemplo, falha no registo, falha em relatar adequadamente as obrigações fiscais.)*<sup>146</sup>. O desiderato expressa-se na formulação de atuações com base no silogismo<sup>147</sup> e na consequente

---

<sup>145</sup> VITOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, 2002, p.266; ÉMILE DURKHEIM, *As regras do método sociológico*, (Tradução Maria Isaura Pereira de Queiroz), 17.ª Edição, São Paulo, Companhia Editora Nacional, 2002, p.28; MAURIN ALMEIDA FALCÃO, "A teoria do fato social em Durkheim e os elementos de conexão para uma análise sociológica do tributo", in *ARGUMENTUM - Revista de Direito n.º 13*, 2012; MARC LEROY, *La sociologie de l'impôt*, Paris, Presses Universitaires de France, 2002.

<sup>146</sup> A sua estrutura interna comporta o tratamento de um grande volume de dados pessoais que permite formular juízos estatísticos e probabilísticos, os quais irão determinar, com algum grau de exatidão, os comportamentos mais comuns e previsíveis do titular dos dados, podendo determinar futuras atuações com base em juízos de prognósticos e de previsibilidade, principalmente, aqueles que possam ser lesivos aos interesses patrimoniais do Estado. Também a OCDE afirma que "*compliance risk management is a structured process for the systematic identification, assessment, ranking, and treatment of tax compliance risks (e.g., failure to register, failure to properly report tax liabilities etc). Like risk management in general, it is an iterative process that consists of well-defined steps to support improved decision-making*". OCDE, *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, Paris, OECD, 2004, p.8, disponível em <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>, consultado em 02/08/2021.

<sup>147</sup> O silogismo é concebido como uma locução que decorre do desenvolvimento das premissas estabelecidas e fixadas para dedução, as quais servirão para aproveitamento de uma conclusão probabilística. O silogismo acaba por compreender, pelo menos, a existência

atuação preventiva contra esses possíveis atos considerados lesivos e erosivos das bases tributáveis. A metodologia em que assenta os perfis de risco em matéria tributária, advém de procedimentos que envolvem a análise massificada de dados pessoais e o seu tratamento para, conseqüentemente, darem corpo a um perfil que consegue recriar a personalidade psicológica de determinado contribuinte, prognosticando a sua atuação futura probabilística. Por exemplo, se ao analisar o comportamento de um contribuinte se reflete um histórico sistemático de incumprimento das suas obrigações fiscais, mas a sua informação contabilística e financeira revela que tem capacidade económica suficiente, é criado um modelo para este segmento específico de pessoas (por exemplo: "contribuintes com capacidade de pagamento, mas sem propensão para pagar). Se nos casos anteriores falávamos de medidas de atuação comum em que é possível averiguar situações ocorridas e passadas através do tratamento massificado de dados pessoais, os perfis de risco em matéria tributária são um instrumento vocacionado para o futuro, que exigem uma imposição funcional mais robusta e que se materializa numa realidade própria dos sistemas inteligentes e outrora considerados uma utopia.

Neste sentido, dir-se-á que os perfis de risco em matéria tributária apresentam-se como instrumentalmente afetos à realização da capacidade contributiva, pois é através do tratamento massificado dos dados pessoais que se materializa a base estatística e matemática que irá permitir formular os juízos sobre os eventuais atos putativos que possam ocorrer. Conseqüentemente, será possível agir preventivamente e coartar possíveis atos de evasão ou

---

de três preposições declarativas, designadamente duas premissas - enquanto factos conhecidos e que delimitam um conhecimento próprio sobre determinada realidade - e uma conclusão que é retirada do conjunto de premissas analisadas em conjunto. Obviamente que quanto maiores as premissas, ou quanto maiores premissas houver, mais completa será a conclusão a nível de argumentação e raciocínio dedutivo, tornando-a mais sólida e inabalável face a ingerências de terceiros. Este argumento dedutivo-argumentativo acaba por ser transposto na génese da atuação da inteligência artificial em sede de gestão do sistema fiscal, pois a atuação desta carece de um conjunto de premissas que envolva um raciocínio e uma dedução clara por parte da inteligência artificial, a fim de despoletar as ações e procedimentos competentes que têm por base a conclusão retirada. Assim, insofismavelmente se pode compreender que as premissas que aqui são adotadas são os dados em matéria tributária que permitem retirar um conjunto de informações. A título meramente exemplificativo veja-se que através de um conjunto de dados em matéria tributária é conseguido determinar que a atividade económica do obrigado tributário se apresenta como uma atividade que tendencialmente tem um risco acrescido em matéria de cumprimento das obrigações tributárias e através de uma outra premissa é apresentado que esse mesmo contribuinte se revela como reiteradamente incumpridor das suas obrigações tributárias. As premissas apresentadas mostram-se como necessárias para a inteligência artificial concluir, com base no exercício dedutivo e lógico, que sob aquele contribuinte que se apresenta compreendido numa atividade de risco e também como alguém que reiteradamente insta a um inadimplemento nas suas obrigações tributárias, deve impender um maior nível de vigilância e, portanto, procedimentos ou atos que tenham desiderato a verificação das obrigações tributárias e a veracidade das declarações apresentadas e submetidas.

fraude fiscal<sup>148</sup> e, assim, dar cumprimento ao princípio da capacidade contributiva<sup>149</sup>. Deste modo, através da criação destes perfis – os quais podem ser criados também com a colaboração dos obrigados tributários através da transmissão de informação que permitem idealizar o perfil criado à sua realidade económica – mostra-se um importante contributo que permite atingir o princípio da capacidade contributiva. A possibilidade de predição do preenchimento do facto tributário, criando-se presunções estatísticas que permitem descobrir as realidades factuais que se mostram relevantes para efeitos das normas tributárias, surge como técnica capaz de dar cumprimento à tributação real e à atuação conforme ao tecido normativo.

Por isso, afirmamos que os *perfis de risco* constituem, sobremaneira, uma fonte de aplicação relevante e que poderão ser convocados como instrumentos para concretização da busca da capacidade contributiva. Atendendo à sua génese enquanto pressuposto jurídico-dogmático positivo que legitima a adoção por instrumentos de inteligência artificial, a modelação da atividade funcional da administração tem vindo a ser alterada para uma atuação cada vez mais automatizada e artificialmente inteligente, designadamente, através de condutas de atuação preventiva, nos termos em que os impostos são administrados e personalizando as atuações da administração em relação aos contribuintes. Ainda assim, e sem prejuízo da sua

---

<sup>148</sup> Como iremos ver com maior detalhe *infra*, devemos ter em consideração que a criação de perfis que possam determinar que um contribuinte é um presuntivo infractor, imputando-lhe atos que compreendem crimes (ou contra-ordenações) de natureza tributária, criando assim uma conotação e uma rotulação de putativo culpado, constitui uma inconstitucionalidade que é inadmissível no atual ordenamento jurídico constitucional, segundo o princípio da presunção da inocência, vertido no artigo 32.º da Constituição da República Portuguesa. Mostrando-se a criação de perfis como uma medida que visa essencialmente a criação de presunções, *in casu*, presunção sobre a prática de crimes e contra-ordenações em matéria tributária, o princípio da presunção da inocência acaba por afastar a possibilidade de criação de perfis que venham imputar esta “*presunção de culpa*”. JORGE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Processual Penal*, Coimbra Editora, Coimbra, 1974, pp.213 e seguintes; MANUEL CAVALEIRO DE FERREIRA, *Curso de Processo Penal*, Editora Danúbio, Lisboa, 1986, p.216; ANTÓNIO CASTANHEIRA NEVES, *Sumários de Processo Criminal (1967-1968)*, Coimbra, Ed. em offset, 1968; GERMANO MARQUES DA SILVA, *Curso de Processo Penal – Vol.II*, Verbo, Lisboa, 2010, p. 321.

<sup>149</sup> Concordamos com ISRAEL SANTOS FLORES, quando afirma que “*en este sentido, si al analizar el comportamiento de un contribuyente este refleja un historial sistemático de incumplimiento de sus obligaciones tributarias, pero su información contable y financiera revela que cuenta con suficiente capacidad económica, se crea un modelo para este segmento específico de personas (por ejemplo: ‘contribuyentes con capacidad de pago, pero sin propensión a pagar’)*”. ISRAEL SANTOS FLORES, “El Uso de la Inteligencia Artificial en la Lucha Contra el Fraude Fiscal: Especial Referencia al Caso Mexicano y al Principio de Máxima Publicidad”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021, p.201.

intensidade variável<sup>150</sup>, a influência dos perfis de risco sobre os contribuintes ou atividades consideradas de risco acaba por ser transversal a todo o Direito Fiscal.

É precisamente neste âmbito que o princípio da capacidade contributiva se assume como elemento motivacional e influenciador na modelação da atividade funcional da Administração Tributária, pois num sistema em que vigore a aplicação de técnicas utilizadas na aplicação das normas *justributárias* não se pode negligenciar a inteligência artificial e o tratamento massificado de dados pessoais enquanto instrumentos concretizadores do princípio da capacidade contributiva, designadamente, através da criação de perfis de risco em matéria tributária. Numa lógica em que impera um sistema tributário cuja intervenção da Administração Tributária é, predominantemente, ocasional e vocacionada para situações patológicas, revela-se necessário dotá-la de instrumentos que lhe permitam aferir as realidades económicas que ocorram na ordem jurídica-tributária e que permitam verificar a sua existência, recusando-se a adoção de um sistema meramente passivo das administrações, ou então numa lógica de intervenção necessária<sup>151</sup>. Resulta por isso inequívoco que a determinação do objeto do imposto condiciona e modela de forma efetiva os instrumentos de gestão fiscal que são aprovados na ordem jurídica-tributária, pelo que a vigência de um princípio enformador como é o princípio da capacidade contributiva influi sobremaneira na estrutura funcional do sistema fiscal, que deixará de ser concebida com os instrumentos tradicionais que se verificam inoperantes no atual quadro económico assente na globalização, abertura de mercados e transações económicas desmaterializadas e realizadas informaticamente.

---

<sup>150</sup> Contudo, a referida influência e intervenção não é, contudo, simétrica nas várias especialidades do Direito Fiscal, denotando-se uma intensificação mais acentuada no domínio dos impostos diretos, uma vez que a previsibilidade e apresentação temporal do facto tributário é mais homogênea e permite criar um padrão concreto e determinado. A imprevisibilidade dos impostos indiretos dificulta, sobremaneira, a criação destes perfis de risco, pois a tributação das realidades não ocorre de forma criteriosa e temporalmente bem delimitada, não havendo um padrão comum.

<sup>151</sup> HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, pp.257 e seguintes.



### CAPÍTULO III

## O SISTEMA DE GESTÃO FISCAL ARTIFICIALMENTE “INTELIGENTE”

### 1. Ponto de partida

O fenómeno que temos vindo a analisar, opera segundo um complexo de transformações estruturais e procedimentais, designadamente, nas práticas administrativas de aplicação normativa fiscal, bem como no próprio substrato normativo vigente cujo recorte é direcionado para a regulação da atividade administrativa dos órgãos decisores. Neste contexto, à medida que se verifica uma explosão das relações jurídicas tributárias, também resulta confluyente a necessidade de serem praticados, massivamente, os atos supervisão e confirmação correspondentes, pressupondo o tratamento de um grande volume de dados destinados a esse propósito<sup>152</sup>.

A exigência de respostas massivas, em tempo útil e através de sistemas céleres e desmaterializados, pressupõe o cumprimento dos propósitos administrativo-tributários que têm vindo a ser adotados na generalidade dos Estados contemporâneos<sup>153</sup>. Parte-se do pressuposto que a administração é uma mera processadora de informação e que desenvolve a sua atuação, eminentemente, através de critérios baseados na objetividade massiva de bipolarização entre informação-resposta. É nesta objetividade que é possível adaptar a atuação clássica administrativa através dos sistemas de inteligência artificial assentes em critérios silogistas e

---

<sup>152</sup> Em sentido análogo, Cfr. HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p.356.

<sup>153</sup> OCDE, *Tax challenges arising from digitalization - Interim Report*, 2018: Inclusive Framework on BEPS, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OCDE Publishing, 2018.

que, funcionalmente, se traduzem numa máquina dedutiva destinada a formular respostas massificadas a problemáticas que lhe são colocadas e segundo os dados pessoais que lhe dão entrada. Ou seja, a inteligência artificial parte de um conjunto massificado de dados que são objeto de tratamento e análise e cujo processo é vocacionado para a procura de respostas a factos de forma preditiva ou prescritiva, tornando mais fácil e célere a atuação supervisora, corretiva ou executória das normas *justributárias*, mitigando e corrigindo os efeitos negativos derivados dos fenómenos patológicos que possam ser desenvolvidos<sup>154</sup>.

Todavia, a mutação do arquétipo procedimental existente e que se assume na ideia de insuficiência dos meios tradicionais de gestão do sistema fiscal, operou através da adoção dos sistemas de inteligência artificial que, de forma distinta, se expressam com intensidade diferenciada segundo as várias ordens jurídicas. Ou seja, a intervenção administrativa ingressa num nível superior de automatização e que se traduz numa administração legalmente afeta à recolha, ao tratamento e à extração das informações obtidas por via dos procedimentos de intercâmbio de informação tributária, para aferir as atuações subseqüentes conforme o programa informático programado algoritmicamente. Este resultado é obtido mediante a generalização de um sistema fiscal, em que a implementação dos sistemas de inteligência artificial pode assumir várias intensidades distintas e que se articulam com o próprio desenvolvimento que a ordem jurídica impõe.

Assim, sem pretensão de esgotarmos todas as manifestações operadas pela implementação dos instrumentos inteligentes no sistema de gestão fiscal, importa atentar em algumas transformações que nele são operadas e a necessidades de ponderação, tendo em vista a sua correta aplicação<sup>155</sup>.

---

<sup>154</sup> Deve-se afirmar que a inteligência artificial acaba por assumir uma variada influência no âmbito funcional da Administração Tributária, sendo que, nas suas funções poderá ser incluir-se o desenvolvimento de inúmeras implicações, designadamente a coleta dos dados tributários e o seu tratamento para a prática de vários atos, inseridos no âmbito do procedimento tributário correspondente, tais como: atos de notificação de liquidação e para pagamento dos impostos, atos preventivos e de determinação de perfis que visem o combate à evasão e fraude fiscal, o cruzamento de dados para descoberta de potenciais incumprimentos das normas jurídico-tributárias e mesmo atos de índole processual como é a prática de atos no âmbito da execução fiscal (*v.g.* ordens de penhora de créditos ou penhoras de saldos bancários). A aplicação das novas tecnologias e da inteligência artificial acaba, assim, por fazer migrar a atividade funcional da Administração Tributária para uma atividade eminentemente digital e informatizada, melhorando assim o serviço prestado aos sujeitos e contribuintes, já que estes obtêm uma resposta mais célere a questão que lhes são assaltadas constantemente, bem como a possibilidade de facilitar o cumprimento das obrigações tributárias que sob estes impende.

<sup>155</sup> JOÃO BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Coimbra, Almedina, 2017, pp.111-113; JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Coimbra, Almedina, 2014, pp.40 e seguintes; FRANCISCO RODRIGUES PARDAL,

## 2. A natureza (não) jurídica dos sistemas inteligentes aplicados à gestão das normas fiscais

A adoção dos instrumentos de inteligência artificial constitui um importante passo pelo qual se promove a informatização e a automatização das tarefas de gestão fiscal. Com esta atuação, visa-se substituir a atividade de gestão fiscal assente numa lógica manual e clássica, em que a administração e os privados tendem a desempenhar as tarefas de gestão dos impostos mediante a prática individual e manual de atos naquele domínio, por um sistema assente numa lógica de informatização e automatização de procedimentos, no qual, as tarefas de administração dos impostos tendem a ser colocados ao encargo destes instrumentos inteligentes e praticados quase de forma mecanizada e automatizada.

Este entendimento, reflete, conseqüentemente, uma autêntica ideia de deslocação das tarefas de gestão fiscal que impendiam sobre a Administração Tributária - ou sobre os próprios contribuintes -, dotando os atos praticados por aqueles instrumentos inteligentes de verdadeira relevância jurídica, no sentido de o Direito lhe atribuir juridicidade. Ou seja, o recorte de juridicidade que se pretende outorgar aos atos praticados pela inteligência artificial pode ser compreendido através de uma verdadeira deslocação de tarefas ou por via da instrumentalização das referidas tarefas de gestão fiscal para um sistema inteligente. Daí que se afirme que as diversas modelações normativas pelas quais se atribui juridicidade aos atos emanados da administração artificialmente “*inteligente*” comportam um complexo jurídico que repercute numa pluralidade de questões que não podem ser desconsideradas, pois a suposta deslocação de tarefas é feita perante uma esfera jurídico-pública para uma outra esfera jurídica ainda desconhecida e cujas repercussões legais não são ainda totalmente claras<sup>156 157</sup>.

---

"O uso das presunções no direito tributário", in *Ciência e Técnica Fiscal*, Boletim da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, n.º 325-327(Jan.Mar), 1986, p.8; SANTIAGO SEGARRA, "Fiscalidad e Inteligencia Artificial", in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Pamplona, Thomson Reuters, 2021, p.50.

<sup>156</sup> MAFALDA MIRANDA BARBOSA, *Inteligência Artificial. Entre a Utopia e a Distopia, Alguns Problemas Jurídicos*, Coimbra, Gestlegal, 2021, pp.75 e seguintes.

<sup>157</sup> As soluções sugeridas, e que poderão ser apontadas em matéria de responsabilização dos atos praticados pelos sistemas de inteligência artificial aplicados no domínio do Direito Tributário, serão oportunamente analisadas num posterior da nossa dissertação. *Vide* Parte II, Capítulo IV.



Esta transferência pode assim ser concebida segundo três critérios distintos, apoiando-se nos vários institutos que o Direito Administrativo consagra para conceder poderes a outras entidades ou pessoas coletivas de Direito Público. O possível advento de juridicidade dos atos praticados pela inteligência artificial, motiva a reconsideração jurídica que lhe é, aparentemente, atribuída por via da transferência de poderes, pois os conceitos de transferência de poderes podem ser concebidos como instrumentos jurídicos que operam segundo uma conceção de *delegação de poderes*, ou de *devolução de poderes*. Por último, poderá ser concebida, apenas, pela *mera instrumentalização dos recursos tecnológicos*, a qual importará, unicamente, a confiança nestes enquanto suporte para concretização dos desideratos de eficiência e busca da real capacidade contributiva.

### *1) Delegação de poderes*

Em primeiro lugar, a tese da *delegação de poderes* é um dos distintos institutos jurídicos que se convoca face à sua importância prática e que pode ser utilizado para conferir juridicidade aos atos praticados pela inteligência artificial. A figura da delegação de poderes assenta, conforme sufragado por MARCELLO CAETANO, no “*acto pelo qual um órgão normalmente competente para a prática de certos actos jurídicos autoriza um outro órgão ou um agente, indicados por lei, a praticá-los também*”<sup>158</sup>. Contudo, e seguindo a mesma doutrina, a delegação de poderes pode ser reconduzida como “*uma autorização dada por um órgão normalmente competente a outro órgão ou agente a que a lei indica também como competente sob condição de ser autorizado a exercer essa competência pelo primeiro*”<sup>159</sup>.

A delegação configura-se como um instituto jurídico próprio do Direito Administrativo que se materializa na legitimidade material e formal para transferir certas competências legais, para, num quadro de eficiência e de busca pela concretização do interesse público, delegar noutro órgão diverso daquele, ou seu agente, aqueles atos legitimamente pretendidos. Materialmente, procura-se a transferência de determinados poderes ou atos funcionais para

---

<sup>158</sup> MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo, Volume I*, Coimbra, Almedina, 1982, p.226; PAULO OTERO, *A Competência Delegada no Direito Administrativo Português. Conceito, Natureza e Regime*, Lisboa, AAFDL, 1987, p.29.

<sup>159</sup> MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo, Volume I*, Coimbra, Almedina, 1982, p.227.

outrem, desde que o delegante esteja legalmente habilitado a praticar esses atos ou poderes, declarando para o efeito e mediante uma manifestação de vontade essa intenção de transferência de poderes para o órgão delegado. Segundo esta noção, identificam-se um conjunto de dinâmicas da relação jurídica estabelecida que se revelam como condição *sine quo non* para que este instituto opere validamente na ordem jurídica:

- *Primo*, será necessária uma lei habilitante que determine que o órgão delegante possa exercer os atos pretendidos e objeto de delegação, sendo este, normalmente competente para a prática do ato que se pretende delegar noutrem. Exige-se, portanto, que a lei atribua competência ao órgão competente para a realização da delegação, sob pena de cairmos numa delegação vazia de conteúdo e cuja ilegitimidade encontrará, posteriormente, um vício na emanação o ato correspondente;
- *Secundo*, a delegação deverá operar entre dois órgãos administrativos ou com um agente pertencente à mesma pessoa coletiva de direito público, assumindo um deles a posição de delegante e outro a posição de delegado. Procura-se com este ato operar um enquadramento de desconcentração de competências numa lógica de incremento e eficiência dos serviços por via do aproveitamento da organização administrativa de certa pessoa coletiva<sup>160</sup>;
- *Tertio*, será necessário o ato expresso de que autorize a prática dos atos delegados pelo órgão ou agente, o qual deve ser dado no quadro e exercício dos poderes do delegante.

## ***II) A devolução de poderes***

Em segundo lugar, o instituto da *devolução de poderes* assenta numa ideia de desconcentração indireta dos poderes e das tarefas que cabem geralmente à administração

---

<sup>160</sup> HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p.394.

direta do Estado. A prossecução do interesse público e a satisfação das necessidades coletivas, resultam, geralmente, numa sobrecarga natural que se reflete no compromisso de cumprimento destes desideratos, resultando na lentidão do funcionamento dos serviços e repercutindo negativamente na realização eficiente de uma boa administração. Por via da devolução de poderes, o Estado tende a confiar o desempenho das suas tarefas a entidades diversas, as quais passam, sob a sua orientação, a ficar incumbidas de praticar as atividades que lhe estavam cometidas<sup>161</sup>.

A descentralização operada por via da devolução de poderes resulta numa lógica de administração com certo grau de autonomia. O facto de emergirem pessoas coletivas distintas do Estado, leva-nos a afirmar que estas entidades de Direito Público se mostram mais próximas à população e aos territórios e que resulta nas situações do disposto na alínea d), do artigo 202.º, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a administração indireta do Estado. Estas entidades não são dotadas de autonomia de orientação, pois cabe ao Estado a sua supervisão funcional, apesar da personalidade jurídica e da autonomia administrativa de que gozam<sup>162</sup>. Assim, o conceito de devolução de poderes assenta numa lógica de descentralização operada pela “fuga” de poderes que cabem à administração direta e que são transferidos para entidades terceiras, criadas para o efeito e que se encontram sob o poder de supervisão e controlo do Estado. Como refere HUGO FLORES DA SILVA<sup>163</sup>, “*através da devolução de poderes institui-se uma administração indirecta por parte do Estado, já que as suas atribuições passam a estar confiadas a pessoas colectivas distintas dele, sem que, contudo se possa falar de administração autónoma*”. A ideia deste instituto, partiria, assim, na criação de um organismo de Direito Público, sendo este constituído por ente dotado de inteligência artificial, com autonomia funcional, financeira e patrimonial, para dar cumprimento aos desideratos da administração. Através do instituto da devolução de poderes seriam dados

---

<sup>161</sup> O conceito de devolução de poderes foi entre nós adotado por MARCELLO CAETANO<sup>161</sup>, para o qual a devolução de poderes resulta num ato de “*gestão de certo interesse ou feixe de interesses colectivos a um serviço personalizado e autónomo – isto é, a um instituto público com autonomia administrativa, ou financeira, ou administrativa e financeira*”. MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo, Volume I*, Coimbra, Almedina, 1982, p.246.

<sup>162</sup> SÉRVULO CORREIRA, “Devolução de Poderes”, in *Dicionário Jurídico de Administração Pública*, Volume III, Lisboa, 1990, Direcção José Pedro Fernandes, p.655.

<sup>163</sup> HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p.396.

poderes a este ente dotado de inteligência artificial, para atuar em nome da administração e do próprio Estado.

### *III) A instrumentalização dos sistemas inteligentes*

Cabe-nos, por último, uma terceira via que se traduz na mera instrumentalização dos sistemas de inteligência artificial ao contexto de gestão do sistema fiscal. Mas, por razões de sistematização e de coerência científica, é necessário tecer algumas considerações sobre ambos os institutos jurídicos acima expostos e a sua implicação concreta no perímetro normativo reformulado, perante o advento destes sistemas de inteligência artificial:

- i) A concentração que é feita pela adoção das novas tecnologias e pela sua integração, conjuntamente com a inteligência artificial no seio da atividade funcional da Administração Tributária, não nos permite admitir que em algum dos institutos jurídicos abordados seja possível compreender um enquadramento normativo nos atos praticados pela inteligência artificial. Importa ter presente que, a inteligência artificial não pode ser qualificada como um órgão administrativo, nem mesmo como um agente pertencente a um órgão desta natureza, pelo que qualquer delegação acabaria por ser frustrada, formalmente, por inexistência da pessoa a quem iria ser feito o ato de delegação de poderes. Falamos, unicamente, de um instrumento que permite retirar potencialidades e permite aproveitar as suas vantagens num contexto amplo através do tratamento massificado de dados pessoais, pelo que não enquadrará numa personificação jurídica que permita a sua imputação, pois não poderemos dotá-la, sequer, de personalidade jurídica nos termos do artigo 66.º do Código Civil<sup>164</sup> <sup>165</sup>. Também, não existe qualquer ato expreso de

---

<sup>164</sup> De acordo com MAFALDA MIRANDA BARBOSA, “*ainda que a simples atribuição de personalidade jurídica, enquanto expediente técnico e operativo, a realidades diversas da pessoa seja viável, há que encontrar-se uma razão justificativa à luz dos interesses da própria pessoa. Simplesmente, no caso dos mecanismos dotados de inteligência artificial, tal não se verifica*”. MAFALDA MIRANDA BARBOSA, “Inteligência Artificial, E-Persons e Direito: Desafios e Perspetivas”, in *Revista Jurídica Luso Brasileira*, Vol., N.º. 6, 2017, p.

vontade que venha delegar na inteligência artificial os poderes que, legalmente, estão incumbidos à Administração Tributária;

- ii) Por outro lado, tampouco poderemos enquadrar esta atribuição de poderes jurídicos ao instituto jurídico de devolução de poderes. Será possível identificar que, os fundamentos referidos, quanto à inadmissibilidade de extensão de personalidade jurídica a um ente dotado de inteligência artificial se revelam aplicáveis *mutatis mutandis* ao caso em apreço, pelo que não pode a inteligência artificial ser dotada de direitos e deveres, nem muito menos de personalidade jurídica que permita a sua classificação enquanto pessoa de direito, ou enquanto órgão administrativo ou sob o controlo de algum órgão administrativo competente. Ou seja, o desenvolvimento da inteligência artificial não permite, pelo menos neste momento, assumir uma personificação enquanto entidade jurídica ou como uma ficção jurídica que possa autonomizar na inteligência artificial os poderes que, legalmente, cabem à Administração Tributária<sup>166</sup>. Assim, para boa realização e eficácia do sistema fiscal e atribuição de juridicidade aos atos praticados por este, não poderemos invocar os mencionados institutos jurídicos, enquanto legitimadores de atuação jurídica da inteligência artificial. Assim, não nos parece que possa entender-se que a inteligência artificial seja dotada de personalidade jurídica, pois esta não pode suportar qualquer ato de responsabilidade, bem como meios patrimoniais que possam servir como garantia para ressarcimento dos danos causados pelas condutas ilícitas e culposas que possam ser geradas.

---

1475; ANA RITA MAIA, “A Responsabilidade Civil na Era da Inteligência Artificial – Qual o caminho?”, in *Julgar Online*, maio de 2021, disponível em <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2021/05/20210511-JULGAR-A-responsabilidade-civil-na-era-da-inteligencia-artificial-Ana-Rita-Maia.pdf>, consultado em 02/10/2021.

<sup>165</sup> Sobre esta problemática voltaremos *infra* aquando dos limites e garantias dos obrigados tributários face à adoção destes instrumentos de inteligência artificial. *Vide* Parte II, Capítulo IV, Ponto 2 e 3.

<sup>166</sup> MAFALDA MIRANDA BARBOSA, “Inteligência Artificial, *E-Persons* e Direito: Desafios e Perspetivas”, in *Revista Jurídica Luso Brasileira*, Vol., N.º. 6, 2017, p. 1475.

Estes institutos jurídicos apresentados, e que se configuram como verdadeiras transferências de poderes no seio da atividade administrativista, exigem uma expressa fundamentação que permita sustentar a ideia de admissibilidade jurídica aos atos praticados pela inteligência artificial. Sem prejuízo do desenvolvimento que este tema possa vir assumir num contexto futuro, *não podemos deixar de sufragar que a inteligência artificial comporta, unicamente, um instrumento colocado à disposição da administração e que se instrumentaliza para os devidos efeitos de concretização dos interesses prosseguidos por esta. A lei confere-lhe um valor de suporte instrumental, nunca a dotando de poderes decisórios autónomos, nem muito menos legitimidade para a prática dos atos administrativos em matéria de aplicação das leis fiscais, servindo como instrumentalização da administração para os mencionados efeitos.* Por isso, o artigo 61.º, do Código do Procedimento Administrativo, e o artigo 60.º-A, da Lei Geral Tributária, preveem a instrumentalização dos meios eletrónicos como aplicativo das normas jurídicas concretas. Mas, não é possível *vislumbrar qualquer autonomia funcional ou uma atribuição de personificação que permita à inteligência artificial deter poderes funcionais autónomos que lhe permitam atuar legitimamente sem intervenção humana, nem sequer como detentora de poderes públicos por via de uma verdadeira deslocação jurídica de poderes.* No mesmo sentido, será possível convocar o disposto no artigo 22.º do Regulamento Geral de Proteção de Dados, o qual acaba por excluir a admissibilidade de decisões totalmente automatizadas. Ou seja, nos termos do mencionado normativo legal, as decisões baseadas em sistemas automatizados, ainda que incluindo a criação de perfis, não podem pressupor um carácter plenamente automatizado e mecânico, procurando garantir a intervenção do responsável pelo tratamento dos dados pessoais, de modo que a decisão seja motivada por este e não, exclusivamente, pelos recursos automatizados e inteligentes<sup>167</sup>. O incumprimento destes deveres por parte do responsável pelo tratamento, acaba por comportar a

---

<sup>167</sup> “Para que se considere haver intervenção humana, o responsável pelo tratamento tem de garantir que qualquer supervisão da decisão seja relevante, e não um mero gesto simbólico. Essa supervisão deve ser levada a cabo por alguém com autoridade e competência para alterar a decisão e que, no âmbito da análise, deverá tomar em consideração todos os dados pertinentes”. GRUPO DE TRABALHO DO ARTIGO 29, Orientações sobre as decisões individuais automatizadas e a definição de perfis para efeitos do Regulamento (UE) 2016/679 (17/PT WP251rev.01), 2018, p.25, disponível em [https://ec.europa.eu/info/law/law-topic/data-protection\\_pt](https://ec.europa.eu/info/law/law-topic/data-protection_pt), consultado em 30/03/2022.

responsabilização civil, ou criminal, nos termos e nos fundamentos previstos no artigo 24.º do citado Regulamento, e artigos 33.º e 37.º, n.º1, alínea i) da Lei n.º58/2019, de 8 de agosto.

Dito isto, verifica-se que o legislador consagrou a inteligência artificial como um mero instrumento de apoio aos desideratos prosseguidos pelo responsável pelo tratamento. Assim, não goza aquela, de qualquer juízo de autonomia ou de personificação que lhe permita atuar, autonomamente, enquanto *ser jurídico* dotado de direitos e deveres. Extrai-se que a unidade promovida pelo legislador ordinário parte da ideia de que a inteligência artificial se assume, unicamente, como um instrumento funcional, negando-se qualquer atribuição de juridicidade aos seus atos. Pelo contrário, os efeitos jurídicos e os atos praticados devem ser imputados ao responsável pelo tratamento dos dados pessoais, ou seja, à Administração Tributária. Fundamenta-se a consagração que *a inteligência artificial e as ferramentas das novas tecnologias têm a natureza de um mero instrumento que a Administração Tributária pode utilizar para efeitos de aplicação no âmbito do procedimento tributário, sendo responsabilidade desta os atos praticados por este instrumento informático no seio da relação jurídica tributária constituída*. Assumir ideais juridicamente negados de autonomização e de responsabilização da inteligência artificial mostra-se uma consideração que, atualmente, se encontra desprovida de sentido normativo, pois o legislador acaba por imputar a responsabilização ao responsável pelo tratamento dos dados, excluindo a inteligência artificial e os sistemas inteligentes de responsabilidades, pelo que não poderemos afirmar que estes assumam uma natureza jurídica autónoma que lhes outorgue direitos e deveres perante os obrigados tributários, cabendo à Administração Tributária o exercício e a prática destes.

### **3. As normas jurídicas informatizadas e os algoritmos do sistema de gestão fiscal artificialmente "inteligente"**

Uma vez afirmado o carácter instrumental da inteligência artificial, constata-se que a sua integração no domínio da aplicação das normas fiscais, por parte da administração, pressupõe uma reformulação da própria relação jurídica tributária e da forma como a mesma se desenvolve - agora segundo uma égide que se centra nestes sistemas inteligentes. Importa

avançar com a análise da integração entre os sistemas de inteligência artificial e a própria relação jurídica tributária, enquanto elemento central do estudo do Direito Tributário. Apenas a integração e a organização sistemática dos instrumentos de inteligência artificial permitem entender - não como fenómeno isolado, mas como parte de um conjunto<sup>168</sup> -, como a mesma impele o legislador a repensar todo o conjunto de normas organizadas e distribuídas e que se relacionam com todo o tecido normativo-tributário.

Recuperando algumas das coordenadas já desenvolvidas ao longo do presente trabalho, dir-se-á que a inteligência artificial tem vindo a ser apresentada como uma inevitabilidade, pelo que o Direito não deve (nem pode) negar-se aos desenvolvimentos sociais, nem tampouco à sua despreocupação enquanto elemento gerador de possíveis conflitos no mundo externo. O identificado estágio de necessidade, permite-nos assumir a carência imprescindível de implementação deste instrumento inteligente na gestão do sistema fiscal. Por isso, a sua articulação com o sistema jurídico-tributário torna-se uma premissa inegável e que reclama a exigência de se integrar, segundo um conjunto de normas jurídicas tributárias homogêneas e coerentes entre si, pois será este tecido normativo, que compreenderá a sistemática tributária, que irá modelar a atuação da inteligência artificial.

A necessidade de dar corpo a um edifício normativo que possa ser efetivamente compreendido e aplicado - tanto numa perspetiva global, como em relação a cada uma das situações concretas que se desenvolvam relativamente às relações em que se incorporam -, pressupõe que as normas jurídicas que se integram no sistema jurídico tributário se erijam como as diretrizes funcionais modeladoras da atuação da própria inteligência artificial. Logo por aqui, se observa que o cumprimento da exigência de sistematicidade das normas jurídicas corresponde, não só a uma lógica de coerência para os seus destinatários, mas também para efeitos de modelação do próprio procedimento tributário que visa a aplicação das normas substantivas que integram o mencionado tecido normativo sistemático. Ou seja, a centralidade das normas jurídicas traduz-se numa diretriz abstrata e geral que modela a atuação dos órgãos administrativos e dos seus destinatários, servindo como um conjunto de ordenações que expressam o *dever-ser* procedimental e material.

---

<sup>168</sup> HUGO FLORES DA SILVA, *Sistema fiscal português: is there such a thing? Pressupostos jurídico-dogmáticos para a Identificação de um conjunto coerente de impostos*, Lisboa, AAFDL Editora, 2021.



Em todo o caso, o mencionado tecido sistémico não pode compreender-se sem a sua extensão aos meios de inteligência artificial, pois serão estas normas jurídicas que modelam o seu funcionamento procedimental e, também, material, seguindo estas normas um processo de programação informática que se irá materializar no algoritmo e no código-fonte daqueles instrumentos tecnológicos<sup>169</sup>. Significa isto que, as normas jurídicas que integram o sistema jurídico tributário se aproximam das ordenações algorítmicas que formulam o código-fonte do sistema de inteligência artificial, traduzindo-se estas numa mera tradução informática que irão integrar este algoritmo<sup>170</sup>. Por isso, de forma indiscutível, os elementos que integram o código-fonte não são mais que as normas jurídicas identificadas num sistema jurídico concreto e que são alvo de um processo de tradução para uma linguagem informática, dando sentido ao código-fonte e ao algoritmo utilizado pelo sistema inteligente. Esta tradução, cristaliza-se na organização programática que equivalerá à função procedimental da inteligência artificial, assumindo esta uma função hermenêutica, de exegese e de aplicação das normas jurídicas informatizadas.

De acordo com este quadro, o aspeto funcional próprio da informática não se mostra tão distinto da estruturação lógica que compreende a norma jurídica. No desenvolvimento interno desta última, encontramos uma hipótese delimitada e que prevê uma situação típica (previsão), ligada a uma consequência pela verificação deste substrato factológico (estatuição), encontrando assim uma ligação fundida num nexos causal ou numa cópula que as une. Ou seja, se se verifica a situação (isto é  $x$ ) é despoletada a consequência (portanto  $y$ ), numa sequência lógica, predeterminada por um silogismo conhecido<sup>171</sup>. Esta hermenêutica jurídica permite-nos conceber a ideia, segundo a qual, a estruturação da norma jurídica comporta um conjunto de elementos que possibilitam a sua tradução para várias linguagens, incluindo a linguagem informática. Portanto, a lógica da norma legal - que é automática ou mecânica, no sentido de que se verificando os factos constitutivos da hipótese da norma faz despoletar as

---

<sup>169</sup> Como referimos nas coordenadas introdutórias desta dissertação, esta certeza leva-nos a definir o código fonte enquanto um conjunto de instruções escritas em determinada linguagem, e que tem a função de dizer ao computado o que ele deve fazer, cabendo uma previsão lógica e predeterminada que, após verificada irá desencadear os efeitos também eles determinados previamente.

<sup>170</sup> O funcionamento computacional opera segundo uma base de *linguagem de máquina*, isto é, a sua base assenta em impulsos eletrónicos com apenas duas instruções que se resumem às premissas “*ligado ou desligado*”, ou “*1 ou 0*”, sendo que tudo que é por esta executado, é traduzido previamente para esse formato.

<sup>171</sup> ANTÓNIO SANTOS JUSTO, *Introdução ao Estudo do Direito*, 11<sup>a</sup> Edição, Petrony Editora, 2020, pp.142 e seguintes.

consequências jurídicas da respetiva estatuição – seria aplicada e processada pelo sistema informático, em virtude da sua tradução para a sua linguagem específica. Assim, o carácter programático do código fonte permite a sua estruturação segundo a coerência normativa existente, sendo possível o processamento destas, através da sua aplicação mecânica e informatizada, retirando todo o partido das vantagens criadas por tal informatização<sup>172</sup>.

A este respeito, importa assinalar a tese da “*norma jurídica informatizada*”, recuperando a ideia que nos aponta para o código fonte, utilizado pela inteligência artificial, ser compreendido segundo uma modelação idêntica à estruturação da norma jurídica clássica, a qual será traduzida para a linguagem informática, aplicada posteriormente por estes instrumentos tecnológicos. Se a ideia identifica uma previsão e uma estatuição que, unicamente, se baseiam na alteração da linguagem utilizada, mas cujos efeitos se assume como jurídicos e vinculam juridicamente os sujeitos numa ordem social, dificilmente se poderá demarcar do sistema clássico e que comporta a sua juridicidade enquanto norma jurídica, ainda que numa linguagem informática. É que estando perante uma relação especial entre o código fonte e a norma jurídica, no sentido de esta exercer uma influência positiva e negativa. Poderá ser atribuído um valor normativo aos atos praticados pela inteligência artificial que se baseiam em verdadeiras normas jurídicas ordenadas pela vontade humana e programadas

---

<sup>172</sup> Num sistema jurídico, cujas normas jurídicas que o constituem são de natureza simples, isto é, em que os factos são simplesmente delimitados e a sua estatuição consagrada também em termos simplistas, a aplicação da informática e de meios automatizados permitiria a sua aplicação, sem quaisquer dúvidas ou vicissitudes próprias. Contudo, por vezes, o legislador carece de utilizar conceitos indeterminados e bastantes amplos, de modo a abranger um conjunto variado de situação que permitam atingir um grande número de casos, a fim de preencher todas as lacunas que pudessem existir da instituição de normas simples cujos factos ou hipóteses fossem simplistas. Neste sentido, entendemos os doutos ensinamentos de CASTANHEIRA NEVES, quando refere - ainda numa fase precoce do aparecimento das novas tecnologias e da inteligência artificial capaz de aprender das resoluções formuladas - que “*a pretensão de computorizar o raciocínio e a decisão analógicos só é suscetível de resultados muito limitados*”, uma vez que “*(a)s formas estruturais neuronacionais, ainda que construídas até ao ponto de poderem atuar associativamente reguladas por exemplos, não podem substituir ou reduzir as estruturas materiais concretamente judicativas; logram, quando muito, programar analogias previamente decididas e controlar nas suas condições for- mais as analogias decidendas – possibilidades, pois, só de programação ou de controle, e nada mais. (...) A razão decisiva está – digamo-lo em termos gerais – em que os computadores têm possibilidades sintáticas, mas não capacidade semântica*”. A. CASTANHEIRA NEVES, *Metodologia Jurídica (Problemas fundamentais), Stúdia Ivridica 1*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, pp.251-252. Também KARL LARENZ refere que “*o emprego de computadores não haveria de alterar nada, ao nível do plano inferior, o da pura subsunção. Em todo o caso, quando se trate de fenómenos massivos, que se apresentam sempre de maneira idêntica e onde as circunstâncias particulares do caso, os matizes, as transições graduais e as constelações de casos não previstas não desempenham qualquer papel, o juiz que decide o caso concreto pode ser substituído pelo computador, previamente instruído para todos os caso*”. KARL LARENZ, *Metodologia da Ciência do Direito (tradução)*, 3.ª Edição, Fundação Calouste Gulbenkian, 2009, p.332.

segundo um sistema jurídico coerente, o qual se encontra materializado na ordem jurídica<sup>173</sup>. Podemos afirmar que a norma jurídica assume uma função interpretativa dos atos externos, que são sensoriais no espaço e no tempo, isto é, o Direito empresta a sua juridicidade a um ato de conduta externo, ou a um facto externo, atribuindo-lhe efeitos jurídicos<sup>174</sup>. Aplicando isto ao caso em investigação, vemos que a norma jurídica acaba por ser instrumentalizada num esquema de interpretação informatizado, pois enuncia que um ato de conduta humana constitui um ato jurídico (ou antijurídico) e é resultado de uma interpretação que é dada por outra norma. Daí se entende que, alguns autores, como ANDRÉS BOIX PALOP<sup>175</sup>, afirmem que os algoritmos e os programas informáticos que estão na base do funcionamento da inteligência artificial, se traduzam, materialmente, em verdadeiras normas jurídicas semelhantes àquelas com que tradicionalmente trabalham os juristas, pois o intérprete e aplicador da norma, apenas é aqui substituído por um ente artificial, assumindo este a função de avaliar os factos externos a partir dos quais irá aplicar as consequências jurídicas. É que as normas jurídicas, cumprindo a sua função materialmente normativa de prescrição e de autorização de determinada conduta humana, podem perfeitamente ser traduzidas para uma linguagem

---

<sup>173</sup> Como refere LAWRENCE LESSIG, a forma moderna e global que as novas tecnologias vêm deparar na interpretação e aplicação das normas jurídicas, vem trazer que os direitos e interesses dos sujeitos vai depender cada vez mais dos códigos de programação a partir dos quais se articula o funcionamento de todo o tipo de aplicações informáticas analogamente ao que ocorre tradicionalmente com a codificação das normas jurídicas. LAWRENCE LESSIG, *Code: And Other Laws of Cyberspace, Version 2.0*, 2ª Edição, Nova York, Basics Books, 2006, pp.6-7.

<sup>174</sup> HANS KELSEN afirmou, na sua mais célebre obra, que o ato praticado por um funcionário das finanças constitui uma ordem juridicamente válida, tendo o sentido de uma norma válida. HANS KELSEN, *Teoria Pura do Direito* (trad. João Baptista Machado), 8ª Edição, Coimbra, Almedina, 2019, pp. 4 e seguintes.

<sup>175</sup> “*Afirmar que los algoritmos y programas que componen, cuando son empleados por los poderes públicos para evaluar situaciones de las que luego se deducirá la aplicación de consecuencias jurídicas o, directamente, para determinar esta a partir de la concurrencia o no de ciertas condiciones o hechos, se comportan materialmente como las normas jurídicas con las que habitualmente trabajamos los juristas no es algo estrictamente nuevo ni tampoco particularmente disruptivo desde una perspectiva teórica. En términos kelsenianos, que ya señalaba tempranamente que las normas jurídicas lo son cualquiera que sea la forma en que se presenten si cumplen con una función materialmente normativa, esto es, prescribiendo o autorizando una conducta determinada, pocas dudas puede haber al respecto –aunque, en su caso, planteaba simplemente ese carácter normativo cualesquiera que fuera la forma gramatical empleada, pues las posibles codificaciones disponibles en ese momento eran meramente gramaticales*”. ANDRÉS BOIX PALOP, “Los Algoritmos son Reglamentos: La Necesidad de Extender las Garantías Propias de las Normas Reglamentarias a los Programas Empleados por la Administración para la Adopción de Decisiones”, in *Revista de Derecho Público: Teoría y Método - Vol. 1*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2020, p.235.

informática, permitindo à inteligência artificial determinar este sentido *objetivo* e *subjetivo* da norma jurídica na sua atuação<sup>176</sup>.

O complexo de soluções apresentadas e que podem ser desenvolvidas posteriormente por via da aprendizagem automatizada da inteligência artificial, não esgotam as possibilidades de interpretação das normas jurídicas informatizadas. Estando em causa a mera tradução das normas jurídicas criadas pelo órgão legiferante competente, cabe à inteligência artificial assumir o papel de exegese da lei, retirando o conteúdo programático integrado nas mesmas e aplicando o conteúdo material aos casos concretos que se lhes apresente segundo os *inputs* que dão entrada. A Administração Tributária acaba por assumir uma posição de programador e controlador da inteligência artificial, instrumentalizando esta nas suas funções legais, segundo a programação do código-fonte que lhe estará subjacente. Não falamos, assim, de uma possibilidade de criação de normas jurídicas informatizadas, mas sim de uma mera tradução e programação para uma linguagem própria e que servirão como diretriz programática para que estes instrumentos tecnológicos, atuem em conformidade. Por isso, um entendimento distinto, designadamente, como sendo a administração ou a própria inteligência artificial a criar as normas jurídicas - ainda que adotando um modelo de código-fonte -, seria um ato grosseiro cuja consequência jurídica seria que padecessem de inconstitucionalidade.

A conversão das normas jurídicas e das orientações genéricas, emanadas pelos órgãos e entidades competentes, para uma linguagem informática revela-se assim uma possibilidade inegável e que já teve o seu processo de conversão, através da implementação de alguns modelos automatizados adotados pela Administração Tributária. Não podemos, contudo, afirmar que o código-fonte se possa classificar como uma(s) norma(s) jurídica(s), pois o programador ou criador desta(s) não detém legitimidade formal para criação de normas em

---

<sup>176</sup> Uma posição mais restritiva pode ser encontrada em ALEXANDRE DIAS PEREIRA, segundo o qual “[d]o que fica dito poderia encontrar-se o «código-fonte» do sistema jurídico na Constituição. Ao intérprete da lei ordinária estaria reservada a possibilidade de, quando muito, “desvendar” princípios consignados na Constituição, ainda que não explícita ou expressamente consagrados, e mesmo assim sob o controlo do Tribunal Constitucional. Com efeito, princípios consignados serão, por muito fluida que seja a palavra consignar, princípios previstos na Constituição ou que pelo menos (o que já não será assim tão pouco) não ofendam o espírito do sistema constitucional vigente”. Para além disso, “[o]s sistemas informáticos de inteligência artificial prometem uma justiça sem arbitrio. Árbitro seria apenas o programador político do sistema que implementaria tecnicamente no software o programa político de domínio e ordenação social contido no código-fonte constitucional e das leis. Juízos só os provenientes da vontade política do legislador. A máquina limitar-se-ia a reproduzi-los mecanicamente nos casos concretos por via de aplicação silogística”. ALEXANDRE DIAS PEREIRA, “Ius Ex Machina? Da Informática Jurídica ao Computador-Juiz”, in *RJLB*, Ano 3, N.º 1, 2017, p.81.

matéria tributária. Assumindo o código-fonte uma mera reprodução das normas jurídicas e funcionais que são emanadas pelos órgãos e entidades competentes, a formulação deste código-fonte não será mais que a reprodução e tradução para linguagem informática da estruturação de condutas que delimitam o *dever-ser* e que a inteligência artificial deverá interpretar e aplicar, segundo os factos externos que lhe sejam indicados. Verificando-se o preenchimento do substrato factológico tido como relevante para efeitos das normas jurídicas transcritas no código-fonte, a inteligência artificial irá despoletar as consequências jurídicas previstas neste mesmo código-fonte e nas normas jurídicas que ela espelha.

A consideração do fenómeno da informatização da relação jurídica tributária e da instrumentalização dos sistemas de inteligência artificial, torna imperativa a reformulação do conceito de norma jurídica, enunciada nos termos indicados. De facto, a estruturação das normas jurídicas é inteiramente aplicável à linguagem informática, pelo que haverá de ser compatibilizado com a reformulação do papel da Administração Tributária, num sistema de gestão fiscal inteligente. Tal reformulação assentará na tradução, para a linguagem do código-fonte, que irá integrar a inteligência artificial e, conseqüentemente, atuar de acordo com as factuais que lhe é apresentada, podendo integrar normas de Direito substantivo ou de Direito adjetivo<sup>177</sup>. Para o efeito, encontramos, atualmente, já a prática destes atos, em muitos dos impostos que compreendem o sistema fiscal português, verificando-se uma importante compatibilização entre normas jurídicas substantivas e adjetivas e a linguagem informática, procurando a delimitação de uma base para interpretação das mesmas, por parte da

---

<sup>177</sup> Mesmo no caso de imprecisões ou indeterminações linguísticas, a aplicação da inteligência artificial e a programação do código-fonte não se revela uma impossibilidade, pois a indexação em bases de dados jurisprudenciais e doutrinárias permitiria à inteligência artificial socorrer-se destas bases para precisar a aplicabilidade destes conceitos indeterminados e dos conceitos amplos utilizados. Como refere ALEXANDRE DIAS PEREIRA, “*as possibilidades de programação informática permitiriam dar resposta à porosidade linguística da lei, indexando tais conceitos indeterminados e cláusulas gerais a bases de dados jurisprudenciais e doutrinárias processadas em termos de encontrar uma posição dominante ou maioritária. Para tal, seria necessário encontrar um critério para aferir a dominância ou natureza maioritária de uma posição. Tarefa esta bastante delicada, mas nem por isso impossível, exigindo um trabalho constante de consolidação de doutrina e de jurisprudência, que poderia ter em conta, nomeadamente, o grau académico dos defensores de uma posição doutrinária e o grau hierárquico dos tribunais (e de outros agentes de justiça) subscritores de uma corrente jurisprudencial*”. ALEXANDRE DIAS PEREIRA, “Ius Ex Machina? Da Informática Jurídica ao Computador-Juiz”, in *RJLB*, Ano 3, N.º1, 2017, p.57.

inteligência artificial, retirando as consequências jurídicas para aplicação no plano externo social<sup>178</sup>.

#### 4. A qualificação do ato administrativo eletrónico

A relação jurídica tributária é um vínculo intersubjetivo funcionalizado com o propósito de arrecadação de receitas para satisfação das necessidades estaduais<sup>179</sup>, pelo que é por via do incremento das necessidades financeiras que se exponenciam as relações jurídicas e, conseqüentemente, a necessidade de respostas às mesmas<sup>180</sup>. Será nesta necessidade de resposta, que se fundamenta a implementação destes sistemas inteligentes e que será admissível a compreensão de um binómio “relação-resposta”<sup>181</sup>, pois a constituição massiva de relações jurídicas carece de respostas atempadas e estas apenas são praticáveis, segundo uma estrutura de administração mecanizada e apoiada pela instrumentalização de sistemas

---

<sup>178</sup> Encontramos uma verdadeira informatização das normas jurídicas que compreendem os impostos e a sua tradução para a linguagem jurídica, de modo que os sistemas inteligentes utilizados pela Administração Tributária irão interpretar as normas jurídicas informatizadas de acordo com os factos externos conhecidos, retirando as consequências jurídicas devidas. A título de exemplo, podemos encontrar no artigo 58.º-A do Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Singulares, que “*relativamente aos sujeitos passivos abrangidos pela declaração automática de rendimentos, a Autoridade Tributária e Aduaneira, tendo por base os elementos informativos relevantes de que disponha, disponibiliza no Portal das Finanças: a) uma declaração de rendimentos provisória por cada regime de tributação, separada e conjunta, quando aplicável; b) a correspondente liquidação provisória do imposto; e c) os elementos que serviram de base ao cálculo das deduções à coleta*”.

<sup>179</sup> “Começa, hoje em dia, a ser trivial afirmar que o actual estado é, na generalidade dos países contemporâneos e mormente desenvolvidos, um estado fiscal. (...) Pois, sendo o estado fiscal o estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos, facilmente se compreende que ele tem sido (e é) a regra do Estado moderno”. JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 2012, pp.191 e seguintes; ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, *Finanças Públicas e Direito Financeiro, Vol. I e II*, 4.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2007, p.58; VITOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, 2002, p.145; MARIA EDUARDA AZEVEDO, *Temas de Direito da Economia*, 2ª Edição, Coimbra, Almedina, 2015, pp.85 e seguintes; JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA “La hacienda española entre el ‘estado del bienestar’ y el ‘nuevo estado industrial’”, in *Estudios de derecho y hacienda : homenaje a César Albiñana García-Quintana* (Coord. por Antonio Martínez Lafuente; Sebastián Martín-Retortillo Baquer (dir.), Vol. 2, Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, 1987, pp. 1251-1276; “Los Impuestos con Fines no Fiscales: Notas Sobre Las Causas Que Los Justifican Y Sobre Su Admisibilidad Constitucional”, in *Civitas. Revista española de derecho financiero*, N° 40, 1983, pp.505-516, disponível em <https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=59976>, consultado em 23/10/2021; JOSÉ MARCOS DOMINGUES, CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ, “Concepto de tributo: una perspectiva comparada Brasil-España”, in: *Rev. direito GV*, Vol.9, n.º2, 2013, pp.573 e seguintes.

<sup>180</sup> PAULO MARQUES, CARLOS COSTA, *A Liquidação de Imposto e a sua Fundamentação*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, pp.28 e seguintes; ALBERTO ANGULO CASCÁN, *La Administración fiscal electrónica*, Madrid, Marcial Pons, 2004, p.22.

<sup>181</sup> AUGUSTO FANTOZZI, *Il Diritto Tributario*, 3ª Edição, Turim, UTET, 2003, pp.366-367

inteligentes e tecnológicos. A mecanização, a digitalização do procedimento e a consagração de sistemas automatizados<sup>182</sup>, obrigou o legislador a consagrar um arsenal de normas jurídicas cujo propósito assenta numa lógica de manutenção da validade dos atos praticados em massa e através dos meios tecnológicos<sup>183</sup>. Estes atos - frequentemente praticados através da utilização dos meios automatizados e inteligentes - acabam por ser apelidados por *atos administrativos eletrónicos (ou informatizados)*<sup>184</sup>, os quais são, genericamente, admitidos por via do já aludido artigo 60.º-A da Lei Geral Tributária<sup>185</sup>.

---

<sup>182</sup> Em termos genéricos, dir-se-á que ordenamento justributário português não dispensou a mesma preocupação a estas realidades, pois a digitalização tem sido encarada enquanto uma suposta pós-modernidade que o legislador expressamente tem vindo a consagrar (cfr. artigo 60.º-A da Lei Geral Tributária e artigos 14.º e 61.º e seguintes. do Código de Procedimento Administrativo). Já quanto à automatização dos procedimentos tributários o tecido normativo vigente pouco ou nada diz. Tampouco, a reformulação da tecnicidade, pouco ou nada tem sido dito e exteriorizado pelos órgãos administrativos competentes. OCDE, *Tax challenges arising from digitalization - Interim Report, 2018: Inclusive Framework on BEPS, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OCDE Publishing, 2018; MATIAS MASCITTI, “La función conjetural del Derecho reforzada por los algoritmos en la era de big data”, in *IUS ET SCIENTIA*, Volume 6, n.º2, 2020, pp.162-185, disponível em [https://institucional.us.es/revistas/lus\\_Et\\_Scientia/VOL6-2/lus\\_et\\_Scientia\\_vol\\_6\\_n2\\_11\\_matias\\_mascitti.pdf](https://institucional.us.es/revistas/lus_Et_Scientia/VOL6-2/lus_et_Scientia_vol_6_n2_11_matias_mascitti.pdf), consultado em 14/07/2021; HURTADO PUERTA, “Big Data y la gestión tributaria”, in *Fiscalidad e Inteligencia Artificial: Administración Tributaria y Contribuyentes en la era digital*, Thomson Reuters Aranzadi, 2020, pp.167-182; L. COTINO HUESO, “Riesgos e impactos del big data, la inteligencia artificial y la robótica, Enfoques, modelos y principios de la respuesta del Derecho”, in *Revista General de Derecho Administrativo*, 2019, p.50; RABEH MORRAR; HUSAM ARMAN, “The Fourth Industrial Revolution (Industry 4.0): A Social Innovation Perspective”, in *Technology Innovation Management Review* n.º7, 2017, pp.12-20, disponível em [https://www.researchgate.net/publication/321326072\\_The\\_Fourth\\_Industrial\\_Revolution\\_Industry\\_4\\_0\\_A\\_Social\\_Innovation\\_Perspective](https://www.researchgate.net/publication/321326072_The_Fourth_Industrial_Revolution_Industry_4_0_A_Social_Innovation_Perspective), consultado em 04/07/2021; HENNING KAGERMANN, WOLF-DIETER LUKAS, WOLFGANG WAHLSTER, “Industrie 4.0: Mit dem Internet der Dinge auf dem Weg zur 4. industriellen Revolution”, in *VDI Nachrichten*, Vol. 13, n.º11, 2011, disponível em <http://www.vdi-nachrichten.com/Technik-Gesellschaft/Industrie-40-Mit-Internet-Dinge-Weg-4-industriellen-Revolution>, consultado a 04/07/2021; KLAUS SCHWAB, *A quarta revolução industrial (Tradução de Daniel Moreira Miranda)*, São Paulo, Edipro, 2016; MATHEUS ROMANO, *Entenda o que é IoT na Indústria 4.0 e porque isso é uma aposta que vai revolucionar o mercado industrial*, 2017, disponível em <http://www.logiquesistemas.com.br/blog/iot-na-industria-4-0>, e consultado em 09/07/2021.

<sup>183</sup> Para AGUSTÍN ALBERTO GORDILLO, “los atos administrativos de soporte digital no se diferencian en cuanto a su régimen jurídico de los documentados en soporte papel. El hecho de tener soporte no papel no les quita el carácter de atos administrativos, ni obsta a la presunción de legitimidad que les es propia. Así como una luz roja es suficiente para transmitir al conductor de un vehículo la prohibición de avanzar, así también un haz de luz o un holograma puede transmitir otro tipo de mensaje, como también lo puede hacer cualquier soporte físico capaz de contener la información digitalizada de que se trate, en tanto sea comprensible por las personas a las cuales va dirigida”. AGUSTÍN ALBERTO GORDILLO, *Tratado de derecho administrativo y obras seletas*, Tomo 3, *El ato administrativo*, 10ª Edição, Buenos Aires, Fundación de Derecho Administrativo, 2011, pp. 12-17; ANTÓNIO FRANCISCO DE SOUSA, *Direito Administrativo*, Prefácio, 2009, pp.678 e seguintes.

<sup>184</sup> PEDRO COSTA GONÇALVES, “O ato administrativo informático (o direito administrativo português face à aplicação da informática na decisão administrativa)”, in *Scienza Iuridica* n.º 267, 1997, pp. 47-95; JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, p.324; JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária*, Centro de Estudos Fiscais, 1995, p.192.

<sup>185</sup> Sem prejuízo de outras situações, pensemos na tributação das pessoas singulares, nomeadamente em sede de Imposto sobre Rendimento de Pessoas Singulares, quando o legislador consagrou a obrigatoriedade de a Administração Tributária, de forma quase automática, emitir, simplificada e sem grande necessidade de inquirição na conformidade dos atos jurídicos para com o direito,

Mas, não podemos omitir que, a base prévia destes atos assenta no normal desenvolvimento da relação jurídica tributária, a qual, acaba por seguir um modelo funcionalmente aceite, segundo instrumentos informáticos e através de um modelo automatizado que apresenta claras especificidades. Neste desenvolvimento informatizado e automatizado encontramos, porém, uma alteração da subjetivação que integra funcionalmente o desenvolvimento da relação jurídica tributária, pois a principal consequência reconduz-nos à substituição da Administração Tributária clássica por uma administração artificialmente “*inteligente*”, a qual atua em representação dos interesses do credor tributário. Em termos procedimentais, enquanto a primeira pondera as circunstâncias inerentes ao procedimento administrativo<sup>186</sup>, a segunda tem um funcionamento eticamente neutro e vocacionado para a concretização de desideratos objetivos e em massa, que vai ao encontro do algoritmo e dos dados pessoais objeto de tratamento. Daí que questione sobre a *validade jurídica dos atos administrativos praticados pela inteligência artificial e se os mesmos poderão ser assumidos enquanto legitimamente praticados pela Administração Tributária, em termos análogos aos emanados segundo um método manual e tradicional. Ou seja, gozando os referidos atos de uma presunção de legalidade, quando emanados segundo uma declaração de vontade administrativa*<sup>187</sup>, *coloca-se a questão de saber se, os mesmos mantêm a validade jurídica nas situações em que estes são exteriorizados por via dos sistemas de inteligência artificial*<sup>188</sup>.

---

os atos administrativos tributários que requeiram a sua emanação. Nestes casos, a atividade da Administração Tributária reduz-se, em regra, ao mero apuramento do imposto a pagar, tal como decorre do artigo 59.º n.ºs 1 e 2 do Código do Procedimento e Processo Tributário e do artigo 76.º n.º1 alínea a) do Código do Imposto sobre Rendimento de Pessoas Singulares, prescrevendo que a liquidação do imposto deverá ser feita com base nos dados fornecidos pelo contribuinte, os quais assumem a forma de declaração dos rendimentos obtidos no ano anterior (cfr. artigo 57.º do Código do Imposto sobre Rendimento de Pessoas Singulares). Assim, o recurso aos meios informatizados, configuram-se como um método que permite calcular o montante de imposto através de fórmulas e meios predeterminados, recorrendo a *softwares* padronizados e a bases de dados, como meio de auxílio na resposta à massificação das relações jurídico-tributárias. RUI DUARTE MORAIS, *Sobre o IRS*, 3ª Edição, Almedina, 2014; JOSÉ GUILHERME XAVIER DE BASTO, *IRS: Incidência Real e Determinação dos Rendimentos Líquidos*, Coimbra Editora, 2007.

<sup>186</sup> Sobre os poderes discricionários que impendem sobre as administrações públicas, Cfr. JOÃO CAUPERS, *Introdução ao Direito Administrativo*, 10.ª Edição, Lisboa, Âncora Editora, 2009, pp.89 e seguintes; MARCELO REBELO DE SOUSA, ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *Direito Administrativo Geral, Introdução e Princípios Fundamentais Tomo I*, Lisboa, Dom Quixote, 2004, pp.176 e seguintes; DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo Volume II*, 4ª Edição, Almedina, 2021, pp.84 e seguintes; MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, 5.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2018, pp.54-55.

<sup>187</sup> “*Los rasgos más notorios de este carácter son la presunción de legalidad de determinados actos, otras presunciones a su favor en relación con aspectos concretos de la obligación tributaria y la autotutela del crédito tributario con una pluralidad de manifestaciones concretas muy importantes, como indicamos anteriormente, e incluso la propia ejecución del crédito que ha sido siempre una facultad*



Ora, a resposta a esta questão, não pode deixar de partir da noção de ato administrativo em matéria tributária, pois será a partir desta que poderemos aferir a sua validade jurídica. Neste sentido, e para efeitos deste trabalho, diremos que os atos administrativos em matéria tributária (*lato sensu*) podem ser definidos como *uma declaração de vontade emanada pela Administração Tributária, em determinado caso concreto, cominando com a produção de determinados efeitos jurídicos na esfera jurídica do contribuinte*<sup>189</sup>.

Esta noção leva-nos a convocar que a ideia de validade do ato administrativo-tributário, pressupõe o cumprimento de um conjunto de pressupostos materiais e formais e que se coordenam entre si, numa perfeita aglomeração sistematológica, que permite dotar a declaração de vontade, de força suficiente para expressar a sua validade jurídica. Falamos de requisitos como a vontade da Administração Tributária, a competência e legitimidade para a prática do ato correspondente à manifestação de vontade, o objeto, bem como requisitos de natureza externa como é o cumprimento dos procedimentos e das fases procedimentais legalmente determinadas, a motivação e a finalidade do ato administrativo<sup>190</sup>. Como refere MARCELLO CAETANO<sup>191</sup>, *“em primeiro lugar, a conduta há de ser proveniente de um órgão da Administração que seja competente para a adotar. Depois é indispensável que, havendo*

---

*del propio acreedor*”. RAFAEL CALVO ORTEGA, JUAN CALVO VÉRGEZ, *Curso de Derecho Financiero*, 20ª Edição, Civista, Thomson Reuters, p.105

<sup>188</sup> HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, pp.333 e seguintes; MIRIAM COLMENARES DE EIGAZA, MARIA ELENA ARMAS A., *Las nuevas tecnologías en las administraciones tributarias*, Telematique 6.3, 2010, p.85; JOSÉ ORTIZ LIÑÁN, *Derecho y Garantías del Contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales*, Editorial Camares, Granada, 2003, p.1.

<sup>189</sup> Nas palavras de MARCELLO CAETANO, o conceito de ato administrativo reconduz-nos à *“conduta voluntária de um órgão da Administração que, no exercício do poder público e para prossecução de interesses postos por lei a seu cargo, produza efeitos jurídicos num caso concreto*”. MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo, Volume I*, Coimbra, Almedina, 1982, p.410; DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo Volume II*, 4ª Edição, Almedina, 2021, pp.193 e seguintes.

<sup>190</sup> Como identifica ROBERTO LAGUADO GIRALDO, *“el ato administrativo, es decir, aquel que expresa una declaración de voluntad de la administración, contiene elementos esenciales: la voluntad, la competencia, el objeto, los procedimientos, la motivación y la finalidad. La necesidad de que el ato administrativo cumpla con todos los elementos esenciales que se han mencionado atañe, no sólo a la correcta gestión pública, sino, además, al interés del destinatario de la decisión administrativa y en tal medida su omisión ha sido calificada como vicio de nulidad*”. ROBERTO LAGUADO GIRALDO, “Atos administrativos por medios eletrónicos”, *in Universitas*, N.º105, Junio, 2003, p.99, disponível em <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=82510504>, consultado a última vez em 11/12/2021.

<sup>191</sup> MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, Volume I, Coimbra, Almedina, 1982, p.444.

*exigências legais quanto ao processo de formação e de manifestação de vontade, sejam observadas as formalidades e a forma prescritas. O ato visa produzir efeitos jurídicos num caso concreto: tal é o seu objeto. Ora para que os efeitos jurídicos se produzam validamente é preciso que sejam respeitadas certas normas quanto à individualização do caso concreto e quanto aos requisitos objetivos e subjetivos que são pressupostos por lei. Enfim, o ato administrativo tem de ter um fim de interesse público”.*

O primeiro argumento que devemos atender, expressa-se segundo a ideia de legitimidade material imanente à capacidade para exteriorizar a declaração de vontade administrativa. Na nossa opinião, a automatização da Administração Tributária não deve ser entendida como um afastamento da vontade humana no que toca aos pressupostos internos do ato administrativo-tributário emanado. Este entendimento acaba por se conceber por via do pressuposto interno que em que os *softwares* utilizados se materializam, pois estes integram no seu arquétipo funcional, verdadeiras declarações de vontade pré-programadas pelo homem, sendo que a sua função é modelada pela vontade humana que irá atuar segundo a leitura dos *inputs* recebidos pelos dados pessoais, para, conseqüentemente, exteriorizar os *outputs* no mundo externo e físico, seguindo a vontade programática definida<sup>192</sup>. Ou seja, o algoritmo programado por via do *software* não é mais que um produto da vontade e intelecto humanos, racionalmente organizados segundo a técnica informática. para servirem as finalidades pretendidas pelo legislador.

Por isso, não podemos dizer que a atuação da inteligência artificial se corporize mediante um ato emanado segundo uma ordem artificial, mas sim enquanto produção da vontade do homem, pelo que não se pode considerar afastada a cognoscibilidade racional e valorativa que modela o algoritmo utilizado pela inteligência artificial. Este entendimento repercute no âmbito do procedimento administrativo e tributário através da programação por parte dos órgãos tributários inteligentes, os quais assumem aqui, uma função de orientação originária na programação do algoritmo e, de forma secundária, na supervisão e controlo da inteligência artificial no âmbito das decisões administrativas emanadas, uma vez que, embora automatizadas, estas requerem, previamente, a intervenção humana concretizada na instrução

---

<sup>192</sup> PAULO MARQUES, CARLOS COSTA, *A Liquidação de Imposto e a sua Fundamentação*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, pp.30 e seguintes.

da automatização dos computadores<sup>193</sup>. VASCO PEREIRA DA SILVA afirma que “[é] o comportamento humano que condiciona e determina as operações automatizadas, pelo que, em última análise, a responsabilidade pelas decisões processadas por intermédio de computador é de imputar a indivíduos, e não a uma qualquer máquina”<sup>194 195</sup>.

Deste modo, o caráter de legitimidade que integra a validade do ato administrativo praticado não se vê aqui abalada, pois, efetivamente, quem modela a criação e a atuação da inteligência artificial é a Administração Tributária. O mero facto de ser a inteligência artificial a praticar o ato decisório e/ou interlocutório não afeta a validade do ato final praticado, pois ainda que o mesmo seja emanado por esta, a lei confere poderes à administração para a prática do ato, podendo esta deter poderes mediatos que permitam uma delegação de competência, ou atribuição de poderes para a prática de determinados atos por imposição normativa, ou ainda uma mera instrumentalização de novos instrumentos que não retiram nem esvaziam os poderes de legitimidade e intervenção na prática dos atos. Analogamente, a instrumentalização da inteligência artificial funcionalmente incumbido de preparar a decisão, mas em última instância, o exercício do direito subjetivo ou potestativo pertence ao

---

<sup>193</sup> PEDRO COSTA GONÇALVES, “O ato administrativo informático (o direito administrativo português face à aplicação da informática na decisão administrativa)”, in *Scienza Iuridica* n.º 267, 1997, pp.59 e seguintes; JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária*, Centro de Estudos Fiscais, 1995, p.193.

<sup>194</sup> VASCO PEREIRA DA SILVA, *Em busca do Ato Administrativo Perdido*, Coimbra, Almedina, 1998, pp.483 e seguintes.

<sup>195</sup> Mostrando-se como um sinal e linguagem inteligível para o destinatário, uma vez que é composto por uma série de sinais e expressões (ainda que não de acordos com as regras normais da linguagem de comunicação), não poderá ser considerado como um ato administrativo, sendo que poderá ser considerado como o objeto de vontade administrativa, nomeadamente a vontade de fazer e de realizar as funções, as decisões a que está adstrito, com recurso a meios especializados para uma melhor eficiência dos seus atos. Para além disto, os atos administrativos são declarações emanadas por um órgão administrativo, sendo assim necessário a implementação de instrumentos de comunicação de uso comum e facilmente inteligível, motivo pelo qual a resposta ao quesito sobre a natureza de atos administrativos do software e dos algoritmos não pode deixar de ser negativa. Isto não significa que possa ser considerada como análogo a um ato administrativo, mas sim como um fundamento que lhe retira força quanto à autonomia própria para que seja sindicado administrativamente ou jurisdicionalmente. A autonomia e a imperfeição dos algoritmos enquanto um programa incompleto ou em evolução, significa que o mesmo é esvaziado de um conteúdo completo e que, portanto, ficará mais rico com o decurso do tempo e com a aprendizagem subjacente à autoaprendizagem colocados em prática pelo software. Assim, afirmam JORDI LÓPEZ CAMPS e ALBERT GADEA CARRERA, para os quais, “*los actos administrativos son manifestaciones de voluntad y las máquinas, al no tenerla, carecen de posibilidad de producir actos jurídicos y lo que reflejan no es más que el resultado de los datos y programas que se introducen en ellas, por lo que la producción jurídica sigue estando referida a los funcionarios y autoridades que se sirven de aquéllas*”, contrariando assim a possibilidade de os mesmos serem classificados enquanto atos administrativos e na sua produção de efeitos jurídicos autonomamente. JORDI LÓPEZ CAMPS; ALBERT GADEA CARRERA, “Una nueva Administración pública. Estrategias y métodos para mejorar la calidad y la eficiencia del e-Gobierno”, in *Instituto Vasco de Administración Pública*, Oñati, 2001, p.23.

*programador e controlador do algoritmo e do sistema inteligente, in casu a Administração Tributária*<sup>196</sup> <sup>197</sup>.

O segundo argumento a ter em consideração, desenvolve-se segundo a dimensão externa ou formal, que devem revestir os atos praticados pela inteligência artificial. A problemática expressa-se segundo a produção dos atos através do uso das novas tecnologias - e, por conseguinte, a desmaterialização do procedimento tributário - e a sua possível falta de exteriorização formal, em virtude da supressão do procedimento administrativo tributário clássico materializado. Ou seja, é patente que a desmaterialização do procedimento tributário, poderá implicar a falta do formalismo, da burocracia e da vontade administrativa associada ao procedimento, implicando uma diminuição das garantias existentes<sup>198</sup>.

Neste sentido, diremos que as atuações virtuais e desmaterializadas devem ser compreendidas como integrando um comportamento conforme o procedimento em causa. Isto é, o conteúdo formal determina que o procedimento tributário deve seguir a forma escrita, mas, a adoção dos meios eletrónicos na emissão dos atos administrativos tributários não

---

<sup>196</sup> Veja-se que o artigo 61.º do Código do Procedimento Administrativo, acaba por consagrar uma verdadeira obrigação de utilização dos sistemas informáticos para a fase de instrução do procedimento, cabendo a decisão sempre à pessoa coletiva pública, enquanto entidade de direito público incumbida legalmente da prática do ato devido. Assim, apenas será legitimada a prática do ato administrativo em matéria tributária que tenham como intervenção da inteligência artificial, se esta estiver caracterizada segundo um *modelo assistencial* ou *misto* em que a supervisão ou atuação desta seja aferida enquanto detentora do poder de controlar e modificar a decisão a proferir.

<sup>197</sup> De um ponto de vista geral, a inteligência artificial pode facilitar a adoção de atos sequenciais, designadamente aquelas decisões públicas que são baseadas em evidências ou dados cuja dedução é de carácter simplista e segundo critérios pré-programados pela administração. Contudo, o uso da inteligência artificial pode ter um impacto distinto quando a Administração Tributária tem uma margem de discricionariedade que lhe permite levar em consideração uma maior valoração ou ponderação de distintos factos, bens ou interesses. É nesta necessidade de valoração de situações existentes, que a inteligência artificial dificilmente consegue adotar mediante a prévia programação algorítmica. Os mecanismos valorativos que são necessários, acabam, como sabemos, por ser programados por empresas externas e por pessoas alheias à Administração Tributária. Daí que, se coloque a questão de saber se não poderão os programadores ser responsabilizados pelas decisões tomadas e pela base do sistema inteligente que se encontra na base da decisão. Neste sentido, trazemos as palavras de AGUSTI CERRILLO-I-MARTINEZ, o qual afirma que, “[e]n cualquier caso, tanto si el algoritmo es diseñado por los servicios técnicos de una Administración pública como por una empresa externa, los diseñadores de los algoritmos pueden acabar asumiendo la función de traducir las normas reguladoras de los procedimientos administrativos en algoritmos. Este proceso puede suponer el ejercicio de la potestad discrecional por quien no la tiene atribuida al concretar en instrucciones claras y precisas para los ordenadores lo previsto en la norma”. AGUSTÍN CERRILLO-I-MARTÍNEZ, “El impacto de la Inteligencia artificial en el derecho administrativo. ¿Nuevos conceptos para nuevas realidades técnicas”, in *Revista General de Derecho Administrativo* 50, 2019, disponível em <http://laadministracionaldia.inap.es/noticia.asp?id=1509574>, consultado a 20/06/2021. Sobre este assunto, voltaremos *infra*, Vide Parte II, Capítulo IV.

<sup>198</sup> PEDRO COSTA GONÇALVES, “O acto administrativo informático (o direito administrativo português face à aplicação da informática na decisão administrativa)”, in *Scienza Iuridica* n.º 267, 1997, pp.59 e seguintes.

implica o afastamento da fase escrita do ato tributário (apenas o formato utilizado no documento eletrónico do ato)<sup>199</sup>, nem pode implicar uma supressão do seu conteúdo objetivo e volitivo. Apenas se verifica a substituição de meios escritos físicos por meios eletrónicos e informatizados, não sendo esta fase escrita do procedimento tributário suprimida ou restringida, procurando-se, apenas, uma maior eficiência e celeridade com a digitalização da fase escrita do procedimento tributário, bem como através da mecanização da vontade administrativa<sup>200</sup>.

Assim, somos a entender que não haverá uma diminuição das garantias existentes, nem, tampouco, uma reponderação jurídica que faça impender sobre os contribuintes, qualquer perigosidade ou risco inovador e que mereça tutela específica, pelo que a legitimidade na emanação do ato continua no órgão administrativo competente, e através de um modelo escrito, mas com recurso a meios digitais. Por isso, e dito isto, o ato administrativo emanado pela Administração Tributária artificialmente “*inteligente*” assume-se como um verdadeiro ato administrativo em matéria tributária, pois os requisitos de legitimidade e de formalidade enunciados não são abalados pela utilização destes sistemas inteligentes e informáticos. A validade do ato administrativo eletrónico é, assim, dada pela própria legislação vigente, admitindo que as administrações utilizem sistemas tecnológicos que permitam uma racionalização dos meios e uma procura mais prolifera da eficiência e eficácia administrativa.

---

<sup>199</sup> Para PAULO MARQUES e CARLOS COSTA da adoção dos meios tecnológicos na emanação dos atos tributários, “*resultam benefícios como o reforço da integridade, da autenticidade e da confidencialidade do documento*”. PAULO MARQUES, CARLOS COSTA, *A Liquidação de Imposto e a sua Fundamentação*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013, p.31.

<sup>200</sup> Como exemplo destes atos do procedimento e do processo tributário em que já são utilizados os meios automáticos, encontramos a instauração e autuação do processo de execução fiscal. Neste sentido prescreve o n.º3 do artigo 188.º do Código do Procedimento e Processo Tributário, que “*a instauração é efetuada eletronicamente, com a emissão do título executivo, sendo de imediato efetuada a citação*”. Também as notificações no âmbito do processo de execução fiscal, como se encontra da conjugação dos artigos 38.º n.º9, 41.º, 163.º n.º3, 191.º a 193.º, todos do já aludido Código do Procedimento e Processo Tributário, podem ser efetuadas através da utilização dos meios eletrónicos. Com efeito, segundo resulta do artigo 38.º, n.º1 e n.º9 do Código do Procedimento e Processo Tributário, “*as notificações (...) efetuadas nos processos de execução fiscal, podem ser efetuadas por transmissão eletrónica de dados, que equivalem, consoante os casos, à remessa por via postal registada ou por via postal registada com aviso de receção*”. Também o domicílio fiscal tem vindo a perder progressivamente a sua importância, nomeadamente, com o advento da caixa postal eletrónica, para a qual as notificações podem ser realizadas, equivalendo as mesmas, como prescreve o n.º9 do artigo 38.º do Código do Procedimento e Processo Tributário, à remessa por via postal registada com aviso de receção.

## 5. A automatização do sistema de gestão fiscal: do *modelo pleno* ao (*modelo semipleno e*) *modelo assistencial*

### 5.1. Considerações preliminares e conceituais

Se considerarmos que a adoção destes sistemas de inteligência artificial faz impender uma verdadeira adstrição a critérios de eficiência e eficácia administrativa, verificar-se-á uma tendência para comparar o fenómeno de informatização e digitalização segundo uma lógica de autonomização funcional e de (des)necessidade de intervenção humana. A mais significativa e evidente transformação operada no sistema de gestão fiscal contende com a utilização *plena* dos sistemas de inteligência artificial, implementando novas estruturas baseadas em instrumentos modernizados e que formulam atuações automáticas e sem dependência funcional do homem. O incremento de modelos automatizados que permitem a atuação destes instrumentos inteligentes sem a intervenção necessária dos recursos humanos são uma realidade já materializada em alguns sistemas de gestão fiscais.

A primeira implicação atinge, desde logo, o cerne da distinção que é operada pela intensidade a que obedece um imperativo de arrumação humana. O problema deflagra quando, no plano operativo, as ditas intensidades concorrem para autonomizar, distintamente, a sua funcionalidade do homem, pelo que, e sem prejuízo de uma classificação distinta<sup>201</sup>, que poderá variar em conformidade com a investigação científica adotada, importará adiantar que a análise dos modelos de integração dos instrumentos de inteligência artificial deve ser compreendida segundo uma conceção de dependência humana que a seguir se identifica:

- i) A estabilização da automatização procedimental é ensaiada segundo um *modelo pleno* ou segundo *um modelo totalmente autonomizado*, pressupondo uma demanda resultante de instrumentos plenamente autónomos aplicados no

---

<sup>201</sup> Por exemplo, CHRISTIAN WÜRSCHINGER distingue a inteligência artificial em "forte" e "fraca", conforme a sua intensidade e comparativamente à sua capacidade de imitar o homem. CHRISTIAN WÜRSCHINGER, "Künstliche Intelligenz – Zwischen Wunsch und Wirklichkeit", in *Wirtschaftsinformatik & Management*, 2020, 86; ALEXANDER BLECKAT, "Anwendbarkeit der Datenschutzgrundverordnung auf künstliche Intelligenz", in *Datenschutz und Datensicherheit*, Vol.44, 3, 2020, p.195.

contexto de gestão do sistema fiscal. A demanda referida traduz-se no acompanhamento, por instrumentos cuja base de atuação assenta na total autonomia da inteligência artificial e que, essencialmente, compreende uma autonomia plena que lhe permite praticar todos os atos de gestão que englobam os procedimentos tributários, não havendo qualquer intervenção humana na prática destes. Em termos simples, dir-se-á que a vigência de um sistema de gestão fiscal *pleno* se caracteriza por ser um modelo plenamente autónomo e que não tem qualquer intervenção do homem na modelação decisória dos seus atos;

*ii)* A ideia de *modelo misto* é concebida numa modelação do sistema de gestão fiscal colocado segundo uma consideração parcial da inteligência artificial em que esta se integra para a prática autónoma de determinados atos que se encontram identificados no procedimento tributário, havendo, contudo, outro conjunto de atos que são revestidos de importância e que devem ser praticados pelos agentes e funcionários da Administração Tributária, pressupondo um ideal de humanização do qual não se prescinde. Estes modelos surgem como alternativa que, suficientemente, se assumem como incisivos e convincentes para merecer que os sistemas de inteligência artificial se integrem no domínio de gestão dos impostos, mas, todavia, pressupõe-se que não estão reunidas as condições estruturais e jurídicas para que a inteligência artificial, dotada de total autonomia, seja integrada plenamente no sistema de gestão fiscal. Surge assim, como um modelo flexível e cuja aplicabilidade resulta através da sua adaptabilidade, aos casos ou áreas concretas, adequando-se o procedimento em conformidade com as exigências dogmáticas que recortam o sistema jurídico;

*iii)* Por último, importa referir que o *modelo assistencial* é concebido como um sistema de gestão fiscal adaptado à instrumentalização da inteligência artificial para a prática de determinados atos concretos, enquanto meio de suporte dos agentes e funcionários da Administração Tributária. Os mencionados atos são praticados segundo uma lógica de suporte para aplicação pelos agentes e

funcionários da administração competente, pressupondo, unicamente, a funcionalidade da inteligência artificial como mero suporte de auxílio na prática daqueles atos, ou como mero instrumento de apoio e de predição que os orienta nos atos a praticar. Reveste-se numa estrutura tendencialmente dependente dos agentes e funcionários da administração e que dão corpo ao propósito de modelação de um sistema de gestão fiscal, maioritariamente, assente no homem e na sua capacidade racional e cognitiva, pressupondo, unicamente, a adoção destes instrumentos num carácter de instrumentalização nas atividades de aplicação das normas fiscais.

Analisemos, sistematicamente, cada um destes modelos e as suas vicissitudes concretas, concluindo com algumas considerações críticas que deverão ser realizadas no âmbito da presente investigação científica.

## **5.2. O modelo pleno (ou o sistema de gestão fiscal automatizado)**

O traço comum associado à automatização do procedimento tributário (e à adoção por um *modelo pleno*) contende com a ligação entre o modelo tradicional de gestão do sistema fiscal e o conceito de autonomia funcional associado aos sistemas de inteligência artificial. O desenvolvimento do sistema de gestão fiscal poderá incidir sobre bases mais ou menos automatizadas, sendo que a crescente automatização dos procedimentos e das práticas administrativas terá subjacente uma lógica de atuação menos dependente da mão humana e mais adaptada a processos mecanizados<sup>202</sup>. Contrariamente, um sistema de gestão fiscal menos automatizado trará como consequências a diminuição de atos massivos praticados de forma autónoma e mecanizada, mas garantido que os procedimentos e os atos emanados são

---

<sup>202</sup> YOHAN ANDRÉS CAMPOS MARTINEZ, “Los Principales Retos Derivados del Uso de las Herramientas de Inteligencia Artificial en la Aplicación de los Tributos”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021, pp.505 e seguintes



mais criteriosos e baseados na razoabilidade e de ponderação pelas garantias dos contribuintes.

Mas, para além de se lhe imputar um carácter de menor dependência humana, deve ainda referir-se que a automatização do sistema de gestão fiscal adota um arquétipo funcional cujos pressupostos se vocacionam para a prática de atos massivos e o qual, encontra correspondência com a necessidade de respostas massivas que são necessárias formular e que se manifestam através dos novos desafios que advieram pela globalização e da abertura dos mercados<sup>203</sup>. É que a atuação tradicional assente no homem, não permite dar resposta, em tempo útil, ao atual quadro económico existente, pelo que a instrumentalização destes sistemas autónomos e mecanizados traduzem a melhor forma para dar resultados eficientes a estas novas problemáticas existentes. Daí que se afirme que, inelutavelmente, a adoção de um modelo *pleno* esteja também, incontornavelmente, relacionada com a necessidade de eficiência e de respostas massivas às novas relações jurídicas que surgem mediante um espectro territorial mais amplo e para além-fronteiras. Ou seja, estando em causa um grande volume de dados que carecem de tratamento e que são relativos a um conjunto heterogéneo de situações existentes, o uso exclusivo dos recursos humanos disponíveis não são suficientes e não têm a capacidade funcional para dar resposta à evolução da sociedade económica, pressupondo a intervenção mecanizada a capacidade tecnológica suficiente para atuar massivamente face às novas exigências erigidas.

Deste modo, a estrutura funcional mencionada mostra-se distinta dos demais modelos de automatização do sistema fiscal, pois o modelo *pleno* incide, particularmente, por via do tratamento dos dados pessoais obtidos pelas diversas vias existentes. Mas, a sua atuação exige uma correspondência elevada articulada ao grau de autonomia que lhe permite uma plena gestão do sistema fiscal, o qual permanece afeto aos mesmos desideratos e funcionalidades de intervenção eminentemente patológica, mas correspondendo a um pressuposto funcional mecânico e plenamente automatizado. YOHAN CAMPOS MARTINEZ<sup>204</sup> refere que, poderíamos

---

<sup>203</sup> AUGUSTO FANTOZZI, *Il Diritto Tributario*, 3ª Edição, Turim, UTET, 2003, pp.366-367.

<sup>204</sup> "Abordados por una visión prospectiva utópica de una eventual IAT, nos podríamos aventurar a reconocer que la aplicación de los elementos tecnológicos en un sistema tributario transformado digitalmente y coadyuvado por el nuevo modelo de cumplimiento tributario colaborativo (Tax Compliance), nos permitiría evolucionar hacia un sistema de aplicación de los tributos en donde los actores de esta nueva relación jurídico-tributaria enfoquen sus esfuerzos en el suministro de información, la minimización de riesgos fiscales y en la resolución de elementos conflictivos específicos, dejando de lado la aplicación pura de los tributos en sus elementos más

arriscar-nos a reconhecer que a aplicação de elementos tecnológicos num sistema fiscal digitalmente transformado e ajudado pelo novo modelo de conformidade fiscal colaborativa (*Tax compliance*), permitir-nos-ia evoluir para um sistema de gestão fiscal onde os atores desta nova relação fiscal estariam adstritos a uma mera obrigação de prestação de informação, minimização dos riscos fiscais e resolução de elementos específicos em conflito, e sendo a aplicação pura de impostos e dos seus elementos mais técnicos, deixados à Inteligência Fiscal Artificial.

Dito isto, o desaparecimento da intervenção humana traduz-se no grande critério distintivo que caracteriza o *modelo pleno* de gestão do sistema fiscal, pois o seu alcance e a administração dos impostos, passaria quase na sua totalidade para a alçada dos recursos mecânicos e maquinais, sendo praticamente nulo o recurso ao homem e à sua capacidade técnica e cognitiva, recusando-se liminarmente a sua atuação maioritária num contexto de gestão do sistema fiscal.

### 5.3. O modelo misto (ou sistema de gestão fiscal semi-automatizado)

A teoria da automatização plena do sistema de gestão fiscal comporta um conjunto de riscos que não podem ser desconsiderados mediante os bens e valores jurídicos ínsitos num Estado de Direito. O respeito pela dignidade da pessoa humana e pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes projetam-se na tutela dos valores e de bens jurídicos que podem ser encarados sob uma égide de conflito quando perspetivados na ótica de uma administração, plenamente, automatizada<sup>205</sup>. É quase intuitivo afirmar que os riscos compreendidos pela ascensão das novas tecnologias e a ideia de uma “autoconsciência”

---

*técnicos, de lo cual se encargaría la IAT*”. YOHAN ANDRÉS CAMPOS MARTINEZ, “Los Principales Retos Derivados del Uso de las Herramientas de Inteligencia Artificial en la Aplicación de los Tributos”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021, pp.505 e seguintes

<sup>205</sup> DIOGO LEITE DE CAMPOS, HÉLIO SILVIO OURÉM CAMPOS, “Dignidade da pessoa e impostos”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor António Carlos dos Santos*, Coimbra, Almedina, 2021, pp.57-84.

criada, nuclearmente, nos sistemas plenamente automatizados devem servir de base para uma reflexão ponderativa e que imponha restrições à adoção destes<sup>206</sup>.

Assim, a consideração assumida nesta premissa, reconduz-nos aos direitos e interesses legalmente protegidos dos obrigados tributários, os quais constituem um importante desenho normativo que sustenta uma barreira jurídica inultrapassável e cujo respeito pelo legislador ordinário deve ser tido em consideração na definição do perímetro normativo em que integra estes sistemas de inteligência artificial. Compreende-se que as imposições destes limites constituam uma verdadeira exigência constitucional que, no contexto de equilíbrio de interesses, determinem uma materialização compromissária dos sistemas de inteligência artificial, impedindo a adoção de modelos *plenos* num sistema jurídico-fiscal cujo recorte normativista se sustenta por importantes pressupostos jurídico-dogmáticos como o Estado de Direito, a igualdade e/ou o respeito pela dignidade da pessoa humana<sup>207</sup>.

Partindo da dimensão dogmática assumida, facilmente se compreende que é necessário encontrar um modelo compromissário e ponderativamente equilibrado que apresente a prossecução dos interesses do Estado, respeitando os direitos e interesses legalmente protegidos dos obrigados tributários. É neste contexto que, a existência de um modelo *misto*, pressupõe que o substrato normativo correspondente à materialização da gestão do sistema fiscal seja modelada segundo um conjunto de pressupostos equitativos e sob compromisso de justiça entre a inteligência artificial e o suporte à atividade manual, procurando que a automatização de procedimentos seja funcionalmente monitorizada pelo homem ou cuja atuação por parte da inteligência artificial seja implementada em áreas em que não exista um perigo e/ou risco de lesão dos direitos e garantias dos contribuintes.

---

<sup>206</sup> FÉLIX BIEKER, BENJAMIN BREMERT, MARIT HANSEN, "Verantwortlichkeit und Einsatz von Algorithmen bei öffentlichen Stellen", *in Datenschutz und Datensicherheit*, Vol.42, 10, 2018, p.609.

<sup>207</sup> Importa ter presente que a personificação de limites assentes na dignidade da pessoa humana é um corolário do princípio do Estado de Direito e que se caracteriza como um dos alicerces de maior relevância em todo o ordenamento jurídico. Por isso, a visão que é dada à pessoa e aos seus interesses - segundo um modelo estrutural social - impede atuações consideradas lesivas da sua dignidade e que não tenham em consideração os seus interesses e ponderações que lhe são subjacentes. DIOGO LEITE DE CAMPOS, "As Garantias Constitucionais dos Contribuintes", *in Lições de fiscalidade – Vol.1*, 6ª Edição, Coimbra, Almedina, 2019, pp. 121-151; DIOGO LEITE DE CAMPOS, HÉLIO SÍLVIO OURÉM CAMPOS, "Dignidade da pessoa e impostos", *in Estudos em Homenagem ao professor Doutor António Carlos dos Santos*, Coimbra, Almedina, 2021, pp.57-84; HUGO FLORES DA SILVA, *Sistema fiscal português: is there such a thing? Pressupostos jurídico-dogmáticos para a Identificação de um conjunto coerente de impostos*, Lisboa, AAFDL Editora, 2021, pp.316 e seguintes.

As restrições introduzidas pelo facto de existirem limites jurídicos seriam identificáveis pelo recurso ao conceito operativo de “*humanização do procedimento tributário*”, em que se entende necessário invocar o paradigma de supervisão humana na atuação maquinal, ou de interesse pela posição do homem na relação jurídica, não prescindindo o sistema jurídico da base humanista em que assentam os seus alicerces. Através da humanização do modelo *misto*, a intervenção do homem para supervisão tornar-se-ia invocável para efeitos de implementação deste modelo, resultando num paradigma de atividade administrativa inteligente avaliada segundo um menor risco de lesão e de fontes de perigosidade para os contribuintes. Ficaria assim possibilitada a validade autónoma da realidade titulada, ainda que resulte desvinculada a realidade emergida dos benefícios que os modelos plenos assumem. Admitindo estes pressupostos, promove-se uma distinção essencial entre modelos *plenos* e modelos *mistos*: *nos primeiros, assume-se uma plena autonomia na gestão do sistema fiscal dependendo a sua eficácia da convergência entre tratamento dos dados pessoais e atuação conforme e adequação; no segundo caso, opera-se uma moderação que caracteriza uma redução da autonomia informática, transformando uma situação jurídica caracterizada pela busca massiva da eficiência, mas com riscos próprios inerentes, para uma inovação que se limita e aplica a sectores concretos que esvaziem as perigosidades para a esfera jurídica dos contribuintes.*

Num plano normativo, importa, para o efeito, convocar as limitações positivadas pelo tecido legal vigente, comportando a atual legislação em matéria de proteção de dados pessoais um importante monumento legislativo nesta matéria. Nestes termos, importa atentar enquanto instrumentos jurídicos colocados aos serviços da Administração Tributária que a sua implementação deve ser conseguida segundo a conceção de modelos *mistos* em que exista intervenção humana necessária impositiva de verdadeiros limites na atuação da inteligência artificial<sup>208</sup>. Assim, com o intuito de não subjugar os interesses dos privados aos interesses

---

<sup>208</sup> Como refere INÉS DA SILVA COSTA, “*o titular dos dados encontra-se numa posição vulnerável e a relação que se estabelece entre ele e o responsável pelo tratamento é manifestamente desequilibrada. Na maioria das vezes, o responsável pelo tratamento servir-se-á do tratamento de dados pessoais por motivações económicas, quer pela obtenção de lucro de forma direta, quer pela redução de custos ou pelo ganho de eficiência, e a sua atuação é de uma subtileza admirável. Na outra ponta do hemisfério encontramos o titular dos dados, sujeito (e por vezes subjugado) a ver a sua esfera jurídica ameaçada por operações de tratamento de dados pessoais que podem ser altamente intrusivas e sobre as quais não tem nenhum conhecimento*”. INÉS DA SILVA COSTA, “A proteção da pessoa na era dos big data: a opacidade do algoritmo e as decisões automatizadas”, in *RED – Revista Eletrónica de Direito, Ano 2021, N.º1*, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2021, p.66.

estaduais encontra-se o legislador vinculado a uma verdadeira imposição modeladora que se materializa mediante um dever de conceção de sistema de gestão fiscal conforme factores de ponderação que não podem ser ultrapassados. Não podemos olvidar que a nossa Constituição consagra no seu artigo 35.º, o direito à autodeterminação informativa, pelo que, a superação das insuficiências que pode acarretar a posição dos contribuintes é assumida pela eficácia do direito a determinar a utilização dos dados pessoais<sup>209</sup>. A sua assunção enquanto direito fundamental determina que este, unicamente poderá ser restringido, nos termos previstos no artigo 18.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa. Ou seja, nega-se, liminarmente, a subjugação da posição dos contribuintes perante meras formalizações de interesses financeiros, pelo que o acesso aos dados pessoais dos contribuintes e o seu tratamento pela inteligência artificial não pode deixar de convocar um critério de ponderação que permita a harmonização compromissária dos interesses em jogo, indo ao encontro das exigências decorrentes do princípio da proibição do excesso, atendendo assim a critérios de razoabilidade.

---

<sup>209</sup> “[O] tratamento de dados pessoais – e também os dados tributários por estarem abarcados neste conceito – conforme o estatuido no artigo 35.º n.º1 da CRP, não se pode confundir nem conduzir unicamente como corolário do direito à proteção da reserva de vida íntima, plasmado no artigo 26.º da CRP, uma vez que os poderes atribuídos pelo artigo 35.º da CRP configuram-se bastante mais amplos que os consagrados no artigo 26.º da CRP, na medida em que naquele é atribuído o direito de poder controlar o acesso aos dados por terceiros, limitando ou restringindo determinados comportamentos no acesso a estes dados pessoais. Assim, a liberdade informática confere ao seu titular, o direito a controlar o acesso aos dados pessoais, nomeadamente no que respeita ao modo como os dados pessoais serão tratados pela administração, bem como o poder de acesso por terceiros às informações detidas pelo responsável pelo tratamento dos dados pessoais, admitindo assim o que a doutrina considera como ‘direito à autodeterminação informativa’, configurando-se ‘como uma garantia de sentido negativo, de inviolabilidade, que protege o indivíduo de ingerências do Estado ou de terceiros’, erigido da figura do direito à dignidade da pessoa humana, como pedra angular de todo o sistema Estadual hodierno. Em segundo lugar, o artigo 35.º da CRP tem como desiderato não só a tutela dos dados e informações relativos a factos da vida privada e íntima dos seus titulares, mas também, e num contexto negativo, a proibição de acesso aos mesmos, coartando assim a invasão ilegítima por terceiros. Este imperativo constitucional confere assim ao seu titular, um arsenal de faculdades relativas ao tratamento dos dados de natureza pessoal – e tributária -, nomeadamente poderes que limitam o acesso aos mesmos, e ainda poderes que permitem a atualização e a retificação destes. Em terceiro lugar, não podemos deixar de associar o bem jurídico tutelado neste artigo 35.º com a proteção dos direitos fundamentais plasmados na CRP e em outros normativos legais, como se encontra consagrado no artigo 16.º da CRP, conduzindo a proteção dos dados pessoais, não só à tutela do direito à reserva da vida íntima, mas também a outros direitos de natureza social ligados principalmente à dignidade da pessoa humana, como o direito à imagem, à ideologia, à honra, e todos aqueles que sejam relevantes para o exercício dos direitos da pessoa”. LUÍS MANUEL PICA, *O Direito à Autodeterminação Informativa dos Contribuintes e a Proteção dos Dados Pessoais em Matéria Tributária*, Dissertação Mestrado, Braga, Uminho, 2016, pp.29-30; JOSÉ CASTRO ARANGO, “Los Derechos Humanos y Fundamentales a la Intimidad y la Protección de datos como Límites al Intercambio de Internacional de Información - Especial Referencia al Contenido mínimo del Derecho al Secreto Tributario”, in *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, 2012, pp.299 e seguintes; GARCIA MARQUES, LOURENÇO MARTINS, *Direito da informática*. 2ª Edição, Coimbra, Almedina, 2006, p.292; LUÍS LINGNAU DA SILVEIRA, *O Direito à Proteção de Dados Pessoais*, pp.3 e 4, disponível em [http://www.apdsi.pt/uploads/news/id545/2.11\\_luis%20silveira\\_070626.pdf](http://www.apdsi.pt/uploads/news/id545/2.11_luis%20silveira_070626.pdf), consultado a última vez em 09/06/2019.

A garantia materializada pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes determina que a adoção por *modelos mistos* deve ser assumida mediante a consideração de critérios que permitam à inteligência artificial atuar em sectores concretos da atividade funcional da Administração Tributária, acabando sempre por existir uma intervenção humana que permita a conclusão dos atos praticados e a sua supervisão funcional de modo a que a legitimidade e o poder decisório se mantenham na alçada da administração humanista, sendo apenas a inteligência artificial instrumentalizada para um poder decisório menos intenso e, juridicamente, sem qualquer relevância num espetro jurídico-tributário<sup>210</sup>. Também a implementação em procedimentos que não compreendam uma possível lesão na esfera jurídica dos obrigados tributários poderá ter como subjacente a adoção por estes *modelos mistos*, pois nestas situações a sua atuação não acarretará qualquer perigosidade no que diz respeito aos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes. Assim, *os fortes condicionantes legais e a necessidade de garantir a eficiência do sistema fiscal determinam uma cuidada seleção dos procedimentos e das realidades sobre os quais deverão incidir as diligências operadas pela implementação da inteligência artificial. Por isso, a sua implementação deve ser feita segundo um critério que não poderá deixar de ser o risco, de forma a potenciar a identificação as áreas e os sectores onde a inteligência artificial deve atuar, tendo em consideração os riscos inerentes à sua utilização.*

#### **5.4. O modelo assistencial (ou sistema de gestão fiscal tecnologicamente auxiliar)**

O prelúdio trilhado durante a nossa investigação leva-nos à identificação do último modelo de sistema de gestão fiscal compreendido como aquele que revela uma menor intensidade autonómica face à necessidade de intervenção humana. A atuação administrativo-tributária formulada perante um *modelo assistencial* situa-se mediante a implementação de sistemas de inteligência artificial, mas segundo uma conceção e modelação interventiva menos autonomizável funcionalmente, compreendendo, materialmente, um risco de gravidade menor relativamente aos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes. Segundo um

---

<sup>210</sup> FÉLIX BIEKER, BENJAMIN BREMERT, MARIT HANSEN, "Verantwortlichkeit und Einsatz von Algorithmen bei öffentlichen Stellen", in *Datenschutz und Datensicherheit*, Vol.42, 10, 2018, p.609.

arquétipo de “*autonomia e direitos dos contribuintes*”, encontramos que, a dimensão operada pelo modelo assistencial revela-se como o menos intrusivo para os direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, contrariamente aos riscos que comportam os modelos de maior autonomização funcional.

O primeiro dos argumentos a expor é o da aplicabilidade deste modelo, no sistema de gestão fiscal, o que pressupõe uma prévia perceção dos critérios de risco que contendam com a esfera jurídica dos contribuintes. Importa referir que neste aspeto, a implementação por um sistema destas características não pode deixar de partir de um argumento garantístico e protecionista em que devem ser ponderados os riscos iminentes a estes modelos inteligentes e cuja repercussão se desenvolve na esfera jurídica dos obrigados tributários. A ideia de administração, não pode ser compreendida, sem a sua colocação no tabuleiro ao serviço dos indivíduos, pelo que, deve-se integrar segundo uma modelação nuclear em que os contribuintes são o elo matricial, devendo os seus direitos e interesses legalmente protegidos ser encarados como objeto *mediato* na sua atuação<sup>211</sup>. Adaptando-se à modelação de uma administração artificialmente inteligente, a implementação destes sistemas de inteligência artificial deve ser integrada segundo uma base mais garantística, isto é, procurando tutelar e manter os referidos direitos dos contribuintes, adotando instrumentos funcionalmente vocacionados para uma atuação assistencial e de auxílio dos agentes e funcionários da administração.

Atento o exposto, o propósito dos modelos *assistenciais* funcionalizam-se segundo uma tese garantística dos direitos dos contribuintes, pois o legislador não renuncia à manutenção dos direitos fundamentais dos indivíduos, pelo que deixa para um momento ulterior a adoção mais avançada e autonomizada destes instrumentos mecanizados, procurando respostas a questões que pode não conhecer naquele exato momento e cujas perigosidades ainda são desconhecidas derivadas da complexidade e novidade com que esta matéria se insurge. Falamos de questões relacionadas com o próprio desenvolvimento algorítmico e o seu controlo

---

<sup>211</sup> Pode-se falar, inclusive, da elevação do Homem a elemento central da vida. Não podemos, neste particular, deixar de fazer referência a CABRAL DE MONCADA quando nos diz que, nesta época da Ilustração, “*a própria moral, a constituição política dos Estados, a economia e o direito (...) tendem a fundar-se exclusivamente na razão. E esta não é qualquer razão; é a razão do indivíduo humano, a «raison raisonnée»*”. LUÍS CABRAL DE MONCADA, *Filosofia do Direito e do Estado, Vol.I*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2006, p.199

pelo homem, bem como a extensão de personalidade jurídica que pode ser atribuída a estes entes dotados de inteligência artificial e à necessidade de responsabilização pelos seus atos. Por isso, o advento destas novas realidades não permite a sua integração plena nos vários domínios em que são aplicados, pois os desafios jurídicos que os mesmos assumem devem ser, fundamentadamente, ponderados e estudados para um enquadramento normativo sustentável e, razoavelmente, denso que permita dar propósito garantístico aos intervenientes da relação jurídica estabelecida.

Daí que, a admissibilidade destes instrumentos no domínio de aplicação das normas fiscais se restrinja a uma conceção auxiliadora na sua *dimensão preventiva e consultiva*, olvidando qualquer tarefa executória autónoma, estando sempre dependente da validação humana. Como refere ANDRÉS BOIX PALOP<sup>212</sup>, a lei só pode atuar sobre esta nova realidade se compreender as implicações destas novas possibilidades, o seu funcionamento e os serviços públicos presentes e futuros derivados da capacidade de computação, cálculo e utilização da mesmo para uma melhor identificação de padrões, análise da realidade e ajuda a tomar decisões. Portanto, face a esta nova terceira revolução tecnológica e produtiva, o papel da lei deve ser totalmente coerente com esta necessidade de estabelecer objetivos e finalidades e tentar reorientar o funcionamento destes instrumentos a partir daí. Por isso, sendo o objetivo do Direito a tutela das condutas humanas para regulação da vida em sociedade, não pode deixar de se compreender que a adoção por estes instrumentos deve ser acompanhada de medidas garantísticas que permitam acautelar eventuais riscos não desejados ou em ocasiões concretas restringir a própria utilização da inteligência artificial, pelo que a adoção por estes meios pode ser perspetivada como um modelo adequado e admissível para acautelar os direitos fundamentais e os princípios jurídicos integrantes do Estado de Direito<sup>213</sup>.

---

<sup>212</sup> “El Derecho solo puede actuar sobre esta nueva realidad si comprende las implicaciones de estas nuevas posibilidades, funcionamiento y utilidades presentes y futuras derivadas de la capacidad de computación, cálculo y uso de la misma para la mejor la identificación de pautas, análisis de la realidad y ayuda a la toma de decisiones (...) por ello, ante esta nueva tercera revolución tecnológica y productiva, el papel de la ley ha de ser totalmente consecuente con esta necesidad de establecer objetivos y finalidades y tratar de, a partir de ahí, reorientar el funcionamiento de estos instrumento”. ANDRÉS BOIX PALOP, “Los Algoritmos son Reglamentos: La Necesidad de Extender las Garantías Propias de las Normas Reglamentarias a los Programas Empleados por la Administración para la Adopción de Decisiones”, in *Revista de Derecho Público: Teoría y Método - Vol. 1*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2020, p.226.

<sup>213</sup> “[T]ratar de embridar en la medida de lo posible –si es que puede serlo, o al menos actuando para tratar de que lo sea– las posibles consecuencias no deseadas o en ocasiones ni siquiera inicialmente previstas del empleo de inteligencia artificial”. ANDRÉS



## 5.5. Considerações críticas e posição adotada

Se a automatização do sistema de gestão fiscal tem como fim a realização dos propósitos próprios do homem através da aplicação das normas fiscais (e dos impostos enquanto instrumento criado pelo homem para os seus fins), parte-se do pressuposto que o espaço de mecanização que é pretendido atingir carece de ponderação e de um conjunto de reformas que não podem deixar de conduzir a questões pertinentes. Num Estado de Direito, o legislador fiscal não dispõe de um poder discricionário, pelo que a necessidade de reformulação do sistema de gestão fiscal e do tecido normativo que lhe dá corpo, apenas pode ser concretizada segundo um modelo de ponderação casuística dos direitos e das garantias que são impostas por determinada ordem jurídica e pelos valores e bens jurídicos que são tutelados e que se erigem como as diretrizes que modelam uma sociedade concreta. Os valores e bens jurídicos tutelados por via dos vários princípios jurídicos que dão corpo ao tecido normativo-constitucional convoca a construção de um alicerçado, suficientemente robusto e coerente que devem ser fundamentos para uma ponderação vinculativa e limitativa dos poderes estaduais, exigindo de cada um deles cuidados suplementares no momento de levarem à prática as diferentes tarefas que a ordem jurídica lhes confia. Os direitos e interesses legalmente protegidos dos obrigados tributários e a manutenção destes num quadro de Estado de Direito concorrem enquanto fonte restritiva e garantística face à adoção destes instrumentos de inteligência artificial e que não pode aqui ser negligenciada, ainda que admitindo a perda de eficiência administrativa conseguida por via destes sistemas inteligentes. Por isso, a primeira premissa a sufragar concebe-se na necessidade de adotar um sistema fiscal *inteligente* assente numa natureza *mista* ou *assistencial*, dispensando-se, neste momento atual, a adoção por modelos *plenamente autónomos*.

Como tivemos já ocasião de referir, o primeiro dos argumentos a chamar a convocar prende-se inelutavelmente pela necessidade que os dados pessoais assumem no atual sistema

---

BOIX PALOP, “Los Algoritmos son Reglamentos: La Necesidad de Extender las Garantías Propias de las Normas Reglamentarias a los Programas Empleados por la Administración para la Adopción de Decisiones”, in *Revista de Derecho Público: Teoría y Método - Vol. 1*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2020, p.227.

de gestão fiscal. Tal como temos vindo a sufragar ao longo desta investigação, um sistema de gestão fiscal privatizado e cuja atuação dos contribuintes se desenvolve perante uma aura de certa "desconfiança" na veracidade das riquezas declaradas<sup>214</sup>, traduz a necessidade de adotar instrumentos garantísticos que permitam monitorizar a sua real capacidade económica<sup>215</sup>. Este considerando ganha ainda maior importância quando aferido segundo uma ótica de gestão do sistema fiscal artificialmente *inteligente*, pois a suscetibilidade de funcionamento destes instrumentos tecnológicos não pode deixar de garantir uma quantidade incessante desses dados pessoais, sem os quais não será admissível a sua implementação segundo um quadro de eficiência minimamente razoável.

A aptidão manifestada pelo facto do esquema de sistema de gestão fiscal *inteligente* se assumir como necessário numa ótica de eficiência funcional, traz-nos uma premissa inegável e que se expressa no seguinte: *os dados pessoais utilizados por parte dos serviços fiscais, independentemente da sua base funcional ser mais ou menos automatizada, são dotados de uma tutela jurídica por via do já aludido direito fundamental à autodeterminação informativa, enquanto corolário do princípio da dignidade da pessoa humana (cfr. artigos 26.º e 35.º da Constituição da República Portuguesa)*. O contribuinte emerge perante a Administração Tributária na posição de sujeito relevante para o Direito e como pedra angular da relação jurídica instituída, pelo que, a sua esfera de interesses é juridicamente tutelada exigindo-se assim uma qualificação que agrega em si a personificação da relação e a sua capacidade de participação democrática<sup>216</sup>. O advento do Estado de Direito e o respeito pela posição do sujeito no âmbito relação jurídica tributária materializa o respeito pelo mesmo e pelos seus direitos,

---

<sup>214</sup> Torna-se inegável referir que o artigo 75.º, da Lei Geral Tributária, o qual determina, no seu n.º 1, que "*presumem-se verdadeiras e de boa-fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal, sem prejuízo dos demais requisitos de que depende a dedutibilidade dos gastos*". Contudo, o seu n.º 2, acaba por determinar que esta presunção não se verifica em caso de omissões ou erros nas declarações ou quando o contribuinte não cumpra com as suas obrigações declarativas. Ora, apresenta-se uma presunção de boa-fé que, na prática, acaba por não se verificar nas situações em que exista uma conduta lesiva para os interesses do Estado, pelo que se torna necessário identificar estas omissões ou erros, as quais apenas são possíveis através da supervisão dos atos praticados pelos contribuintes.

<sup>215</sup> MARIA ODETE BATISTA DE OLIVEIRA, *O intercâmbio de informação tributária - Nova disciplina comunitária. Estado atual da prática administrativa. Contributos para uma maior significância deste instrumento*, Coimbra, Almedina, 2012.

<sup>216</sup> LUÍS CABRAL DE MONCADA, *Filosofia do Direito e do Estado, Vol. I*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2006, p.199.

impedindo atuações que contendam com a sua dignidade e com a sua posição enquanto elo matricial de qualquer relação jurídica estabelecida<sup>217</sup>.

O reflexo restritivo e limitativo destes princípios jurídico-constitucionais e dos direitos fundamentais (que serão oportunamente identificados e alvo de abordagem), exigem uma tutela garantística suficientemente densa e robusta - ainda que aferidas, parcialmente, segundo os demais interesses em jogo – que devem ser consideradas pelos poderes estaduais competentes. Contudo, não se pode admitir que a conservação plena dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes se deva perspetivar mediante a sua preservação plena que frustre os interesses estaduais e a desconformidade com o próprio ordenamento jurídico. Numa visão de necessidade evolutiva, resulta evidente que, os meios administrativo-tributários clássicos se encontram anacrónicos em face do quadro de globalização e abertura de mercados operados em contexto internacional, razão pela qual, a consolidação de verdadeiros instrumentos de inteligência artificial se traduz numa necessidade premente e inelutável. Pela sua evidência, não podemos negligenciar que a necessidade de atuação massiva em tempo útil e segundo um quadro de grande escala, requer a convocação de verdadeiros arsenais interventivos que permitam colmatar as insuficiências existentes nos serviços administrativos, por isso a sua operatividade funcional e capacidade de racionalização dos meios disponíveis e a adequação dos métodos a utilizar torna-se uma evidência, face aos fenómenos patológicos existentes.

Importa compreender que, as posições assumidas não comportam uma prevalência entre os interesses e direitos que são colocados em jogo. Pelo contrário, a compreensão dos contribuintes importa a sua consideração enquanto elemento determinante e de ponderação na transmutação do sistema gestão do sistema fiscal assente em instrumentos de inteligência artificial. Por isto, as limitações desenvolvidas através dos direitos fundamentais e dos princípios jurídicos que erguem a ordem jurídica importam a constituição de verdadeiras ponderações que não podem ser negligenciadas. Isto porque, a adoção deste instrumento tecnológico, como é a inteligência artificial, acaba por constituir uma importante fonte de riscos que podem supor a intromissão na esfera jurídica dos sujeitos que são afetados por estas

---

<sup>217</sup> Afirma HUGO FLORES DA SILVA, que “o argumento da subjectivização da posição do contribuinte em decorrência da assunção Constitucional dos princípios da dignidade humana e do Estado de Direito não poderá, também, ser considerado para este efeito”. HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p.113.

decisões, colocando em prejuízo os princípios e os direitos fundamentais enformadores do Estado de Direito, nomeadamente, a assunção pelo princípio da dignidade da pessoa humana, ou pelos princípios fundamentais da atividade administrativa. A este complexo de restrições materiais se dá o nome de *ponderações de equilíbrio jurídico*, os quais se traduzem em importantes garantias, segundo o qual, considera-se que o legislador crie ou modifique o perímetro normativo-fiscal concreto, estabelecendo as balizas genéticas que devem de ser obedecidas, sob pena de inconstitucionalidade das normas *infraconstitucionais*.

Como corolário desta premissa, o GRUPO DE TRABALHO DO ARTIGO 29.<sup>o</sup><sup>218</sup>, tem vindo, expressamente, a considerar que, “*cada Estado-Membro deve ponderar a avaliação do impacto na privacidade, que assegure um tratamento adequado das garantias de proteção de dados e a aplicação de uma norma coerente aos acordos de cooperação fiscal por todos os países da UE*”. A caracterização de um sistema de gestão fiscal artificialmente “inteligente” acabará - como decorre dos próprios desenvolvimentos da Comissão Europeia - por ter na sua génese, um conjunto de premissas cuja teleologia aponta para uma dimensão garantística. Pese embora se reconheça a necessidade de instalação destes instrumentos inteligentes, veja-se que a Proposta de Regulamento sobre Inteligência Artificial da União Europeia pressupõe a necessidade de realização de avaliações de impacto, porquanto “*antes de colocarem sistemas de inteligência artificial de risco elevado no mercado da UE ou de os, porém em serviço, os fornecedores terão de os sujeitar a uma avaliação da conformidade. A ponderação jurídica na implementação destes sistemas inteligentes permitir-lhes-á demonstrar se os instrumentos cumprem os requisitos obrigatórios para uma inteligência artificial fiável face aos direitos fundamentais que são colocados em jogo (por exemplo, qualidade dos dados, disponibilidade de documentação e rastreabilidade, transparência, supervisão humana, exatidão e solidez). Se os sistemas ou os respetivos objetivos forem, substancialmente, alterados, a avaliação terá de ser repetida*”<sup>219</sup>.

---

<sup>218</sup> GRUPO DE TRABALHO DO ARTIGO 29.<sup>o</sup>, *Orientações para os Estados-Membros sobre os critérios para assegurar o cumprimento dos requisitos de proteção de dados no contexto do intercâmbio automático de dados pessoais para fins fiscais*, Bruxelas, 2015, p.9, disponível em [http://ec.europa.eu/justice/data-protection/index\\_pt.htm](http://ec.europa.eu/justice/data-protection/index_pt.htm), consultado em 06/08/2021

<sup>219</sup> COMISSÃO EUROPEIA, *Novas regras para a inteligência artificial – Perguntas e respostas*, Bruxelas, 2021, p.3, disponível em [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/PT/qanda\\_21\\_1683](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/PT/qanda_21_1683), consultado em 30/07/2021.

Trata-se, assim, de um desenvolvimento cuidado e que deve respeitar os direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, pois o natural desenvolvimento da sociedade deve ser acompanhado da evolução do Direito e, também, dos órgãos administrativos e dos procedimentos inerentes à sua atuação, mas tal não poderá ser conseguido com desrespeito pelos direitos e expectativas dos contribuintes. A estrutura a adotar, deverá levar em conta a necessidade de supervisão humana na atuação da inteligência artificial, a qual assumirá uma importância capital na gestão do sistema fiscal, permitindo assim, que o poder decisório se mantenha na esfera jurídica da administração controlada pelos recursos humanos legalmente competentes. O poder de supervisão e de controlo, revê-se assim, na capacidade de influência decisória, pelo que a atuação da inteligência artificial reduz-se a um mero instrumento de racionalização dos meios disponíveis. De qualquer modo, deve-se reconhecer a sua importância enquanto instrumento ao serviço dos poderes estaduais, pelo que apenas será admissível segundo um quadro de compromisso e equilíbrio pelos interesses financeiros do Estado e os direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes.

A subordinação da atuação procedimental mecanizada e automatizada face ao homem e à sua matricialidade perante um Estado de Direito<sup>220</sup>, pressupõe uma clara demonstração que a busca pela eficiência na gestão do sistema fiscal, face aos novos desafios e problemáticas existentes, deve respeitar os critérios de risco que se apresentam inultrapassáveis num Estado de Direito, pelo que atendendo às perigosidades que possam advir da implementação de *modelos plenos* (desconhecimento das implicações ou mesmo atuações lesivas e desproporcionais), será de assumir que deve ser atendida, face ao atual estado da arte, a implementação de sistemas *mistos* ou *auxiliares* que permitam identificar os riscos e intervir na sua mitigação para efeitos de garantia das esferas jurídicas dos contribuintes visados. Da mesma forma, a necessidade de instrumentos de avaliação de impacto prévias à implementação de sistemas inteligentes e automatizados revela-se um argumento que sustenta esta opinião na identificação dos problemas que possam advir do tratamento dos dados pessoais e da integração daqueles, bem como a necessidade de intervenção humana desejada

---

<sup>220</sup> Neste contexto, não podemos deixar de convocar o disposto no artigo 22.º do Regulamento Geral de Proteção de Dados, designadamente no que diz respeito à imposição normativa de intervenção humana, aquando da utilização de instrumentos de tratamento de dados pessoais e de proliferação de decisões automatizadas.

e querida enquanto elemento crucial na fase decisória destes instrumentos inteligentes<sup>221</sup>. É, de facto, este o reconhecimento dado pelo legislador ordinário, pois veja-se que em sede de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, a recolha dos dados para submissão (semi)automática da declaração anual de rendimentos não é um ato que se considere válido sem a prévia confirmação por parte do sujeito passivo (cfr. artigo 58.º-A do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares). Apenas em caso de omissão, se considerará como uma conduta assertiva de confirmação tácita que lhe dará valor jurídico, mas, pelo exposto, a *ratio legis* denota uma clara necessidade de intervenção humana para que a mesma se considere válida e juridicamente vinculativa, não se constituindo assim, como um ato de natureza automatizada que dispense *ab initio* a declaração do contribuinte.

Dito isto, importa ter em consideração que, se o *poder de gerir o sistema fiscal de forma totalmente automatizada é uma realidade (presente e) futura*, os direitos e os interesses legalmente protegidos dos contribuintes são materialmente um limite e uma garantia que se materializam enquanto instrumentos dimensionados ao nível de ponderação e de limitação dos poderes estaduais na modelação do sistema de gestão fiscal<sup>222</sup>. As linhas de conduta pretendidas por aquelas devem conviver com os interesses estaduais que se colocam em causa e que não pode aqui ser frustrados, sob pena de impraticabilidade e de frustração dos deveres constitucionais a que o Estado está constitucionalmente vinculado. As exigências e interesses que são colocados em jogo obrigam à manutenção de um equilíbrio e de um compromisso que se perspetivem como equitativos, procurando, neste caso, a lógica de coerência entre os citados normativos e que deve ser mantida através da adoção por sistemas *semiplenos* ou *assistenciais*. Estes contêm espaços de equilíbrios entre as vantagens dos sistemas de inteligência artificial e a salvaguarda pelos direitos dos contribuintes, conseguindo-se assim o ansiado equilíbrio para que sejam criadas as medidas jurídicas necessárias à concretização dos interesses contrapostos, de modo a assegurar que da convivência dos núcleos mencionados não resulte uma quebra da coerência da lógica sistemática que se exige numa ordem jurídica e, conseqüentemente, o combate e prevenção contra fenómenos patológicos desenvolvidos na relação jurídica tributária. Consegue-se, assim, alcançar certos

---

<sup>221</sup> Cfr. artigo 35.º, n.º 3, alínea a) *ex vi* artigo 22.º do Regulamento Geral de Proteção de Dados.

<sup>222</sup> DIOGO LEITE DE CAMPOS, HÉLIO SILVIO OURÉM CAMPOS, "Dignidade da pessoa e impostos", *in Estudos em Homenagem ao professor Doutor António Carlos dos Santos*, Coimbra, Almedina, 2021, pp.57-84.

benefícios segundo um quadro eco regulatório, sem perder de vista a unicidade e a harmonia da ordem jurídica fiscal, enquanto perspetivada na dignidade da pessoa humana e na salvaguarda dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes<sup>223</sup>.

## 6. O equilíbrio funcional num sistema de gestão fiscal artificialmente "inteligente"

### 6.1. Enquadramento analítico

A simples verificação de um conjunto de factores (jurídicos, estruturais, sociais e/ou políticos) ponderativos e cujo âmbito aplicativo contende, fortemente, com o fenómeno de automatização do sistema de gestão fiscal enriquecido pelos canais de comunicação de dados pessoais, não será, por si só, suscetível de garantir a sua qualificação enquanto sistema de gestão fiscal que garanta uma plena ponderação dos vários valores e factores que se mostrem relevantes segundo um quadro de Estado de Direito. Porquanto, para além da estrutura ponderativa na qual devem assentar os critérios jurídicos de transmutação de um sistema fiscal tradicional, exige-se um estudo sobre as estruturas de um agregado, tendencialmente, sistemático e completo de fundamentos externos e formais, a fim de dar cumprimento ao desenvolvimento pretendido de um sistema de gestão fiscal artificialmente "*inteligente*".

---

<sup>223</sup> A generalidade dos Estados - cujos alicerces são constituídos por importantes valores axiológicos como o do respeito pelo Estado de Direito Democrático, pela dignidade da pessoa humana e pelo princípio da igualdade – tem vindo a implementar estes instrumentos de inteligência artificial segundo um quadro de razoabilidade e equilíbrio. Ou seja, quando implementados na sua plenitude, acabam por corresponder a uma importante fonte de litigiosidade que confrontam e chocam diretamente com estes princípios enformadores do Estado de Direito. Por este motivo, uma das importantes restrições adotadas pela Comissão Europeia e pelo Parlamento Europeu na sua proposta de regulamentação dos sistemas de inteligência artificial consagra expressamente que estão proibidas as seguintes práticas de inteligência artificial: a colocação no mercado, a colocação em serviço ou a utilização de sistemas de inteligência artificial por autoridades públicas ou em seu nome para efeitos de avaliação ou classificação da credibilidade de pessoas singulares durante um certo período com base no seu comportamento social ou em características de personalidade ou pessoais, conhecidas ou previsíveis, em que a classificação social conduz a uma das seguintes situações ou a ambas: i) tratamento prejudicial ou desfavorável de certas pessoas singulares ou grupos inteiros das mesmas em contextos sociais não relacionados com os contextos nos quais os dados foram originalmente gerados ou recolhidos; ii) tratamento prejudicial ou desfavorável de certas pessoas singulares ou grupos inteiros das mesmas que é injustificado e desproporcionado face ao seu comportamento social ou à gravidade do mesmo. Proposta de Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho, COM(2021), da Comissão Europeia, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0206&from=EN>, consultado em 06/08/2021.

O procedimento clássico de aplicação das normas fiscais acaba por se revelar como uma importante técnica enraizada na própria administração e que se traduz, nas medidas e nas práticas administrativas comuns e reconhecidas, normativamente, de atividade funcional da Administração Tributária. A própria Convenção Modelo da OCDE sobre Dupla Tributação acaba por delimitar uma importante restrição em matéria de intercâmbio de informação de dados tributários, nomeadamente, quando exista violação das práticas administrativas comuns. Nas palavras de MARIA ODETE MACHADO<sup>224</sup>, estas não são mais que “*o conjunto de regras e procedimentos que habitualmente ocorrem nas auditorias tributárias, e onde cabem as instruções administrativas acima excluídas do conceito de legislação e as medidas administrativas consideradas como indispensáveis para a obtenção da informação objeto de cada intercâmbio*”. Por isso, e transportando este entendimento para o caso em estudo, a transformação de um sistema de gestão fiscal não pode comportar uma renúncia total às estruturas e às práticas administrativas comuns e tradicionais que conformem o funcionamento da Administração Tributária<sup>225</sup>.

Sem prejuízo de a adoção de modelos de gestão do sistema fiscal baseados na inteligência artificial comportarem uma multiplicidade de benefícios que não podem ser negligenciados e que já aqui se identificaram, a verdade é que, a sua implementação não compreende uma desoneração dos agentes e funcionários da Administração Tributária. Ou seja, estes continuam investidos no dever de salvaguarda e garante dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, pelo que não existe, tecnicamente, uma desresponsabilização ou substituição completa destes, nem tampouco uma modificação ou alteração dos procedimentos que compreendem a gestão do sistema fiscal. Por isso, a funcionalização da inteligência artificial ao propósito principal de arrecadação de receita fiscal, não pode, assim, perder de vista a preservação ou promoção das estruturas administrativas e

---

<sup>224</sup> MARIA ODETE BATISTA DE OLVEIRA, *O intercâmbio de informação tributária - Nova disciplina comunitária. Estado atual da prática administrativa. Contributos para uma maior significância deste instrumento*, Coimbra, Almedina, 2012, p.178.

<sup>225</sup> O processo de reformulação da atividade funcional terá sempre como limite a necessária prossecução do interesse público e da aplicabilidade das normas por parte dos agentes e funcionários da Administração Tributária. PEDRO COSTA GONÇALVES, *Entidades Privadas com Poderes Públicos*, Coimbra, Almedina, 2008, p.160.



às práticas comuns que se alicerçam enquanto procedimentos comuns bem enraizados, num espaço cronológico-temporal considerável e sob a égide de vinculatividade jurídica<sup>226</sup>.

## 6.2. A burocracia administrativa e as medidas e práticas administrativas

Ao admitirmos uma necessidade de ponderação estrutural na transmutação do sistema de gestão fiscal, não podemos deixar de convocar a estrutura clássica que rodeia a atividade funcional da administração, designadamente, no que diz respeito aos sistemas burocráticos de base eminentemente documental, processos internos altamente complexos e hierarquizados e parcos em instrumentos automatizados<sup>227</sup>. Por isto, o advento de um sistema de gestão fiscal assente em estruturas inteligentes e de fluxos massivos de dados pessoais opera mediante uma importante reforma estrutural que se mostra integradora de um conjunto de novas tecnologias que, conseqüentemente, altera o paradigma clássico existente<sup>228</sup>.

---

<sup>226</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, “O Princípio da Legalidade Fiscal e os Actuais Desafios da Tributação”, in *Boletim da Faculdade de Direito*, Volume Comemorativo, Coimbra, Universidade de Coimbra, 2003, p.1008; AMÉRICO FERNANDO BRÁS CARLOS, *Impostos, Teoria Geral*, Coimbra, Almedina, 2010, pp.162-163; NUNO DE SÁ GOMES; *Lições de Direito Fiscal – Vol.II*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º134, Centro de Estudos Fiscais, Direção-Geral das Contribuições e Imposto, Ministério das Finanças, pp.151-153; FERNANDO PEÑA ÁLVAREZ, “Principios de la Imposición en una economía abierta”, in *Manual de Fiscalidad Internacional, Vol. I*, 3ª Edición, Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de Hacienda Pública, pp.68-70.

<sup>227</sup> “Frente a la avanzada de la digitalización e incluso del uso de IA por parte de las Administraciones Tributarias, los derechos y las garantías de los contribuyentes no pueden quedar al margen de un desarrollo tecnológico, el cual debe ser: adecuado, sustentable, sostenible, progresivo, amigables y razonable, asegurándose la transparencia de un sistema tributario justo y equitativo dentro de una relación jurídica tributaria digitalizada o incluso puramente digital”. ADOLFO. IRIARTE YANICELLI, “La Automatización Inteligente Supervisada en los Procesos de Recaudación Tributaria: A Propósito de La Ejecución Fiscal O Vía De Apremio”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021, p.270; FERNANDO SERRANO ANTÓN, *Fiscalidad e Inteligencia Artificial: Administración Tributaria y Contribuyentes en la era digital*, Thomson Reuters Aranzadi, 2020, pp.54 e seguintes.

<sup>228</sup> “Efetivamente, como administração clássica, a burocracia fora implantada na Europa no final do século XIX, em seus principais países. Nos Estados Unidos da América, no começo do século XX. No Brasil, em meados do mesmo século. O surgimento do capitalismo industrial e das democracias parlamentares revelaram-se incompatíveis com o modelo de administração patrimonialista das monarquias absolutas. A burocracia apresentava-se, assim, como modelo para superação do patrimonialismo e propunha a separação entre o patrimônio público e o privado”. MARIA MARLY FONTENELE, *A Influência dos Modelos Administrativos sobre os Valores Organizacionais: Os Casos das Secretarias de Estado da Fazenda e do Planejamento e Gestão do Ceará*, Tese Doutorado, Universidade de Lisboa, 2021, p.81. “Em primeiro lugar, é incontestável que todas as reformas têm por ambição controlar as despesas públicas. Em segundo lugar, a modernização administrativa tem implicado a adopção de técnicas e processos de gestão empresarial”. J.A. OLIVEIRA ROCHA, *O Modelo Pós-Burocrático: A Reforma da Administração Pública à Luz da Experiência Internacional Recente*, Fórum 2000: Reforma do Estado e Administração Gestonária. Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 3-4 julho

O enraizamento deste tradicionalismo e deste enxerto burocrático encontra ramificações em teia e cujos desenvolvimentos, se expressam em vários aspetos. Não falamos numa burocracia de simples análise documental ou factual, mas sim numa burocracia procedimental, adjetivamente complexa, em que a tramitação é extremadamente morosa e ramificada por vários departamentos e divisões administrativas, levando, muitas vezes, a omissões na prática dos atos devidos. Veja-se que o próprio legislador admitiu esta morosidade atendendo ao excessivo carácter burocrático da administração, pois numa ordem jurídica onde a Administração Pública está veiculada ao dever de pronúncia<sup>229</sup>, dispõe o artigo 57.º, n.º 5 da Lei Geral Tributária que “*sem prejuízo do princípio da celeridade e diligência, o incumprimento do prazo referido no n.º 1 [quatro meses], contado a partir da entrada da petição do contribuinte no serviço competente da administração tributária, faz presumir o seu indeferimento para efeitos de recurso hierárquico, recurso contencioso ou impugnação judicial*”. Ou seja, o excesso burocrático em que assenta todo o procedimento tributário – bem como toda a atividade funcional da Administração Tributária - é uma prática administrativa enraizada na sociedade e na própria Administração Pública, o qual, por questões culturais e de preparação dos agentes e funcionários, deve servir como ponderação estrutural na implementação de sistemas de inteligência artificial. A alta complexidade e o tradicionalismo existentes não podem ser apagados ou olvidados perante um período temporal que não se pode desconsiderar, pelo que implementar sistemas que quebram abruptamente as medidas e práticas administrativas comuns, deverá servir como fundamento que deve ser ponderado.

Certo será afirmar que, os sistemas de inteligência artificial permitirão ultrapassar esta burocracia excessiva, já que as características de celeridade e eficiência que pautam o seu funcionamento permitem ultrapassar as barreiras existentes, facilitando o cumprimento das obrigações por parte dos sujeitos da relação jurídica constituída<sup>230</sup>. Por isso, a adoção destes

---

de 2000, disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/2910/3/0%20Modelo%20Pos-Burocratico.pdf>, consultado a 10/07/2021.

<sup>229</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, pp.124 e seguintes.

<sup>230</sup> “*El empleo de la informática en la actividad administrativa, especialmente en la tributaria, supone importantes posibilidades tanto desde el punto de vista de la Administración, al permitir una mejor y más eficiente gestión tributaria, como desde la óptica de la mejor satisfacción de los derechos e intereses del ciudadano, toda vez que a éstos se les facilitaría enormemente el cumplimiento de los deberes formales*”. MIRIAM COLMENARES DE EIGAZA, MARIA ELENA ARMAS A., *Las nuevas tecnologías en las administraciones tributarias*, Telematique 6.3, 2010, p.87; JOSÉ ORTIZ LIÑÁN, *Derecho y Garantías del Contribuyente ante la utilización por la*

sistemas de inteligência artificial cujo aplicativo se revela numa atuação mássica pressupõe um importante fundamento de ponderação estrutural que permitirá vocacionar e reorganizar a administração segundo critérios de eficiência e de razoabilidade para concretização do interesse público<sup>231</sup>. Ciente disto, o legislador consagra, expressamente, a relevância dos atos eletrónicos enquanto atos emanados pela Administração Tributária, designadamente, quando prescreve o artigo 60.º-A da Lei Geral Tributária, a possibilidade de utilização das novas tecnologias para os mais diversos atos de gestão tributária, quer pelos contribuintes, quer pelos agentes e funcionários da Administração Tributária<sup>232</sup>. Por isso, afirmam ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS e CLOTILDE CELORICO PALMA<sup>233</sup>, que “*a relação entre os contribuintes e a Administração Tributária passou, cada vez mais, a processar-se por via eletrónica, sendo os dados recebidos tratados a esse nível, com recurso a sistemas cada vez mais sofisticados*”. Os recursos tecnológicos servem assim ao propósito de simplificação procedimental, mas a sua importância ao domínio de aplicação das normas fiscais não pode ser feita de modo a abalar profundamente os alicerces procedimentais existentes, pois fazê-lo seria admitir a disrupção do sistema jurídico-administrativo vigente e a consequente quebra funcional da administração. Uma reforma, de qualquer índole, pressupõe um *timing* e preparação, tipicamente, satisfatória para que seja possível uma preparação, suficientemente, aceitável, segura e equilibrada. Daí que, se invoque a segurança jurídica e a proibição da prolação legislativa explosiva enquanto factores de instabilidade no tecido normativo-adjetivo, que comporte um profundo abalo nos

---

*Hacienda Pública de sus datos personales*, Editorial Camares, Granada, 2003, p.1; ALBERTO ANGULO CASCÁN, *La Administración fiscal eletrónica*, Madrid, Marcial Pons, 2004, pp.22-23.

<sup>231</sup> Falamos de medidas que foram desde a reorganização burocrática dos serviços e da atribuição de atividades a setores concretos mais especializados, até às mais recentes como, a implementação dos serviços de digitalização e de realização das atividades funcionais, através dos meios de tecnológicos e informatizados que permitem uma desmaterialização dos atos e dos procedimentos administrativos. OCDE, *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*, Paris, OECD, 2020, disponível em <http://www.oecd.org/tax/forum-on-tax-administration/publications-and-products/tax-administration-3-0-the-digital-transformationoftaxadministration.htm>, consultado em 31/07/2021.

<sup>232</sup> Este novo paradigma de simplificação e informatização veio influir nas relações jurídico-fiscais instituídas, alterando, entre outros aspetos, a própria forma de cumprimento das obrigações acessórias – destacamos, a título meramente exemplificativo, a forma como, exclusivamente de modo eletrónico, devem ser emitidas e entregues as faturas a que dizem respeito a alínea a) do n.º1 do artigo 115.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, situação em que a utilização de meios eletrónicos para a referida finalidade permite simplificar e diminuir os custos de cumprimento das obrigações fiscais pelos contribuintes, bem como maximizar as vantagens da utilização das tecnologias da informação.

<sup>233</sup> ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, CLOTILDE CELORICO PALMA, “A Administração Tributária e os sistemas de informação – entre transparência e proteção do sigilo fiscal”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Coimbra, Ano 5, n.º4, inverno, 2013, p.147.

alicerces funcionais e procedimentais da administração, sob pena de cairmos no caos total que frustre os interesses do Estado e, também, dos contribuintes.<sup>234</sup>

Atento o exposto, a implementação da inteligência artificial acaba por comportar um factor que subsidia uma ponderação para concretizar o ideal de desburocratização da Administração Pública, pois é, efetivamente, um dos desideratos mais prementes das novas tecnologias. Com a modernização da Administração Pública são atingidos desideratos conhecidos como a aproximação da administração aos cidadãos, a sua implicação na participação das decisões, a desburocratização dos procedimentos, a adoção de procedimentos mais céleres e simples com uma maior transparência<sup>235</sup>. A transformação digital da Administração Pública - *maxime* da Administração Tributária - compreende um factor que visa a aproximação de uma administração mais eficiente e transparente, numa matéria tão sensível como a área tributária, pelo que a adoção destes instrumentos acaba por comportar uma ponderação que não pode ser negligenciada e olvidada no atual quadro de transmutação de uma administração com alguns rasgos tecnológicos para uma administração tendencialmente baseada em instrumentos de inteligência artificial.

### 6.3. Os riscos e as perigosidades funcionais

Como já tivemos oportunidade de referir ao longo de todo este trabalho, os desenvolvimentos dos sistemas de inteligência artificial comportam, importantes perigosidades e riscos, designadamente no que diz respeito aos direitos, liberdades e garantias dos contribuintes.

---

<sup>234</sup> “Os problemas e as dificuldades começam a surgir com a ampliação contínua do ordenamento e particularmente quando o acréscimo de normas se transforma em multiplicação, e a pluralidade dá lugar a um fenómeno de inflação legislativa ou ‘explosão legal’ motivada por razões mais ou menos legítimas, que podem ir desde a tentativa de acompanhamento do progresso social e técnico, à transposição de norma não interna, às motivações no sentido de agradar a grupos ou de ‘despachar’ assuntos em períodos transitórios ou de fins de mandato (*midnight regulations*)”. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança*, 2010, p.7, disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/35602/3/Patologias%20normativas%20e%20proteção%20da%20confiança.pdf>, consultado em 20/12/2021.

<sup>235</sup> CARLOS CÉSAR SOUSA CINTRA, IVONE ROSANA FEDEL, “Desburocratização: Impactos Na Informatização E Celeridade Do Serviço Público”, in *Revista de Direito Administrativo e Gestão Pública*, Vol. 5, n.º2, Jul/Dez. Belém, 2019, p.55-75.

Atende-se, essencialmente, a três importantes focos de perigosidade que podemos identificar e que devem servir como fonte de ponderação e de cuidado no momento de reformulação do sistema de gestão fiscal:

- i/* Em primeiro lugar, a integração destes sistemas inteligentes no domínio de aplicação dos impostos comporta um conjunto enorme de dados pessoais. Consequentemente, o acesso a este volume de dados pessoais contende fortemente com os direitos fundamentais à privacidade e à autodeterminação informativa dos contribuintes. Um sistema de gestão fiscal "*inteligente*" que integre na sua esfera funcional este volume de dados pessoais admite uma perigosidade assente no valor humano, designadamente na perigosidade da "coisificação" do contribuinte relativamente à relação estabelecida com o Estado (utilizando os sistemas inteligentes na relação jurídica tributária). O moralismo e a eticidade da relação entre o Estado (maquinal) e o contribuinte pode ver-se fortemente comprometido se considerarmos que as ponderações humanas e jurídicas dos contribuintes são prescindíveis em prol de sistemas puramente mecanizados e objetivos, onde a sua atuação é baseada na concretização dos algoritmos pré-programados, e consequentemente nos propósitos estaduais de arrecadação de receita;
- ii/* Em segundo lugar, entre os riscos e perigosidades, como referimos, devem ser apontados aqueles que inicialmente tenham em consideração a recolha massiva de dados pessoais. Um sistema de gestão fiscal artificialmente "*inteligente*" carece de um acervo informacional enorme, pelo que a integração de grandes canais de comunicação (por via dos contribuintes, de terceiros ou de outros Estados) pode resultar numa fonte de litigiosidade que contende fortemente com os mencionados direitos fundamentais da privacidade e da autodeterminação informacional. Por outro lado, o armazenamento de um grande volume de dados pessoais, bem como um tratamento indiferenciado destes, e, até, em matéria de comércio e proteção de segredos empresariais, traduz um importante risco face à eventual ingerência de terceiros. A construção de "bases de dados" comporta riscos em matéria de segurança, os

quais devem ser tidos em consideração na instituição de um sistema de gestão fiscal “*inteligente*”;

- iii)* Por outro último, e num plano mais avançado, não podemos deixar de referir que um sistema de gestão fiscal “*inteligente*” é baseado em algoritmos que podem ser desenvolvidos constantemente, pelo que o perigo e riscos que derivam da formação de “decisões sobre decisões” pode originar um problema de sequela quanto à decisão prejudicial. Daí que se afirme que as estruturas funcionais a implementar enquanto suportes de apoio na adoção por sistemas inteligentes (canais de comunicação, de recolha massiva de dados pessoais e de tratamento indiferenciados destes) podem apontar para uma certa preponderância dos interesses estaduais em detrimento da posição dos contribuintes.

\*\*\*

As perigosidades que conseqüentemente originem distorções e fortes riscos para os bens e valores jurídicos integrados num sistema jurídico, devem servir de ponderação para modelar um sistema de gestão fiscal que integre estes instrumentos inteligentes. Estes factores que podem ser compreendidos, enquanto elementos de ponderação e enquanto limites estruturais na adoção de sistemas de inteligência artificial, acabam por servir de base à estruturação do sistema de gestão fiscal. Um sistema de gestão fiscal inteligente, não é um aglomerado de normas que se traduzam numa medida simpática para os contribuintes, pelo contrário, estamos em presença de uma estrutura genericamente odiosa e que, intuitivamente, suscita antipatia, pois a sua modelação reconhece medidas ablativas e restritivas de direitos pelo que resulta, genericamente, numa importante fonte de litigiosidade<sup>236</sup>. Se o enfoque odioso

---

<sup>236</sup> “Para o comum dos cidadãos, a simples referência a termos ou expressões como ‘fisco’, ‘administração fiscal’, ‘administração tributária’ ou ‘finanças’ (...) implica logo um mal-estar e uma carga valorativa negativa que remete para conseqüências desagradáveis e que se querem evitar. E existem razões para que assim seja, pois frequentemente quando se está a pensar nos mesmos, pensa-se em pagamentos elevados de tributos, juros e coimas, em penhoras de salários, em inspeções a estabelecimentos e empresas, em apreensões de mercadorias ou documentos, em acessos abusivos a dados bancários ou a registos informáticos, em burocracias incompreensíveis e em má vontade e intransigência por parte de funcionários. Acrescem as queixas relativas e atitudes de falta de colaboração, de arrogância, de insensibilidade e de desumanidade ou, pura e simplesmente, de desrespeito”. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Contributo para uma visão mais humanizada do fisco*, 2018, p.1, disponível em

se justifica, é ponto assente que, a sua implementação não pode deixar de convocar a ponderação prévia de factores como a autonomia que a administração inteligente vai assumindo para si na prática dos atos de gestão do sistema fiscal.

O reforço dos poderes que vão sendo concentrados pela inteligência artificial, constitui uma consequência necessária num quadro de procura pela eficiência administrativa e da capacidade contributiva. Ou seja, estando em causa um espectro funcional tão amplo e com recurso a instrumentos autónomos – podendo o homem ser dispensado do controlo ou intervenção necessária na prática de grande parte dos atos - pode existir um perigo de perda de controlo sobre a atuação por parte destes sistemas inteligentes. Com efeito, o autocontrolo que é deixado aos próprios sistemas inteligentes decorre diretamente da sua autonomia funcional de autoaprendizagem. Apesar de considerado uma ideia utópica, a verdade é quem não estamos perante um perigo fantasioso ou meramente artificial, já que a sua compreensão é colocada em causa, através da problemática da *caixa negra* ou *blackbox*, enquanto corolários de um sistema baseado em modelos mais completos e plenos.

Os riscos que comportam as diferentes formas de implementação da inteligência artificial, no domínio de aplicação das normas fiscais, decorrem numa panóplia de perigosidades que não podem, assim, ser negligenciadas enquanto factores de ponderação estrutural. Por isso, aos específicos interesses funcionais positivistas - reconduzidos por via de forma, mais ou menos direta, pelo interesse público - não se pode deixar de fazer referência à necessidade de implementação estrutural, segundo métodos prévios que permitam identificar os riscos e as perigosidades que poderão advir da sua implementação. Compreendendo as principais perigosidades e riscos nas problemáticas relacionadas com a aprendizagem das decisões e dos atos praticados, da forma como estes são documentados, bem como o desenvolvimento e o aparecimento de novos riscos que podem advir desta aprendizagem automática, não podemos negligenciar que esta é uma das características que se revela de maior acuidade, relativamente à necessidade de ponderação estrutural. Com efeito, a necessidade de ponderação estrutural passará pela necessidade de identificar estes riscos e

---

<https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/59866/1/Visão%20humanizada%20fisco.pdf>, *Idem*, *A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do fisco)*, disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/61950/1/AT%20odiosa.pdf>, ambos consultados em 23/12/2021.

adotar as soluções adequadas e pertinentes que, se considerem genericamente necessárias que permitam a mitigação destes riscos e, conseqüentemente, a coerência de um sistema de gestão fiscal modelado segundo os interesses dos intervenientes.

Atenta a referida ponderação estrutural, compreende-se que a posição jurídica dos contribuintes resulte, inelutavelmente, indisponível perante um quadro estrutural de aplicação das normas fiscais por parte da administração. Aquela não poderá abdicar da salvaguarda destes direitos, pelo que a solução passará pelo referido sistema de gestão de riscos, *o qual consiste num processo contínuo, executado ao longo de todo o ciclo de vida de um sistema de inteligência artificial de risco elevado e que compreenderá a identificação e análise dos riscos conhecidos e previsíveis associados a cada sistema de inteligência artificial*. Através deste sistema de gestão de riscos será possível obter uma estimativa e uma avaliação dos riscos, de forma contínua e constante, que permitirá identificar o cumprimento das estruturas funcionais e procedimentais por parte do sistema de inteligência artificial de risco elevado, de modo a controlar se o mesmo é usado em conformidade com a sua finalidade prevista e apresentando as situações e condições de utilização indevida razoavelmente previsíveis e a avaliação de outros riscos que possam surgir. Esta necessidade de ponderação estrutural acaba por ser admitida implicitamente na implementação de sistemas de inteligência artificial de alto risco, pois conforme consagra a proposta de Regulamento sobre Inteligência Artificial da União Europeia, *“antes de colocarem sistemas de inteligência artificial de risco elevado no mercado da UE ou de os porem em serviço, os fornecedores terão de os sujeitar a uma avaliação da conformidade”*<sup>237</sup>.

Fica, assim, excluída a possibilidade de a Administração Tributária assentir a implementação de sistemas de inteligência artificial que estruturalmente comportem riscos e perigosidades para os obrigados tributários. Pela mesma ordem de razões, as posições jurídicas, ativas e passivas, que integram a relação jurídica tributária não são renunciáveis e prescindíveis, pelo que sempre que não seja possível garantir uma plena proteção dos direitos e interesses legalmente protegidos, a adoção do sistema de inteligência artificial automatizados será uma realidade utópica que não pode ser admissível num quadro de Estado de Direito.

---

<sup>237</sup> Proposta de Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho, COM(2021), da Comissão Europeia, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0206&from=EN>, consultado em 06/08/2021.



Numa ordem jurídica assente em estruturas e alicerces apoiados na dignidade da pessoa humana, o controlo e os riscos associados e que se repercutem na esfera jurídica dos obrigados tributários visados é uma realidade inegável e imperativa, pelo que adotar instrumentos que previamente possam determinar a identificação de um complexo de prejuízos cuja reparação poderá ser dificilmente atingida será uma atuação inadmissível.

Resulta inequívoco que as perigosidades e os riscos que podem advir da implementação destes sistemas inteligentes constituem um importante limite na reformulação da atividade funcional do sistema fiscal, comportando uma relevante ponderação que deve em considerada previamente à sua adoção, pois num quadro de Estado de Direito não pode o legislador - ainda que em prol de interesses legítimos como é o dever de contribuir para a manutenção do sistema fiscal – dispor das posições jurídicas dos sujeitos que integram a relação jurídica tributária, devendo adotar um sistema assente num quadro de equilíbrio e de ponderação pelo respeito dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes.

## CAPÍTULO IV

### AS TÉCNICAS E MEDIDAS DA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ARTIFICIALMENTE “INTELIGENTE”

#### 1. O redimensionamento das técnicas e medidas administrativas da Administração Tributária artificialmente “*inteligente*”

##### 1.1. Ponto de partida

Quando falamos de uma *Administração Tributária artificialmente “inteligente”*, acabamos por nos referir aos redimensionamentos operados nas técnicas e nas práticas administrativas adotadas pela administração. Através desta introdução no cosmos funcional da Administração Tributária, esta vem sofrer os desenvolvimentos próprios da reformulação das medidas administrativas e das técnicas utilizadas por esta, movendo-se segundo uma digitalização e informatização suportada pelas novas tecnologias.

Neste sentido, os desenvolvimentos e os impactos que os sistemas de inteligência artificial têm sobre a Administração Tributária, e a forma como os mesmos se integram na sua atividade funcional e nas medidas e técnicas utilizadas, são variados, pelo que iremos proceder à sua análise, separadamente.

## 1.2.O redimensionamento interno (informativo) da Administração Tributária artificialmente “inteligente”

O redimensionamento interno da Administração Tributária *inteligente* sucede através de um conjunto de transformações, operadas sobre o funcionamento e sobre as práticas administrativas, tendo como propósito a superação de uma lógica funcional clássica e, eminentemente, manual e desenvolvendo-se para uma lógica mecanizada e automatizada. Trata-se, essencialmente, de reconhecer que o campo de redimensionamento interno tem sempre como referente a concretização das necessidades internas da administração e que pressupõe uma alteração da visão funcional em busca dos elementos e das exigências materiais necessárias para impor que a atividade funcional da administração seja movida por sistemas automatizados e mecanizados.

Em consequência, dir-se-á que o redimensionamento interno pressupõe a compreensão pelas necessidades primárias que a nova administração artificialmente “*inteligente*” exige, operando através de sucessivas reformas legislativas com o propósito de reestruturação dos mecanismos e instrumentos internos<sup>238</sup>. As medidas internas devem passar, primeiramente, pela implementação de grandes canais internos de transmissão de informação que permita à administração “inteligente” atuar em conformidade com os seus propósitos. Ou seja, a integração de sistemas inteligentes de análise massiva de informação e de atuação automatizada apenas pode ser garantida de forma eficiente se tiver na sua esfera um grande volume de informação sobre os contribuintes e as situações económicas.

A Administração Tributária deve ter na sua esfera um grande volume de dados e informações sobre os contribuintes e demais obrigados tributários, o(s) quia(s) te(ê)m como principal desígnio, averiguar a existência de eventuais situações económicas que sejam

---

<sup>238</sup> “Reconhecida, obviamente, a impossibilidade de uma reforma integral a curto prazo - face à heterogeneidade e amplitude do seu objecto e à carência por longo tempo, das estruturas, da cultura, e das mentalidades que são o condicionalismo basilar da sua efectiva realização e eficácia - dois vetores essenciais se apresentam como evidentes quanto ao objecto das ações que não poderão ser mais adiadas: o das realizações imediatas basilares da criação das estruturas orgânicas, culturais e operativas a médio e a longo prazo; e o da adequação à ordem constitucional do atual sistema tributário que terá naturalmente de vigorar durante grande parte do tempo indispensável para a implantação da ordem integral”. VITOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, 2002, p.122.

relevantes para efeitos de apuramento da real capacidade contributiva daqueles. Todavia, não basta o acesso descomunal a um volume de dados pessoais dos obrigados tributários. Exige-se que os mesmos sejam exatos e com a qualidade suficiente de modo a permitir retirar toda a informação e factos que os mesmos demonstram, a fim de poderem ser obtidas as conclusões sobre situações até então desconhecidas e que possam ser presumidas ou efetivamente verificadas<sup>239</sup>.

Em consequência com a ideia central referida, a instrumentalização da inteligência artificial apela à participação de todos os sujeitos na transmissão e cessão dos seus dados pessoais. Por conseguinte, estando fixada normativamente esta necessidade, pode facilmente compreender-se que, os sistemas tributários contemporâneos possuem um dos mais importantes sistemas de informação sobre as obrigações tributárias dos contribuintes e por essa via, um conjunto de dados sobre aspetos pessoais dos mesmos, motivo pelo qual, podemos concluir que a Administração Tributária possui um dos bancos de dados pessoais mais completo, vasto e importante das várias ordens jurídicas. Por isso, e como já tivemos ocasião de referir *supra*, esta reformulação procedimental e o recurso aos dados pessoais, são conseguidos através de vários procedimentos, designadamente: o procedimento de intercâmbio de informação tributária<sup>240</sup>; a obrigatoriedade de comunicação por parte das entidades financeiras<sup>241</sup>; a derrogação do sigilo bancário<sup>242</sup>; declarações dos próprios contribuintes; ou por via dos procedimentos de inspeção tributária com vista à fiscalização do cumprimento das obrigações tributária. A disponibilidade de informação oportuna e confiável é indispensável para efeitos de arrecadação das receitas fiscais, funcionando os sistemas de informação tributária como meios de implementação estratégica de recolha, tratamento e distribuição da informação requerida, elevando a disponibilidade dos dados relevantes para

---

<sup>239</sup> FERNANDO SERRANO ANTÓN, “Inteligencia artificial y Administración Tributaria. Especial referencia al procedimiento de inspección tributaria”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021, pp.156 e seguintes; J. BORJA TOMÉ, “El uso de la inteligencia artificial y el análisis de información en la Agencia Tributaria”, in “*Fiscalidad e inteligencia artificial: la Administración tributaria y el contribuyente en la era digital*”, Madrid, Thomson Reuters Aranzadi, 2019, p. 211.

<sup>240</sup> Artigo 26.º da Convenção Modelo da OCDE e que serviu de base a um grande conjunto de convenções em matéria de dupla tributação a que o Estado português está adstrito; procedimento de intercâmbio de informação tributária regulado no Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio

<sup>241</sup> Artigo 6.º n.º3 do Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio; artigo 63.º-A n.º1 da Lei Geral Tributária.

<sup>242</sup> Artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária e artigo 146.º-A do Código do Procedimento e Processo Tributário.

efeitos fiscais e permitindo assim a concretização dos interesses coletivos prosseguidos pela Administração Tributária<sup>243</sup>. É na suficiência e na qualidade dos mesmos que deve ser encontrado o ponto de partida para um redimensionamento eficiente, que permita o funcionamento e a operatividade da Administração Tributária inteligente e automatizada, segundo um quadro jurídico-abstrato válido e modelado para o total respeito pelos interesses dos intervenientes<sup>244</sup>.

A associação da inteligência artificial à Administração Tributária e, conseqüentemente, à necessidade dos dados pessoais conseguidos por via dos vários procedimentos de obtenção de informação tributária constitui uma simbiose determinante no processo de redimensionamento da atividade desta, convocando para si, a capacidade de respostas massivas às várias situações que são apresentadas de forma massificada, mas também, como possível instrumento para determinação de atividades de risco e de atuações ilícitas que desenvolvam a relação jurídica tributária, segundo um momento patológico que determine a erosão das bases tributáveis e a conseqüente sonegação de receita fiscal. Por isso, os dados e informações em que se baseiam estas atividades administrativo-tributárias devem ser suficientes e exatos, de tal modo que quer a falta de dados pessoais dos contribuintes ou a sua recolha ineficiente e/ou insuficiente, podem levar a atuações assimétricas e mesmo lesivas por parte da inteligência artificial.

---

<sup>243</sup> *El empleo de la informática en la actividad administrativa, especialmente en la tributaria, supone importantes posibilidades tanto desde el punto de vista de la Administración, al permitir una mejor y más eficiente gestión tributaria, como desde la óptica de la mejor satisfacción de los derechos e intereses del ciudadano, toda vez que a éstos se les facilitaría enormemente el cumplimiento de los deberes formales*. MIRIAM COLMENARES DE EIGAZA; MARIA ELENA ARMAS, *Las nuevas tecnologías en las administraciones tributarias*, Telematique 6.3, 2010, p.87. Sobre o papel das novas tecnologias no sistema tributário, refere TOMMASO EDOARDO FROSINI, que “*da un punto di vista del diritto costituzionale, le tecnologie determinano nuove forme di diritti di libertà che, laddove non codificate, possono essere incardinate e quindi riconosciute nell’alveo delle tradizionali libertà costituzionali*”. TOMMASO EDOARDO FROSINI, “Il diritto costituzionale di accesso a Internet”, in *Rivista AIC I*, 2011, p.2, disponível em [http://www.ctr.it/back\\_end/files\\_news/799.pdf](http://www.ctr.it/back_end/files_news/799.pdf), consultado a última vez em 3/08/2021; AMADEU GUERRA, *Informática e Tratamento de Dados Pessoais*, Lisboa, Vislis Editores, 1997, pp.16 e seguintes; MARIA EDUARDA GONÇALVES, *Direito da Informação, Novos Direitos e Formas de Regulação na Sociedade da Informação*, Coimbra, Almedina, 2003, p.17

<sup>244</sup> Afirram JORGE CAMPINO e NUNO MONTEIRO AMARO, que “a relevância é entendida como a qualidade que a informação tem de influenciar as decisões dos seus utilizadores. *A informação financeira é relevante quando tem valor preditivo, valor confirmativo, ou ambos. A materialidade está intimamente relacionada com a relevância, pois determina o ponto a partir do qual a informação passa a ser útil e suscetível de influenciar as decisões dos utilizadores (...)* As funções confirmativa e preditiva da informação estão interrelacionadas. *A mesma informação ajuda a confirmar ou corrigir expetativas ou previsões passadas dos utilizadores das demonstrações financeiras sobre a capacidade da entidade pública para responder a alterações de circunstâncias*”. JORGE CAMPINO, NUNO MONTEIRO AMARO, “Relato e Conta do Sistema Previdencial da Segurança Social - Caso da TCG”, in *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, n.º94, Julho-Setembro, 2021, p.37.

Dito isto, conseguir fontes fiáveis de informação constitui o desiderato que agrega em si, o compromisso e o equilíbrio desejado pelos intervenientes e resulta numa necessidade cada vez mais premente, segundo uma sociedade globalizada que opera em rede e que, portanto, impele o desenvolvimento da atividade da Administração Tributária para além das fronteiras internas. Por isso, surge da ideia aqui já referida de que o redimensionamento da atividade da Administração Tributária *inteligente* deve materializar-se, segundo ideais de qualidade e suficiência dos dados pessoais recolhidos. Ou seja, a valoração de suficiência deve ser aferida pelos instrumentos de recolha dos dados pessoais, pois a criação de macro-canais que permitam um fluxo de dados quase infinitos, mas que, concomitantemente, sejam desprovidos de interesse ou qualidade suficiente, revela-se uma prática involutiva e que constituirá uma violação dos princípios da proporcionalidade e da necessidade e, portanto, contrária à dignidade da pessoa humana<sup>245</sup>.

### 1.3. O redimensionamento externo (estrutural) da Administração Tributária artificialmente “inteligente”

O redimensionamento externo da atividade da Administração Tributária concretiza-se, segundo um conjunto de transformações que operam, nos procedimentos e técnicas utilizadas e que se revelam imprescindíveis para que a inteligência artificial possa atuar eficientemente, superando o propósito de atuação manual e tradicional. Se até aqui temos vindo a sufragar a tese da necessidade dos dados pessoais enquanto fonte de redimensionamento, a verdade é

---

<sup>245</sup> Por isso, a sua presença numa lógica interna pressupõe que, a obtenção de informações com importância fiscal não seja comprometida por ideais de desproporcionalidade. Assim, o grande desafio reside na forma como estes dados são recolhidos, armazenados, processados e, sobretudo, utilizados, em conformidade com os princípios e as garantias vigentes na ordem jurídica, onde a qualidade da informação é apresentada como elemento matricial para a melhoria da relação jurídica tributária. Veja-se que, o acesso aos dados pessoais dos contribuintes deixou de ser um problema técnico, uma vez que, perante um quadro de sociedade digitalizada e informatizada, é possível obter um grande fluxo massivo de dados pessoais, os quais fluem de forma ágil e em massa, onde o conceito de *Bigdata* é uma realidade. Dai que seja afirmado que, “*la obtención de información con trascendencia tributaria por parte de las administraciones ya no es un problema técnico. En este nuevo paradigma de relación jurídico-tributaria digitalizada los datos fluyen de manera ágil y generan voluminosas y complejas masas de datos, en donde el concepto de Bigdata es una realidad. Por ello, el gran reto pasa por la forma en que esos datos se recolectan, almacenan, procesan y, especialmente, se usan en cumplimiento de principios y garantías establecidos de manera legal, en donde la calidad de la información se presenta como una herramienta fundamental para la mejora de la relación jurídico-tributaria*”. YOHAN ANDRÉS CAMPOS MARTINEZ, “Los Principales Retos Derivados del Uso de las Herramientas de Inteligencia Artificial en la Aplicación de los Tributos”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021, p.531.

que, não podemos negligenciar que as medidas externas se mostram também necessárias num plano geral. *O redimensionamento externo é assim, bastante mais amplo, pois a estrutura externa em que assenta a atuação da inteligência artificial tem um propósito mais alargado. Ou seja, se o redimensionamento interno compreende as transformações do funcionamento e sobre as práticas procedimentais ligadas à carência dos dados pessoais, o redimensionamento externo abrange a reorganização das fases de atuação da inteligência artificial, designadamente, as fases procedimentais desta e a sua articulação com o procedimento tributário em que se insere, podendo ser mais ou menos amplo em conformidade com a ordem jurídica e as práticas administrativas adotadas.*

Por isso, a necessidade de identificação das fases de implementação de uma inteligência artificial eficiente, não pode deixar de ter por base, uma sequência lógica que, imperativamente, deva começar pela premissa que se tem afirmado ao longo de toda esta investigação, ou seja, a obtenção (novamente) dos dados pessoais que permitam dar início aos procedimentais recorrentes da administração tributária inteligente. A relevância desta identificação encontra-se na necessidade de a mesma, ser transposta para um sistema de gestão fiscal, pois não poderá a administração socorrer-se dos instrumentos inteligentes sem antes determinar e identificar os vários estádios necessários para que a inteligência artificial atue corretamente.

Assim:

- i) A implementação de sistemas de informação é o estágio inicial que deve, inelutavelmente, ser impresso em qualquer sistema fiscal. Como referimos, as soluções de base informativa já se verificam essenciais na antecedente evolução de sistema de gestão fiscal, pois a existência de um conjunto de procedimentos informativos, a favor da administração, tinha precisamente o propósito de dotar esta das informações necessárias ao apuramento da verdade material<sup>246</sup>. Num sistema de gestão fiscal *inteligente* é ainda, mais premente a necessidade destas informações, pelo que, para além dos*

---

<sup>246</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, pp.154 e seguintes.

procedimentos informativos já existentes, será necessário instituir vias de comunicação que permitam, num quadro internacional e de cooperação com os demais Estados, coligir e armazenar todos os dados tributários que se mostrem relevantes. Falamos assim, numa alteração ao paradigma clássico que se restringia ao simples binómio contribuinte-administração, sendo necessário convocar órgãos internacionais, entidades estrangeiras e demais pessoas ou entidades de direito público ou privado para que seja possível implementar canais de informação robustos, sólidos e permanentes que permitam atuar num espectro geográfico mais amplo que o plano estadual *intra-fronteiriço*;

- ii) Os dados pessoais obtidos por via da implementação dos sistemas de informação deverão ser integrados no complexo de tarefas que, tradicionalmente, cabiam à Administração Tributária e que, atualmente, são largamente praticados pelos serviços de inteligência artificial. Não se limitando ao esforço de dar tratamento aos dados, torna-se necessário adotar uma *automatização* da fase de recolha, armazenamento, e processamento dos dados pessoais, em termos tais que, a atuação da inteligência artificial seja facilitada de modo que seja assumida uma verdadeira intervenção prévia na prática de atos de natureza burocrática e rotineira. A digitalização dos procedimentos prévios e dos dados pessoais constitui um importante alicerce que permite a adoção de sistemas de apoio informáticos na tomada de decisões por parte da Administração Tributária;
- iii) Os estádios *supra* identificados constituem os alicerces básicos de um sistema de gestão fiscal minimamente assente em instrumentos tecnológicos e baseados em instrumentos de *data analytics*<sup>247</sup>. Contudo, é com a *automatização cognitiva* que começamos a verificar a instituição da aplicação

---

<sup>247</sup> OCDE, *Advanced Analytics for Better Tax Administration*, Organisation for Economic Cooperation and Development, 2016, disponível em <https://www.oecd.org/publications/advanced-analytics-for-better-tax-administration-9789264256453-en.htm>, consultado em 13/10/2021; *Idem*, *Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies*, Organisation for Economic Cooperation and Development, disponível em <https://www.oecd.org/publications/technologies-for-better-tax-administration9789264256439-en.htm>, consultado em 13/10/2021.



mais exponencial da inteligência artificial, pois é com esta fase, que as medidas de seleção da informação e dos dados irão servir de base às decisões automatizadas e na qual os instrumentos mecânicos começam a ganhar autonomia funcional face à dependência da atuação humana, promovendo-se a adoção por processos mecanizados automáticos que a inteligência artificial irá desenvolver para aplicar a casos concretos;

iv) Por último, o estágio designado por *inteligência artificial decisória* surge como o culminar da estruturação externa de uma administração inteligente. É com a dedução de factos externos, segundo um modelo predeterminado, para posterior aplicação das decisões retiradas que encontramos a última fase estrutural externa de atuação da inteligência artificial. A análise preditiva e a utilização das máquinas com capacidade de aprendizagem de novas problemáticas, novas soluções e novos métodos de atuação constitui a autonomização da inteligência artificial face à atuação humana, permitindo deixar à inteligência artificial atuar em conformidade com as diretrizes programáticas para se encarregar de gerir o sistema fiscal onde se integra<sup>248</sup>.

Numa conceção de autonomia plena, diremos que o redimensionamento externo indicado se verifica na sua máxima expressão com a implementação e articulação das quatro fases ou estádios mencionados. Por via da articulação de todas estas, a inteligência artificial é dotada de procedimentos que lhe permite atingir o auge de autonomia a culminar na última das fases de automatização decisória, prescindindo de qualquer dependência humana que lhe coarte autonomia e atuando com base no algoritmo programado e nos dados pessoais que lhe dão entrada. A administração artificialmente "*inteligente*" passa a ser concebida como um órgão de Direito Público dotado de instrumentos concretos de aplicação das normas fiscais substantivas e adjetivas a um caso concreto, partindo de uma autonomia plena desde a sua

---

<sup>248</sup> A verdadeira migração ocorre, extensivamente, quando é adotada uma fase mais plena da adoção da inteligência artificial, nomeadamente quando é implementado o procedimento de aprendizagem apelidado de "*Machine Learning and Natural Language Processing*", o qual vai muito mais além do mero processamento de informação recolhida, sendo, pelo contrário, capaz de tratar informação e aprender a resolver novos problemas dentro de cenários que não se tinham colocado até aqui. DAWN HOLMES, *Big data: a very short introduction*, Oxford, Oxford University Press, 2017.

conceção originária de acesso aos dados pessoais até à fase de decisão e de aplicação das normas fiscais.

A consideração deste fenómeno acaba por ter consequências no próprio desenvolvimento da atividade funcional da Administração Tributária, pois, enquanto a tarefa tradicional se encontrava vocacionada para a aplicação das normas fiscais ao caso concreto, a verdade é que, atualmente a reformulação da necessidade dos dados pessoais enuncia um propósito de centralização de dados, cujos recursos são alocados em grandes bases de dados para superação das dificuldades advindas da globalização e abertura dos mercados<sup>249</sup>. Podem, em sentido diverso, determinar que a atividade autonomizada da administração esteja colocada ao encargo da própria inteligência artificial, pelo que se torna necessária redimensionar a estrutura externa dos procedimentos em matéria tributária existentes para perfeita harmonia e estruturação destes, segundo os novos moldes em que se assume a ordem jurídica tributária.

Contudo, em termos mais rigorosos e conforme já sufragamos anteriormente, somos impelidos a rejeitar liminarmente este redimensionamento externo perspetivado segundo um modelo pleno e totalmente automatizado. Perante um quadro de Estado de Direito, a atuação da inteligência artificial não pode ser implementada de forma a direcionar a sua atuação em termos tão amplos e automatizados, sem controlo ou intervenção humana e sem supervisão quanto aos seus atos. Deste modo, as limitações jurídicas acabam também por se impor no redimensionamento externo da atividade funcional da Administração Tributária.

---

<sup>249</sup> Poderemos identificar como estando na base desta migração para uma Administração Tributária Inteligente, a ideia do contrato social que legitima a criação dos impostos, na medida em que os órgãos tributários, para cumprimento das obrigações “contratuais” a que estão adstritos, estão legitimados a aceder aos dados e informações que se mostrem necessários ao cumprimento dos desígnios movidos por estas. Alterando o desenho funcional da Administração Tributária, consegue-se atuar em conformidade com as medidas preventivas e de supervisão dos atos a praticar, permitindo poupar nos custos inerentes à supervisão e controlo dos atos praticados pelos privados. Legitimando-se o acesso aos dados e informações, será possível a identificação de possíveis situações de evasão e fraude fiscal, atuando em conformidade, corrigindo a situação como se ela não houvesse ocorrido. Daí que, os contribuintes sejam obrigados a colocar à disposição da Administração Tributária, milhões e milhões de dados e informações (*v.g.* faturas eletrónicas, declarações de diversa índole, etc.), de forma a permitir o seu tratamento, a fim de confirmar e averiguar o cumprimento das obrigações que impendem sobre os obrigados tributários. Sobre os deveres acessórios que se insurgem da relação jurídica tributária, Cfr. HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, pp.290 e seguintes; JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária – Deveres de Cooperação Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, Lisboa, Lex, 2000, p.52; MARIA ESTHER SÁNCHEZ, *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*, Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, Madrid, 2001, pp.41-42.

Assim, a característica necessária para a identificação e implementação dos mencionados estádios da inteligência artificial no desenvolvimento da atividade funcional da Administração Tributária será a prévia existência de estudos ou avaliações de impacto que permitam este redimensionamento externo, segundo um quadro regulatório idealizado conforme os ditames de um Estado de Direito. Em termos amplos, a Comissão Europeia refere a necessidade de implementação da inteligência artificial segundo um ecossistema regulatório, ainda que em prejuízo da competitividade europeia<sup>250</sup>. É que, apesar da inteligência artificial constituir, nos tempos hodiernos, uma marcante ferramenta nos mais variados contextos - económico, político, social e, também, para o domínio jurídico -, não se podem deixar de identificar importantes questões que delimitam e recolocam a necessidade de ponderação externa na implementação destes instrumentos. Deste modo, a reformulação da atividade prosseguida pela Administração Tributária inteligente não pode desconsiderar importantes limites e necessidades prévias para uma reconsideração de uma atividade baseada em instrumentos inteligentes e automatizados.

#### **1.4.O (re)dimensionamento procedimental e tecnicista da Administração Tributária artificialmente “inteligente”**

Facilmente se compreenderá que, a principal motivação na utilização da inteligência artificial acaba por se expressar na sua capacidade de automatização procedimental, na sua versatilidade de aplicação nos vários domínios em que se insere, incluindo o domínio de aplicação da normativa fiscal e na capacidade de administração em massa de certos atos.

Contudo, afirmar que a sua aplicabilidade se reduz à mera capacidade de atuação de análise em massa é ter uma visão restrita e reducionista. A negação de tal premissa pressupõe que se compreenda que a utilização da inteligência artificial aplicada ao domínio das normas

---

<sup>250</sup> Veja-se a Comunicação, “Construir o futuro digital da Europa (COM(2020) 66 final)”, o Relatório sobre as implicações em matéria de segurança e responsabilidade decorrentes da inteligência artificial, a Internet das coisas e da robótica (COM(2020) 64 final), e, sobretudo, o Livro Branco sobre a inteligência artificial – Uma abordagem europeia virada para a excelência e a confiança (COM (2020) 65 final) -, os quais assumem a necessidade de adoção destes instrumentos, conquanto fortemente limitados e segundo um invólucro de regulação normativa necessária.

fiscais revela-se mais ampla, podendo abranger também uma atuação acessória e de suporte procedimental que complemente as atividades dos intervenientes da relação jurídica tributária, incluindo os próprios obrigados tributários.

Como se deixou referido anteriormente, o princípio do Estado de Direito impede uma função totalmente automatizada, pelo que a atuação da inteligência artificial acaba por ser, fortemente, vocacionada para uma função auxiliadora e de cooperação nas tarefas de gestão fiscal a praticar pela Administração Tributária e, principalmente, pelos próprios obrigados tributários. É que, configurando-se os atos praticados como integrantes de relações objetivamente complexas, as obrigações jurídicas a que os contribuintes estão adstritos devem ser o mais simples possíveis, podendo esta simplificação advir do recurso às novas tecnologias e à desagregação do procedimento formal num processo desmaterializado e telemático. Ou seja, traduzindo-se numa oneração que tem, unicamente, como desiderato a prossecução do interesse público – tarefa, constitucionalmente, incumbida ao Estado<sup>251</sup> -, a instrumentalização de sistemas de inteligência artificial revela-se, funcionalmente, comprometida para desideratos de simplificação, o que permite ajudar a atuação dos privados no momento em que são chamados a praticar os atos a que estão adstritos<sup>252</sup>. Assim, a utilização da inteligência artificial torna suscetível a sua aplicação para outras áreas concretas e que não se restringem unicamente ao desiderato imediato mencionado, mas também, designadamente, interesses ligados à boa administração e aproximação da administração aos cidadãos, tornando-a mais transparente e simples na sua relação com os administrados.

No domínio de aplicação das normas fiscais por parte dos obrigados tributários, mostrar-se-á necessário organizar uma estratégia de assistência integral que permita a redução das cargas burocráticas e administrativas que sobre aqueles impendem, favorecendo o cumprimento voluntário das obrigações adstritas e, assim, prevenindo potenciais

---

<sup>251</sup> Neste sentido, dispõe o n.º1 do artigo 267.º da Constituição da República Portuguesa que “ a Administração Pública será estruturada de modo a evitar a burocratização, a aproximar os serviços das populações e a assegurar a participação dos interessados na sua gestão efetiva, designadamente por intermédio de associações públicas, organizações de moradores e outras formas de representação democrática”. Por isso, “ a participação nas atividades do Estado é, assim, não apenas uma garantia dos cidadãos, mas sim, e fundamentalmente, um elemento substancial da própria constituição e estrutura do Estado, como de democracia participativa; sendo, pois, ferida de ilegalidade ou de inconstitucionalidade material ou orgânica, a acção do Estado que não assegure tal participação, quer no plano legislativo, quer no executivo e administrativo, quer no judicial”. VITOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, 2002, p.205.

<sup>252</sup> VITOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, 2002, p.204.

incumprimentos. Este é o resultado mais *mediato* da digitalização da administração, sendo que a implementação destes instrumentos irá permitir a potenciação da diversidade e a melhora na qualidade dos serviços de informação e de assistência prestados aos contribuintes, dando prioridade à utilização das novas tecnologias em detrimento dos meios tradicionais de assistência presencial.

A concretização destes desideratos *mediatos* que emergem da digitalização da administração pode ser perspectivada segundo duma dupla dimensão:

- i)* numa dimensão *ativa*, a aproximação entre os sujeitos passivos e a Administração Tributária permitirá concretizar os primados de eficiência e eficácia que se pretendem na gestão de um sistema fiscal e, conseqüentemente, a reorganização dos recursos humanos para setores que se mostrem necessários a uma maior intervenção da mão humana, procurando, assim, redirecionar a atividade manual a atividades que realmente não possam ser efetuadas de forma eficiente pela inteligência artificial e pela robótica;
- ii)* numa dimensão *passiva*, a facilidade nas relações intersubjetivas instituídas e a abertura de canais de proximidade e juridicamente válidos permitirão aos obrigados tributários cumprir as obrigações a que estão adstritos, garantindo uma cooperação e colaboração mais ágil e eficaz, nomeadamente, através de meios telemáticos de assistência e disponibilidade de meios de identificação e de comunicação eletrónicos.

Exige-se uma verdadeira intervenção colaboradora e cooperativa entre os sistemas inteligentes da Administração Tributária e os obrigados tributários. Sendo o interesse público o desiderato da administração, impõe-se que este seja uma das pedras angulares de toda a ordem jurídica administrativa, exigindo-se uma atuação em prol deste desiderato, constitucionalmente, consagrado<sup>253</sup>. A prossecução de um interesse público compreende,

---

<sup>253</sup> Artigo 266.º, n.º1, e 269.º, n.º1 da Constituição da República Portuguesa, e artigo 4.º do Código do Procedimento Administrativo.

assim, várias vertentes, entre as quais, pode aqui ser identificado o auxílio e a cooperação da Administração Pública para com os administrados, no âmbito das relações estabelecidas entre estes. Admitindo os elevados níveis de complexidade que rodeiam as obrigações jurídicas a que os obrigados tributários estão adstritos, torna-se premente dotá-los de instrumentos inteligentes que lhes permitam dar respostas às questões e às necessidades singulares que estes tenham.

Por isso, medidas como a *administração de assistência digital* permitem a criação de plataformas dirigidas à prestação de serviços de informação e assistência através de meios eletrónicos, adequando o serviço ao perfil e às necessidades dos contribuintes. Mas, para isso, será necessário dotar os órgãos competentes de informação e de dados que permitam uma construção mais ou menos pormenorizada sobre o contribuinte. É, assim, imperativo, a obtenção dessa informação necessária, a qual advém de declarações prestadas pelos próprios, ou mesmo através de um conjunto variado de intercâmbio de informações, que permitirão dar um melhor enfoque ao contribuinte visado e criando um perfil detalhado sobre a sua situação contributiva<sup>254</sup>. Falamos de um quadro meramente assistencial, em que os dados pessoais dos obrigados tributários servem não só como instrumento de supervisão das realidades económicas, mas também para construção de um perfil que permite adaptar os serviços administrativos aos desideratos prosseguidos pelos contribuintes, direcionando os serviços e aprendendo com os interesses demonstrados por estes. Com isto consegue-se prestar um serviço público mais assertivo e acutilante, em face dos interesses e desígnios dos contribuintes, evitando esforços que não tenham qualquer proveito para o cumprimento e o bom desenvolvimento da relação jurídica tributária instituída.

Neste contexto, importa garantir o cumprimento pontual das obrigações fiscais, pelo que se torna necessário que o tratamento dos dados pessoais permita personalizar a relação entre a Administração Tributária e os obrigados tributários. Por isso, uma estrutura de apoio que importe a implementação e consolidação de uma *administração de assistência digital* que permita auxiliar os contribuintes em diversas obrigações da relação jurídica tributária, nomeadamente, na ajuda ao preenchimento de declarações em sede de IVA, IMT, IRS ou IRC

---

<sup>254</sup> SANTIAGO SEGARRA, "Fiscalidad e Inteligencia Artificial", in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Pamplona, Thomson Reuters, 2021, pp.31 e seguintes.

ou calculadora em matéria de deduções em sede de IVA<sup>255</sup>. Partindo da consideração de uma relação personalizada e concreta, a motivação do intercâmbio de informação tributária exige novamente um aumento exponencial dos dados objeto de intercâmbio de modo a determinar com exatidão os interesses e necessidades dos seus titulares.

Dando seguimento à assistência virtual, a implementação de um sistema de *Assistente declarativo* procura mostrar-se como uma ferramenta cujo desiderato é coadjuvar os obrigados tributários na formalização e na apresentação das declarações que sobre eles impendem, recorrendo a declarações pré-preenchidas – as quais têm por base as informações e os dados que se encontram ao dispor da Administração Tributária e que, previamente, foram objeto de tratamento -, de modo a dar cumprimento às obrigações tributárias de forma correta, célere e eficiente. Por isto, importa trazer à colação o procedimento de intercâmbio de informação tributária, designadamente, quando as fontes de rendimento se situam em países, Estados ou territórios que não o nacional, podendo estas demonstrações ingressar, automaticamente, na declaração de rendimentos, sem possibilidade de ocultação ou sonegação de rendimentos, por parte do obrigado tributário. A necessidade de ter acesso a estes dados pessoais é, assim, premente e quanto mais simples for o sistema fiscal melhor os contribuintes o compreendem e, em consequência, em melhores condições se encontrarão para cumprir as respetivas obrigações fiscais. Por isso, e admitindo elevados níveis de complexidade associados ao sistema fiscal, a adoção por um sistema de análise de *bigdata* permitirá coadjuvar os sujeitos passivos, no cumprimento das obrigações fiscais que sobre estes impendem, adotando-se o designado por estratégias internacionais *nudge* (dirigidas a adotar e fomentar o comportamento fiscal correto) baseado e focado em uma melhor compreensão do comportamento do contribuinte (*behavioural insights*)<sup>256</sup>.

---

<sup>255</sup> O ordenamento jurídico espanhol foi pioneiro na implementação de sistemas de inteligência artificial, aplicados à administração tributária. Através da implementação de um assistente virtual, desenvolvido pela empresa IBM, foi instituído um sistema de suporte aos contribuintes, bem como um novo regime de entrega de informação imediata de informação em sede de IVA. Neste sentido, Cfr. FRANCISCO OSSANDÓN CERDA, “Inteligência Artificial En Las Administraciones Tributarias: Oportunidades Y Desafios”, in *Revista de Estudios Tributarios* N°24, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, 2020, pp.123-155.

<sup>256</sup> Através de medidas e técnicas de análise em *bigdata* e com recurso aos dados e informações obtidos pelas diversas vias que Administração Tributária dispõe, nomeadamente o intercâmbio de informação tributária, é possível caracterizar um perfil ideal sobre o contribuinte, dotando estes de um conjunto de ajudas que lhe permitem praticar e cumprir as suas obrigações tributárias devidamente e de forma correta. OCDE, *Working Paper 5: Risk Management. Tax Intermediaries Study*, 2007, disponível em

Para aquele propósito será fundamental a emissão, pela administração inteligente, de notificações e alertas personalizados dirigidos a cada um dos obrigados tributários, que permitam dar suporte à aplicação das normas fiscais. Por isso, a instrumentalização dos sistemas inteligentes permite criar, um *sistema de alertas ou de notificações* baseados num perfil concreto, que determina e calendariza as obrigações tributárias, de forma otimizada ao perfil criado e desenvolvendo um sistema adequado e exclusivo a cada uma das obrigações que impendem sobre os obrigados tributários. Falamos de atos informativos que visam, unicamente, aproximar a administração dos contribuintes, pelo que se mostrará de enorme importância que exista um grande volume de dados pessoais que sejam objeto de tratamento, para que os mesmos possam ingressar nos sistemas automatizados da Administração Tributária e permitam a construção da situação contributiva e das obrigações fiscais que sobre eles impendem<sup>257</sup>.

Atento o exposto, a inteligência artificial adquire um papel influenciador do Direito Tributário adjetivo. Neste contexto, a atividade funcional ligada à administração *inteligente* permitirá desenvolver inúmeras funções que vão desde a coleta dos dados tributários, o seu tratamento para a prática de vários atos compreendidos no âmbito do procedimento tributário, como são os atos de notificação de liquidação e para pagamento dos impostos, atos preventivos e de determinação de perfis que visem o combate à evasão e fraude fiscal, cruzamento de dados para descoberta de potenciais incumprimentos das normas jurídico-tributárias e mesmo atos de índole processual como é a prática de atos no âmbito da execução fiscal (*v.g.* ordens de penhora de créditos ou penhoras de saldos bancários). Contudo, dir-se-á

---

<https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-riskassessment.pdf>, consultado a 13/06/2021.

<sup>257</sup> Um bom exemplo desta implementação, encontramos no ordenamento jurídico italiano, onde a *Agenzia delle Entrate*, através da utilização de dados de diferentes fontes de informação (dados da Norma Comum de Relato, dados fiscais, dados de entidades públicas e privadas, dados de faturas, etc.), conseguiu enviar cerca de 1,5 milhões de cartas e notificações eletrônicas, alertando para potenciais erros nas declarações de impostos sobre o rendimento. Estas comunicações incluíam um convite aos contribuintes para que preenchessem os seus dados, os justificassem, ou os corrigissem através da apresentação de uma declaração de substituição. Neste último caso, ficou claro que poderiam evitar a atividade de inspeção ou revisão do ato subsequente, pagando os impostos devidos e reduzindo as sanções e encargos que poderiam advir. Como resultado do cumprimento desta atividade promocional e estimulante, os contribuintes efetuaram pagamentos no valor de 1,3 mil milhões de euros em 2017. FERNANDO SERRANO ANTÓN, "Inteligencia artificial y Administración Tributaria. Especial referencia al procedimiento de inspección tributaria", in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021, pp.175 e seguintes



que a atuação autónoma e aplicada ao domínio de administração massiva é, atualmente, um fenómeno ainda superficial e ao qual o legislador não deu total atenção. Ou seja, a integração da inteligência artificial ao domínio de aplicação das normas fiscais mostra, ainda, uma visão eminentemente ligada à atuação preventiva e de supervisão dos atos dos privados, dispensando uma administração autónoma em que atua funcionalmente de forma mecanizada. Por isso, procederemos, seguidamente, à análise destas técnicas de prevenção contra os fenómenos patológicos desenvolvidos na relação jurídica tributária.

## 2. As (novas) técnicas de prevenção contra fenómenos patológicos: *os perfis de risco em matéria tributária*

### 2.1. Considerações preliminares sobre os *perfis de risco em matéria tributária*

A privatização do sistema de gestão fiscal trouxe consigo a reformulação do paradigma clássico que envolvia a gestão do sistema fiscal, prejudicando a atividade funcional da Administração Tributária no sentido de esta passar a ter um papel comportamental que, tendencialmente, se direciona para a supervisão e o controlo da atuação dos privados, intervindo ativamente perante as situações patológicas desenvolvidas na relação jurídica tributária. Nestes termos, falamos essencialmente na importância que os atos dos privados assumem no contexto de gestão do sistema fiscal, compreendendo a atuação destes um importante elemento de desenvolvimento da relação jurídica tributária.

Consequentemente a esta proliferação dos atos dos privados é necessário reforçar os poderes de controlo e supervisão destes atos. O vínculo jurídico estabelecido revela-se assim semelhante ao existente outrora, mas a natureza jurídica dos atos praticados pelos seus intervenientes, avocou em si, a constituição da relação jurídica por via do preenchimento do facto tributário, alterando a natureza jurídica do ato tributário<sup>258</sup>. Por isso, ao longo da presente

---

<sup>258</sup> ALBERTO PINHEIRO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Coimbra, Almedina, 1972; HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, 2014, pp.118 e seguintes; JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, “Do Acto à Relação: o Direito Fiscal entre o Procedimento Administrativo e a Teoria Geral das Obrigações”, *in Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Inocêncio Galvão Teles*, I Volume, Almedina, Coimbra, 2002, pp.853 e seguintes; JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, *A*

investigação, temos vindo a sufragar que esta necessidade de supervisão, de confirmação e de controlo sobre os atos dos privados converge, precisamente, com a instituição de meios que permitam dar resposta aos novos desafios que tornaram mais difícil este desiderato. As relações jurídicas que visam a tributação de riquezas que se encontram plurilocalizadas comportam um problema que é exponenciado por via do recurso às “ofertas e promoções fiscais” que são atribuídos por alguns Estados, territórios ou espaços, importando conotações de risco concretas e constituindo uma importante base para a criação de esquemas e expedientes que tem subjacente a erosão das bases tributáveis e, conseqüentemente, o desenvolvimento patológico da relação jurídica tributária<sup>259</sup>.

A transposição destas problemáticas à gestão do sistema fiscal pela administração artificialmente “inteligente” desenvolve a necessidade de reformular os critérios preventivos clássicos que, obviamente, se revelam desfasados face às realidades internacionais e de volatilidade das riquezas. Ainda que a preocupação seja a contenção dos fenómenos de evasão e fraude fiscal, o ambiente propício da globalização e abertura dos mercados acaba por fazer emergir a criação de instrumentos alternativos, semelhantes às normas de “*soft law*”<sup>260</sup>, designadamente, os *perfis de risco em matéria tributária*. Os *perfis de risco* são meras recomendações estatísticas e probabilísticas formuladas pela inteligência artificial, permitindo uma atuação preventiva para efeitos de controlo contra condutas patológicas que contendam

---

*Quantificação da Obrigação Tributária*, Centro de Estudos Fiscais, 1995, pp.153 e seguintes; PEDRO SOARES MARTINEZ, *Manual de Direito Fiscal*, 10ª Edição, Almedina, Coimbra, 2003, pp.179 e seguintes.

<sup>259</sup> Ao falarmos da concorrência fiscal agressiva somos impelidos a admitir que é uma das problemáticas mais acentuadas nas relações económicas e fiscais dos tempos hodiernos, pois tal fenómeno tem subjacente a adoção de medidas que, procurando atrair para o seu território residentes ou investimento estrangeiro, acabam por se mostrar, por vezes, desleais e desconformes com as medidas análogas oferecidas pelos demais Estados, podendo ser consideradas como “*promoções fiscais*”. Em segundo lugar, isto acaba por se mostrar relacionado com a aptidão que as grandes multinacionais e os obrigados tributários com maiores recursos financeiros e humanos conseguem, com relativa facilidade, praticar. Denota-se que estes agentes económicos conseguem praticar atos e negócios jurídicos que lhes permite transferir e movimentar as fontes de riqueza, suscetíveis de tributação, para estes Estados que oferecem possibilidades fiscais mais competitivas e que se mostram, por vezes, desleais. Procura-se movimentar a manifestação de riqueza para o espaço territorial que se mostra fiscalmente mais relevante, conseguindo, assim, fugir as obrigações tributárias que deveriam, em condições normais, ser constituídas.

<sup>260</sup> O termo *soft law* emerge da ideia de que certas normas jurídicas são desprovidas de coatividade e, portanto, de juridicidade, servindo unicamente como recomendações ou orientações para que o julgador ou aplicador da lei venha atuar de determinada forma ou sentido, modelando a conduta segundo aquela norma de *soft law*. Sobre o conceito, Cfr. ANDREIA BARBOSA, *Direito Aduaneiro Multinível*, Petrony Editora, 2022.

com os interesses creditícios fiscais do Estado<sup>261</sup>. Quando falamos de *perfis de risco* falamos, essencialmente, *no procedimento previamente estruturado por via de algoritmos e parâmetros delimitados pela Administração Tributária, o qual em conjunto com os dados e informações que são recolhidos permite identificar atividades, contribuintes ou esquemas que possam ser considerados lesivos e que coloquem em risco os interesses fiscais do Estado, permitindo uma catalogação sobre aqueles com vista à prática dos atos considerados pertinentes a atenuar os riscos inerentes*<sup>262</sup>.

Na sequência disto, importa proceder a uma distinção entre as várias perspetivas que resultam da implementação dos *perfis de risco em matéria tributária*. Para o efeito, vamos dirigir, em termos breves e por questões de sistematização, a nossa atenção às dimensões *objetivistas, subjetivistas, teleológicas e procedimentais*.

### 2.1.1. Dimensão objetivista

Na sua dimensão objetiva, os *perfis de risco em matéria tributária* caracterizam-se como um dos exercícios tecnológicos mais importantes que podem ser desenvolvidos pela inteligência artificial, conformando, finalisticamente, uma medida preventiva contra condutas patológicas que se desenvolvam no seio da relação jurídica tributária. Por essa via, garante-se a delimitação estatística e probabilística que se estende perante atividades que comportem possíveis riscos e perigosidades para a obtenção do crédito tributário, determinando um perfil concreto que reconheça certa preponderância na prática de atos que sejam, eminentemente,

---

<sup>261</sup> Veja-se, neste sentido, que a Direção de Serviços de Planeamento e Coordenação da Inspeção Tributária realiza, anualmente, um Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira, pelo qual serão identificados algumas atividades ou contribuintes, que visa a sinalização de riscos a inspecionar, assilando-se, assim, a estes perfis de risco em matéria tributária (cfr. artigo 23.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira). JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, JOÃO DAMIÃO CALDEIRA, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira – Anotado e Comentado*, 2.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, p.76.

<sup>262</sup> Os perfis de risco compreendem a “*atividade que procura teleologicamente a mitigação dos efeitos negativos que podem advir de uma utilização abusiva e indesejada — ou até mesmo fraudulenta — do sistema fiscal em que o obrigado tributário se insere, procurando-se encontrar previamente a atuação de potenciais contribuintes que putativamente terão uma preponderância para a prática de atos evasivos em matéria tributária*”. LUIS MANUEL PICA, “La definición de perfiles en el derecho tributario y la protección de los datos personales de los obligados tributarios en el derecho portugués”, in *Revista De La Facultad De Derecho*, n.º 51, jul-dic., Universidad Uruguay, 2021, p.8.

contrários e desconformes com a ordem *justributária*, procurando a erosão das bases tributáveis e reconhecendo um alto risco contra os interesses financeiros estaduais<sup>263</sup>. Trata-se de verdadeiras atividades que comportam um risco para a obtenção de receita fiscal, seja porque em termos probabilísticos e estatísticos são reconhecidas uma maior preponderância para a prática de atos de evasão ou fraude fiscal, ou mesmo pela existência de um incumprimento generalizado, por parte de quem se encontra no exercício destas atividades. Mas não podemos aferir, unicamente, que a *dimensão objetivista* comporte a identificação de atividades, pelo contrário, deverá ser entendida num sentido bastante mais amplo, pois em virtude do tratamento massificado dos dados pessoais poderá ser identificado ainda um conjunto de práticas, esquemas desenvolvidos e expedientes juridicamente desconformes através dos quais se procura obter uma poupança fiscal indevida, materializada no afastamento, redução ou diferimento da obrigação de pagamento de imposto<sup>264</sup>.

Na verdade, é quase intuitiva a ideia que a base objetiva de delimitação de risco é orientada segundo um esquema de tratamento massificado de dados pessoais – os quais são obtidos por via dos vários procedimentos de intercâmbio de informação tributária –, sendo possível identificar e qualificar possíveis atividades que, numa ótica generalizada, compreendem, estatisticamente, maior preponderância para a prática de condutas que sejam consideradas lesivas para os interesses fiscais do Estado. Ou seja, a delimitação objetiva orienta um esquema de atividades e esquemas potencialmente desviantes e lesivos para os

---

<sup>263</sup> Neste sentido ANTÓNIO FAÜNDEZ-UGALDE, RAFAEL MELLADO-SILVA e EDUARDO ALDUNATE-LIZANA, que, “*techniques that identify patterns of taxpayers’ behavior have been key to detecting fraud or tax evasion, also allowing measurements of the risk of compliance with tax obligations. For this purpose, tax administrations have focused on the use of business intelligence, defined as a set of information systems that support decision-making, based on other storage, analysis and data extraction technologies. One of the basic components of business intelligence has been data mining, an exploration and analysis process that uses software and large volumes of data to discover meaningful patterns or rules*”. ANTÓNIO FAÜNDEZ-UGALDE, RAFAEL MELLADO-SILVA e EDUARDO ALDUNATE-LIZANA, “Use of artificial intelligence by tax administrations: An analysis regarding taxpayers rights in Latin American countries”, in *Computer Law & Security Review*, n.º38, 2020, p.5.

<sup>264</sup> A propósito dos desideratos finalísticos dos conceitos de evasão e fraude fiscal, Cfr. JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, *Os Limites ao Planeamento Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p.21; JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster*, Almedina, 2012, p.1223; ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, 2ª Edição, Lisboa, Almedina, 2018, p.352; MANUEL HENRIQUE DE FREITAS PEREIRA, *Fiscalidade*, Coimbra, Almedina, 2005.;BRITTA MARCINEK AUS BOTTROP, *Einflussfaktoren der Anwendung einer Steuerplanung in kleinen und mittleren Unternehmen* - Eine empirische Analyse der Berücksichtigung von Steuern bei der unternehmerischen Planung, Universität Duisburg-Essen, Doktors der Wirtschaftswissenschaft, 2012, p.31; AOLO PIANTAVIGNA, “Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies”, in *World Tax Journal - February*, 2017, p.66.

interesses financeiros estaduais, criando uma *check-list* que planifica uma base de atuação preventiva contra fenómenos patológicos e criando etiquetas e rótulos que, conseqüentemente, irão permitir o desencadeamento dos procedimentos necessários para, preventivamente, mitigar ou eliminar potenciais atos lesivos que se traduzam na tentativa de erosão das bases tributáveis.

Contudo, e numa altura em que as estruturas jurídicas dos respetivos ordenamentos se encontram sujeitas a profundas influências de abertura de *hard law* e de *soft law* provenientes do Direito Europeu e Internacional, será interessante indagar em que medida é que tais *perfis de risco* poderão ou não colocar em crise o seu enquadramento enquanto atos administrativos. Ora, tendo por premissa a definição de ato administrativo em matéria tributária, a verdade é que, não poderemos afirmar que o mesmo se assuma enquanto tal. Verifica-se que o ato administrativo deve - nas palavras de MARCELLO CAETANO<sup>265</sup> - dizer respeito a uma pessoa ou caso concreto e individualizado, não se compreendendo enquanto declaração de vontade dirigida a uma generalidade de pessoas ou conjunto de pessoas e sem que o mesmo se mostre relevante para efeitos de modificação da sua esfera jurídica. A delimitação objetivista de *perfis de risco* pressupõe um carácter geral que não repercute diretamente na esfera jurídica de um ou vários obrigados tributários concretos e delimitados, compreendo apenas uma generalidade não determinável e abstratamente enquadrável de atividades de risco, colocando-se assim em crise a determinabilidade que se integra na definição normativa de ato administrativo. Neste contexto, não podemos sufragar a tese do ato administrativo, assumindo que a criação destes *perfis de risco* é insuscetível de impugnação direta<sup>266</sup>. Esta premissa ganha ainda relevância se atentarmos ao disposto no artigo 95.º da Lei Geral Tributária, pois a *ratio legis* compreendida na mencionada norma jurídica tem subjacente que um ato concreto e determinado, praticado pela Administração Tributária, contenda diretamente com um direito ou interesse legalmente protegido do contribuinte visado, o que não ocorre no caso sob análise. Deste modo, a atividade desenvolvida demarca-se como,

---

<sup>265</sup> MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, Volume I, Coimbra, Almedina, 1982, p.417.

<sup>266</sup> Contudo, a sua impugnabilidade será admissível se os dados pessoais que dão origem à criação do perfil criado forem inexatos, incorretos ou se a licitude do tratamento estiver em causa. Em todo o caso, para que tal suceda, para além de uma situação que se relacione com o tratamento indevido dos dados pessoais, será necessário que o mesmo coincida com a violação de algum dos direitos fundamentais que são tipificados no Regulamento Geral de Proteção de Dados e que não tenham sido afastados por critérios de necessidade financeira ou fiscal pelas normas de Direito da União ou de algum dos Estados-Membros.

eminentemente, consultiva e orientadora, não desencadeando efeitos jurídicos concretos que possam ser autonomizáveis para efeitos de qualificação enquanto ato administrativo.

Pelo exposto, significa isto a identificação das áreas de atuação que sejam consideradas de risco elevado para os interesses do Estado, revelam-se como uma atuação geral e abstrata que não identifica contribuintes ou os demais obrigados tributários, pelo menos de forma individualizada e concreta, procurando, unicamente, determinar áreas ou sectores de risco que contendam com a arrecadação de receita fiscal. Promove-se a identificação de atividades de desvio à regra geral e que corresponde a atuações desviantes à generalidade das situações normais. Por isso, em abono deste entendimento parece ir o disposto no artigo 78.º-F do Código do Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares, na medida em que se pretende obter informações que permitam identificar atos lesivos em áreas ou atividades consideradas de risco ou, tendencialmente, patológicas. A identificação destas áreas de risco mostra-se, assim, uma inevitabilidade que urge implementar num contexto de sistema de gestão fiscal assente em instrumentos inteligentes de forma a combater as assimetrias que possam ocorrer nestas áreas ou setores e que originem uma erosão importante nas bases tributáveis.

### **2.1.2. Dimensão subjetivista**

Os *perfis de risco em matéria tributária* comportam ainda uma dimensão *subjetivista*, designadamente, quando perspetivada segundo os sujeitos passivos e demais obrigados tributários. Ou seja, se anteriormente nos referíamos aos atos ou atividade concretas, neste apartado o procedimento de identificação dos riscos comporta a identificação de sujeitos ou classe deles, sendo o enfoque dirigido para o indivíduo. Em termos procedimentais, revela-se como um conjunto de atos concatenados, que é estruturado segundo lógica dedutiva e silogista, que permite a apresentação de conclusões referentes a sujeitos que desenvolvem, patologicamente, preponderância na prática de atos e condutas lesivas aos interesses financeiros estaduais, pressupondo, por esse motivo, uma instrumentalização que pretende ser mais concreta e personalizada e que é dirigida para os obrigados tributários.

Desde logo, compete à inteligência artificial proceder ao tratamento de um grande volume de dados pessoais que permitam delimitar um perfil (o mais exato possível) sobre o contribuinte, de modo a compreender os seus aspetos comportamentais e psicológicos, procurando uma perceção de quando os mesmos revelem traços desviantes que se traduzam numa eventual tendência para a prática de atos patológicos, a criação de esquemas ou de expediente que se revelem contrários à ordem jurídica tributária<sup>267</sup>. Segundo a compreensão *subjetivista*, é conseguido que os órgãos tributários identifiquem previamente aqueles contribuintes com maior potencial de risco, diminuindo-se a vigilância e supervisão dos contribuintes que apresentem uma taxa de risco mais baixa e direcionando os recursos para aqueles que, verdadeiramente, compreendem um risco acrescido<sup>268</sup>. Ou seja, a permeabilidade funcional desta dimensão apresenta-nos um desiderato *mediato* que se traduz na capacidade de organização dos recursos humanos que integram a administração, atuando estes sobre os contribuintes com maior preponderância de risco, de modo mais eficiente e perante um critério mais assertivo e direcionado para alvos, subjetivamente, mais específicos e concretos.

Subjetivamente, os *perfis de risco* podem ser catalogados em conformidade com a qualidade dos sujeitos passivos e relativamente à sua estrutura interna ou à atividade que exercem, determinando que se encontrem várias realidades subjetivas que merecem ser atendidas:

- i) Contribuintes com altas estruturas comerciais e fiscais:* compreendem, subjetivamente, um conjunto de contribuintes cuja extensa atividade de negócios representam um potencial risco fiscal, merecendo uma especial atenção por parte dos órgãos fiscais na supervisão dos atos tributários que devam ser praticados por este conjunto de contribuintes. Compreende os contribuintes que têm capacidade para estabelecer esquemas de tributação

---

<sup>267</sup> LUIS MANUEL PICA, “La definición de perfiles en el derecho tributario y la protección de los datos personales de los obligados tributarios en el derecho portugués”, in *Revista De La Facultad De Derecho*, n.º51, jul-dic, Universidad Uruguay, 2021, p.9; LUISA SCARCELLA, “Tax compliance and privacy rights in profiling and automated decision making”, in *Internet Policy Review, Vol Volume 8, Iss Issue 4*, 2019, pp.1-19.

<sup>268</sup> LUIS MANUEL PICA, “La definición de perfiles en el derecho tributario y la protección de los datos personales de los obligados tributarios en el derecho portugués”, in *Revista De La Facultad De Derecho*, n.º51, jul-dic., Universidad Uruguay, 2021, pp.10-11.

privilegiados cujo propósito é, precisamente, o de deslocar as suas riquezas para Estados, territórios ou espaços fiscalmente mais favoráveis, comportando assim o aproveitamento das suas estruturas para artificialmente se aproveitar das medidas concorrenciais fiscais existentes<sup>269</sup>;

ii) *Contribuintes com reduzida capacidade económica*: constituem um conjunto de sujeitos passivos que, ainda que tenham uma pequena importância ou atividade relevante para efeitos fiscais, não têm uma estrutura adequada que lhes possibilite o cumprimento tempestivo das obrigações a que estão

---

<sup>269</sup> Ao falarmos dos fenómenos patológicos como a evasão e fraude fiscais internacionais, não podemos perder de vista a instrumentalidade que os territórios, países ou regiões com regimes fiscais mais favoráveis, pois através da utilização dos recursos fornecidos por estas medidas de concorrência vocacionada para a captação de investimento externo é possível a deslocação artificial das riquezas para efeitos de aproveitamento destas medidas fiscalmente mais favoráveis, comportando a ilicitude na utilização artificiosa e contrária à lei. Não podemos assim desconsiderar a articulação entre os fenómenos que temos vindo a abordar e os territórios, países ou regiões com regimes fiscais mais favoráveis, pois é com recurso a estes que se consegue efetivamente a deslocação das riquezas e conseqüentemente a erosão das bases tributáveis, materializando-se na prática de atos ilícitos que permitem a desoneração total ou parcial da obrigação tributária devida, obtendo assim uma poupança fiscal indevida e desconforme com a ordem jurídica tributária. Segundo ALBERTO XAVIER, estes países, regiões ou territórios fiscalmente mais favoráveis acabam por ser considerados como verdadeiros refúgios, oásis, paraísos fiscais ou regimes fiscais privilegiados ou preferenciais, na medida em procuram, com ofertas ou “saldos” fiscais, atrair investimento e capitais estrangeiros e que, os próprios contribuintes, os acabam por utilizar com veículo de refúgio para elidir as suas obrigações tributárias. ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, 2ª Edição, Lisboa, Almedina, 2018, p.357; ANA PAULA DOURADO, *A Governação Fiscal Global*, 2ª Edição, Almedina, 2018, pp.32 e seguintes; JOSÉ CASALTA NABAIS, “A erosão das bases tributáveis das sociedades”, in *Boletim de Ciências Económicas*, Volume LXI, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, Almedina, 2018, pp.306-307; SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra, Almedina, 2019, p.121; PHILIPP GENSCHER, PETER SCHWARZ, *Tax Competition: A Literature Review (September 2, 2011)*, Socio-Economic Review 9, 2011, pp.339–370, disponível em at <https://ssrn.com/abstract=2490529>, consultado a última vez em 01/05/2020; OCDE, *Committee on Fiscal Affairs, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, 2000, disponível em <http://www.oecd.org/ctp/harmful/2090192.pdf>, consultado a última vez em 08/02/2020; THOMAS RIXEN, “Internationale Steuerflucht und schädlicher Steuerwettbewerb”, in *Politische Bildung*, N.º47 (4), Steuerpolitik, 2014, p.35; FARNY OTTO, FRANZ MICHAEL, GERHARTINGER PHILIPP, LUNZER GERTRAUD, NEUWIRTH MARTINA, SARINGER MARTIN, *Steuerflucht Und Steueroasen, Gerechtigkeit Muss Sein*, 2015, p.6; JORGE MARTIN LOPEZ, “Competencia Fiscal Perjudicial, Paraísos Fiscales e Intercâmbio de Información Tributária”, in *Estudios sobre el fraude fiscal e intercambio de información tributaria*, Barcelona, Atelier, 2012, p.343; IGNACIO JIMÉNEZ MACÍAS, *El intercambio de información y el sistema fiscal internacional después de FATCA: diagnóstico y perspectivas*, Tesis Doctoral, Universidad Complutense De Madrid, 2016, pp.55 e seguintes. Em termos concetuais, a OCDE procurou delimitar o que deve ser considerado como “concorrência fiscal desleal, já que a falta de uniformidade e homogeneidade entre os vários ordenamentos jurídicos compõem uma dificuldade acrescida na concretização deste desiderato. Todavia, o mais proficuo intento de resposta a estas inquietações acabou por ser dado pela OCDE e pela União Europeia. Procurou-se identificar um conjunto de critérios de modo a intentar qualificar um país, território ou região como fiscalmente mais favorável e praticando medidas de concorrência fiscal desleal, contribuindo com critérios homogéneos e uniformes. Dessarte, forma identificados como critérios comuns: i) o facto de existir uma baixa ou nula taxa de tributação para atividades financeiras que apresentam fácil mobilidade geográfica; ii) a inexistência de legislação administrativa que impeça o intercâmbio de informação entre Estados; iii) a falta de transparência em matéria de concessão de benefícios fiscais; iv) a aplicação de regimes privilegiados a pessoas ou entidades que não tenham atividade financeira no Estado em questão. OCDE, *Harmful Tax Competition an Emerging - Global Issue*, Paris, 1998, p.22, disponível em [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition\\_9789264162945-en#page23](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page23), consultado a última vez em 20/12/2021.



adstritos, não lhes sendo possível a realização idónea e segundo as melhores práticas tributárias das obrigações que sobre eles impende, merecendo, por isso, uma especial atenção face aos padrões existentes. Exige-se um especial cuidado no que diz respeito a este tipo de contribuintes, pois aqui pretende-se não apenas uma lógica preventiva de incumprimento, mas auxiliá-los através de medidas de apoio que lhes permita o cumprimento tempestivo das suas obrigações, estando perante um arquétipo, tendencialmente, desconhecedor e frágil que resulta no incumprimento das obrigações tributárias<sup>270</sup>;

iii) *Contribuintes com comportamentos patológicos*: este tipo de obrigados tributários merecem uma atenção importante na *definição de perfis de risco*, compreendendo, aqueles sujeitos cujas atuações – falta de declarações tributárias, falta de cooperação em eventuais atos que lhe sejam solicitados, bem como, o eventual incumprimento de obrigações tributárias – são desviantes às imposições normativas exigidas pela ordem jurídica. Falamos de um *critério dimensional de natureza comportamental* e que diz respeito aos atos ou omissões dos contribuintes, os quais determinam perfis mais ou menos prejudiciais e que contendem com as obrigações tributárias a que os mesmos estão adstritos;

iv) *A qualidade dos contribuintes*<sup>271,272</sup>: resulta num critério que procura presumir as intenções dos contribuintes relativamente ao cumprimento das obrigações

---

<sup>270</sup> ALFREDO AUGUSTO BECKER, *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1963, pp.122-123.; ERIC POSNER, "Law and Social Norms: The Case of Tax Compliance", in *86 Virginia Law Review* 1781, 2000, p.1783; ROBERT COOTER, THOMAS RULEN, *Law and economics*, 3ª Edição, Addison-Wesley Series in Economics, 2011, p.3; MICHAEL G. ALLINGHAM, AGNAR ASGMO, "Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis", in *Journal of Public Economics* 1, North-Holland Publishing Company, 1972, pp.323-338, disponível em [http://www.academia.edu/download/30457905/allingham-sandmo\\_\(jpube72\).pdf](http://www.academia.edu/download/30457905/allingham-sandmo_(jpube72).pdf), consultado a última vez em 23/05/2020.

<sup>271</sup> RAFFAELE RICCARDI, "Perché non siamo tutti evasori?", in *Il passaggio dalla "lotta all'evasione" al "miglioramento", nei sistemi fiscali, della "tax compliance" grazie al contributo della tax morale. Il caso Italia*, Bergamo, 2015, p.242, disponível em [https://aisberg.unibg.it/retrieve/handle/10446/30740/15997/DT\\_Riccardi\\_Raffaele\\_2014.pdf](https://aisberg.unibg.it/retrieve/handle/10446/30740/15997/DT_Riccardi_Raffaele_2014.pdf), consultado a última vez em 28/04/2020; DAVID KEMME, BHAVIK PARIKH, TANJA STEIGNER, "Tax Havens, Tax Evasion and Tax Information Exchange Agreements in the OECD: Tax Havens, Tax Evasion and Tax Information Exchange Agreements", in *European Financial Management*, Vol. 23 - n.º3, 2017, p.524; KLAUS TIPKE, JOACHIM LANG, *Direito Tributário (Steuerrecht), Volume I* (Tradução da 18.ª edição alemã por Luiz Dória Furquim), Sérgio Fábri Editor, Porto Alegre, 2008, p.65.

<sup>272</sup> ÉMILE DURKHEIM, *As regras do método sociológico*, (Tradução Maria Isaura Pereira de Queiroz), 17.ª Edição, São Paulo, Companhia Editora Nacional, 2002, p.28; MAURIN ALMEIDA FALCÃO, "A teoria do fato social em Durkheim e os elementos de conexão para uma análise sociológica do tributo", in *ARGUMENTUM - Revista de Direito n.º 13*, 2012; MARC LEROY, *La sociologie de*

fiscais, designadamente quanto ao desacordo destes relativamente aos órgãos tributários, aos órgãos políticos, à gestão dos dinheiros públicos e à sua redistribuição na sociedade, sendo que um maior descontentamento irá gerar um aumento significativo do risco de incumprimento das obrigações tributárias<sup>273</sup>.

Por outro lado, a democratização do próprio procedimento tributário assente em instrumentos de inteligência artificial permite uma maior colaboração por parte dos obrigados tributários<sup>274</sup>, o qual cumpre o propósito de assegurar ou promover que os seus perfis sejam o mais aproximados e assertivos possíveis, expressando a exatidão dos mesmos face à realidade tributária existente e reduzindo o risco de desvios estabelecidos por desconformidade dos dados pessoais e que venham, ulteriormente, a desencadear a prática de atos lesivos para aqueles, - designadamente, inspeções e aplicação de medidas e a consequente prática de atos que derivem de um perfil incorreto e inexato, criando, assim, um perfil mais adequado e assertivo<sup>275</sup>.

---

*l'impôt*, Paris, Presses Universitaires de France, 2002; CÉCILE RAUD-MATTEDI, "A construção social do mercado em Durkheim e Weber: análise do papel das instituições na sociologia econômica clássica", in *Revista Brasileira de Ciências Sociais*, Vol. 20, N.º57, 2015, pp.127 e seguintes; RUDOLF GOLDSCHIED, "Staatssozialismus oder Staatskapitalismus", in *FinanzArchiv / Public Finance Analysis* 34. Jahrg., H. 2, 1917, pp. 458-460, disponível em [https://www.jstor.org/stable/40906168?seq=1#metadata\\_info\\_tab\\_contents](https://www.jstor.org/stable/40906168?seq=1#metadata_info_tab_contents), consultado a última vez em 26/04/2020; MARIA LUÍSA DELGADO LOBO, "Sociologia y Psicología Fiscales. la Cultura Fiscal dos Españoles", in *Conferência proferida no XXI Curso de Instituciones y Técnicas Tributárias*, Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 2001, p.3, disponível em <http://www.fes-sociologia.com/files/congress/10/grupos-trabajo/ponencias/613.pdf>, consultado a última vez em 11/02/2019.

<sup>273</sup> Torna-se, assim, possível trazer à colação a chamada "teoria do caos", segundo a qual a consequência negativa da complexificação das normas jurídicas correlaciona-se com a dificuldade de cumprimento por parte dos seus destinatários, mediante a desconfiança gerada no sistema jurídico e a frustração das expectativas dos contribuintes e, por conseguinte, a prática de atitudes negativas. Resulta, assim, que as normas de natureza pessoal acabam por favorecer importantes ideias de evasão e fraude fiscal, isto é, normas jurídicas que acabam por se conseguir "personificar" num grupo concreto, acabam por gozar da ideia de que são criadas para efeitos de fuga ou evasão fiscal para determinado grupo social. K. TIPKE, J. LANG, *Rechtsstaatliche Ordnung des Steuerrechts Steuerrecht: A. System des Steuerrechts*, 1998, p.65; BENNO TORGLER, CHRISTOPH SCHALTEGGER, *Tax Morale and Fiscal Policy*, 2005, p.3, disponível em [https://www.researchgate.net/publication/5010351\\_Tax\\_Morale\\_and\\_Fiscal\\_Policy](https://www.researchgate.net/publication/5010351_Tax_Morale_and_Fiscal_Policy), consultado a última vez em 28/04/2020.

<sup>274</sup> VITOR FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português. Volume I - Introdução ao estudo da realidade tributária, Teoria Geral do Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1984, p.396.

<sup>275</sup> Veja-se o caso dos Países Baixos, no caso da realização dos relatórios *country-by-country*, acabam por ter em consideração os dados recolhidos de fontes públicas e privadas, bem como os dados e informações que são fornecidos pelos próprios contribuintes, numa lógica de cooperação que lhes permite uma compreensão mais assertiva sobre a sua situação contributiva e as relações entre

Deste modo, e segundo o contexto descrito, acaba por se produzir um resultado de soma negativa, uma vez que estamos perante a identificação prognóstica de contribuintes que tendem a revelar-se, potencialmente, investidos de uma carga negativa comportamental. O propósito dos *perfis de risco em matéria tributária* é precisamente o de identificar atempadamente estes contribuintes, prevenindo que a sua atuação se desenvolva segundo critérios patológicos que contendam fortemente com os objetivos fiscais tipicamente conflituantes com os dos obrigados tributários. Procura-se, assim, a catalogação subjetiva de contribuintes que influenciem o propósito de arrecadação de receita fiscal e que comportem fortemente uma repercussão negativa nos contribuintes cumpridores.

### 2.1.3. Dimensão teleológica

É comum perspetivar que os *perfis de risco em matéria tributária* desempenham uma importante modelação na atuação funcional da administração inteligente, buscando novas formas de atuação que colocam ênfase na averiguação da veracidade e na confirmação das declarações emanadas pelos obrigados tributários. Independentemente da sua perspetivação objetiva e subjetiva, não se pode dizer que seja de estranhar que os *perfis de risco* sejam ainda programados segundo uma dimensão *teleológica* que compreendam uma pluralidade de fins que se identificam mediante uma bipolarização finalística assente nos fins *imediatos* e *mediatos*. Com efeito, facilmente se compreende que, a perceção *imediate* se pode entender como o perímetro desenvolvido através da criação de presunções sobre possíveis atuações de risco que comportem uma erosão das bases tributáveis; por outro lado, a perceção *mediata* traduz-se na capacidade de mitigação e redução das consequências negativas que derivam destes fenómenos patológicos.

A instituição de um modelo de gestão fiscal assente em modelos inteligentes, subjaz a compreensão de uma abertura funcional *ex novo* que permite a reformulação funcional através

---

empresas transfronteiriças com a qual tenham uma relação de domínio e societária. OCDE, *Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment*, Paris, OECD, 2017, pp. 28 e seguintes, disponível em [www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf), consultado em 02/08/2021; OCDE, *Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting – BEPS Action 13*, Paris, OECD, 2019, p.28, disponível em [www.oecd.org/tax/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf](http://www.oecd.org/tax/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf), consultado em 02/08/2021

de um conjunto de atuações inovadoras que são operadas por via da transformação administrativo-funcional da Administração Tributária, tornando-se patente a essência confirmativa e controladora sobre os atos dos privados, reformulando-se estas competências através de novos mecanismos estatísticos e de prognóstico matemático. Estes modelos preditivos, como são os *perfis de risco em matéria tributária*, constituem assim um conjunto de modelos estatísticos e probabilísticos que permitem identificar possíveis riscos que poderão surgir no desenvolvimento da relação jurídica tributária, expressando para o futuro a correlação de atos e, conseqüentemente, a arrecadação da receita tributária. É nesta expressividade que, teleologicamente, se desenvolve a atuação da administração, procurando a redução dos atos patológicos através da identificação atempada de realidades patológicas e intervindo preventivamente contra estes atos de erosão das bases tributáveis. Incrementa-se assim, o enfoque na atuação preventiva, em detrimento da atuação corretiva, pois será na primeira que devidamente será admissível um quadro de eficiência e de equilíbrio idóneo para a concretização da tributação segundo o princípio da capacidade contributiva, promovendo uma justiça social intensificada por instrumentos tecnológicos.

Pressupõe-se assim uma reformulação da ideologia teleológica que caracteriza a atividade da administração clássica, pois a atuação eminentemente subsidiária e apenas nas situações patológicas exige que o ilícito e o prejuízo já se tenham consumado, sendo que os dados pessoais e as informações assumem uma função meramente ordenadora de controlo e confirmação dos atos omitidos pelos contribuintes. Contrariamente, a base de atividade que pressupõe os *perfis de risco* traduz uma alteração do paradigma existente, imputando-se a intervenção administrativa segundo uma lógica preventiva e de mitigação prévia dos atos patológicos que, putativamente, irão ocorrer. Poderá dizer-se que, em boa medida, o sistema de gestão fiscal clássico procura a confirmação dos atos dos contribuintes, designadamente, através das declarações destes e pelas informações que parcamente são acedidas por via dos sistemas clássicos de obtenção de informação. Pelo contrário, é precisamente com a adoção de mecanismos automatizados e cujo fluxo de dados pessoais se exponenciam até níveis nunca atingidos, mostrando possível a criação de instrumentos preventivos que visam a identificação prévia de situações patológicas e a sua conseqüente atuação influenciadora e de controlo apertado, para efeitos de coartar os desejos de atuações patológicas.

Constata-se uma ideologia de atuação preventiva e assente no policiamento antes da consumação do ato ilícito, pretendendo-se evitar “correr atrás do prejuízo”. A análise de riscos em matéria tributária compreende uma atividade que procura, teleologicamente, a mitigação dos efeitos negativos que podem advir de uma utilização abusiva e indesejada – ou até mesmo fraudulenta – do sistema fiscal em que o obrigado tributário se insere, procurando-se atuar, previamente, face a eventuais comportamentos ou a prática de atos evasivos, em matéria tributária. Por outro lado, procura-se mitigar as consequências negativas que podem advir da prática destes atos lesivos, nomeadamente, com a arrecadação das receitas que são devidas aos Estados e, ainda, mas numa perspetiva cooperativa através do auxílio aos contribuintes por parte dos sistemas inteligentes, tendo por base estes perfis criados e criando esquemas de auxílio no cumprimento das obrigações que sobre os contribuintes impende<sup>276</sup>.

#### 2.1.4. Dimensão procedimental

O impacto assumido pelos *perfis de risco em matéria tributária* convoca em si uma importante compreensão aglutinadora e que envolve o seu perímetro funcional e os elementos que o integram. O critério adotado refere-se, essencialmente, a uma dimensão ou perspetiva *procedimental* e que se orienta perante um conjunto de atos praticados de forma sequencial, ordenados, juridicamente delimitados e segundo um critério cronológico temporalmente previsto, pressupondo assim um conjunto de fases coerente e, sistemicamente, organizadas que se dirigem numa lógica conclusiva-dedutiva à criação de presunções sobre factos ou realidades concretas e determinadas. A importância desta delimitação dimensional, observa-se segundo a exigência de tutela dos obrigados tributários e para uma efetiva tutela dos direitos

---

<sup>276</sup> Pense-se na situação em que todas as dúvidas fiscais possam ser resolvidas por assistentes virtuais, tendo em consideração as necessidades dos contribuintes, a qual é previamente avaliada pela inteligência artificial tendo em consideração a análise dos dados pessoais que se encontram disponíveis em rede; imagine-se, ainda, nas situações em que os contribuintes estão dispensados da apresentação de declarações periódicas, sendo as mesmas realizadas automaticamente pela inteligência artificial com base nos dados obtidos e tratados automaticamente; ou, ainda, o tratamento dos dados em *bigdata* para a criação de perfis que visem a averiguação e prevenção de ilícitos tributários, praticando decisões automatizadas que visem a redução de fenómenos patológicos, como seja a emissão de notas de liquidação automática de IVA conforme os dados obtidos e previamente tratados. FERNANDO SERRANO ANTÓN, “Inteligencia artificial y Administración Tributaria. Especial referencia al procedimiento de inspección tributaria”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021, p.165.

destes, bem como, para efeitos de concretização do princípio da transparência administrativa. Com efeito, trata-se de um procedimento que se torna necessário num quadro de Estado de Direito e onde os poderes estaduais e administrativos estão subjugados aos princípios da legalidade e da transparência, pelo que se apresenta imperativo a compreensão das fases que devem ser integradas no modo de funcionamento concreto dos *perfis de risco*.

Movimentando-se como um procedimento sequencialmente organizado e cujos atos devem ser praticados segundo aquele quadro cronológico legalmente estabelecido, não podemos deixar de aqui fazer referência às principais fases que integram a instrumentalização da *definição de perfis*, quando aplicados ao domínio da gestão do sistema fiscal:

- i) *Fase de obtenção de dados e informações*: trata-se, em termos simples, no estabelecimento de canais de comunicação que materializam um aumento do fluxo de dados tributários e de informação sobre manifestações de riqueza, os quais são obtidos, essencialmente, por via dos meios de intercâmbio de informação tributária entre Estados ou dos instrumentos internos de comunicação à Administração Tributária<sup>277</sup>. Remetemos para o que temos vindo a sufragar ao longo de toda a investigação sobre a necessidade dos dados pessoais, pois a instituição de meios inteligentes num sistema de gestão fiscal, apenas será possível através de um grande volume destes. *Data venia*, a modernização e a integração de sistemas de inteligência artificial nesta fase procedimental acabam por se revelar já como uma tarefa necessária para uma otimização e racionalização dos meios já existentes, mas também para os ulteriores atos e condutas que se mostram dependentes ou sob a dependência dos dados obtidos pela Administração Tributária. Será nesta fase que se deverão atender aos critérios de suficiência e exatidão dos dados pessoais, pois a atuação da administração “inteligente” será atingida, em termos admissíveis, quando os enunciados critérios de exatidão e qualidade sejam

---

<sup>277</sup> Comunicações feitas por entidades empregadoras (artigo 119.º do Código do Imposto sobre Rendimentos Pessoas Singulares), pelos próprios sujeitos passivos no âmbito do IRC (artigos 117.º e seguintes do Código do Imposto sobre Rendimentos Pessoas Coletivas), pelas instituições de crédito (artigo 63.º-A da Lei Geral Tributária e artigo 6.º n.º3 do Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio).

concretizados segundo uma franja temporal tempestiva e considerada idónea para atuação dos órgãos competentes<sup>278</sup>;

ii) *Fase do armazenamento*: o acesso aos dados pessoais comporta o seu armazenamento para efeitos de tratamento durante a vigência da relação jurídica tributária constituída e também, das posteriores relações que se vierem a constituir e cujos dados pessoais recolhidos se mostrem necessários, para efeitos de desenvolvimento normal desta última<sup>279</sup>. A disponibilidade desta fase traduz-se na vinculatividade de armazenamento e do prazo de conservação dos dados pessoais a que a Administração Tributária está adstrita, devendo esta garantir os meios necessários e seguros para o armazenamento de toda a informação obtida pelos diversos meios, criando-se o que tem vindo a ser apelidado de verdadeiros “bancos de dados”. Contudo, a responsabilidade normativa que sobre esta impende delimita que apenas possam ser objeto de tratamento e armazenamento aqueles que se mostrem necessários e adequados às finalidades prosseguidas, mostrando-se, por isso, adequada a adoção de instrumentos inteligentes que permitam uma seleção depurada e idónea destes, de modo a serem tratados aqueles que sejam considerados estritamente adequados e necessários para a concretização dos desideratos funcionais subjacentes aos *perfis de risco*;

iii) *Fase de tratamento e de identificação do risco (Risk Assessment)*: mostra-se como uma fase em que se irá procurar a otimização dos sistemas de tratamento em *bigdata*, adotando os meios idóneos para retirar as ilações e as conclusões que os dados pessoais em matéria tributária revelam, os quais, vão ser relevantes para efeitos de preparação para a fase de exploração e decisão. É nesta fase que o tratamento dos dados pessoais irá concluir com a identificação das atividades ou dos contribuintes que, tendencialmente,

---

<sup>278</sup> OCDE, *Working Paper 5: Risk Management. Tax Intermediaries Study*, 2007, disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf>, consultado a 13/06/2021.

<sup>279</sup> Sobre a duração que os dados pessoais devem ser conservados pela Administração Tributária, iremo-nos debruçar com maior atenção *infra*. Vide Parte II, Capítulo II, Ponto 1.5.

comportem um maior risco de erosão das bases tributáveis, criando assim os *perfis de risco*. Encontramos uma fase, essencialmente, tecnicista em que se pretende a otimização dos recursos informáticos e funcionais existentes e subjacentes a uma preparação à fase subsequente, em que se irão concretizar as fases anteriores;

iv) *Fase de exploração e decisão (Risk resource allocation)*: a progressividade procedimental culmina com a decisão a adotar pelos instrumentos de inteligência artificial, tendo por consideração a informação recolhida, armazenada e tratada com recurso a mecanismos de *crossing data*, culminando com a emanação dos atos ou diretrizes que considere convenientes para a concretização dos desideratos prosseguidos e a consequente intervenção concisa na correção desta<sup>280</sup>. Falamos, assim, de uma fase em que os dados pessoais dos obrigados tributários são objeto de tratamento para obtenção de indicadores de risco sobre atividades ou contribuintes, criando assim perfis baseados em estatística e probabilidades de modo a prever, com algum grau de exatidão, possíveis atos considerados lesivos para os interesses patrimoniais em matéria fiscal dos Estados<sup>281</sup>.

Embora as retóricas assumidas se revelem, dogmaticamente, autonomizáveis, não se pode deixar de referir que, segundo esta lógica procedimental encontramos, assim, verdadeiras fases que se revelam sucessivas na sua implementação e as quais são condições *sine quo non* para perfeito funcionamento deste instrumento tecnológico. Por outro lado, não será possível atingir uma fase avançada em que são obtidos todos os benefícios destes instrumentos, sem a prévia integração convergente de todas estas fases e sem o tratamento em massa dos vários dados pessoais para obtenção dos indicadores de risco. Falamos em verdadeiras fases cumulativas e sucessivas, sem as quais não será possível concretizar a implementação deste

---

<sup>280</sup> OCDE, *Working Paper 5: Risk Management. Tax Intermediaries Study*, 2007, disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf>, consultado a 13/06/2021.

<sup>281</sup> LUIS MANUEL PICA, "La definición de perfiles en el derecho tributario y la protección de los datos personales de los obligados tributarios en el derecho portugués", in *Revista De La Facultad De Derecho*, n.º51, jul-dic, Universidad Uruguay, 2021, p.9.



instrumento e retirar os demais benefícios e as várias aceções que *supra* identificamos. A vinculação estabelecida, no sentido de garantir, sobretudo, o respeito pelos direitos e interesses legalmente estabelecidos dos indivíduos, resulta na obrigação normativa que impende sobre o legislador e que se traduz na delimitação procedimental. Pautando-se a ordem jurídica pelos primados de publicidade e transparência, a atividade administrativa prosseguida pela administração caracteriza-se por uma relação de caráter publicista em que o interesse público subjacente é norteado pelo cumprimento do princípio da legalidade. Por isto, a necessidade de revelar o procedimento e os atos que compreendem cada um deles é uma necessidade não apenas teleológica, mas de natureza legalista emergente do caráter publicista da relação jurídica estabelecida entre os intervenientes procedimentais.

Em suma, a natureza publicista emergente da relação jurídica tributária acaba por se estender à instrumentalização da inteligência artificial para efeitos de desenvolvimento da daquela, pelo que a restrição operada pela necessidade financeira que se encontra subjacente ao vínculo instituído entre Estado e contribuinte, pressupõe que os dados pessoais que dão corpo aos *perfis de risco* sejam dotados de garantias suficientes que permitam a salvaguarda dos direitos e dos interesses legalmente protegidos dos seus titulares e que reclamam por limites, na atuação estadual e nos poderes administrativos emergem da relação. O caráter procedimental dos *perfis de risco* não pode ser negligenciado segundo um quadro de Estado de Direito, reclamando-se como medida imperativa que a criação destes seja ponderada segundo factores procedimentais públicos e conhecidos, legalmente e cronologicamente determinados e identificáveis, de modo a que os contribuintes tenham a possibilidade de conhecer o teor do perfil criado, a sua modelação e a forma como o mesmo se relaciona nas relações jurídicas tributárias constituídas e a constituir, mostrando-se como uma exigência constitucional que merece atenção e cuidado e que não pode deixar de convocar os primados da dignidade da pessoa humana e de transparência administrativa, devendo servir como ponderação para salvaguarda dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes e afastando ideais de obscuridade administrativa e opacidade na atuação dos órgãos administrativos.

## 2.2. A aplicabilidade dos *perfis de riscos* na gestão do sistema fiscal: considerações críticas

A reformulação da atuação administrativo-tributária operada pelo advento dos instrumentos de inteligência artificial, exige que nos debruçemos sobre a aplicabilidade dos *perfis de risco em matéria tributária* num contexto de gestão de sistema fiscal. Pressupõe-se que, qualquer reformulação funcional tenha como referência inicial algumas dimensões genéricas desta técnica administrativa, aplicada à gestão do sistema fiscal.

Neste seguimento, entendemos por relevante começar por salientar a natureza preparatória, auxiliar e de prevenção que este instrumento assume na gestão do sistema fiscal. Ou seja, os *perfis de risco em matéria tributária* assumem aqui a sua instrumentalização aos desideratos de arrecadação dos impostos, pressupondo assim uma natureza funcional em que a sua integração - enquanto instrumento preparatório destinado à subsequente prática dos atos correspondentes - se materializa como um mero aparelho de apoio e de preparação aos mencionados fins. Numa perspetiva *mediata*, os interesses creditícios dos Estados acabam por revestir o fundamento e premissa essencial em que assenta a implementação destes instrumentos, desenvolvendo, funcionalmente, a sua atuação para identificar atividades ou sujeitos que tendem a ser considerados como, eventualmente, propícios para desenvolver a prática de atos patológicos de evasão e fraude fiscal, originando, conseqüentemente, a diminuição das receitas estaduais que são obtidas por via dos créditos tributários.

É na exigência *mediata* que encontramos o *elemento procedimental* inerente a este instrumento, pois conforme temos vindo sufragar ao longo deste apartado, a criação de *perfis de risco em matéria tributária* concretiza-se por via do tratamento massificado dos dados pessoais dos obrigados tributários, permitindo criar um conjunto de ilações assentes em critérios matemáticos, probabilísticos e estatísticos que possibilitarão a identificação de possíveis atividades ou contribuintes que mostram uma carga de negatividade acentuada e que se relaciona com o eventual cumprimento da obrigação tributária devida. É por via destas presunções que a Administração Tributária poderá atuar no domínio de aplicação das normas fiscais aos casos concretos, já que através destes indicadores será admissível antever com previsibilidade os atos dos privados e, conseqüentemente, agir em correspondência para prevenir as condutas de erosão das bases tributáveis. Ou seja, por via deste tratamento

massificado é possível a obtenção de verdadeiros indicadores calculados pela inteligência artificial e que constituem uma fonte presuntiva sobre putativos atos ou condições psicológicas dos contribuintes ou de atividades de risco. Assim, estes indicadores são extraídos através de factos conhecidos, aos quais são retiradas as respetivas premissas e as devidas ilações e permitem, em conjunto, concluir com uma verdadeira presunção dotada de certa juridicidade, já que se arrogam com carga valorativa que determinam um conjunto de consequências jurídicas que não podem ser negligenciadas<sup>282</sup>.

Em especial, sobre a aplicação do mecanismo de *perfis de risco*, será de atentar, especialmente, à sua semelhança com os indicadores objetivos consagrados para efeitos de tributação segundo métodos indiretos. Neste sentido, dispõe a alínea c), do n.º 1, do artigo 87.º da Lei Geral Tributária, ao prever que se “a matéria tributável do sujeito passivo se afastar, sem razão justificada, mais de 30% para menos ou, durante três anos seguidos, mais de 15% para menos, *da que resultaria da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica* referidos na presente lei”. Estes indicadores são “definidos, anualmente, nos termos da lei, pelo Ministro das Finanças, após audição das associações empresariais e profissionais, e podem consistir em margens de lucro ou rentabilidade que, tendo em conta a localização e dimensão da atividade, sejam manifestamente inferiores às normais do exercício da atividade e possam, por isso, constituir factores distorcivos da concorrência” (cfr. artigo 89.º, n.º2 da Lei Geral Tributária). Ora, estes indicadores não são mais que *perfis* sobre atividades de risco ou critérios utilizados que compreendem uma assimetria com os parâmetros considerados normais, segundo um quadro de razoabilidade médio, os quais são conseguidos, atualmente, por via do tratamento massificado dos dados pessoais, permitindo assim criar um conjunto estatístico e probabilístico que se determinam como relevantes para efeitos de aplicação das normas fiscais.

---

<sup>282</sup> JOÃO BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Coimbra, Almedina, 2017, pp.111-113; JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Coimbra, Almedina, 2014, pp.40 e seguintes; FRANCISCO RODRIGUES PARDAL, “O uso das presunções no direito tributário”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, Boletim da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, n.º 325-327(Jan.Mar), 1986, p.8; JOÃO BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Coimbra, Almedina, 2017, pp.111-113; PEDRO DE ALBUQUERQUE; DIOGO COSTA GONÇALVES, “O impedimento do exercício do direito de voto como proibição genérica de atuação em conflito”, in *Revista Direito das Sociedades*, Vol. III, n.º3, 2011, p.700; SANTIAGO SEGARRA, “Fiscalidad e Inteligencia Artificial”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Pamplona, Thomson Reuters, 2021, p.50; G. MICHELI, “Ancora in tema di presunzioni in materia tributaria”, in *Studi in memoria di Salvatore Satta*, Padova, 1982, p.244.

No que concerne à sua aplicabilidade ao domínio da gestão do sistema fiscal, não podemos afirmar que estes indicadores e presunções factuais permitam uma tributação direta – ou indireta na compreensão dada por via do disposto no artigo 87.º da Lei Geral Tributária -, pois apenas têm aplicabilidade para efeitos probatórios, designadamente, como prova indiciária ou como indicador que permite despoletar os procedimentos necessários para efeitos de preenchimento do elemento objetivo que compreende o facto tributário. Falamos de verdadeiros indicadores que permitirão conectar um conjunto de acontecimentos relativos aos elementos que compreendem o facto tributário, dispensando-se as informações dificilmente concebíveis e que resultem, segundo um quadro de razoabilidade, anacrónicas para apuramento da real capacidade contributiva do sujeito passivo<sup>283</sup>. Por isso, a passividade que opera no atual quadro macroeconómico, na descoberta de realidades económicas repartidas e existentes nos vários países, Estados ou espaços, determina que a *definição de perfis de riscos em matéria tributária*, não possa ser negligenciada no atual contexto jurídico-administrativo<sup>284</sup>.

---

<sup>283</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, pp.179-180.

<sup>284</sup> Os Serviços de impostos da Austrália têm uma função centralizada de gestão de riscos que utiliza uma variedade de técnicas manuais e automatizadas de deteção de riscos que se concentram em empresas públicas e multinacionais com relações em estruturas transfronteiriças entre grupos. É utilizado um enfoque de gestão sobre grupos de risco que abordam o risco de transmissão de benefícios entre estas empresas, compreendendo factores, características ou comportamentos considerados comuns dentro de uma sociedade que se compreende homogénea e normal; já o Brasil também possui um sistema de avaliação de risco que compreende três fases, designadamente de definição de ações prioritárias, definição de critérios de avaliação de risco e cruzamento de dados para determinação preliminar dos obrigados tributários selecionados e a análise individual destes contribuintes para confirmação (ou não) dos indicadores de risco; por sua vez, o Canadá utiliza um alto sistema de criação de perfis baseados em mais de 200 algoritmos, os quais permitem selecionar determinados contribuintes com base em várias áreas programáticas e segundo alguns critérios gerais e caso os perfis de risco determinem uma necessidade de avaliação e inspeção, será realizada e adaptada a cada um deles as medidas a adotar; também a Índia tem vindo na última década a implementar um ambicioso plano de informatização que desenvolveu volumosas bases de dados relacionadas com contas permanentes, declarações de rendimento, formulários para pessoas singulares, direção centralizada, etc., sendo ainda algumas iniciativas como medidas assistidas, sistemas de seguimento de não declarantes; já os Países Baixos implementaram sistemas de avaliação de riscos relacionados com os preços de transferência, designadamente através do chamado “enfoque ascendente” e “enfoque descendente”, e posterior processo de avaliação de risco fiscal relativo a relatórios feitos de país por país. OCDE, *Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment*, Paris, OECD, 2017, pp. 17 e seguintes, disponível em [www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf), consultado em 02/08/2021; FERNANDO SERRANO ANTÓN, “Inteligencia artificial y Administración Tributaria. Especial referencia al procedimiento de inspección tributaria”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021, pp.153 e seguintes; OCDE, *Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting – BEPS Action 13*, Paris, OECD, 2019, disponível em [www.oecd.org/tax/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf](http://www.oecd.org/tax/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf), consultado em 02/08/2021; CATRIONA LAVERMICOCCA, “Tax risk management practices and their impact on tax compliance behaviour - The views of tax executives from large Australian companies”, in *eJournal of Tax Research*. 9, pp.89-115.

O poder procedimental, que estabelece os tentáculos de atuação segundo uma lógica dedutiva e presuntiva, é caracterizado por atuar com uso de um especial poder público, que ponderando as medidas e fórmulas adjetivas instrumentalizadas pelos *perfis de risco em matéria tributária*, permite adequar as práticas adotadas pelas administrações, na busca incessante pela melhor cobrança da receita fiscal e, indiretamente, pela concretização das finalidades fiscais a que estão adstritos, conseguindo uma busca eficiente da verdade material subjacente à relação jurídica tributária<sup>285</sup>. Por este motivo, a importância deste instrumento foi assumida pela OCDE no seu *paper sobre Risk Management*, tendo sido mencionado que a gestão de risco é essencial para lograr o objetivo de combater as várias formas de fuga e evasão às obrigações tributárias<sup>286</sup>. Isto porque, através da utilização de perfis de risco - os quais permitem uma identificação de potenciais atividades de risco praticadas pelos obrigados tributários - será possível fornecer um contexto ideal para que a inteligência artificial venha tomar as decisões corretas<sup>287</sup>, segundo a alocação de recursos (incluindo decisões de se concentrar menos em áreas que apresentam risco baixo ou insignificante), de modo a identificar e levar à atenção do órgão legiferante competente, as áreas onde a lei não está abstratamente e objetivamente a delimitar o conteúdo factual de forma satisfatória e desejada ou está produzindo custos de conformidade inaceitavelmente altos e, ainda, apoiado por perfis de risco específicos reunir as evidências. para fazer um caso para recursos adicionais ou financiamento do governo<sup>288</sup>. Embora se mostre evidente, deve-se afirmar que estes

---

<sup>285</sup> Numa perspectiva subjetivista, podemos afirmar que os benefícios identificados na integração deste instrumento tecnológico vão desde a concentração da atividade administrativa direcionada para aqueles contribuintes com maior potencial de risco, com o consequente afastamento de vigilância dos sujeitos passivos que apresentem uma taxa de risco mais reduzida. Por outro lado, a colaboração por parte dos obrigados tributários na criação dos seus perfis e de terceiros, permitirá ajudar a mitigar possíveis efeitos negativos advindos da criação incorreta e imutável sobre determinada pessoa, evitando possíveis atos lesivos para os visados, designadamente inspeções e aplicação de medidas e a consequente prática de atos que derivem de um perfil incorreto e inexacto, criando, assim, um perfil mais adequado e assertivo.

<sup>286</sup> OCDE, *Working Paper 5: Risk Management. Tax Intermediaries Study*, 2007, disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf>, consultado a 13/06/2021.

<sup>287</sup> Como refere a OCDE, “*in all cases, tax risk assessment can be a dynamic process, which is flexible to the level of tax risk identified. Where it appears clear at an early stage that the level of potential tax risk posed by a taxpayer is low, a decision may be made at that time that no further assessment or compliance action is required. Where such a decision cannot be reached, further analysis and enquiries may be conducted in order to determine the most appropriate next steps*”. OCDE, *Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment*, Paris, OECD, 2017, p.15.

<sup>288</sup> Como já tivemos ocasião de referir numa outra sede, Cfr. LUIS MANUEL PICA, “La definición de perfiles en el derecho tributario y la protección de los datos personales de los obligados tributarios en el derecho portugués”, in *Revista De La Facultad De Derecho*, n.º 51,

mecanismos caracterizam-se, assim, pela sua função direcionada à presunção prévia de putativos atos patológicos que constituam potenciais atos de erosão das bases tributáveis. De facto, as prerrogativas dedutivas que lhe conferem a conformação de um perfil assertivo sobre putativos atos lesivos aos interesses fiscais do Estado, englobam o poder de fixar os recursos necessários para supervisionar e policiar os contribuintes visados e que mostram preponderância para condutas desviantes. Daí que alguns países tenham vindo a adotar estes instrumentos tecnológicos, como meio de combate contra fenómenos patológicos desenvolvidos no seio da relação jurídica tributária, procurando numa lógica de eficiência e de celeridade atuar em conformidade.

Por outro lado, não podemos deixar de compreender que os próprios *perfis dos contribuintes* encontram a sua aplicabilidade, segundo uma dimensão positiva e que possibilita uma tributação segundo o perfil criado e que se desenvolve mediante uma personificação mais concreta dos serviços e interesses dos contribuintes. Esta possibilidade foi, entre nós, adotada pelos Países Baixos, no caso da realização dos relatórios *country-by-country*<sup>289</sup>, os quais acabam por ter em consideração os dados recolhidos de fontes públicas e privadas, bem como os dados e informações que são fornecidos pelos próprios contribuintes, numa lógica de cooperação que lhes permite uma compreensão mais assertiva sobre a sua situação contributiva e as relações entre empresas transfronteiriças, com a quais tenham uma relação de domínio e societária<sup>290</sup>. Com efeito, a conexão entre a participação dos contribuintes nas atividades e na gestão dos sistema fiscal e o efetivo cumprimento da capacidade contributiva revela-se uma verdade insofismável, pois, de facto, são os próprios obrigados tributários

---

jul-dic, Universidad Uruguay, 2021, p.9; LUISA SCARCELLA, “Tax compliance and privacy rights in profiling and automated decision making”, in *Internet Policy Review, Vol Volume 8, Iss Issue 4*, 2019, pp.1-19.

<sup>289</sup> A informação recebida pela Administração Tributária tem vindo a ser paulatinamente incrementada devido à apresentação do denominado “*country-for-country*”, de modo a evitar a erosão das bases tributáveis e da transferência dos benefícios (BEPS) para Estados, países ou territórios fiscalmente mais favoráveis. Também os modelos implementados pela Diretiva 2016/881 do Conselho, de 25 de maio de 2016, cujo enfoque esteve direcionado para as grandes multinacionais, recolhe um grande número de atividades quanto aos territórios em que estas operam. Com base nestes dados é possível a criação de perfis e de sistemas de deteção de riscos que sistematizam e delimitam os riscos e permitem um melhor seguimento destas atividades de risco.

<sup>290</sup> OCDE, *Country-by-Country Reporting: Handbook on Effective Tax Risk Assessment*, Paris, OECD, 2017, pp. 28 e seguintes, disponível em [www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf](http://www.oecd.org/tax/beps/country-by-country-reporting-handbook-on-effective-tax-risk-assessment.pdf), consultado em 02/08/2021; OCDE, *Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting – BEPS Action 13*, Paris, OECD, 2019, p.28, disponível em [www.oecd.org/tax/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf](http://www.oecd.org/tax/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf), consultado em 02/08/2021

aqueles que poderão indicar, com maior precisão, a sua capacidade contributiva, pelo que o seu auxílio, também em matéria de criação de perfis de risco, é uma realidade que não pode ser deixada no esquecimento e que, portanto, deve aqui ser considerada numa ótica de cooperação entre a Administração Tributária e aqueles<sup>291</sup>.

Dentro da lógica de aproximação da função administrativista à descoberta de novos caminhos destinados à obtenção de receita fiscal, é precisamente este desiderato que constitui o argumento mais forte, que suporta este fundamento de acesso aos dados e informações que permitem o funcionamento deste instrumento. Por esta via, o desenvolvimento de instrumentos de *perfis de risco em matéria tributária* deve assentar, sempre que possível, num volume considerável de dados pessoais que permitam aferir a real capacidade dos contribuintes, podendo, inclusive, ser requeridos aos mesmos, as informações que se mostrem necessárias com vista a apurar – o mais próximo possível – a sua real capacidade contributiva. De facto, parece-nos que a proximidade entre a administração e os obrigados tributários revela-se uma premissa incontornável e até desejada, num quadro de busca pela verdade material, pois é por via destes que será possível determinar um perfil o mais assertivo possível, concretizando-se os desideratos *mediatos* de concretização daquele desejo constitucional<sup>292</sup>. Por isso, não concebemos que os *perfis de risco* se devam assumir, unicamente, como um instrumento que seja desenvolvido pela administração, pois numa lógica de tributação segundo a real capacidade contributiva demonstrada pelos contribuintes, apenas estes serão realmente capazes de revelar a sua real capacidade económica.

O ponto de partida para uma integração destes instrumentos, segundo critérios de legalidade e assentes num Estado de Direito, não pode deixar de se convocar o dever jurídico de colaboração do sujeito passivo do imposto com a Administração Tributária, na atividade de

---

<sup>291</sup> Assim se entende a posição defendida por PAMPLONA CORTE-REAL, BACELAR GOUVEIA e JOAQUIM CARDOSO DA COSTA, para os quais “a função fiscal está naturalmente virada para a prossecução de objetivos de receita e de respeito pela capacidade contributiva” sendo “o conhecimento ou o acesso a elementos que possam expressar essa mesma capacidade contributiva (...) apenas instrumental da finalidade fiscal”. PAMPLONA CORTE-REAL, JORGE BACELAR GOUVEIA, JOAQUIM PEDRO CARDOSO DA COSTA, “Breves reflexões em matéria de confidencialidade fiscal”, in *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 368, Boletim da Direcção-Geral das contribuições, 1992, p.13; JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, HUGO FLORES DA SILVA, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Coimbra, Almedina, 2019, p.59.

<sup>292</sup> EUGENIA POLITOU, “Profiling tax and financial behaviour with big data under the GDPR”, in *Computer Law & Security Review*, Volume 35, Issue 3, 2019, pp.306-329, disponível em <https://www.sciencedirect.com/journal/computer-law-and-security-review>, consultado a última vez em 08/03/2020.

aplicação das normas fiscais, ainda que não tenham como consequência imediata a liquidação do imposto<sup>293</sup>. Ou seja, ínsito à instituição legal de um complexo de obrigações acessórias, estará uma operação, pela qual, uma atividade tradicionalmente promovida pela Administração Tributária passa a ser também realizada pelos sujeitos passivos, designadamente, por via da sua cooperação na construção de *perfis de risco*. Por outro lado, importará atentar nos quadros normativos e constitucionais vigentes, pois esquecer a colaboração dos obrigados tributários poderá levar a uma construção anacrónica, assente em dados pessoais que, conseqüentemente, levem a ilações erradas e desviantes, sem prejuízo da necessária consideração das especificidades que cada um dos contribuintes assume e que nem sempre é possível determinar com exatidão. Deste modo, dir-se-á que a construção dos *perfis de risco* não pode ser negligenciada, numa administração que promove a eficiência funcional, num quadro altamente globalizado e cuja complexidade económica e transfronteiriça está subjacente. Contudo, a inserção de um instrumento, que permita criar presunções, muitas das vezes não tão assertivas, deve ser feita segundo um quadro de publicidade e sempre que possível, com recurso aos próprios obrigados tributários, permitindo-se assim, a tutela da esfera jurídica destes e uma atuação posterior pela administração mais segura e conforme aos desideratos legais prosseguidos e vigentes na ordem jurídica.

### **3. As presunções jurídicas e a Administração Tributária artificialmente “inteligente”**

#### **3.1. Ponto de partida**

Os *perfis de risco em matéria tributária*, não são mais que um processo cognitivo, pelo qual, a Administração Tributária irá formular juízos e prognósticos presuntivos sobre factos ou realidades, repercutindo os seus efeitos jurídicos no desenvolvimento da relação jurídica tributária. Estas deduções criadas pelos *perfis de risco* serão, assim, verdadeiras presunções jurídicas, que se enquadram, perfeitamente, na noção do instituto jurídico mencionado. Por isso, este estudo deverá passar pela aplicabilidade das presunções jurídicas, no

---

<sup>293</sup> VITOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, 2002, p.204.



desenvolvimento da relação jurídica tributária, partindo da exigência de formulação que lhe está imanente e das vicissitudes próprias da instrumentalização do imposto, enquanto objeto da relação jurídica tributária concreta, onde serão aplicadas as mencionadas presunções.

É que, sem prejuízo de uma conclusão precipitada e que iremos desenvolver ao longo deste apartado, regista-se, desde já, como premissa irrefutável que as presunções constituem um instituto jurídico que se integra, perfeitamente, no Direito Tributário contemporâneo e que se assume como resultado de um instituto jurídico<sup>294</sup>, cuja relevância adjetiva - mas também substantiva - revela-se imprescindível na gestão do sistema fiscal de índole privatizada<sup>295</sup>. Entre nós, CASALTA NABAIS<sup>296</sup> tem vindo a preconizar que *“perante a supercomplexização, incoerência e inadaptabilidade da avalanche de normas jurídico-fiscais, que suportam os actuais sistema fiscais dos países desenvolvidos, raramente a praticabilidade se conseguirá apenas pela via do reforço da capacidade da administração, exigindo-se antes que se enfrente com coragem e determinação o problema da efectiva simplificação das leis fiscais (...) com esse propósito, o legislador pode e deve socorrer-se de diversas técnicas”*, destacando-se o recurso às presunções jurídicas, enquanto instrumento a que *“o legislador fiscal frequentemente recorre com os objectivos de conferir certeza e simplicidade às relações fiscais, de permitir uma pronta e regular percepção dos impostos e de evitar a evasão e fraude fiscal”*.

Dito isto, e por questões de sistematização, procederemos a uma análise sobre o mencionado instituto jurídico e a sua aplicabilidade ao Direito Tributário, para, posteriormente, ser compreendida a sua integração nos sistemas de inteligência artificial utilizados pela Administração Tributária.

---

<sup>294</sup> JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Coimbra, Almedina, 2014, p.54.

<sup>295</sup> HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, pp.210 a 216; JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, “Do Ato à Relação: o Direito Fiscal entre o Procedimento Administrativo e a Teoria Geral das Obrigações”, *in Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Inocêncio Galvão Teles*, Volume I, Coimbra, Almedina, 2002, pp.853 e seguintes; VITOR FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português. Volume I - Introdução ao estudo da realidade tributária, Teoria Geral do Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1984, p.207 e seguintes; LUÍS MANUEL PICA, *O Direito à Autodeterminação Informativa dos Contribuintes e a Proteção dos Dados Pessoais em Matéria Tributária*, Dissertação Mestrado, Braga, Uminho, 2016, pp.66 e seguintes; JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária – Deveres de Cooperação Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, Lisboa, Lex, 2000.

<sup>296</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, “Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua admissibilidade)”, *in Studia Iuridica - Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, n.º 5, 1994, p.279.

## 3.2. O conceito de presunção jurídica e os pressupostos analíticos como instrumento de aplicabilidade ao Direito Tributário

### 3.2.1. O conceito de presunção jurídica em matéria tributária

A conceção do instituto jurídico da *presunção jurídica* não é estanque nem unitária. Não só acompanhará a feroz passagem do tempo e da evolução social, mas também, operará mudanças que irão desenvolver o próprio instituto jurídico. Assim, será sempre difícil conceber uma noção/conceito que pode sofrer mutações ao longo do tempo e dependerá sempre das idiossincrasias resultantes da mutação da própria sociedade, enquanto predisposição para reagir como estímulo ou agente externo. Atendendo à mutabilidade da sociedade e à necessidade de desenvolvimento do Direito - enquanto instrumento dotado de coação para a regulamentação dos novos desafios sociais que advêm do próprio desenvolvimento do homem -, não pode este comprometer-se com uma posição estanque, que não possa acompanhar o devir da sociedade. Contudo, parte-se do pressuposto clássico que assume a presunção jurídica enquanto instituto baseado no caráter dedutivo e silogista.

O termo *presunção* acarreta uma conotação desenvolvida pelo ato de supor, de inferir, de deduzir ou de chegar a determinada conclusão, mediante um *iter* cognitivo que nos leva a um processo racional e dedutivo de certas probabilidades. Em linguagem corrente, traduz-se mediante um processo racional levado a cabo pela inteligência humana, pretendendo criar verdades que se presumem como sendo certas e que a sociedade, aparentemente, aceita como tal, sem necessidade de comprovação direta que permita aferir a sua aplicabilidade concreta. A noção jurídica de presunção acaba, numa primeira aproximação, por ser dada pelo artigo 349.º do Código Civil, compreendendo “*as ilações que a lei ou o julgador tira de um facto conhecido para firmar um facto desconhecido*”<sup>297</sup>. Para o efeito, a definição dada pelo

---

<sup>297</sup> Analogamente, refere o artigo 1349.º do Código Civil francês, que “*les présomptions sont des conséquences que la loi ou le magistrat tire d'un fait connu à un fait inconnu*”, e o art.2727.º do Código Civil italiano, que “*le presunzioni sono le conseguenze che la legge o il giudice trae da un fatto noto per risalire a un fatto ignorato*”. Também a jurisprudência americana, onde não impera a movimentação da codificação, refere que “*a presumption is an inference as to the existence of a fact not actually known, arising from*

legislador - e que se deve atender também para efeitos tributários – divide, posteriormente, num conjunto de requisitos objetivos que devem aqui ser enunciados. Citando COVIELLO<sup>298</sup> é a dedução da existência de um facto desconhecido, através de um facto conhecido, baseado no pressuposto que deve ser verdadeiro no caso concreto e que deve assim o ser na maior parte dos casos em que entra aquele facto conhecido. Parafrazeando o antigo adágio, recolhido pelo próprio Código Civil português no já citado artigo 349.º, *praesumptio est rei incertae probabilis conjetura*. Pode-se dizer que presumir, em Direito, é afirmar, partindo de um facto conhecido, a existência de um facto desconhecido (*res incerta*), cuja certeza a sociedade e o senso comum entendem como provável, e, portanto, também o Direito<sup>299</sup>. Como afirmam PEDRO ALBUQUERQUE e DIOGO COSTA GONÇALVES<sup>300</sup> “*a ratio jurídica de uma presunção é sempre, portanto, a sua probabilidade (probabilis conjetura). Um juízo de probabilidade subjaz sempre à fixação de uma presunção na ordem jurídica*”.

Com efeito, o devir do contexto sociocultural em que está imerso o Direito, não pode negligenciar a normalidade da vida social e do comportamento humano, pelo que, deve este dar por assente factos que não conhece, mas que, segundo um juízo de razoabilidade médio, se deve dar como, provavelmente, aceite e não pode deixar de ser convocado para efeitos de processo decisório. Citando PEDRO DE ALBUQUERQUE e DIOGO COSTA GONÇALVES<sup>301</sup>, “*o Direito bem conhece a normalidade da vida social e do comportamento humano. Imerso num concreto contexto sócio-cultural, e orientado sempre à decisão de um caso concreto, o Direito dá por assente factos que não conhece, mas que, segundo um juízo de razoável probabilidade, não pode deixar de convocar no processo de decisão*”. Já para LUÍS PIRES DE SOUSA, a

---

*its usual connection with another which is known*”. Case Insurance Company vs. Weide, 78 U.S. 11 Wall. 438 438 (1870), disponível em <http://www.supreme.justia.com/cases/federal/us/78/438/case.html>.

<sup>298</sup> “*Es la inducción de la existencia de un hecho desconocido, de la de uno conocido, basada en el presupuesto de que debe ser verdadero en el caso concreto lo que suele serlo de ordinario en la mayor parte de los casos que entra aquel hecho conocido*”. COVIELLO *apud* SALVADOR ZAVALA TOYA, “*Las presunciones en el derecho civil*”, in *Revista de DERECHO* n.º48, Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 1994, p.96, disponível em <https://doi.org/10.18800/derechopucp.199401.005>, consultado em 20/07/2021.

<sup>299</sup> PEDRO DE ALBUQUERQUE; DIOGO COSTA GONÇALVES, “O impedimento do exercício do direito de voto como proibição genérica de atuação em conflito”, in *Revista Direito das Sociedades*, Vol. III, n.º3, 2011, p.700

<sup>300</sup> *Idem, Ibidem*.

<sup>301</sup> PEDRO DE ALBUQUERQUE; DIOGO COSTA GONÇALVES, “O impedimento do exercício do direito de voto como proibição genérica de atuação em conflito”, in *Revista Direito das Sociedades*, Vol. III, n.º3, 2011, p.700.

presunção funciona “*como um raciocínio em virtude do qual, partindo de um facto que está provado (facto-base/facto indiciário), chega-se à consequência da existência de outro facto (facto presumido), que é o pressuposto fáctico de uma norma, atendendo ao nexo lógico existente entre os dois factos*”<sup>302</sup>. Em sentido idêntico JOÃO SÉRGIO RIBEIRO<sup>303</sup> afirma que a presunção “*é um processo lógico de acordo com o qual, com base na existência de um facto - o facto conhecido - se deriva outro facto que normalmente acompanha aquele - facto presumido - sobre o qual se projectam alguns efeitos jurídicos*”.

Os contributos sufragados e os quais acolhemos, permitem-nos compreender a existência de três premissas que devem servir como ponto de partida para a compreensão deste instituto jurídico, as quais, permitirão a sua integração, na atividade funcional da inteligência artificial instrumentalizada pela Administração Tributaria, para efeitos de aplicação das normas tributárias:

- i)* Que a presunção assenta num processo lógico-dedutivo;
- ii)* Que a conclusão parte sempre de um ou vários factos certos e conhecidos;
- iii)* E que a conclusão pressupõe uma realidade, provavelmente, certa e aceite pelo Direito enquanto acontecimento real e provável<sup>304</sup>.

Contudo, e como se consegue vislumbrar de todos os contributos doutrinários e do tecido normativo aludidos, a noção de presunção jurídica traduz-se num conceito semântico que assume natureza abstrata e indeterminada, não permitindo oferecer as vicissitudes

---

<sup>302</sup> LUÍS PIRES DE SOUSA, *Prova por Presunção no Direito Civil*, 3ª Edição, Coimbra, Almedina, 2017, p.23.

<sup>303</sup> JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Coimbra, Almedina, 2014, p.41.

<sup>304</sup> Afirma SALVADOR ZAVALA TOYA que “*la característica principal de la afirmación presumida es su diversidad respecto de la afirmación base, agregando que la afirmación presumida no sólo tiene que ser distinta de la afirmación base, sino que además no debe estar comprendida en las notas de la primera. Utiliza el siguiente ejemplo: si la afirmación base está compuesta por A + B, la afirmación resultado tiene que ser forzosamente distinta de A, de B y de A + B. Caso contrario no existiría una nueva afirmación, sino una desintegración de afirmaciones preexistentes. Ya en la práctica, agrega, esta característica ha de servir para distinguir las verdaderas presunciones, que conllevan la formación de nuevas afirmaciones presumidas, de las presunciones aparentes, que incluyen en la nueva afirmación notas ya comprendidas en la afirmación base, y que no tienen carácter experimental, sino exclusivamente lógico-deductivo*”. SALVADOR ZAVALA TOYA, “Las presunciones en el derecho civil”, in *Revista de DERECHO* n.º48, Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 1994, p.100, disponível em <https://doi.org/10.18800/derechopucp.199401.005>, consultado em 08/08/2021.

jurídicas que as mesmas encerram em si. Ou seja, do teor das noções oferecidas não se formula uma ordem que permita atribuir distintas intensidades materializadas na sua fórmula intrínseca real, pelo que, esta definição legal e unitária trata as presunções de forma indiscriminatória e abstrata, não traduzindo a real dimensão do instituto jurídico. Por isso, o desenvolvimento normativo acaba por ser, posteriormente, assumido pelo legislador ordinário, o qual vem determinar, nos artigos 350.º e 351.º do Código Civil, a natureza heterogénea que estas podem dimensionar. Do teor dos preceitos legais aludidos podemos identificar que, as presunções podem assumir natureza heterogénea, designadamente, compreendendo as presunções de direito ou legais (*praesumptiones iuris*)<sup>305</sup> e as presunções judiciais<sup>306</sup>, naturais, simples, de facto, do homem ou de experiência (*praesumptiones facti ou hominis*). As primeiras - também designadas por presunções de direito ou legais – são as presunções que são admitidas pela lei, isto é, traduzem-se numa regra de direito pré-estabelecida pelo legislador, a qual, pode subdividir-se em presunções *iuris tantum* e presunções *iuris et de iure*; as segundas, constituem fruto das regras de experiência, as quais são admitidas pelo julgador segundo regras de razoabilidade naturais (*maxime* pela Administração Tributária)<sup>307</sup>.

---

<sup>305</sup> As presunções *iuris* ou legais são aquelas que a lei determina como reconhecendo um facto incerto, mas provável, como sendo certa e atribuindo-lhe efeitos jurídicos. Veja-se, a título de exemplo, a presunção legal que é dada pelo disposto no n.º7 do artigo 23.º-A do Código do Imposto sobre Rendimentos de Pessoas Coletivas, quando dispõe que “o disposto na alínea r) do n.º 1 aplica-se igualmente às importâncias indiretamente pagas ou devidas, a qualquer título, às pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável a que se referem os n.ºs 1 ou 5 do artigo 63.º-D da Lei Geral Tributária, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento do seu destino, *presumindo-se esse conhecimento quando existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º, entre o sujeito passivo e as referidas pessoas singulares ou coletivas, ou entre o sujeito passivo e o mandatário, fiduciário ou interposta pessoa que procede ao pagamento às pessoas singulares ou coletivas*”.

<sup>306</sup> Contrariando a denominação de *presunções judiciais* enquanto sinónimo de presunções *hominis*, refere JOSEP AGUILÓ REGLA que “*por otro lado, hablar de presunciones judiciales para referirse a las presunciones hominis sugiere que solo los jueces hicieran este tipo de inferencias o que, cuando ellos las hacen, presentasen alguna peculiaridad. Cuando, en realidad, dichas inferencias probatorias están abiertas a todos y están gobernadas por las mismas exigencias de racionalidad*”. JOSEP AGUILÓ REGLA, “Las presunciones hominis y las inferencias probatorias”, in *Derecho PUCP*, n.º79, 2017, p.101, disponível em [http://www.scielo.org.pe/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0251-34202017000200005&lng=es&nrm=iso](http://www.scielo.org.pe/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0251-34202017000200005&lng=es&nrm=iso), consultado em 09/08/2021.

<sup>307</sup> “*A presunção representa o juízo lógico pelo qual, argumentando segundo o vínculo de causalidade que liga uns com outros os acontecimentos naturais e humanos, podemos induzir a existência ou o modo de ser de um determinado facto que nos é desconhecido em consequência de outro facto ou factos que nos são conhecidos. Não são um meio de prova, mas um processo indirecto que proporciona racionalmente o que se pretende provar. É consagrada a classificação em presunções legais (praesumptiones juris), quando a operação lógica de dedução a faz a própria lei; presunções judiciais (praesumptiones hominis seu iudices), quando a dedução se realiza pelo órgão judicial*”. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 03/04/1991, processo n.º002663, Relator Conselheiro Pedro Macedo, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado em 07/08/2021.

Deste modo, como assumimos preventivamente e apesar de se revelar como um instituto desenvolvido no seio do Direito Civil, o seu acolhimento pelo Direito Tributário acaba por ser plenamente aceite e desejado pelo legislador, uma vez que, não existe um conceito legal expresso de presunção para efeitos tributários, pelo que acaba por ser inteiramente aplicável, ao abrigo do disposto no artigo 2.º, alínea d), da Lei Geral Tributária<sup>308</sup>. Este entendimento acaba por ser admitido por VICTOR THURONYI<sup>309</sup>, para o qual o recurso às presunções jurídicas no desenvolvimento adjetivo e substantivo do Direito Tributário é desejado e querido pelo próprio legislador, podendo ser explicado segundo seis vetores fundamentais:

- i) As técnicas presuntivas podem ser utilizadas por diversas razões. Uma delas é a simplificação, nomeadamente, no que se refere aos encargos de cumprimento dos contribuintes com um volume de negócios muito reduzido (e os correspondentes encargos administrativos de auditoria a esses contribuintes – sendo o caso do regime simplificado de tributação);
- ii) Uma segunda é combater a evasão fiscal ou a fraude fiscal (que só funciona se os indicadores em que se baseia a presunção forem mais difíceis de ocultar do que aqueles que constituem a base para os registos contabilísticos);
- iii) Em terceiro lugar, ao fornecer indicadores objetivos para a avaliação fiscal, os métodos presuntivos podem conduzir a uma distribuição mais equitativa da

---

<sup>308</sup> Aproveitando o circunstancialismo existente, podemos afirmar que a única menção axiológica que é feita pela legislação tributária a este instituto jurídico decorre do artigo 73.º da Lei Geral Tributária, mostrando a força probatória que as presunções assumem no contexto do Direito Tributário e das relações jurídicas tributárias estabelecidas.

<sup>309</sup> “*Presumptive techniques may be employed for a variety of reasons. One is simplification, particularly in relation to the compliance burden on taxpayers with very low turnover (and the corresponding administrative burden of auditing such taxpayers). A second is to combat tax avoidance or evasion (which works only if the indicators on which the presumption is based are more difficult to hide than those forming the basis for accounting records). Third, by providing objective indicators for tax assessment, presumptive methods may lead to a more equitable distribution of the tax burden, when normal accounts-based methods are unreliable because of problems of taxpayer compliance or administrative corruption. Fourth, rebuttable presumptions can encourage taxpayers to keep proper accounts, because they subject taxpayers to a possibly higher tax burden in the absence of such accounts. Fifth, presumptions of the exclusive type (see below) can be considered desirable because of their incentive effects—a taxpayer who earns more income will not have to pay more tax. Finally, presumptions that serve as minimum taxes may be justified by a combination of reasons (revenue need, fairness concerns, and political or technical difficulty in addressing certain problems directly as opposed to doing so through a minimum tax)*”. VICTOR THURONYI, “Presumptive Taxation”, in *Law Design and Drafting, Volume 1*, International Monetary Fund, 1996, p.2, disponível em <https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch12.pdf>, consultado em 12/08/2021.

carga fiscal, quando os métodos normais baseados nas contas não forem fiáveis e tornem a tributação complexa, gerando problemas de conformidade dos contribuintes que poderá, conseqüentemente, levar a uma pretensão de evasão ligada com a corrupção administrativa;

- iv) Em quarto lugar, as presunções ilidíveis podem incentivar os contribuintes a manter contas adequadas, uma vez que sujeitam os contribuintes a uma carga fiscal possivelmente mais elevada na ausência de tais contas;
- v) Em quinto lugar, as presunções fixas e objetivas podem ser consideradas desejáveis devido aos seus efeitos de incentivo — um contribuinte que ganhe mais rendimentos não terá de pagar mais impostos;
- vi) Por último, as presunções que servem de impostos mínimos podem ser justificadas por uma combinação de razões (necessidade de receitas, preocupações de equidade e dificuldade política ou técnica em resolver diretamente determinados problemas, em vez de o fazer através de um imposto mínimo).

Por isso, e como veremos *infra*, importa desde já assumir, sem hesitações, que a sua aplicabilidade é, portanto, irrefutável no seio da relação jurídica tributária, procurando a simplificação da gestão do sistema fiscal por parte dos responsáveis pela aplicação das normas fiscais, dotando a própria Administração Tributária de instrumentos que lhe permitam lutar contra fenómenos patológicos que se desenvolvam no seio da relação jurídica tributária. Por isso, e face ao exposto, a sua relação com a inteligência artificial acaba por se compreender por duas premissas em que encontramos uma clara convergência: i) em ambas encontramos na sua estrutura interna a necessidade de factos-base, ou seja, dados e informações relevantes para efeitos de aplicação das normas justributárias, pois sem estes não será possível determinar uma presunção, principalmente, aquelas que tem a sua criação no processo dedutivo e racional feito pelo aplicador da norma<sup>310</sup>; ii) as conclusões criadas acabam

---

<sup>310</sup> É nesta necessidade que encontramos que os dados e informações que são transmitidos por via do procedimento de intercâmbio de informação tributária se revelam imperativos e necessários no atual contexto de gestão do sistema fiscal, pois nos casos em que não seja possível determinar com exatidão a real capacidade contributiva revelada por determinado contribuinte, as presunções

por ter como base um processo cognitivo e um *iter* assente numa sobreposição de factos que permitem induzir um facto incerto através de um prognóstico que será admissível segundo um quadro de razoabilidade médio assente em critérios e experiências.

### 3.2.2. As presunções legais e a Administração Tributária artificialmente “inteligente”

Repare-se aqui em uma ideia que salientamos, anteriormente, a propósito do carácter dedutivo que caracteriza o processo de formulação das presunções jurídicas, que se traduz no facto de as mesmas, constituírem ilações retiradas de factos certos e conhecidos e que permitem aferir, com base em critérios silogistas, uma conclusão, aparentemente, certa. A dimensão normativista que é atribuída à presunção legal constitui uma ilação que, o próprio legislador ordinário, retira de um determinado facto conhecido (ou conjunto deles), para aplicar a consequência jurídica a um facto desconhecido. Procura-se estabelecer uma inferência entre um facto provado e um facto presumido, sendo este, expressamente, realizado pelo próprio legislador ordinário por via normativista e consagrado, positivamente, para efeitos de aplicação concreta. Concetualmente, o legislador veio gizar a figura das presunções legais no artigo 350.º do Código Civil, determinando que “*quem tem a seu favor a presunção legal escusa de provar o facto a que ela conduz*”, bem como “*as presunções legais podem, todavia, ser ilididas mediante prova em contrário, excepto nos casos em que a lei o proibir*”.

Deste bloco legalista pressupõem-se duas premissas que não serão despicendas e que se associam, no atual quadro funcional:

- i) a primeira das considerações a reter é que as presunções legais importam a inversão do ónus da prova. Ou seja, nos casos em que a lei confere uma presunção a favor da Administração Tributária (ou a favor do contribuinte), ficará aquele que dela beneficie escusado de provar o facto que alega, cabendo afastar a presunção à contraparte que não beneficia dela;

---

podem servir como instrumento jurídico na aplicação das normas correspondentes e na real aplicação e concretização deste primado axiológico que norteia a ordem jurídica tributária.



ii) a segunda ilação que se deve retirar é que as presunções legais assumem uma heterogeneidade jurídica que pode ser destrinchada conforme a possibilidade de a mesma ser ilidível ou não. Ou seja, o legislador distingue entre as presunções que podem ser ilididas e aquelas em que não é admissível prova em contrário. As primeiras designam-se como presunções legais *iuris tantum* e as segundas, como presunções legais *iuris et de iuri*. No caso das presunções *iuris tantum* o legislador consagra uma verdade hipotética que considera, probabilisticamente, certa, mas que, contudo, admite prova em contrário que permite o afastamento da verdade presumida a favor da verdade material; no caso das presunções *iuris et de iuri*, o legislador por questões de segurança, legitima a utilização de uma verdade hipotética em detrimento da verdade material, estabelecendo assim uma verdade apriorística inatacável<sup>311</sup>.

Antes de procurarmos demonstrar se é possível falar numa aplicabilidade destas presunções legais pela inteligência artificial, será conveniente assentar algumas premissas de análise que perpassarão todo este trabalho e que subjazerão a todas as considerações.

Em primeiro lugar, as presunções legais *iuris et de iuri* definem-se como presunções consagradas normativamente e pelas quais, o legislador fixa um facto incerto, atribuindo-lhe juridicidade, assimilando-as em termos de tratamento como se se tratasse de um facto certo e impondo as consequências jurídicas correspondentes de vinculatividade às partes e ao próprio julgador ou aplicar a norma, dispensando-se de qualquer prerrogativa de ilisão por parte dos sujeitos da relação jurídica constituída. O legislador consagra, assim, um juízo de convicção tão asseverado que dispensa o seu afastamento por qualquer via, impondo a verosimilhança do facto presumido como sendo inatacável<sup>312</sup>. A sua destrinça com as ficções legais é uma verdadeira quimera e efémera tarefa, pois a criação de uma realidade provável inatacável pressupõe a existência de um nexos causal de delicada destrinça com as ficções jurídicas que

---

<sup>311</sup> LUÍS PIRES DE SOUSA, *Prova por Presunção no Direito Civil*, 3ª Edição, Coimbra, Almedina, 2017, pp.12-13; PIRES DE LIMA; ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado – Vol.I*, 4ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2011, pp.312-313.

<sup>312</sup> LUÍS PIRES DE SOUSA, *Prova por Presunção no Direito Civil*, 3ª Edição, Coimbra, Almedina, 2017, p.89.

são criadas pelo legislador. Esta dificuldades têm repercussão ao nível da delimitação entre a presunção legal e a ficção jurídica, contudo, dentro do contexto normativo traçado, será possível afirmar que o critério distintivo das presunções assenta no seu carácter, eminentemente, dedutivo, já que estas constituem um processo lógico que nos leva a uma afirmação do resultado, baseado numa grande probabilidade de certeza e cuja base constitui uma (ou várias) afirmações certas, isto é, factos-base que são certos e conhecidos, para obter um facto provavelmente certo. Trazendo à colação o que se disse *supra*, independentemente, do ramo jurídico em que se estude e enquadre o instituto jurídico da presunção, podemos dizer que a mesma constitui uma ilação, que é retirada de uma afirmação ou facto certo, através de um processo lógico, permitindo deduzir factos incertos com um alto grau de probabilidade de certeza e projetando um conjunto de efeitos jurídicos que derivam do conhecimento dessa presunção<sup>313</sup>.

Em segundo lugar, as presunções legais *iuris tantum* desenvolvem-se mediante uma formulação normativa, que expressa a fixação de uma certa solução para um caso concreto e segundo um alto grau de probabilidade, mas prevendo-se a possibilidade de a mesma ser afastada mediante a apresentação de prova em contrário. Assim, o legislador prevê através de um facto-base conhecido e segundo um raciocínio lógico, seguindo regras de experiência comum, um nexos lógico que leva à obtenção de uma conclusão que permite aferir um facto-presumido, admitindo prova pela contraparte que a pretenda afastar. Estas presunções legais pressupõem um alto grau de aplicabilidade podendo ser modeladas segundo a sua estrutura e quanto à sua modelação. Sob o ponto de vista da sua classificação, as presunções legais *iuris tantum* podem ser classificadas entre presunções *implícitas* e *explícitas* ou enquanto presunções *materiais* e *formais*<sup>314</sup>.

Trilhar esta diferenciação nem sempre se revela fácil, mas a sua importância resulta numa consequência que o legislador acaba por assumir como necessária. Conforme consagra

---

<sup>313</sup> JOÃO BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Coimbra, Almedina, 2017, pp.111-113; JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Coimbra, Almedina, 2014, pp.40 e seguintes; FRANCISCO RODRIGUES PARDAL, "O uso das presunções no direito tributário", in *Ciência e Técnica Fiscal*, Boletim da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, n.º 325-327 (Jan.Mar), 1986, p.8;

<sup>314</sup> JORGE LOPES DE SOUSA, *Ilusão de presunções consagradas nas normas de incidência tributária: o art. 73.º da LGT*, Braga, Dissertação Mestrado UMinho, 2013, pp.18 e seguintes.

o artigo 73.º da Lei Geral Tributária, as presunções criadas pelo legislador ordinário e que sejam aplicáveis no seio das relações jurídicas tributárias não podem assumir este invólucro de irrefutabilidade e de invencibilidade, ou seja, não são admissíveis a aplicação de presunções legais *iuris et de iuri*, dispensando-se assim uma inevitabilidade que pressupõe uma expressão clara pelos princípios da capacidade contributiva e da legalidade e que se traduz na possibilidade de as mesmas poderem ser sempre afastadas mediante prova em contrário. Ou seja, na verdade e tendo como pano de fundo os entendimentos *supra* referidos, a premissa que deve ser disseminada é que as presunções legais em matéria tributária assumem sempre a natureza de *presunções iuris tantum*, admitindo, assim, prova em contrário — podendo ser ilididas para demonstração da verdade material real. Como facilmente se compreende, a aceitação — à qual se adere — da ideia de ilisão da presunção pressupõe a superação do *ius imperii* na atividade estadual, impedindo-se que o Estado reconduza os seus interesses financeiros através de instrumentos jurídicos que contendam, fortemente, com os primados de verdade material, repercutindo na disrupção do sistema jurídico vigente. De acordo com isto, encontramos razões, axiologicamente, sustentáveis e legítimas para rejeitar liminarmente ideais dogmáticos que consagrem imposições normativistas irrefutáveis e que não se assumam conformes aos primados do sistema jurídico vigente.

O sistema jurídico tributário não pode ser permeável, no sentido de conceber no seu perímetro normativo ideais autoritários e impositivos que se assumam contrários aos princípios estruturantes de um sistema jurídico hodierno. O advento do Estado de Direito, num sistema jurídico pressupõe uma verdadeira conceção personalista que estrutura e modela o tecido normativo de um Estado, exigindo o cumprimento e execução segundo o primado da dignidade da pessoa humana e o respeito pela igualdade em matéria dos indivíduos<sup>315</sup>. Por isso, não pode o legislador ordinário assumir que as presunções legais adotadas em matéria tributária assumam uma natureza inilidível, pois admitir esta conceção resultaria numa aproximação aos Estados autoritários, que colocam os seus interesses financeiros em primazia face ao respeito pelo homem, dispensando os princípios estruturantes do sistema jurídico fiscal e os demais valores axiológicos que se pretendem tutelar, principalmente, o princípio da capacidade

---

<sup>315</sup> DIOGO LEITE DE CAMPOS, HÉLIO SILVIO OURÉM CAMPOS, “Dignidade da pessoa e impostos”, *in Estudos em Homenagem ao professor Doutor António Carlos dos Santos*, Coimbra, Almedina, 2021, pp.57-84.

contributiva. Como referimos *supra*, a configuração estruturante deste princípio impõe uma verdadeira busca e limite pela tributação segundo critérios de capacidade económica dos contribuintes, motivo pelo qual, dispensar a capacidade de ilisão das presunções seria impor uma tributação segundo um regime autoritário e desconforme à real capacidade contributiva dos obrigados tributários. Por isso, a admissibilidade de afastamento das presunções jurídicas permite atingir este desiderato, concretizando a tributação da realidade verificada segundo a real capacidade contributiva demonstrada. Uma adequada teoria da capacidade económica pressupõe assim, a imputação pela verdade material verificada, em detrimento de uma má ação assente na verdade material presuntiva. Face ao exposto, é com naturalidade que se admita a produção de prova dessa imputação ao contribuinte, cabendo-lhe o ónus de afastar a verdade abstrata e aparente criada pelo legislador e admitindo a tributação segundo a real capacidade económica demonstrada e em conformidade com o primado de igualdade, de justa distribuição dos encargos fiscais e de riqueza e da capacidade contributiva<sup>316</sup>.

Como já se deixou explícito *supra*, o legislador tributário não admite a utilização das presunções legais *iuris et de iuri* no âmbito das relações jurídicas tributárias, pois conforme preceitua o artigo 73.º da Lei Geral Tributária, as presunções em matéria tributária podem ser sempre ilididas, mediante prova em contrário. Na esteira do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 121/98, no âmbito do processo n.º 348/97<sup>317</sup>, bem como segundo a doutrina de CASALTA NABAIS<sup>318</sup>, estamos perante um verdadeiro primado constitucional que não admite - sob pena de inconstitucionalidade - a utilização de presunções *iuris et de iure*. Como refere o mencionado autor, as normas jurídicas “*tem de compatibilizar-se com o princípio da capacidade contributiva, o que passa, quer pela ilegitimidade constitucional das presunções*

---

<sup>316</sup> “*Desta forma, as presunções ancoram-se num princípio da praticabilidade e numa ideia de combate à fraude e elisão fiscal. Todavia, a sua utilização pode pôr em causa o princípio da capacidade contributiva, o que determina a inconstitucionalidade das presunções absolutas de tributação, isto é., aquelas que não admitem prova em contrário*”. JOÃO NUNO CALVÃO DA SILVA, “Elisão Fiscal e Cláusula Geral Anti-abuso”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 66 – Vol.II, 2006, disponível em <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista/ano-2006/ano-66-vol-ii-set-2006/doutrina/joao-nuno-calvao-da-silva-elisao-fiscal-e-clausula-geral-anti-abuso/>, consultado em 13/08/2021; Acórdão do Tribunal Constitucional n.º121/98, Processo n.º 348/97, 1.ª Secção, Relator Conselheiro Tavares da Costa, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19980121.html>, consultado em 12/08/2021.

<sup>317</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º121/98, Processo n.º 348/97, 1.ª Secção, Relator Conselheiro Tavares da Costa, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19980121.html>, consultado em 12/08/2021.

<sup>318</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 2020, p.498.

*absolutas, na medida em que obstam à prova da inexistência da capacidade contributiva visada na respetiva lei, quer pela exigência de idoneidade das presunções relativas para traduzirem o correspondente pressuposto económico do imposto*". Por este motivo, princípios como o da capacidade contributiva e da tributação do rendimento real acabam por delimitar a inaplicabilidade, quase total, das presunções legais *iuris et de iuri*.

Deste modo, não podemos deixar de concluir que a utilização das presunções pela inteligência artificial acaba por ser instrumentalizada, unicamente, como instituto para aplicação das normas fiscais no desenvolvimento concreto da relação jurídica tributária. Ou seja, as presunções legais acabam por ter génese normativa, pelo que apenas terão aplicabilidade no contexto concreto de resolução da problemática desenvolvida na relação jurídica tributária, sempre e quando a inteligência artificial seja instrumentalizada pelos órgãos tributários competentes na aplicação das normas fiscais, competindo-lhes socorrer-se deste instituto jurídico para satisfação das tarefas a que está adstrita. Assim, nega-se categoricamente a criação destas presunções por via destes instrumentos inteligentes, uma vez que estes atuam segundo um procedimento lógico, dedutivo e baseada no silogismo que se desenvolve mediante a formulação de uma conclusão ou ilação, que assume a natureza de presunção. Mas salienta-se que a ilação retirada pela inteligência artificial e que opera segundo o mencionado procedimento assenta num carácter subjetivista, isto é, cabe ao intérprete e aplicador das normas jurídicas a sua proliferação final, pelo que não serão de considerar como presunções legais, mas enquanto presunções *hominis*.

Quando se utiliza a expressão "presunção legal", tem-se tão só como referência as presunções e ilações que são criadas pelo legislador ordinário e que são admitidas, conforme já referido, ao longo deste apartado<sup>319</sup>. Mas o objeto destas respeita direta e, exclusivamente, à sua aplicabilidade na relação jurídica concreta, não pressupondo capacidade de criação por parte do julgador ou do aplicador das normas jurídicas. Pelo contrário, as presunções são criadas normativamente e integradas no tecido normativo existente, pivotando em torno das demais normas jurídicas existentes e que se revelam como uma estrela nas várias constelações existentes. Para além desta consideração, a inteligência artificial é aqui

---

<sup>319</sup> JORGE LOPES DE SOUSA, *Ilusão de presunções consagradas nas normas de incidência tributária: o art. 73.º da LGT*, Braga, Dissertação Mestrado UMinho, 2013, pp.18 e seguintes.

instrumentalizada, para efeitos meramente de aplicação das normas fiscais, pelo que o seu nexó com as presunções legais emerge, unicamente, na capacidade que estes sistemas de inteligência artificial têm de aplicar as presunções criadas pelo legislador ordinário. É que o código-fonte e o algoritmo, que constitui a base de atuação deste sistema inteligente é composto por normas jurídicas e conceções prévias de atuação, que são modeladas pelo sistema jurídico vigente, pelo que as presunções legais acabarão, unicamente, por constituir um pequeno elemento que se traduz na sua aplicabilidade pela inteligência artificial enquanto sistema encarregue de aplicação das normas fiscais. São, neste sentido, as normas fiscais cujo objeto são a criação destas presunções que permitem o funcionamento da inteligência artificial, num sector concreto de aplicação das normas fiscais ao caso concreto, podendo, posteriormente, ser ilididas pelos contribuintes que se sintam lesados com a aplicação da presunção legal criada, nos termos legais já definidos.

As reflexões precedentes exigem, assim, uma equiparação idêntica, no pressuposto procedimental de aplicação das presunções legais pela inteligência artificial, conjeturando um tratamento idêntico às que são aplicadas num procedimento clássico e tradicional operado pela Administração Tributária. O mero facto de o aplicador na norma se subjugar a métodos tecnológicos e automatizados, não pode deixar de perspetivar a sua perceção num enfoque idêntico àquele que é tratado no procedimento tradicional, pois a inteligência artificial não acarreta qualquer modificação objetiva da presunção legal instituída normativamente. A subjectivização operada pela modificação do agente aplicador da norma não acarretará, assim, uma modificação normativa no tecido e recorte legal existente, pelo que a sua funcionalização instrumental resulta somente, no processamento massivo das normas jurídicas que são traduzidas para o algoritmo funcional da inteligência artificial. Resultará, assim, que as presunções legais criadas pelo legislador e das quais se socorre para efeitos de preenchimento de determinados factos concretos que, dificilmente, seriam concebíveis a nível probatório (constituindo uma distribuição diabólica do ónus da prova caso não fossem concebidas), servem o propósito legal de resolução de um caso concreto desconhecido e que a inteligência artificial - instrumentalizada aos fins publicistas prosseguidos pela administração – deverá, simplesmente, aplicar as presunções que o legislador determinou e concretizou para os efeitos mencionados.

Por isso, embora não se eximam da aplicabilidade pela inteligência artificial, não podemos afirmar que as mesmas sejam produto desta, pois o desenvolvimento cognitivo é resultado do legislador ordinário que as positiva normativamente, para efeitos de aplicabilidade nas relações jurídicas tributárias. A tarefa da inteligência artificial resume-se à sua qualidade aplicadora das normas fiscais, acompanhando o devir do desenvolvimento material que a relação jurídica exige e que é inerente. Deste modo, e como é óbvio, é indiferente o raciocínio formulado pela inteligência artificial, pois as presunções criadas por esta não se qualificam juridicamente como presunções legais, cabendo-lhe, aqui, meramente, a sua aplicação ao caso concreto.

### 3.2.3. As presunções *hominis* e a Administração Tributária artificialmente “inteligente”

Partindo do conceito de presunção *supra* enunciado, pode-se afirmar que, as presunções simples, judiciais ou *hominis* são presunções naturais, porque criadas pelo raciocínio lógico e dedutivo do aplicador da norma jurídica. Em termos concetuais, dir-se-á que as presunções *hominis* configuram-se como *uma inferência teórica que pressupõe a análise de premissas que se presumem verdadeiras e que permite obter uma conclusão lógica também ela verdadeira*.

Com efeito, a definição enunciada materializa-se num verdadeiro exercício cognitivo que se fundamenta num juízo de regularidade, normalidade ou alta probabilidade de verdade, isto é, aquilo que é designado por “*máximas de experiência*”. Estas presunções *hominis* assentam, essencialmente, num juízo de prognose realizado segundo critérios de razoabilidade e experiências da vida, os quais permitem ao julgador ou autor da presunção, recriar um facto desconhecido partindo de factos conhecidos e deduzindo por via destes factos incertos que se inferem dos primeiros com certo grau de probabilidade.

A consagração normativista destas presunções encontra-se gizada no artigo 351.º do Código Civil, o qual, estabelece que “*as presunções judiciais só são admitidas nos casos e termos em que é admitida a prova testemunhal*”. Com o devido respeito, parece-nos uma conceção algo redutora e genérica, pois consagra, que apenas as presunções *hominis* como presunções que podem ser aplicadas no âmbito de um processo judicial, em que seja

admissível prova testemunhal. Ora, conforme já se deixou referido, reconhece-se um verdadeiro imperativo de admissibilidade ao Direito Tributário e, conseqüentemente, no contexto de gestão do sistema fiscal. Isto porque, numa dimensão funcional, as mesmas podem ser integradas enquanto indícios que permitem a integração de factos tributários e a sua indagação para despoletar os procedimentos necessários ao apuramento da verdade material e à concretização do princípio da capacidade contributiva e à tributação do rendimento real. Apesar de não se encontrar consagração normativa expressa, somos em crer que as mesmas acabam por ser uma realidade inegável no contexto da ordem jurídica vigente. Não falamos nas situações previstas no artigo 73.º da Lei Geral Tributária, pois como bem referem DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA<sup>320</sup>, o mencionado preceito legal consagra, somente, a aplicabilidade de presunções legais, designadamente, quando refere expressamente “*normas de incidência*”. Referimo-nos, às situações em que as mesmas constituem uma base indiciária, que permitirá ao órgão fiscal competente despoletar os procedimentos considerados necessários para efeitos de averiguação da situação contributiva que se revele dispar e assimétrica, face às presunções criadas pela inteligência artificial.

Será importante enfatizar que a salvaguarda dos direitos e interesses legalmente protegidos dos obrigados tributários não pode deixar de servir como referência, para uma vinculação do Estado e do aplicador das normas fiscais. A leitura desta premissa impõe que a aplicabilidade das presunções *hominis* pela inteligência artificial deve ser restringida para efeitos de integração ou preenchimento do facto tributário, pois a tributação presuntiva encontra-se vedada para as situações, taxativamente, previstas na lei e erigida segundo critérios de exceção e subsidiariedade<sup>321</sup>. Ou seja, *a aplicabilidade destas presunções não pode ser compreendida para efeitos de tributação mediante a presunção criada pela inteligência artificial em que esta preveja a verificação do facto tributário, pois tal entendimento acaba contender fortemente com o regime de tributação segundo métodos indiretos, sendo esta admissível, exclusivamente, por via dos pressupostos objetivos delimitados normativamente e nas situações excepcionais previstas legalmente. Deste modo, somos a rejeitar liminarmente a*

---

<sup>320</sup> DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES, JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, 4ª Edição, Lisboa, Encontra da Escrita, 2012, p.649.

<sup>321</sup> SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra, Almedina, 2019, pp.254.256.



*aplicabilidade destas, no contexto de gestão do sistema fiscal, sempre e quando tenham como desiderato a sua integração direta no preenchimento do facto tributário previsto nas normas de incidência.*

Contudo, a sua utilização pode ser empregue para efeitos de aplicabilidade indireta na verificação do facto tributário. Ou seja, poderá ser instrumentalizada para efeitos de integração de *indícios de manifestação de riqueza*, sempre que seja admissível o estabelecimento da presunção sobre determinada manifestação de riqueza, partindo de factos-base e conhecidos e sendo possível aferir a existência de uma provável manifestação de riqueza<sup>322</sup>. Nestes casos, poderá a mesma ser utilizada pela Administração Tributária para efeitos de aplicação da norma fiscal concreta, designadamente, por via do desencadeamento dos procedimentos considerados necessários para efeitos de apuramento da verdade material e, conseqüentemente, na busca pela concretização dos desideratos de igualdade e capacidade contributiva. A sua adequação funcional permite-nos integrá-las enquanto realidades de cobertura conexa, projetando-se para efeitos de integração e de completude de factos que são já conhecidos, servindo de elemento estrutural que legitima a sua integração mediante um nexo de causalidade entre os factos conhecidos, mas objetivamente desestruturados entre si, de modo que, não permitem assumir o preenchimento do facto tributário de forma segura e juridicamente sustentável. Com efeito, é nossa humilde opinião que, as presunções *hominis* constituem um importante instrumento jurídico que podem integrar a atividade funcional da Administração Tributária no domínio da aplicação das normas fiscais, incluindo também quando a inteligência artificial é instrumentalizada para efeitos de aplicação das mencionadas normas. De facto, a ordem jurídica tributária não exclui tal permissibilidade e tal como refere JOÃO SÉRGIO RIBEIRO<sup>323</sup>, “*no caso específico do domínio tributário de que tratamos, os indícios configuram-se como situações de facto que permitem presumir determinada capacidade patrimonial, servindo principalmente como regras orientadoras para os funcionários da Administração Tributária*”.

Embora se admita a sua integração para efeitos de completude dos factos conhecidos, através do estabelecimento de um nexo de ligação concreto, a premissa assumida exige-nos

---

<sup>322</sup> JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Coimbra, Almedina, 2014, p.61.

<sup>323</sup> *Idem, ibidem*.

uma bipolarização que deve ser recortada e esclarecida, e que se sustenta segundo duas ideias-mestras materializadas no seguinte: *i)* em primeiro lugar, rejeita-se a tese da admissibilidade de aplicação objetiva da presunção *hominis* ao facto tributário, ou seja, as presunções criadas através das máximas de experiência e que são obtidas pela capacidade dedutiva e silogista da inteligência artificial não pressupõem a sua integração no preenchimento do facto tributário, dispensando assim a tributação de realidades concretas por via das presunções criadas pela inteligência artificial; *ii)* em segundo lugar, a rejeição da integração do facto tributário por via das presunções *hominis* não dispensa que a sua aplicação se possa integrar no domínio da prova indiciária, subsidiária e indireta, pois afere-se de tudo o que tem vindo aqui a ser referido, que as mesmas podem constituir um importante instrumento de índole probatória e que permitirá, indiretamente, o estabelecimento de um nexo causal entre os factos conhecidos e a presunção criada pela inteligência artificial.

Ora, superada a ideia do efeito constitutivo do ato administrativo, a ideia que subjaz o desenvolvimento da relação jurídica tributária, segundo o preenchimento do facto tributário e a sua verificação concreta para desencadeamento dos efeitos correspondentes, pressupõe que a sua verificação apenas seja admissível segundo a concreta demonstração de todos os factos que integram os elementos delimitados previamente e normativamente<sup>324</sup>. Assim, as presunções jurídicas aqui criadas restringem-se ao indício existencial que permita despoletar os procedimentos considerados pertinentes para efeitos de confrontação da presunção criada com outros factos-base, que permitam aferir em conjunto a sua verificação. Se sob o ponto de vista funcional, a Administração Tributária se encontra vinculada ao bloco de juridicidade legalmente consagrado e mostrando-se a relação jurídica tributária de carácter *ex lege* - pelo qual se deve desenvolver o mencionado vínculo intersubjetivo conforme as regras e princípios jurídicos que disciplinam a aplicação de normas fiscais -, será, dificilmente, concebível a inaplicabilidade das presunções *hominis* por parte da inteligência artificial<sup>325</sup>, designadamente, quando falamos duma *dimensão supervisionadora ou policial* que permite aferir os indícios existentes e que,

---

<sup>324</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 08/02/2018, Processo n.º892/12.0BELRS, Relatora Desembargadora Lurdes Toscano, disponível em <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/-/467A2BE0ADF2321880258234005821F3>, consultado em 08/01/2022.

<sup>325</sup> Admitindo esta funcionalidade da inteligência artificial afirma SANTIAGO SEGARRA, que “*la inteligencia artificial puede proporcionar indicios o servir de base para la actuación automatizada*”. SANTIAGO SEGARRA, “Fiscalidad e Inteligencia Artificial”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Pamplona, Thomson Reuters, 2021, p.50.

provavelmente possam dispensar o conhecimento de factos dificilmente concebíveis diretamente.

### 3.3. A qualificação das presunções criadas pela inteligência artificial

#### 3.3.1. As ilações criadas pela inteligência artificial enquanto presunções *hominis*

O caminho que temos vindo a trilhar exige-nos um exercício crítico, que nos permita assumir juridicamente o enquadramento das ilações retiradas, pela capacidade dedutiva da inteligência artificial.

A importância das mesmas reconduz-nos à questão que nos acomete e que merece atenção - sob pena de cairmos numa redundância científica que nos comprometa, aquando do estudo dos limites que a utilização destes instrumentos assume - e que se traduz no seguinte quesito: *qual a natureza jurídica reservada às presunções criadas pela inteligência artificial no âmbito dos perfis de risco em matéria tributária e quais as suas implicações na ordem jurídica vigente?*

A resposta a esta questão, convoca a abordagem jurídica que lhe é inerente e do ramo do Direito de onde as presunções derivam e têm o seu normal desenvolvimento científico e normativo, uma vez que não podem ter significado distinto no Direito Tributário, assumindo-se assim, uma visão holística que deve convocar o Direito Civil para a sua perfeita compreensão<sup>326</sup>. A partir da visão privatística - por adoção direta deste instituto desenvolvido no Direito Civil -, será de convocar as premissas já sufragadas anteriormente e que se traduzem na possibilidade das presunções assumirem natureza de direito ou legais (*praesumptiones iuris*)<sup>327</sup>

---

<sup>326</sup> A organização da exegese das normas jurídico-tributárias exige-nos fazer referência ao processo interpretativo que compreende o tecido normativo mencionado, pelo que, nos termos do artigo 11.º n.º2 da Lei Geral Tributária, sempre que, nas normas fiscais, se empreguem termos próprios de outros ramos de direito, devem os mesmos ser interpretados no mesmo sentido daquele que aí têm, salvo se outro decorrer diretamente da lei. Ora, não sendo definido um conceito distinto de *presunção* para efeitos tributários, deve-se atender ao seu sentido e regulamentação a partir do Direito Civil.

<sup>327</sup> As presunções *iuris* ou legais são aquelas que a lei determina como reconhecendo um facto incerto, mas provável, como sendo certa e atribuindo-lhe efeitos jurídicos. Veja-se, a título de exemplo, a presunção legal que é dada pelo disposto no n.º 7 do artigo 23.º - A do Código do Imposto sobre Rendimentos de Pessoas Coletivas, quando dispõe que “o disposto na alínea r), do n.º 1 aplica-se

e a natureza de presunções judiciais<sup>328</sup>, naturais, simples, de facto, do homem ou de experiência (*praesumptiones facti ou hominis*). As primeiras são as presunções criadas legalmente e que se traduzem numa ideia de direito pré-estabelecida pelo legislador, dispensando o aplicador da norma de raciocínios cognitivos e silogistas sobre factos conhecidos para aferir factos desconhecidos; já as segundas, constituem um verdadeiro processo cognitivo-dedutivo, pressupondo um juízo racional que fruto das regras de experiência visam aferir factos desconhecidos e que cuja aplicabilidade é admitida pelo julgador nos casos concretos e determinados<sup>329</sup>.

A sistematização apresentada ao longo de toda esta investigação, conjuntamente, com a dicotomia ora enunciada e que se explica perante um quadro justributário assente na adoção direta deste instituto ao Direito Civil, *já nos permitiu concluir que as presunções hominis acabam por compreender uma importante ligação às ilações retiradas pela inteligência artificial*. Aqui radica a conexão entre inteligência artificial e presunções, pois o desenvolvimento destas encontra subjacente uma *inferência teórica e baseada no silogismo, pressupondo uma análise dedutiva das premissas que se presumem verdadeiras e que permitem obter uma conclusão, também ela, aparentemente, verdadeira, atribuindo-se esse*

---

igualmente às importâncias indiretamente pagas ou devidas, a qualquer título, às pessoas singulares ou coletivas residentes fora do território português e aí submetidas a um regime fiscal claramente mais favorável a que se referem os n.º 1 ou 5 do artigo 63.º-D da Lei Geral Tributária, quando o sujeito passivo tenha ou devesse ter conhecimento do seu destino, *presumindo-se esse conhecimento quando existam relações especiais, nos termos do n.º 4 do artigo 63.º, entre o sujeito passivo e as referidas pessoas singulares ou coletivas, ou entre o sujeito passivo e o mandatário, fiduciário ou interposta pessoa que procede ao pagamento às pessoas singulares ou coletivas*”.

<sup>328</sup> Contrariando a denominação de *presunções judiciais* enquanto sinónimo de presunções *hominis*, refere JOSEP AGUILÓ REGLA que, “*por otro lado, hablar de presunciones judiciales para referirse a las presunciones hominis sugiere que solo los jueces hicieran este tipo de inferencias o que, cuando ellos las hacen, presentasen alguna peculiaridad. Cuando, en realidad, dichas inferencias probatorias están abiertas a todos y están gobernadas por las mismas exigencias de racionalidad*”. JOSEP AGUILÓ REGLA, “Las presunciones hominis y las inferencias probatorias”, in *Derecho PUCP*, n.º79, 2017, p.101, disponível em [http://www.scielo.org.pe/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0251-34202017000200005&lng=es&nrm=iso](http://www.scielo.org.pe/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0251-34202017000200005&lng=es&nrm=iso), consultado em 09/08/2021.

<sup>329</sup> “*A presunção representa o juízo lógico pelo qual, argumentando segundo o vínculo de causalidade que liga uns com outros os acontecimentos naturais e humanos, podemos induzir a existência ou o modo de ser de um determinado facto que nos é desconhecido em consequência de outro facto ou factos que nos são conhecidos. Não são um meio de prova, mas um processo indirecto que proporciona racionalmente o que se pretende provar. É consagrada a classificação em presunções legais (praesumptiones juris), quando a operação lógica de dedução a faz a própria lei; presunções judiciais (praesumptiones hominis seu iudices), quando a dedução se realiza pelo órgão judicial*”. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 03/04/1991, processo n.º 002663, Relator Conselheiro Pedro Macedo, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado em 07/08/2021.

*processo lógico-dedutivo à inteligência artificial instrumentalizada pela administração*<sup>330</sup>. Genericamente, dir-se-á que o elemento finalístico que subjaz à aplicação conjunta da inteligência artificial e os *perfis de risco em matéria tributária*, apresenta sempre uma aplicabilidade unitária e holista, e que permite a criação de presunções e prognósticos probabilísticos baseados em milhares de decisões automatizadas, de forma massificada e que acabam por ter repercussões de índole jurídica na esfera dos contribuintes, desencadeando os procedimentos adequados à concretização da verdade material.

Importa considerar que este processo de formulação das presunções *hominis* fragmenta-se, facilmente do processo criativo das presunções legais, por nestas últimas serem dispensadas as capacidades cognitivas e silogistas do aplicador da presunção, já que o processo formulativo é outorgado ao legislador ordinário e colocado, normativamente, integrando assim o tecido legal e assumindo carácter geral e abstrato. A importância desta premissa concebe que nas presunções *hominis* a garantia expressa de um enunciado de presunção se fundamenta num juízo de regularidade, normalidade ou alta probabilidade de verdade – as “*máximas de experiência*”. Assim, a presunção *hominis* assenta, essencialmente, num juízo de prognose realizado segundo critérios de razoabilidade e experiências da vida, os quais permitem ao julgador ou autor da presunção recriar um facto desconhecido, partindo de factos conhecidos e deduzindo por via deles e das regras comuns obtidas da experiência em sociedade factos incertos que se inferem dos primeiros com grau de probabilidade. Concebe-se, assim, que as ilações originadas pela inteligência artificial no âmbito da aplicação das normas fiscais inerentes ao sistema fiscal pressupõem as características jurídicas próprias e idênticas às das presunções *hominis*.

---

<sup>330</sup> Para JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, as máximas de experiência são “*a um conjunto de conhecimentos extrajurídicos adquiridos ao longo dos tempos pelos operadores jurídicos e que constituem elementos decisivos na valoração dos vários factos necessários à interpretação e ponderação das normas [e] servem para constatar que determinados factos estão normalmente ligados a outros factos distintos, permitindo a reiteração desse fenómeno fixar certos princípios gerais, denominados princípios de normalidade que são suscetíveis de aplicação a outros casos não observados*”. JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Almedina, 2014, pp.42-43. Em sentido idêntico, refere SALVADOR ZAVALA TOYA, que “*máximas de la experiencia comunes [son] aquellas que pertenecen al patrimonio cultural del juez como integrado en una sociedad determinada, y al mismo tiempo específicas del caso concreto puesto a la resolución judicial*”. SALVADOR ZAVALA TOYA, “Las presunciones en el derecho civil”, in *Revista de DERECHO* n.º48, Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 1994, p.100, disponível em <https://doi.org/10.18800/derechopucp.199401.005>, consultado em 08/08/2021.

Será a partir das considerações tecidas que podemos encontrar as seguintes características, que integram um núcleo comum das presunções *hominis* criadas pela inteligência artificial:

- i)* A primeira das características que permite identificar as ilações criadas pela inteligência artificial enquanto uma presunção *hominis* encontra-se na certeza de que os factos-premissas assumem. Perante uma lógica de dedução e exegese concebem-se conclusões para as situações desconhecidas, os quais têm por base os enunciados factos já conhecidos. Portanto, este tipo de presunções assenta num carácter dedutivo-teórico assente em preposições (*natureza proposicional*). Precisamente, a inteligência artificial acaba por iniciar a sua atividade cognitiva através de dados pessoais que constituem os factos-base, criando ilações que se traduzem no mencionado pensamento prático e que irão ter aplicabilidade na vida concreta e no desenvolvimento das relações jurídicas tributárias constituídas. Marca-se, assim, o silogismo que caracteriza as presunções e que permite criar as ilações enquanto juízo probabilístico, tendencialmente, certo;
- ii)* A segunda característica, prende-se com os juízos de verdade que são referidos por estas presunções. *Grosso modo*, as presunções *hominis* são juízos empíricos cuja verdade aferida tem sempre um conteúdo probabilístico associado. O enunciado da presunção é aceite porque se considerada fundado na regularidade e na normalidade alta de verdade e, por isso, é confiável aceitar o enunciado estabelecido. O desiderato imediato é, portanto, o de aproximar-nos da verdade em sentido material, contudo a segurança associada à conclusão obtida verifica-se como uma realidade variável que resulta das premissas que lhes são associadas, bem como, do procedimento dedutivo e racional feito pelo intérprete. Portanto, a conclusão retirada deste procedimento dedutivo pode ser afastada, sempre que exista uma conclusão ou um facto que surja e que a venha refutar, sem necessidade de contrariar as premissas que lhe estão associadas;

iii) Devemos entender que o termo “*pode-se presumir*” como mais *restrito* que o invólucro dado pelo termo semântico, “*é provável*”, pois a primeira deve reservar-se para aqueles casos em que os factos, indícios ou premissas são suficientes para considerar-se determinada conclusão como provado e, portanto, a carga probatória e argumentativa é considerada suficiente, de tal modo que o ónus de afastamento desta presunção é transferido para a contraparte que pretenda negar essa conclusão e que dela não beneficie (inversão ónus da prova). Em qualquer dedução racional fáctica, a verificação de factos certos constituem indícios que podem levar a pensar no acontecimento de outros. Nas presunções *hominis* também verificamos esta característica de derrotabilidade, pois a possibilidade de afastamento é admissível legalmente, mas a certeza da conclusão é obtida por via das proposições que lhe estão subjacentes e que lhes conferem um grau de conclusão grande. Ou seja, estas presunções não cumprem apenas uma funcionalidade probatória relativamente a factos certos, mas agregam em si uma função demonstrativa mais ampla e que aglutina em si também os factos desconhecidos, partindo do pressuposto probabilístico mencionado. Conseguem-se, assim, aproximar a verdade material à função específica de estabelecer um nexos com a verdade pragmática, dialética ou processual, transferindo o ónus probatório a quem pretenda negar a ocorrência do facto deduzido e argumentado<sup>331</sup>.

A importância concebida pela formalização das presunções criadas pela inteligência artificial leva-nos a perceber o seu carácter eminentemente racional e dedutivo, pois confrontadas as premissas existentes na fase de aprendizagem, promove-se uma mentalidade assimilada que nos permite através da dedução racional e argumentativa obter a conclusão pretendida, resultando assim num juízo de prognose sobre um facto incerto. Por isso, não podemos deixar de as enquadrar juridicamente enquanto presunções *hominis*, com as

---

<sup>331</sup> JOSEP AGUILÓ REGLA, “Las presunciones en el Derecho”, in *Anuario de Filosofía del Derecho*, N.º.34, 2018, pp.206-207, disponível em <https://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/6592148.pdf>, consultado em 10/08/2021.

caraterísticas e vicissitudes próprias que lhes são inerentes. Além disto, as ilações ou conclusões que a inteligência artificial retira dos factos certos podem ser afastadas sempre e quando seja possível, através de qualquer meio probatório admissível, ilidir a presunção criada e sempre que este facto incerto seja refutável por parte de quem dela não beneficia, revelando assim o carácter propositório das mesmas<sup>332</sup>. A aplicabilidade do referido instituto ao Direito Tributário é assim uniformemente aceite pela doutrina e pela jurisprudência, sendo também acolhida pelo próprio legislador ordinário, pelo que será atendível a sua integração funcional também ocorra por via da instrumentalização de sistemas inteligentes que procuram artificialmente transpor para a máquina a capacidade silogística própria homem. Por isso, não podemos deixar de estender a admissibilidade de integração deste instituto jurídico à instrumentalização da inteligência artificial por parte das administrações competentes, designadamente quando está investida nas funções intérprete, analisando os factos e os dados conhecidos - e que são transmitidos por via dos vários procedimentos de informação que tem ao seu dispor - e concluindo por via presuntiva os factos que lhes são desconhecidos, mas que segundo as regras de experiência comum se mostram como verdadeiros, e que executa os atos em conformidade com as presunções criadas.

Atento o exposto, não podemos deixar de afirmar que *as conclusões que são formuladas silogisticamente pela inteligência artificial assumem-se, juridicamente, como verdadeiras presunções hominis, pois encontram-se integradas segundo um conjunto de duas ou mais premissas - que são retiradas dos dados pessoais e que se enriquecem e nutrem entre si e de forma conjunta- e que possibilitam a conclusão acerca de factos desconhecidos, mas que revestem um alto grau de probabilidade*. Ou seja, estamos perante verdadeiras conclusões que assumem natureza proposicional e que têm uma margem de erro que permite aos contribuintes o seu afastamento mediante prova em contrário, individualizando-se segundo a força que lhes é dada pelo *iter cognitivo* e pelas próprias premissas que serviram de proposição. Contudo, e funcionalmente cabe-lhes *uma função meramente informativa ou indiciária no procedimento de gestão fiscal, em termos tais que a atuação da Administração*

---

<sup>332</sup> Concordamos assim com JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, quando afirma que "*as presunções simples, por sua vez, são fruto das regras de experiência, sendo admitidas pelo julgador fiscal (...) para o caso específico das presunções tributárias, pela própria Administração Fiscal. À luz deste tipo de presunções, é sempre admissível prova em contrário, relativamente à ocorrência do facto presumido*". JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Coimbra, Almedina, 2014, p.45.



*Tributária inteligente continua a assumir-se como verdadeiramente inspetiva e oficiosa na busca pela verdade material, devendo promover os procedimentos que considere convenientes para aferir da realidade dos factos presumidos. Assim, as presunções criadas pela inteligência artificial acabam por se desenvolver unicamente num contexto de apoio para efeitos patológicos da relação jurídica tributária, constituindo a intervenção da Administração uma verdadeira atuação unicamente para efeitos desencadeamento das ações procedimentais competentes.*

### 3.3.2. A ilusão das presunções criadas pela inteligência artificial

A formulação de um conceito adequado de presunção criada pela atividade dedutiva da inteligência artificial, pressupõe que se resolva um problema subseqüente e que se traduz na necessidade de afastamento destas presunções criadas, nomeadamente, através dos elementos que a integram e que se identificam pelo próprio invólucro de veracidade das mesmas ou das próprias premissas, ou ainda do processo dedutivo formulado. Será a partir da assunção do conceito jurídico de *presunção hominis* que poderemos descodificar a formulação lógica criada, pois a característica proposital destas, permite aos contribuintes a sua ilusão mediante o oferecimento de provas que contrariem as proposições em que assentaram a conclusão obtida. De facto, nos casos em que a inteligência artificial retira um conjunto de ilações a partir de factos conhecidos, que são fornecidos pelos dados pessoais dos obrigados tributários, converge a possibilidade de estes afastarem as presunções criadas, repondo a verdade material<sup>333</sup>. O critério financeiro não pode revestir a diretriz superlativa no sistema

---

<sup>333</sup> Falamos em reposição da verdade material, pois nos termos normativos vigentes os atos administrativos praticados pela administração inteligente se presumem legais, desenvolvendo o caráter *ex lege* e os especiais meios de atuação da relação jurídica tributária. Por isso, uma presunção criada pela inteligência artificial e que conseqüentemente venha desencadear a prática do ato adequado à formulação lógica precedente, presume-se legal até prova em contrário, subjugando-se ao tecido normativo vigente até anulação do mesmo por superior hierárquico ou judicialmente. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, HUGO FLORES DA SILVA, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, 2017, pp.49 e seguintes; HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p.194. Em sentido semelhante, ALBERTO XAVIER defende que a diferença entre a posição jurídica dos particulares e a administração é que esta última detém um arsenal de atuação que lhe permite administrativamente formular uma fase declarativa do direito, criando através do procedimento competente um título executivo para efeitos de cumprimento coercivo da obrigação tributária, dispensado o recurso aos meios comuns na formulação do título executivo. ALBERTO PINHEIRO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Almedina, 1972, p.567-568.

jurídico, pelo que, a humanização do mesmo pressupõe a exigência que os limites da dignidade da pessoa humana e da igualdade se efetivem tendo em vista a realização das necessidades axiológicas pretendidas<sup>334</sup>.

Por outro lado, não constituindo as presunções uma realidade empírica, a ilisão ou o afastamento das presunções jurídicas não se restringe ao mero ato de alegação factual contrária à conclusão retirada, pressupondo assim, um conjunto de exigências legais que devem ser atendidas segundo o sistema jurídico tributário vigente. Como se deixou já referido, a admissibilidade de ilisão destas presunções jurídicas são uma inevitabilidade formulada pelos bens e valores fundamentais a preservar, designadamente, pela imposição constitucional gizada segundo o princípio da capacidade contributiva. Erguendo-se o princípio da capacidade contributiva como um dos pilares e um dos alicerces principais da ordem *justributária*, exímio seria dizer que a inadmissibilidade de afastamento de qualquer presunção seria contrária a este princípio enformador do sistema fiscal. Se a ideia assenta na tributação segundo a real capacidade contributiva, apenas a admissibilidade de ilisão das presunções criadas e da possibilidade de provar a real situação económica será legítimo num Estado de Direito que se pretende preservar. Segundo CASALTA NABAIS<sup>335</sup> - seguindo esta linha orientadora -, "*permit[ir] a tributação de situações sem qualquer suporte na capacidade contributiva [e] ao obstar, em termos absolutos, à possibilidade de o contribuinte provar a eventual insuficiência ou mesmo ausência de manifestações da respectiva capacidade contributiva, uma tal norma pode constituir-se em suporte duma tributação em que está de todo ausente o critério da capacidade contributiva*". Como já tivemos ocasião de referir *supra*, o legislador tributário não admite a utilização de presunções inilidíveis, pelo que, todas as presunções, ficções ou suspeitas em matéria tributária podem ser sempre ilididas mediante prova em contrário. Na esteira do Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 121/98<sup>336</sup>, estamos perante um verdadeiro primado constitucional, que não admite, sob pena de inconstitucionalidade, a utilização de presunções

---

<sup>334</sup> DIOGO LEITE DE CAMPOS, HÉLIO SILVIO OURÉM CAMPOS, "Dignidade da pessoa e impostos", in *Estudos em Homenagem ao professor Doutor António Carlos dos Santos*, Coimbra, Almedina, 2021, pp.57-84.

<sup>335</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, "Presunções inilidíveis e princípio da capacidade contributiva", in *Fisco*, n.º 84/85, 1998.

<sup>336</sup> Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 121/98, Processo n.º 348/97, 1ª Secção, Relator Conselheiro Tavares da Costa, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/19980121.html>, consultado em 12/08/2021.

*iuris et de iure*. Por isso, e convocando novamente a doutrina de CASALTA NABAIS<sup>337</sup>, as normas jurídicas “*tem de compatibilizar-se com o princípio da capacidade contributiva, o que passa, quer pela ilegitimidade constitucional das presunções absolutas, na medida em que obstam à prova da inexistência da capacidade contributiva visada na respetiva lei, quer pela exigência de idoneidade das presunções relativas para traduzirem o correspondente pressuposto económico do imposto*”. Por este motivo, princípios como o da capacidade contributiva e da tributação do rendimento real acabam por delimitar a inaplicabilidade quase total das presunções legais *iuris et de iuri*, sendo sempre admissível prova em contrário, que permita dar cumprimento aos primados de igualdade e da capacidade contributiva. Neste sentido, trazemos à colação os doutos ensinamentos de JORGE LOPES DE SOUSA<sup>338</sup> - ainda que no âmbito das presunções legais, mas aplicável *mutatis mutandis*, para efeito das presunções *hominis* -, o qual afirma que no “*âmbito do procedimento previsto no art.64.º do CPPT deverá ser entendido em conformidade, abrangendo a possibilidade de ilisão de presunções e ficções utilizadas em normas de determinação da matéria colectável, pois este procedimento destina-se a assegurar aos contribuintes a possibilidade prática de exercerem o direito que lhes é reconhecido pelo art.73.º da LGT*” sendo sempre “*admissível ilidir as presunções implícitas porque o que se pretende «sempre» é tributar rendimentos reais e não inexistentes e é por esta razão, de se querer «sempre» tributar valores reais, que a o art.73.º da LGT permite «sempre» ilidir presunções*”.

Por outro lado, princípios como o da colaboração entre a Administração Tributária e os próprios obrigados tributários acabam por repercutir na admissibilidade de ilisão das presunções e suspeições criadas pela inteligência artificial, pois através dos novos dados e informações fornecidos pelos próprios obrigados tributários – os quais visam, precisamente, ilidir as presunções e suspeições criadas pela inteligência artificial – será possível apurar com maior exatidão e correção, a real capacidade económica demonstrada e expressada por estes, tributando-se a manifestação de riqueza em conformidade com os critérios de justiça e de equidade pretendidos. Por isso, não podemos rejeitar a tese de admissibilidade da colaboração

---

<sup>337</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 2020, p. 498.

<sup>338</sup> JORGE LOPES DE SOUSA, *Código do Procedimento e Processo Tributário – Volume I – Anotado e Comentado*, 6.ª Edição, Áreas Editora, 2011, pp. 586-587.

dos próprios obrigados tributários resultando, também, num importante pressuposto dogmático que legitima a possibilidade de afastamento das presunções criadas pela inteligência artificial. O poder estadual fica assim enriquecido através dos novos dados e informações que são carreados pelos contribuintes, permitindo dar cumprimento às exigências de tributação real e de acordo com a capacidade contributiva devida, podendo os mesmos dados serem utilizados para efeitos posteriores e que se restrinjam aos efeitos tributários devidos.

Assim, é possível afirmar que o legislador consagrou um verdadeiro dever de colaboração entre o contribuinte e a Administração Tributária<sup>339</sup>. Todavia, não podemos deixar de dizer que, *in casu*, constitui um verdadeiro primado constitucional o direito que o contribuinte tem de afastar as presunções utilizadas pela inteligência artificial, no âmbito de aplicação das normas fiscais na gestão do sistema fiscal. Deste modo, os obrigados tributários têm um direito de se socorrer dos instrumentos legais que a ordem jurídica coloca ao seu dispor, a fim de afastar as presunções criadas e assim colocar a situação tributária em conformidade com a verdade real e económica demonstrada, concretizando ideais de justiça, igualdade e de justa repartição dos encargos fiscais.

Neste sentido, podemos identificar *três dimensões* pelas quais os contribuintes poderão refutar os efeitos que as presunções criadas pela inteligência artificial assumem no sistema fiscal e no desenvolvimento da relação jurídica tributária constituída:

- a) *Primo*, a refutação da presunção por via da *dimensão conclusiva*, permitindo-se ao contribuinte contestar a ilação criada através dos fundamentos dedutivos que sustentam a presunção criada. Ou seja, o contexto apresentado é na sua generalidade erróneo e a impugnação assenta quer na própria presunção criada e na sua função garantística baseada nas máximas de experiência, bem como, por via da contestação da operação cognitiva realizada. Pretende-se que o contribuinte venha opor-se à própria presunção refutando o *iter* cognitivo utilizado e que lhe está subjacente, o critério dedutivo utilizado, negando a possibilidade de a presunção poder provar determinado facto desconhecido;

---

<sup>339</sup> Cfr. Artigo 59.º da Lei Geral Tributária, e artigo 48.º do Código do Procedimento e Processo Tributário.

- b) *Secundo*, a via da *dimensão proposital* aceita a presunção criada, designadamente, o critério dedutivo e cognitivo utilizado no *iter* da criação da presunção a assumir no procedimento utilizado, mas refuta-se as premissas base que estão subjacentes à mesma, não concordando com os *inputs* que permitiram criar a presunção e a sua função garantística. Pretende-se, assim, bloquear a presunção através da contestação da base e das preposições que lhe estão subjacentes;
- c) *Tertio*, a via da *dimensão excepcional*, que compreende a aceitação da presunção criada, bem como os factos-base que lhe servem como premissa para a sua formação, mas refuta-se a conclusão criada alegando a sua falsidade e a possibilidade de as máximas de experiência não poderem ser aplicadas, por se considerar que poderemos estar perante uma “exceção à regra comum”. Falamos, assim, de alegar a excepcionalidade do facto como não ocorrido e como estando fora do espectro da normalidade.

As conclusões aqui assumidas colocam-nos perante um verdadeiro direito potestativo, que permite aos contribuintes ilidir as presunções jurídicas criadas pela inteligência artificial e pela *bigdata analytics*. Falamos de um verdadeiro direito-dever, pois os contribuintes integrados num quadro de Estado de Direito não podem assumir uma posição de desconformidade com os princípios estruturantes deste, pelo que, exige-se um verdadeiro ónus de refutação sempre que a inteligência artificial não atue em respeito pelos primados vigentes na ordem jurídica. Revelando-se estas presunções, perfeitamente aplicáveis para efeitos de gestão do sistema fiscal, não poderíamos deixar de afirmar a admissibilidade da sua ilisão, enquanto pressuposto da salvaguarda dos bens e valores jurídicos alicerçados na ordem jurídico-constitucional. A sua natureza comporta sempre a hipótese de as mesmas poderem ser afastadas, tendo por consideração os mencionados primados da tributação da real capacidade contributiva – enquanto fundamento de implementação da inteligência artificial, na gestão do sistema fiscal – e da tributação do rendimento real.

### 3.4. O problema da presunção de inocência nos *perfis de risco em matéria tributária*

### 3.4.1. Ponto de partida

Como tivemos ocasião de referir, o universo *probabilístico e matemático* personificado através de um *perfil de risco* é produto de um grande volume de dados pessoais, os quais permitem, através do seu tratamento massificado, deduzir acontecimentos, atos, condutas, ideias ou atividades que estabelecem um nexo de catalogações ou identificações sistemáticas sobre eventuais comportamentos desviantes<sup>340</sup>. Esta formulação presuntiva não é uma ilusão no atual quadro social, pois, hodiernamente, muitas das administrações públicas já utilizam sistemas de *perfis de risco* que estabelecem precisamente um conjunto de critérios que permitem a identificação de determinados contribuintes ou atividades para efeitos de um controlo sistémico, desenvolvendo-se, assim, segundo um contexto patológico presumido. Falamos, essencialmente, de uma atuação preventiva da administração inteligente, pelo que não se integra no perímetro definido, a utilização destes instrumentos aplicados ao contexto policial ou judicial, pois não este não é o objeto do nosso estudo, mas sim ,aquelas situações em que a Administração Tributária estabelece - com base nos dados pessoais dos contribuintes recebidos por via dos canais de intercâmbio de informação – perfis concretos sobre contribuintes e atividades, para controlo sistemático destes contribuintes ou em setores de atividade, marcadamente, com tendências patológicas.

Intui-se claramente que a subjetivação que pode ser feita aos *perfis de risco* comporta duas dimensões distintas, tendo em consideração os dados objeto de tratamento e as presunções criadas, mas sobrepostas e comunicáveis entre si: *i) a primeira, de índole negativa*, tem subjacente o tratamento de dados pessoais que, envolvam uma carga ética maior, e que revelem a prática de ilícitos tributários, resultando, por via destes, a catalogação de contribuintes enquanto possíveis infratores destes ilícitos em matéria tributária (*dimensão negativa ou patológica*); *ii) a segunda, de índole positiva*, que se legitima por si mesma e cuja atuação se mostra, eminentemente, positiva no sentido de unicamente servir para controlo

---

<sup>340</sup> Com efeito, será correto dizer que, *o grande fluxo de dados pessoais, que são transmitidos por via dos procedimentos de intercâmbio de informação tributária, compreende a criação de grandes bases de dados que integram um conjunto heterogêneo de informações acerca dos obrigados tributários e das suas potenciais atuações quotidianas, designadamente, em matéria económica, social ou jurídica. A potencialidade que impera na criação destas bases de dados, origina a possibilidade de instituir perfis de risco altamente assertivos, baseados em critérios matemáticos e que resultam em conclusões prognósticas sobre as qualidades, putativas atuações ou entendimentos dos seus titulares.*

interno do cumprimento das obrigações tributárias, pois os dados pessoais objeto de tratamento reportam-se a factos ou atos não patológicos, criando etiquetas e listagens que permitem catalogar certos contribuintes, para efeitos de supervisão e controlo das obrigações tributárias (*dimensão positiva não patológica*).

Para efeitos de análise, somos impelidos a afirmar que, a *dimensão positiva ou não patológica*, não será de rejeitar liminarmente, dentro de um quadro constitucional em que o respeito pelo Estado de Direito seja assumido e pautado a implementação deste instrumento, para efeitos de supervisão dos atos praticados pelos contribuintes em matéria tributária<sup>341</sup>. Todavia, esta ideia já não pode ser assumida, quando perspectivada a utilização dos *perfis de risco* para criação de uma listagem de contribuintes segundo uma *dimensão negativa ou patológica*. Nestes casos, encontramos-nos perante uma verdadeira catalogação de comportamentos desviantes que podem assumir natureza jurídica heterogénea e plural, isto é, podem os comportamentos emergir segundo um espetro variável que vão desde as meras irregularidades jurídicas, até à própria presunção de culpabilidade reincidente em matéria de ilícitos tributários de natureza penal e/ou contraordenacional.

Vejamos assim cada uma destas dimensões, detalhadamente.

### 3.4.2. A *dimensão negativa ou patológica*

A aplicabilidade de *perfis de risco* em matéria tributária pode ser perspectivada como resultado de um procedimento preparatório, que se desenvolve mediante o tratamento massivo dos dados pessoais dos obrigados tributários e que culmina com a identificação de áreas de

---

<sup>341</sup> *i)* Controlo em matéria de concessão e manutenção de benefícios fiscais, permitindo comprovar os pedidos de concessão de isenção ou benefícios fiscais, bem como a sua manutenção. Procurar-se, assim, proceder a uma intensificação das atuações de controlo tendentes a comprovar o adequado cumprimento dos requisitos específicos previstos para a correta aplicação do regime fiscal especial que concede estes benefícios e isenções; *ii)* controlo nas atuações dos contribuintes e na análise da informação, pois a atividade económica manifesta-se nos últimos anos num ambiente em constante evolução, merecendo os modelos de negócio de análise por parte da Administração Tributária, não podendo negligenciar a atividade de aqueles que apresentam maior perfil de risco tributário. Mostra-se axiomático a necessidade de consolidar as diferentes vias de obtenção de informação que permitam dispor de informações sobre os montantes, a natureza e a identificação das partes que se encontram envolvidas na relação comercial num conjunto alargado da atividade económica. Os dados requeridos mostram-se assim necessário para que a Administração Tributária realize um controlo exaustivo da correta tributação destes negócios, evitando condutas lesivas de evasão e fraude fiscal.

atividade de risco, ou tipos de contribuintes. Quando perspetivados segundo um quadro funcionalmente afeto à criação de padrões e perfis, que permitem a catalogação de contribuintes como infratores em matéria tributária, pressupondo que já se verificou outrora um incumprimento mais ou menos generalizado, a verdade é que, estamos perante uma *catalogação patológica* e que desenvolve um conjunto de revelações de indole negativistas e que resulta na catalogação de contribuintes, enquanto possíveis infratores em matéria tributária.

Embora se possa perspetivar como uma problemática meramente académica, a verdade é que o esboço retórico da problemática real, desenvolve-se quando esta catalogação se encontra associada à atribuição de complexos de culpabilidade presuntiva, integrando nestes perfis, aqueles contribuintes que detêm um registo de infrações criminais e/ou contraordenacionais em matéria tributária e que, probabilisticamente, poderão no futuro vir a ser reincidentes pelos atos outrora praticados. A utilização da inteligência artificial e a criação de *perfis de risco* para efeitos de confirmação e controlo dos contribuintes com historial patológico, projeta uma verdadeira problemática que contende com os princípios estruturantes do Estado de Direito, designadamente, o princípio da presunção de inocência. Funcionalmente, diremos que estaremos perante aqueles casos em que olhamos para o historial dos ilícitos praticados pelo contribuinte e a inteligência artificial induz, que o mesmo, com base na sua atuação, revela-se, tendencialmente, patológico, estabelecendo, assim, um juízo valorativo de atuações futuras criminais e/ou contraordenacionais. Finalisticamente, o *perfil de risco* criado para o efeito tem o seu fim *imediato* na criação de meios de catalogação para integração de indivíduos como, eventualmente, culpados da prática de futuros ilícitos que, probabilisticamente, venham a ocorrer.

Ora, tal entendimento contende profundamente com o princípio da presunção de inocência consagrado constitucionalmente e nas normas da União<sup>342</sup>. O princípio da presunção

---

<sup>342</sup> O Tribunal de Justiça da União Europeia constatou que o facto de uma pessoa estar inscrita numa lista de devedores pode pôr em causa alguns dos seus direitos. Com efeito, a inscrição nessa lista pode prejudicar a sua reputação e afetar as suas relações com as autoridades fiscais. De igual modo, esta inscrição pode afetar a presunção de inocência dessa pessoa, consagrada no artigo 48.º, n.º 1, da Carta, bem como a liberdade de empresa, prevista no artigo 16.º da Carta, das pessoas coletivas associadas às pessoas singulares inscritas na lista controvertida. Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 27 de setembro de 2017, Processo C-73/16, *Peter Puškár vs. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky e Kriminálny úrad finančnej správy*, disponível em



da inocência - o qual está, iminentemente, ligado aos valores axiológicos da dignidade da pessoa humana<sup>343</sup> - encontra-se ancorado, enquanto direito fundamental gizado na Declaração Universal de Direitos do Humanos, e na própria Carta dos Direitos Humanos da União Europeia<sup>344</sup>. Idêntica dignidade é também conferida pela Constituição da República Portuguesa, vigorando, até aos dias de hoje, como um dos mais relevantes institutos de defesa da posição do arguido, em processo de natureza penal. Dispõe, assim, o artigo 32.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa que *“todo o arguido se presume inocente até ao transito em julgado da decisão de condenação, devendo ser julgado no mais curto prazo compatível com as garantias de defesa”*. Do exposto, percebemos que a norma atribui, essencialmente, uma presunção *iuris tantum*, na qual toda a pessoa se presume inocente enquanto não seja, expressamente, demonstrado em juízo a culpabilidade pela prática do ilícito que lhe é imputado e cuja acusação foi feita pelo órgão responsável pela acusação.

Com efeito, o desenvolvimento deste princípio assenta num conjunto de premissas que tem subjacente todas as considerações referidas e que se tornam indispensáveis na aplicabilidade do mesmo no âmbito do processo em que se insere, designadamente:

- i)* a pessoa imputada e acusada não tem de demonstrar qualquer proposição ou justificar qualquer atuação, pois enquanto nada for dito que contrarie a presunção existente, conclui-se pela inocência do mesmo;
- ii)* deve-se manter a inocência do sujeito, mesmo apesar de indícios que comprovem a culpabilidade do mesmo, apenas sendo afastada esta presunção

---

<https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=195046&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=8061131>, consultado em 10/10/2021.

<sup>343</sup> JORGE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Processual Penal*, Coimbra Editora, Coimbra, 1974, pp.213 e seguintes; MANUEL CAVALEIRO DE FERREIRA, *Curso de Processo Penal*, Editora Danúbio, Lisboa, 1986, p.216; ANTÓNIO CASTANHEIRA NEVES, *Sumários de Processo Criminal (1967-1968)*, Coimbra, Ed. em offset, 1968; GERMANO MARQUES DA SILVA, *Curso de Processo Penal – Vol.II*, Verbo, Lisboa, 2010, p. 321.

<sup>344</sup> Dispõe o artigo 11.º, n.º 2, da Declaração Universal dos Direitos Humanos, que *“toda a pessoa acusada de um acto delituoso presume-se inocente até que a sua culpabilidade fique legalmente provada no decurso de um processo público em que todas as suas garantias necessárias de defesa lhe sejam concedidas”*. No mesmo sentido, o artigo 48.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia que *“todo o arguido se presume inocente enquanto não tiver sido legalmente provada a sua culpa”*.

com o trânsito em julgado da decisão que determine a prática dos ilícitos que lhes são imputados;

- iii) cabe à entidade responsável pela acusação a apresentação dos factos que preenchem o ilícito, previamente, determinado pela norma, bem como, a prova dos mesmos a fim de afastar a presunção de inocência instituída por via deste princípio jurídico.

Dito isto, a sua aplicabilidade acaba por ser diretamente concretizada no âmbito do processo penal, ou seja, a *dimensão patológica* em que se desenvolve a atuação da inteligência artificial acaba por contender fortemente com o desenvolvimento referido no ponto ii), designadamente, por via da presunção de inocência que os contribuintes gozam sobre eventuais factos que lhes são imputados<sup>345</sup>. Resulta claro que, a inteligência artificial não pode atuar com base em factos passados para criar prognósticos sobre eventuais e hipotéticos comportamentos futuros, uma vez que tal comportamento, contende, fortemente, com o princípio de presunção de inocência, criando uma aura de culpabilidade presumida, que viola fortemente a caracterização deste princípio.

### 3.4.3. A *dimensão positiva ou não patológica*

A aplicabilidade do princípio de presunção de inocência no domínio do procedimento tributário pode, ainda, ser proposta segundo uma *dimensão positiva ou não patológica*. Como referimos, o princípio da presunção de inocência tem a sua aplicação regra no âmbito do processo penal<sup>346</sup>, contudo mostra-se inadmissível a sua aplicabilidade, no contexto de supervisão e de controlo operado no procedimento tributário<sup>347</sup>.

---

<sup>345</sup> CHRISTIAN WÜRSCHINGER, “Künstliche Intelligenz – Zwischen Wunsch und Wirklichkeit”, in *Wirtschaftsinformatik & Management*, 2020, 87.

<sup>346</sup> Embora pareça uma questão desprovida de interesse prático, deve-se afirmar que o artigo 32.º da Constituição da República Portuguesa, bem como os desenvolvimentos normativos que têm por base este princípio formador e que lhes seguiram através da sua função modeladora e hermenêutica referem expressamente e perentoriamente a expressão “*processo criminal*”. Ou seja, estamos sempre perante processos que têm em consideração a judicialização do conjunto de atos ordenados e que visam a averiguação de uma conduta classificada legalmente como crime ou contraordenação e que acarreta uma carga negativa para a sociedade relevante.

Contudo, idêntico raciocínio já não se pode fazer quanto ao princípio da igualdade e da não discriminação, o qual – como referimos anteriormente, aquando dos limites impostos pelo princípio da igualdade, para o qual remetemos<sup>348</sup> - é inteiramente admissível no âmbito do procedimento tributário, devendo ser acolhido enquanto critério que dá cumprimento à exigência de uniformidade fiscal decorrente do princípio da igualdade e que também contribui para soluções jurídico-constitucionais diversas, mostrando uma natureza análoga e teleológica funcionalizada à determinação material gizada no princípio da presunção de inocência que se desenvolve no processo criminal. A sua compreensão verifica-se pela impossibilidade de a inteligência artificial “*culpabilizar*”, sistematicamente, e de forma reiterada determinado(s) contribuinte(s), tendo por propósito único a consideração por um conjunto alargado de dados pessoais que tratados, massivamente, se materializem numa conclusão presuntiva que permita a catalogação de determinado indivíduo ou sujeito numa zona cinzenta ou mesmo escura de controlo e supervisão, traduzindo-se numa discriminação negativa e de âmbito patológico<sup>349</sup>.

---

Daí que seja perfeitamente perentória a afirmação materializada que o mesmo não tem aplicabilidade direta no procedimento administrativo. JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA *Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, pp.515 e seguintes; JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, pp. 278 e seguintes; J.L. SALDANHA SANCHES, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, pp.270 e seguintes; JÓNATAS MACHADO, NOGUEIRA DA COSTA, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009, pp.97 e seguintes.

<sup>347</sup> O Tribunal Constitucional já teve ocasião de se pronunciar neste sentido em sede de apreciação da inconstitucionalidade do artigo 24.º da Lei Geral Tributária, consagrando que “*importa começar por afirmar que a norma em causa (a alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT) não tem, de todo, a estrutura típica das normas de natureza criminal, designadamente a que é ditada pelas exigências do princípio da legalidade em matéria criminal (artigo 29.º da Constituição) quer quanto à ‘norma de comportamento’ quer no que se refere à ‘norma de sanção’.* Face à natureza tributária da norma cuja apreciação foi requerida é de concluir, pois, que não é convocável, como parâmetro de aferição da constitucionalidade da mesma, norma que integra as garantias de processo criminal. Isto é, a garantia constitucionalmente reconhecida a todo o arguido de que se presume inocente até ao trânsito em julgado da sentença de condenação, devendo ser julgado no mais curto prazo compatível com as garantias de defesa. Ainda que se sustente que a responsabilidade subsidiária por dívidas tributárias, prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 24.º da LGT, tem ‘um carácter marcadamente sancionatório’, o que é facto é que o processo de execução por reversão em que se efectiva este tipo de responsabilidade em nada é equiparável a um qualquer processo sancionatório em que se justifique uma extensão das garantias típicas do processo criminal”. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 532/2011, Processo n.º832/09, Relator Conselheiro Carlos Pamplona de Oliveira, disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20110532.html>, consultado em 04/01/2022.

<sup>348</sup> Vide Parte II, Capítulo I, Ponto 4.

<sup>349</sup> Para efeitos de compreensão desta tese protecionista, baseada em critérios de igualdade e justiça, convoca-se as doulas considerações preferidas pelo Parlamento Europeu, e que aqui se reproduzem: “*todas as soluções de IA [inteligência artificial] utilizadas pelos serviços policiais e pelo sistema judicial também devem respeitar plenamente os princípios da não discriminação, da liberdade de circulação, da presunção de inocência e do direito de defesa, da liberdade de expressão e de informação, da liberdade de reunião e de associação, da igualdade perante a lei e do direito à ação e a um tribunal imparcial*”. Projeto De Relatório sobre a inteligência artificial no direito penal e a sua utilização pelas autoridades policiais e judiciárias em casos penais (2020/2016(INI)),

A aplicabilidade, para efeitos do princípio da presunção da inocência no âmbito do procedimento tributário, segundo um molde de igualdade e não discriminação, exige que os sistemas de inteligência artificial assumam importantes contornos que se traduzam num tratamento que dispense atuações discriminatórias e atentatórias dos direitos à igualdade e não discriminação. Falamos de uma verdadeira presunção de inocência traduzida por uma multiplicidade de projeções que se verifica no âmbito do procedimento tributário, dando-se especial destaque à distribuição do ónus de prova que é materializada pela distribuição geral probatória *de quem alega um facto, está obrigado a fazer a correspondente prova*. Por isso, a sua aplicabilidade acaba por se compreender teleologicamente funcionalizado por via do teor do artigo 74.º da Lei Geral Tributária, designadamente por força do ónus da prova que impende sobre a Administração Tributária relativamente aos factos constitutivos dos direitos que esta invoca. Não se consagra um princípio de culpabilidade dos contribuintes, nem tampouco um ónus que impenda sobre estes de acarreamos ao procedimento os elementos para afastarem qualquer presunção de culpa ou de incumprimento que sobre estes recaia. Pelo contrário, presume-se que os obrigados tributários não preencheram qualquer substrato factológico tido como relevante para efeitos das normas até que a Administração Tributária prove o contrário. Acresce a isto, que, por princípio, a atuação dos contribuintes tem-se como de boa-fé<sup>350</sup>, bem como as suas declarações e contabilidade beneficiam de uma presunção de veracidade e boa-fé, com assento legal no artigo 75.º da Lei Geral Tributária<sup>351</sup>.

O princípio da não discriminação pressupõe um dever de cuidado relativo ao tratamento subjetivo dos indivíduos, designadamente através de um tratamento igualitário dos sujeitos em situações iguais<sup>352</sup>. Sustentando a sua aplicabilidade, ainda que nas características próprias do princípio da igualdade vertido no artigo 13.º e artigo 266.º n.º2 da Constituição da República Portuguesa, afirmam JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e JOÃO DAMIÃO CALDEIRA<sup>353</sup>

---

disponível em [https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014\\_2019/plmrep/COMMITTEES/LIBE/PR/2021/06-28/1206735PT.pdf](https://www.europarl.europa.eu/meetdocs/2014_2019/plmrep/COMMITTEES/LIBE/PR/2021/06-28/1206735PT.pdf), consultado em 27/10/2021.

<sup>350</sup> Cfr. artigo 59.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária.

<sup>351</sup> VITOR FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português. Volume I - Introdução ao estudo da realidade tributária, Teoria Geral do Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1984, pp. 891 e seguintes.

<sup>352</sup> Cfr. Artigo 1.º, n.º 3, da Carta das Nações Unidas; Artigos 1.º e 2.º da Declaração Universal dos Direitos Humanos.

<sup>353</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, JOÃO DAMIÃO CALDEIRA, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira – Anotado e Comentado*, 2.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, p.24.

que este princípio *“assume naturalmente relevância nesta sede, como aliás assume em todas as dimensões e domínios do Direito, impondo que a Administração tributária trate de forma idêntica os sujeitos passivos que estejam em situações semelhantes e a tratar de forma diferente os contribuintes que estejam em situações diferentes, concretizando a já ‘velha’ máxima ‘tratar igualmente o igual e desigualmente o desigual’, proibindo o arbítrio e a discriminação dos cidadãos. Na dimensão deste princípio aplicado à Administração tributária, o mesmo implica que esta, nas suas relações com os particulares, não pode privilegiar, beneficiar, prejudicar, privar de qualquer direito ou isentar de qualquer dever nenhum contribuinte em razão de ascendência, raça, sexo, língua, território de origem, religião, convicções políticas, ideologias ou religiosas, situação económica ou condição social”*.

Este princípio ganha especial relevância no procedimento de inspeção tributária e designadamente na área de supervisão e confirmação dos atos próprios dos obrigados tributários, pois a atuação da inteligência artificial não poderá, de modo algum, ser pautada por ideais arbitrários e discriminatórios projetando a sua atuação segundo um modelo eminentemente perseguidor dos contribuintes e atentando aos primados de igualdade material. Por isso, não podemos suplicar pela convocação de um princípio de presunção de inocência aplicado ao procedimento tributário. Contudo, o princípio da não discriminação acaba por assumir contornos análogos e tem plena aplicabilidade no domínio da gestão do sistema fiscal baseado em sistemas inteligentes.

Deste modo, projeta-se uma verdadeira presunção de inocência, que se desenvolve perante a inibição de condutas administrativas de carácter discricionárias e atentatórias às esferas jurídicas dos obrigados tributários e que contendam, diretamente, com os primados da igualdade e da não discriminação. A prova dos factos impende sobre quem deles se pretende socorrer - *in casu* a Administração Tributária -, pelo que não pode perspetivar-se uma presunção de culpa ou de atribuição presuntiva da mesma, exceto nos casos expressamente consagrados na lei e que não têm aplicabilidade no âmbito do objeto em estudo. Assumir isto é encontrar uma importante limitação na atuação da inteligência artificial instrumentalizada pela Administração Tributária no contexto de gestão do sistema fiscal, pelo que, indiretamente, encontramos um importante instrumento de tutela dos obrigados tributários.

### 3.5. As presunções jurídicas criadas pela inteligência artificial: na esteira da tributação por métodos indiretos?

Uma das questões mais difíceis de ultrapassar, quando tratamos das presunções jurídicas aplicadas ao Direito Tributário, é a delimitação precisa da ténue fronteira que permita desrinçar a tributação direta e a tributação segundo métodos indiretos ou presuntivos. Como temos vindo a sugerir, a presunção jurídica caracterizada como um instituto, inteiramente, aplicável ao Direito Tributário acaba por revelar uma aparência e uma conotação instintiva que aglomera em si a ideia de se associar à tributação segundo métodos indiretos.

O procedimento de avaliação indireta ou feita segundo métodos indiretos, constitui uma das formas de reação que a ordem jurídica coloca ao dispor da Administração Tributária para, naquelas situações em que não é possível através de métodos diretos a verificação da matéria coletável, despoletar o procedimento adequado e necessário para que o facto tributário verificado seja, correspondentemente, objeto de tributação segundo parâmetros objetivos e presumidos. Como refere HUGO FLORES DA SILVA<sup>354</sup>, esta forma de tributação excepcional comporta uma forma de reação face à privatização do sistema de gestão fiscal, pois “[n]estas situações a ordem jurídica determina que a Administração Fiscal poderá proceder à avaliação da matéria tributável com recurso a métodos indirectos, tributando o sujeito passivo de acordo com uma lógica de capacidade contributiva aproximada”<sup>355</sup>. Com efeito, estamos perante uma impossibilidade objetiva de verificação da matéria coletável pois, efetivamente, é conhecido e comprovado que o facto tributário se verificou, todavia, verifica-se a impossibilidade, por falta de colaboração do contribuinte, de verificar a real capacidade contributiva e, conseqüentemente, apurar a matéria coletável exata e idónea que a manifestação de riqueza gerou<sup>356</sup>.

---

<sup>354</sup> HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 325.

<sup>355</sup> Não falamos de dúvidas acerca da verificação do facto tributário, pois na incerteza factual, os meios procedimentais competentes e adequados são os procedimentos de natureza informativa, designadamente o procedimento de inspeção tributária e conseqüentemente os demais procedimentos nele enxertados (*v.g. procedimento de intercâmbio de informação tributária entre Estados*).

<sup>356</sup> Como refere ANA PAULA DOURADO, “o legislador pode recorrer legitimamente às técnicas presuntivas, se forem violados os deveres de cooperação dos sujeitos passivos e sempre que um conceito autónomo do Direito Fiscal seja exigido por força do princípio

A nossa ordem jurídica segue esta conceção, uma vez que é consagrado no artigo 81.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, que “*a matéria tributável é avaliada ou calculada directamente segundo os critérios próprios de cada tributo, só podendo a administração tributária proceder a avaliação indirecta nos casos e condições expressamente previstos na lei*”.

A quantificação da matéria coletável pode ser demonstrada partindo-se das declarações fornecidas pelos contribuintes ou no caso de falsidade, omissão ou inexactidão com recurso a métodos indirectos, partindo-se de pressupostos presumidos pelo legislador e sempre que não seja possível, em face dos elementos que a administração dispõe, apurando-se o valor tributável correspondente. A relativa bipolarização entre avaliação direta e indirecta, demonstra que os fins da avaliação são, no caso da avaliação direta, a determinação do valor real dos rendimentos ou bens sujeitos a tributação, enquanto na avaliação indirecta é a procura da determinação do valor dos rendimentos ou bens tributáveis partindo-se de critérios presuntivos, indiciários ou outros elementos de que a administração tributária disponha e que sejam admitidos pelo tecido normativo vigente<sup>357</sup>.

Em termos próximos dir-se-á que a avaliação direta da matéria coletável é apurada segundo os dados e informações que os próprios obrigados tributários comunicam à Administração, nomeadamente, por via do cumprimento das obrigações declarativas a que aqueles estão adstritos, da contabilidade que são obrigados a manter, os quais se presumem verdadeiros e de boa-fé (cfr. artigo 75.º da Lei Geral Tributária). Embora menos líquido, a avaliação direta, pressupõe que a matéria tributável seja corrigida mediante meras correções técnicas, pois a mesma encontra-se dentro dos parâmetros fornecidos pelas declarações e informações transmitidas pelos obrigados tributários, unicamente, com a destriça que a Administração Tributária não aceita os valores e informações transmitidos por aqueles, mas conseguindo extrair deles a determinação da real capacidade contributiva do sujeito passivo. Contrariamente, a avaliação indirecta constitui uma exceção à tributação directa, pois apenas poderá ocorrer nos casos em que não seja possível o apuramento da matéria coletável

---

*da capacidade contributiva, desde que não ponha em causa a referida predominância da tributação do rendimento real*”. ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, Almedina, 2007, p.631.

<sup>357</sup> Cfr. Artigo 83.º da Lei Geral Tributária.

por via da avaliação direta. Com efeito, o apuramento da matéria coletável por via dos métodos indiretos comporta a utilização de presunções, indícios ou critérios objetivos determinados legalmente, sempre que não seja possível apurar a real capacidade contributiva com colaboração do contribuinte<sup>358</sup>. Desde logo, não pressupõe investigar sobre o preenchimento do facto tributário, mas sim, delimitar a matéria coletável que compreende o facto tributário verificado e previamente conhecido, o qual não foi possível determinar através dos métodos diretos<sup>359</sup>. Como referiu o Supremo Tribunal Administrativo, “*só quando a matéria tributável não puder ser apurada mediante a declaração do contribuinte, depois de corrigida, se for caso disso, é possível à Administração afastar-se dessa declaração e tributar o contribuinte mediante o uso de métodos indirectos*”<sup>360</sup>. Também, HUGO FLORES DA SILVA<sup>361</sup> advoga que “*assim, quando não seja possível proceder à comprovação directa da matéria tributável pelo facto de não existirem declarações ou contabilidade organizada quando a sua existência era exigida ao sujeito passivo; ou quando não seja possível proceder à comprovação exacta da matéria tributável, pelo facto de apesar de existirem declarações e contabilidade organizada as mesmas se revelarem desadequadas e inúteis para o efeito da avaliação directa da matéria tributável, por exemplo pelo facto de conterem erros e omissões, ficará legitimado o recurso à aplicação de métodos indirectos*”. Falamos, assim, de um regime de tributação, verdadeiramente, excecional e que consagra um desvio ao princípio da capacidade contributiva e da tributação do rendimento real. O objeto do presente procedimento é o apuramento da verdade material

---

<sup>358</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, p.178.

<sup>359</sup> “*Apreende-se do extractado que não tendo a AT, no seguimento de interpelação do contribuinte, obtido elementos credíveis e fráveis quanto ao número de equipas participantes convidadas (que não pagam inscrição), presumiu com base em elementos que não foram extraídos da contabilidade do contribuinte que o número que equipas convidadas não justificava as diferenças significativas entre as inscrições das equipas participantes e as registadas na contabilidade do sujeito passivo. Nessa medida, recuperou para a contabilidade, por via presuntiva, valores de inscrição que concluiu dela estar omitidos. Como se vê, a AT presumiu omissões à contabilidade, na medida em que não aceitou como credível que as diferenças significativas entre as inscrições efectivas das equipas participantes e as inscrições registadas na contabilidade do contribuinte se justificavam, na sua totalidade, com a participação no evento de equipas convidadas (...) Assente que a AT recorreu de facto à avaliação indirecta na quantificação da matéria colectável (no caso, do IVA), como a sentença bem decidiu*”. Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 24/06/2021, processo n.º 9955/16.2BCLSB, Relator Desembargador Vital Lopes, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado em 07/08/2021.

<sup>360</sup> Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 10/07/2015, processo n.º 02261/08, Relatora Desembargadora Cremilde Miranda, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado em 07/08/2021.

<sup>361</sup> HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p.382.



aproximada, em detrimento de uma verdade material precisa e concreta<sup>362</sup>. Daí que, este regime de tributação assuma, conforme estatuído no artigo 85.º da Lei Geral Tributária, um carácter subsidiário à avaliação direta e apenas possa ocorrer sempre que a lei assim o determine.

O modelo de tributação segundo métodos indiretos compreende duas categorias gerais que delimitam a sua utilização: *i)* situações não patológicas em que o sujeito passivo não atua em desconformidade com as obrigações jurídicas a que está adstrito, apenas se justificando por questões de índole prática, de gestão eficaz e simplificada das obrigações tributárias a que está adstrito; *ii)* situações patológicas, designadamente, quando o sujeito passivo incumpre as obrigações declarativas a que está adstrito, não sendo possível à Administração Tributária apurar a matéria coletável, gerando ilicitude e desconfiança no procedimento tributário<sup>363</sup>.

Para efeitos de utilização da inteligência artificial, na aplicação das normas fiscais em matéria de tributação segundo métodos indiretos, interessa-nos, fundamentalmente, esta última situação apresentada, em que a comprovação da matéria tributável não é conseguida por falta de colaboração entre o obrigado tributário e a Administração Tributária<sup>364</sup>. Para efeitos do presente trabalho, interessa-nos, principalmente, a situação elencada na alínea b), do n.º 1, do artigo 87.º, da Lei Geral Tributária, designadamente, na aplicação da tributação segundo métodos indiretos nas situações de “*impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável de qualquer imposto*”, o qual não pode ser interpretado sem o preceituado no artigo 88.º do citado diploma legal, designadamente, nas situações que compreendem a “*impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável para efeitos de aplicação de métodos indirectos*”. Estamos no âmbito de situações ou factos patológicos, que inviabilizam a Administração Tributária de apurar a real manifestação de riqueza e por conseguinte a matéria coletável que deve ser compreendida para efeitos de tributação. Falamos de situações de “*inexistência ou insuficiência de elementos de contabilidade ou declaração, falta ou atraso de*

---

<sup>362</sup> FRANCISCO RODRIGUES PARDAL, "O uso das presunções no direito tributário", in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 325/327, 1986, pp. 20 e seguintes;

<sup>363</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, p.182; HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014, p. 382.

<sup>364</sup> Cfr. Artigo 59.º da Lei Geral Tributária, e artigo 48.º do Código do Procedimento e Processo Tributário.

*escrituração dos livros e registos ou irregularidades na sua organização ou execução quando não supridas no prazo legal, mesmo quando a ausência desses elementos se deva a razões acidentais; a recusa de exibição da contabilidade e demais documentos legalmente exigidos, bem como a sua ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação; a existência de diversas contabilidades ou grupos de livros com o propósito de simulação da realidade perante a administração tributária e erros e inexactidões na contabilidade das operações não supridos no prazo legal; ou a existência de manifesta discrepância entre o valor declarado e o valor de mercado de bens ou serviços, bem como de factos concretamente identificados através dos quais seja patenteada uma capacidade contributiva significativamente maior do que a declarada".*

Como se disse, são situações que legitimam a Administração Tributária a recorrer à tributação segundo métodos indiretos, contudo, não podemos deixar de ter em consideração que a verificação isolada de um destes fundamentos legitima a sua aplicação. Como se deixou dito, é requisito *sine quo non* que se verifique, materialmente, a impossibilidade de determinação da matéria coletável segundo métodos diretos, pois em caso de ser possível recorrer a esta forma de determinação da matéria coletável – através de métodos inspetivos que permitam a determinação e veracidade dos valores declarados pelos obrigados tributários -, deverá recorrer-se a esta forma de apuramento de quantificação da riqueza sujeita a tributação. Caberá, assim, à Administração Tributária alegar e provar, adequadamente, – não bastando a sua alegação obscura e imprecisa - que é impossível determinar a matéria coletável segundo critérios estabelecidos pela tributação segundo métodos de avaliação direta, bem como, a verificação dos factos *supra* citados, pois o ónus da prova caberá à administração, nos termos e fundamentos do disposto nos artigos 74.º e 82.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária, designadamente, a demonstração da falta ou violação das obrigações de colaboração pelo contribuinte e, conseqüentemente, a impossibilidade de recorrer a métodos diretos de avaliação<sup>365</sup>.

---

<sup>365</sup> “Nesta sede de avaliação indirecta, o ónus da AT não se consome na necessidade do elencar, e provar, das razões que lhe subjazem, enquanto conduta vinculada que lhe está imposta. Na realidade, o ónus que impende sobre a AT, em tais casos, para além do da demonstração dos necessários e legais pressupostos do recurso à avaliação indirecta, exige, ainda e também, que, simultânea e complementarmente, fundamente adequada e criteriosamente as circunstâncias em que faça suportar a matéria tributável que, no uso daqueles, vier a quantificar. Efectivamente, sendo embora, em tais casos, opção do legislador abdicar de um grau de certeza na tributação, por falta de colaboração do contribuinte, como única solução de evitar a evasão fiscal e de fazer repartir, na medida do

Do que dissemos, julgamos ser passível de extrair um argumento de indispensabilidade e da importância que, nesta fase, assume a implementação da inteligência artificial e do grande fluxo de dados e informações em matéria tributária no contexto de gestão do sistema fiscal. A verificação e o reconhecimento da existência do facto tributário, sem que se mostre possível apurar, segundo métodos diretos, a matéria coletável (não sendo possível conhecer os valores e as factuais que permitam apurar, com algum grau de razoabilidade, a matéria coletável), permitirá que a inteligência artificial venha atuar como um instrumento imprescindível para aplicação deste método direto de tributação, ou seja, a inteligência artificial será um recurso que permitirá averiguar, segundo o tratamento massificado dos dados pessoais em matéria tributária, a matéria coletável, sem recurso a presunções ou métodos indiretos. A versatilidade da inteligência artificial no contexto de gestão do sistema fiscal compreende a averiguação e descoberta de factos tributários não declarados, mas também, o apuramento de valores, factos e montantes que integrem uma determinada manifestação de riqueza e que não tenham sido possíveis determinar, através das obrigações declarativas e de cooperação a que os contribuintes estão adstritos. Não sendo possível apurar através de métodos diretos a matéria coletável, poderá a inteligência artificial e o tratamento de um grande volume de dados pessoais em matéria tributária, descobrir factos e valores que integrem a matéria coletável e, assim, aproximar-se o mais possível da real capacidade contributiva demonstrada e tributar a realidade e riqueza demonstrada através deste método indireto<sup>366</sup>.

---

*possível, a carga fiscal entre todos que revistam, casuisticamente, a qualidade de sujeitos passivos, não deixa, a actuação da AT, neste domínio, no entanto, de ter como baliza o princípio de que a metodologia em causa há-de permitir alcançar, na medida do possível, a tributação daquele pelo seu lucro real/efectivo". Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte de 19/06/2019, processo n.º02362/08.2BEPRT, Relatora Desembargadora Ana Patrocínio, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a 08/08/2021. Também na vigência do Código de Processo Tributário, a jurisprudência reportava-se ao mesmo entendimento, o qual manteve o seu reporte ao preceituado na Lei Geral Tributária. Afirmava o Tribunal Central Administrativo do Sul, que "cabendo à AF o ónus de provar os pressupostos da tributação por métodos indiciários, é a ela que cumpre demonstrar que a liquidação não pode assentar nos elementos fornecidos pelo contribuinte e que o recurso àquele método se tornou a única forma de calcular o imposto, competindo-lhe, por isso, especificar os motivos da impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta da matéria colectável e indicar os critérios utilizados na sua determinação, fazendo assentar o volume da matéria colectável presumida em dados objectivos, racionais e fundamentados, aptos a inferir os factos tributários". Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Sul de 18/06/2002, recurso n.º 6.388/02, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a 08/08/2021.*

<sup>366</sup> Exemplo disto, a própria Administração Tributária tem vindo a desenvolver no âmbito da sua atividade funcional o recurso a informações e dados disponíveis em sites de internet, procurando aproximar-se da real capacidade contributiva a fim de concretizar o apuramento da matéria coletável. No âmbito do acórdão Tribunal Central Administrativo do Norte, é ponto assente que a Administração Tributária que utilizou como recurso para determinação da matéria coletável no âmbito de um "(i) o conhecimento

Nada obsta a que a Administração Tributária recorra a informações e dados externos que estejam disponíveis em sites de *internet*, bem como, através de dados e informações de terceiros que sejam comunicados e transmitidos à Administração Tributária. Pela sua pertinência e procurando beneficiar das vantagens trazidas pela inteligência artificial, veja-se a recente posição adotada pela ordem jurídica francesa, instituindo o legislador ordinário a possibilidade de os serviços fiscais - tendo como especial desiderato o seu tratamento para o combate à evasão e fraude fiscais internacionais – conseguirem socorrer-se dos dados pessoais dos contribuintes que são públicos e publicitados por estes, designadamente, nas várias redes sociais, utilizando-os para efeitos de aplicação na relação jurídica tributária<sup>367</sup>. Com base nestes dados, os serviços fiscais poderão obter um conjunto variado de dados pessoais, que lhes permitirá atuar em conformidade, podendo mesmo despoletar os meios de tributação segundo métodos indiretos se a manifestação de riqueza demonstrada se afastar, consideravelmente, com o declarado pelo próprio contribuinte nas suas redes sociais. Exemplo disto, poderão ser os dados que poderão ser obtidos e que possam evidenciar o ganho de rendimentos (p.e. dados relativos a atos de publicidade pagos por terceiros, ou informações relativas a manifestações de riqueza que não tenham correlação com as declarações emitidas pelo contribuinte). Por via do tratamento massificado de todos estes dados pessoais poderão

---

*existente de operações da mesma natureza; (ii) a experiência obtida através de acções inspectivas anteriormente levadas a cabo; (iii) os dados retirados de artigos de opinião publicados na comunicação social (Jornal de Negócios e Jornal de Notícias); (iv) nas informações que circulam na Internet (blog saudesa.Blogspot.com); (v) no relatório pericial apresentado num processo judicial (processo 55/02 da 9ª vara – 2ª secção do Tribunal Cível do Porto); (vi) no parecer prestado pela Associação Nacional de Farmácias aos Serviços do Ministério Público e, por último (vii) num estudo efectuado pela Universidade Católica a pedido da Autoridade da Concorrência". Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte de 25/02/2021, Processo n.º002674/08.5BEPRT, Relatora Desembargadora Celeste Oliveira, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a 08/08/2021. Em sentido idêntico, referiu o mesmo tribunal no seu aresto de 23/01/2020, que “a conclusão de que o valor de trespasse declarado é manifestamente inferior ao valor de mercado, assente no conhecimento existente de operações da mesma natureza, nos dados retirados de artigos de opinião publicados na comunicação social e que circulam na Internet e num relatório pericial apresentado num processo judicial desacompanhada de qualquer concretização subjetiva ou objetiva”, nada obstando, assim, à utilização das informações externas disponíveis em páginas de internet ou dados fornecidos por terceiros. Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte de 23/01/2020, Processo n.º10/12.BEONF, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a 08/08/2021*

<sup>367</sup> Note-se que o objetivo do legislador francês é recorrer aos dados armazenados nos perfis de redes sociais e tratá-los de forma a conseguir antecipar possíveis atos de evasão e fraude fiscais, permitindo-lhe, assim, criar um perfil detalhado sobre determinado contribuinte, tendo por base os dados obtidos e tratados pela Administração Tributária e que se mostravam públicos e livremente acessíveis. Isto não impede, contudo, de os mesmo serem tratados para uma atuação *a posteriori*, despoletando os procedimentos necessários para colmatar eventuais omissões ou erros verificados. JOSÉ CALDERÓN CARRERO, JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, “Limites ao uso da inteligência artificial no controlo fiscal: a experiência francesa (Decision n.º2019-796 DC)”, *Cadernos de Justiça Tributária*, N.º26, Outubro-Dezembro, 2019, pp.3-8.

ser criados mecanismos que, permitam aferir a existência do facto tributário, bem como, apurar a matéria coletável correspondente e na sua impossibilidade, fundamentar a tributação segundo a aplicação de métodos indiretos.

O desiderato pretendido com a implementação da inteligência artificial e o tratamento massificado das informações obtidas por via do procedimento de intercâmbio de informação tributária, não é, *in casu*, a descoberta de factos tributários não declarados, pois este procedimento informativo não tem, sob o ponto de vista teleológico, a função inspetiva ou de averiguação dos elementos que possam integrar o facto tributário concreto. Pelo contrário, estaremos já perante a verificação certa deste, isto é, existe uma certeza de que o facto tributário se verificou e, portanto, a relação jurídica tributária assumiu o seu propósito sistemático e desencadeou os efeitos jurídicos atribuídos pelo tecido normativo vigente e que originou a obrigação de pagamento do imposto. O que se pretende é utilizar os métodos dedutivos e as presunções criadas para efeitos de determinação da matéria coletável, conseguindo, com isto, uma aproximação o mais fiel possível e que aglomere em si, a coesão suficiente dos pressupostos materiais de forma a concretizar o princípio da capacidade contributiva e a tributação segundo a verdade material.

Por isso, não podemos deixar de afirmar que, também, no âmbito da tributação segundo métodos indiretos, o recurso a estes instrumentos inteligentes e do tratamento massificado de dados e informações em matéria tributária permitem auxiliar, eficientemente, a atuação da Administração Tributária, permitindo o apuramento, com maior exatidão, da matéria coletável, analisando factos análogos, integrando valores e situações que tenham sido possíveis apurar com recurso a presunções criadas pela inteligência artificial, de modo a conseguir tributar a realidade e a manifestação de riqueza segundo um critério de proximidade, o mais adequado possível da realidade, concretizando-se os primados constitucionais vigentes na ordem jurídica e que resultam na determinação de uma tributação segundo a capacidade económica de cada indivíduo. Contudo, não será possível encontrar um critério aglutinador que permita estabelecer um nexo causal entre as presunções criadas pela inteligência artificial e o regime de tributação segundo métodos indiretos. Tratando-se de presunções *hominis* e, portanto, assente em bases de experiência comum, as mesmas não integram o perímetro normativo que é estabelecido para efeitos de tributação indireta, pelo que apenas se poderão utilizar para efeitos de concretização dos demais factos e elementos que permitam aglutinar

uma certeza sobre o facto tributário e os elementos que o acompanham, para efeitos de tributação direta. Pressupõe-se assim, um critério legalista que permita destringer a tributação segundo métodos indiretos e diretos, pelo que, as presunções *hominis* formuladas pelo juízo dedutivo da inteligência artificial apenas dispensa a sua conceção para efeitos de integração dos critérios materiais, que a administração já dispõe ou então, para efeitos meramente indiciários que permitam gerar uma desconfiança suficiente para despoletar os procedimentos necessários para efeitos de aferição da situação tributária concreta. Deste modo, as presunções legais que são instituídas, normativamente, apenas surgem num contexto de administração inteligente para efeitos meramente técnicos e de mecanização prática, isto é, apenas surgem como instrumento modelador do código-fonte e do algoritmo utilizado pela inteligência artificial para posterior aplicação das normas jurídicas aglutinadas sistematicamente, servindo assim, de componente que fundamente a atividade desta.

Trata-se, assim, de identificar o fundamento que garante delimitar a fronteira na tributação segundo métodos indiretos e que pressupõe uma unicidade e coerência dos componentes que integram esta forma de tributação, delimitando-se no seu perímetro teleológico a mera impossibilidade de aferir a matéria coletável concreta, sendo instituídos, legalmente, critérios objetivos para a sua determinação. Não falamos assim, de elementos criados pela mão humana ou pelo aplicador da norma (*maxime* a administração inteligente), mas sim normativamente e que pressupõe a sua fundamentação na concretização do apuramento da matéria coletável, contrariamente à função das presunções *hominis* que pressupõe um carácter objetivo de integração dos factos tributários ocorridos. Deste modo, rejeita-se a tese de admissibilidade das presunções criadas pela inteligência artificial aplicadas à tributação segundo métodos indiretos, sufragando assim, a ideia de que estamos ainda, no campo e no espectro de tributação modelada pelos métodos diretos.

### **3.6. Posição adotada**

A reformulação da estrutura funcional da Administração Tributária, concebida segundo o advento da digitalização e das ferramentas de tecnologia de informação e de comunicação, comporta um novo perímetro de atuação administrativo-tributária. Esta atuação é desenvolvida

mediante o acesso a um grande volume de dados pessoais, a qual compreende, maioritariamente, a tarefa de confirmação e supervisão dos atos dos privados. A operacionalização dos dados pessoais enquanto *inputs*<sup>368</sup>, permitem, assim, a criação de presunções que poderão indiciar manifestações de riqueza que se encontram deslocalizadas, trazendo como principal consequência, o despoletar dos procedimentos específicos que se mostrem necessários para apurar se a situação tributária se comprova conforme declarada. Nessa medida, para que exista um adequado controlo sobre os atos dos privados impõe-se a instituição de medidas como os *perfis de risco*, desenvolvendo-se estes como um dos instrumentos mais comuns no atual quadro *justributário* adjetivo.

Como se deixou referido, os *perfis de risco em matéria tributária* entendem-se como uma importante base instrumental, teleologicamente, mecanizada para gerar prognósticos e presumir factos sobre contribuintes ou atividades concretas que sejam, putativamente, geradoras de riscos e que constituam uma importante erosão das bases tributárias. Muitas das vezes, estas presunções criadas - e que se expressam num plano tecnológico por via daqueles perfis - são acompanhadas de um arsenal decisório em que a inteligência artificial se encontra investida, para emanar as decisões concretas de forma massiva. Teleologicamente, as decisões automatizadas baseadas nos *perfis de risco* têm por base um processo lógico que permite aferir um conjunto de comportamentos ou características que se revelarão muito prováveis e que irão despoletar um conjunto de efeitos jurídicos importantes para os titulares dos dados pessoais. Ou seja, a teleologia em que assenta este instrumento comporta um exercício de silogismo cuja base dedutiva parte de um conjunto de factos-base, aferindo com certo grau de certeza a verdade dos factos induzidos<sup>369</sup>.

Por via destes acontecimentos presumidos, poderá a inteligência artificial despoletar os procedimentos que considere convenientes para cumprimento dos desideratos a que

---

<sup>368</sup> Os *inputs* dão definidos pela Comissão Europeia, na sua proposta de regulamento, como os dados fornecidos a um sistema de inteligência artificial, ou por ele obtidos diretamente, com base nos quais o sistema produz um resultado. Cfr. Proposta de Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho, COM(2021), da Comissão Europeia, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0206&from=EN>, consultado em 07/08/2021.

<sup>369</sup> O caráter dedutivo e as consequências jurídicas que derivam do tratamento dos dados pessoais que funcionalmente permitem fazer um paralelismo com um dos estudos mais importantes e afamados da filosofia contemporânea, designadamente a figura do silogismo, o qual representa uma importante matéria de conhecimento defendida inicialmente por Aristóteles e pelos seus estudantes. RAQUEL MIEKO NAKAZA, ORLANDO BRUNO LINHARES, "O Silogismo Científico em Aristóteles", in *XIII Jornada de Iniciação Científica e VII Mostra de Iniciação Tecnológica – 2017*, disponível em <https://philarchive.org/archive/NAKOSC>, consultado a 09/06/2021.

Administração Tributária está incumbida, designadamente, desencadeando o procedimento de inspeção necessário para verificar a situação tributária do(s) obrigado(s) tributário(s) visados por este entendimento puramente lógico e de natureza maquinal. Veja-se que não comporta uma tributação direta, mas sim a mera suspeição de incumprimento das obrigações tributárias a que o contribuinte está adstrito, criando-se uma aura de desconfiança que é a matriz de funcionamento dos *perfis de risco em matéria tributária*. Posteriormente, a prática dos atos que compreendam o mencionado procedimento poderá levar à conclusão de que, as atividades económicas do contribuinte visado se expandem internacionalmente e que as fontes de riqueza acabam por compreender uma volatilidade maior, que determinam atuações que permitam conhecer a expansão dessas mesmas manifestações e que, conseqüentemente, permitam a confirmação da riqueza manifestada e se a mesma foi conformemente tributada segundo as normas jurídicas vigentes.

Deste modo, os *perfis de risco* e o processo dedutivo e de silogismo operado pela inteligência artificial não têm grande destrição do instituto jurídico das presunções, pois em ambos os casos, estamos perante verdadeiras ilações que são retiradas a partir de factos conhecidos para deduzir factos incertos prováveis<sup>370</sup>. Os efeitos jurídicos que são associados às deduções maquinizadas compreendem o preenchimento dos elementos caracterizadores das presunções jurídicas, pois em ambos os casos, acabam por se revelar como relevantes na esfera jurídica dos contribuintes. Por isso, quando o legislador ou o aplicador das normas jurídicas se socorre das ilações retiradas pela inteligência artificial para determinação de efeitos jurídicos e para a modificação da esfera jurídica dos contribuintes, estaremos perante verdadeiras presunções na aceção jurídica que lhe é dada pela ordem jurídica tributária (e civilística).

Com efeito, a inteligência artificial não é mais que um instrumento vocacionado para a criação de presunções sobre factos que segundo o contexto socioeconómico em que se insere se devem ter como, provavelmente, certos, segundo critérios e juízo de razoabilidade médios. Estas presunções acabam por assegurar um verdadeiro reconhecimento enquanto institutos

---

<sup>370</sup> JOÃO BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Coimbra, Almedina, 2017, pp.111-113; JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Coimbra, Almedina, 2014, pp.40 e seguintes; FRANCISCO RODRIGUES PARDAL, "O uso das presunções no direito tributário", in *Ciência e Técnica Fiscal*, Boletim da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, n.º 325-327(Jan.Mar), 1986, p.8;



dotados de juridicidade, pois a ordem jurídica acaba por dotá-las que verdadeiros efeitos que se refletem na relação jurídica tributária. A concretização desta juridicidade que é outorgada à presunção jurídica, acaba por ser operada pela consagração de diferentes meios, designadamente: a situação em que os dados sobre georreferenciação poderão ter num contexto tributário, pois se o contribuinte viajou para território nacional, tendo cá domicílio e ficando, presuntivamente, durante um período de pelo menos 183 dias em território português - obtendo rendimentos -, ficará sujeito ao pagamento de IRS relativo a esse ano. Acresce a tudo isto que, atendendo aos dados pessoais de georreferenciação, a emissão de faturas com o seu NIF e a movimentação do seu cartão de crédito, poderão inferir que, presuntivamente, o mesmo esteve em território nacional durante o mencionado período e, portanto, reforçará a presunção criada para efeitos de tributação em sede de IRS<sup>371</sup>. Veja-se que, *in casu*, um dos pressupostos que enquadra o elemento territorial e objetivo do facto tributário é que o obrigado tributário, resida ou permaneça em território nacional, durante um período de pelo menos 183 dias e obtenha cá rendimentos<sup>372</sup>. É através da junção de todos estes dados pessoais que é possível, através do seu tratamento massificado, deduzir que o seu titular esteve ou

---

<sup>371</sup> “En los últimos años, la Agencia Tributaria ha impulsado la captación de nuevas fuentes de información, las cuales, unidas a herramientas masivas de tratamiento de datos han permitido determinar el patrimonio neto de los ciudadanos, sus flujos globales de renta y, lo que es más alarmante aún, sus relaciones familiares, económicas y societaria. Este análisis ha permitido obtener, en su caso, los indicios necesarios para poder determinar la presencia durante más de 183 días en territorio español, la existencia en nuestro país de un centro de intereses económicos relevante y operativo, así como la existencia de relaciones familiares que permitan inferir la residencia”. NORA LIBERTAD RODRIGUEZ PEÑA, “Big data e inteligencia artificial: una aproximación a los desafíos éticos y jurídicos de su implementación en las administraciones tributarias”, in *US ET SCIENTIA*, Vol. 7, N° 1, 2021, p.70, disponível em <https://revistascientificas.us.es/index.php/ies/article/view/15843/15111>, consultado em 25/07/2021. Também RAMÓN BONELL COLMENERO<sup>371</sup> afirma que “estas herramientas, basadas en el procesamiento de «Bigdata», han hecho posible efectuar de manera sistemática el análisis de residencia, sobre contribuyentes que figuran como no residentes en las bases de datos tributarias. Este análisis ha permitido obtener, en su caso, los indicios necesarios para poder determinar la presencia durante más de 183 días en territorio español, la existencia en nuestro país de un centro de intereses económicos relevante y operativo, así como la existencia de relaciones familiares que permitan inferir la residencia”. RAMÓN BONELL COLMENERO, “Inteligencia Artificial, Análisis de Datos e Impacto en el Sistema Fiscal”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021, p.346.

<sup>372</sup> “É evidente que, sendo a residência habitual o local onde a pessoa normalmente vive e tem o seu centro de vida, não medeiam grandes diferenças entre o «domicílio fiscal» e a «habitação permanente»: há entre as duas figuras uma relação íntima, que se traduz em ambas pressuporem um lugar com o qual certa pessoa está em ligação, o local onde tem a sua existência organizada e que, como tal, lhe serve de base de vida”. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 11/23/2011, processo 0590/11); “o conceito de residência habitual (o qual coincide com o conceito de domicílio voluntário), deve buscar-se no direito interno, consubstanciando-se como o local onde uma pessoa singular normalmente vive e de onde se ausenta, em regra, por períodos mais ou menos curtos (cfr.art.º 82, do C.Civil)”. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 12/11/2012, processo 05810/12, todos disponíveis em <http://www.dgsi.pt>.

permaneceu em território nacional durante o mencionado período, conseguindo-se, assim, presumir um dos elementos integrantes da componente objetiva que compõe o facto tributário.

Atento o exposto, somos a entender que o fenómeno de utilização da inteligência artificial, acaba por comportar uma importante relação com as presunções criadas pelo Direito, estando associado assim, a um movimento de avocação a este instituto jurídico. Neste contexto, assiste-se a uma deslocação de tarefas em que as competências funcionais passam para a inteligência artificial e que comportará um emagrecimento funcional da Administração Tributária; também, a inteligência artificial acabará por ter uma tarefa, eminentemente, matemática em que serão criadas presunções silogistas que acabarão por repercutir na esfera jurídica dos contribuintes, podendo servir para efeitos de aplicação nas relações jurídicas tributárias constituídas. Em compensação, as presunções jurídicas criadas pela inteligência artificial não terão uma plena autonomia funcional, pois de *per si* não permitirão integrar o elemento objetivo que compreende o facto tributário, servindo, unicamente, como facto de apoio aos demais dados e informações conhecidos pela Administração Tributária, ou como mero instrumento de base para despoletar os procedimentos próprios para averiguação da situação tributária do contribuinte visado pelos dados pessoais objeto de tratamento massificado. A sua utilização radica na sua importância, para efeitos de atuação automatizada da administração, permitindo atuar rapidamente e de forma massificada, de forma a reconduzir a situação contributiva dos contribuintes aos desideratos constitucionais de igualdade e capacidade contributiva.



## PARTE II

### AS TENSÕES E PROBLEMÁTICAS DE UM SISTEMA DE GESTÃO FISCAL ARTIFICIALMENTE “INTELIGENTE” E OS DIREITOS DOS OBRIGADOS TRIBUTÁRIOS



## CAPÍTULO I

### OS PRINCÍPIOS JURÍDICO-CONSTITUCIONAIS ENQUANTO LIMITES AXIOLÓGICOS NUM SISTEMA DE GESTÃO FISCAL ARTIFICIALMENTE "INTELIGENTE"

#### 1. Direito, sistema jurídico e instrumentos de inteligência artificial

Concebido o Direito como o instrumento destinado a regular as condutas sociais, a sua instrumentalização, pressupõe a conversão de uma pluralidade de factos e atos externos e dispersos no mundo real, para realidades dotadas de juridicidade. A identificação dos factos e dos atos relevantes para o Direito materializa-se na sua ligação mediante um elo central comum, em que pivotam os valores e bens a salvaguardar num sistema jurídico, e segundo os quais se desenvolvem um conjunto de normas jurídicas que lhe devem orientação e que não poderão contrariar o “código genético central”, constituindo, assim, uma verdadeira essência nuclear<sup>373</sup>. É nesta unidade que o Direito pode ser entendido enquanto fenómeno sistémico<sup>374</sup>, traduzindo-se na sua capacidade de identificação dos bens e valores essenciais da vida em sociedade, para a sua posterior organização e conseqüentemente para a regulamentação das relações sociais<sup>375</sup>.

---

<sup>373</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008, p.34.

<sup>374</sup> Concebendo a ideia que o Direito tende à sua organização sistémica, Cfr. ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, *Da Boa fé no Direito Civil*, 7.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2020, p.1258.

<sup>375</sup> HUGO FLORES DA SILVA, *Sistema fiscal português: is there such a thing? Pressupostos jurídico-dogmáticos para a Identificação de um conjunto coerente de impostos*, Lisboa, AAFDL Editora, 2021, pp. 50 e seguintes; KARL LARENZ, *Metodologia da Ciência do Direito (tradução)*, 3.ª Edição, Fundação Calouste Gulbenkian, 2009, p.531.

Ora, no domínio da aplicação das normas fiscais, a adoção de instrumentos de inteligência artificial, opera perante um importante incremento no propósito de busca da eficiência administrativa e na concretização da capacidade contributiva real. Esta busca da eficiência pressupõe um importante abalo aos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, designadamente no que diz respeito aos seus dados pessoais e à intrusão do Estado na esfera jurídica destes. Por isso, não pode o legislador deixar de assegurar o correto funcionamento e operacionalização destes sistemas artificiais e inteligentes, de modo que, a posição dos intervenientes da relação jurídica fiscal não seja abalada e que os seus direitos e interesses legalmente protegidos - e que se devem preservar num Estado de Direito - não sejam comprometidos<sup>376</sup>. Será, no essencial, por via da *instrumentalização do Direito* que será possível materializar um conjunto de normas jurídicas que permitam assumir uma regulação das condutas e da forma como os instrumentos de inteligência artificial se desenvolvem<sup>377 378</sup>.

---

<sup>376</sup> “Mas é evidente que as leis, estabelecidas pelo Estado, não têm um fim em si mesmas, como sucede aliás com o próprio Estado: são meios essencialmente formais, dotados de carácter e força de coercividade para se imporem como elementos de comando, mas destinadas, precisa e unicamente, a realizar o objecto, os fins e os condicionalismos da vida social. De onde resulta que o legislador não é inteiramente livre para estabelecer as leis que entender; só pode criar ou formular as leis que correspondam ao objecto e fins da coletividade politicamente organizada, e respeitando todos os princípios e os pressupostos da vida social, que são, por si, os elementos causais e condicionantes da constituição do próprio Estado”. VITOR FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português. Volume I - Introdução ao estudo da realidade tributária, Teoria Geral do Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1984, p.244.

<sup>377</sup> De forma interessante, THOMAS BURRI afirma que, a regulação destes instrumentos pelos ordenamentos tem mostrado uma tendencial anarquia que resulta na falta de uniformidade jurídica, principalmente numa matéria que se pretende uniforme e regulada pelas normas de Direito Internacional. Afirma, mesmo, o autor que deveremos estar perante um “*supersoft law*”, em vez do direito internacional clássico. THOMAS BURRI, “Künstliche Intelligenz und internationales Recht. Mögliche Entwicklungen und Hindernisse”, in *Datenschutz und Datensicherheit*, Vol.42, 10, 2018, p.604.

<sup>378</sup> Sustentando este entendimento, a Comissão Europeia tem afirmado que, dadas as suas características específicas (por exemplo, a opacidade, a complexidade, a dependência dos dados, o comportamento autónomo), a utilização da inteligência artificial pode afetar negativamente um conjunto de direitos fundamentais consagrados na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia. Este entendimento acaba por ser inteiramente aplicável aos instrumentos de *perfis de risco em matéria tributária*, pois estes assentam no tratamento massificado de dados pessoais por parte da inteligência artificial para posterior adequação funcional, de acordo com as informações obtidas por via daqueles, pelo que a sua implementação segundo critérios de total descontrolo e liberdade terá como consequências possíveis atuações lesivas para os obrigados tributários. Por isso, a mais recente experiência francesa trouxe à discussão a necessidade de regulamentação deste instrumento tecnológico. Resulta inelutável que a implementação destes instrumentos segundo um quadro de não-regulação e de total despreocupação pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos obrigados tributários, pressupõe instituir um sistema jurídico-tributário assimétrico e diretamente contrário aos valores e bens jurídicos que devem ser preservados num Estado de Direito. É que apesar da bondade que as novas tecnologias trazem através da utilização da inteligência artificial na gestão do sistema fiscal, não podemos deixar de convocar a necessidade imperativa de se estabelecer um regime equilibrado e adequado aos direitos fundamentais e aos princípios jurídicos enformadores do sistema jurídico. Assim, a Comissão Europeia nas várias comunicações, nomeadamente, a Carta Europeia de Ética sobre Uso da Inteligência Artificial em Sistemas Judiciais e seu Ambiente, a Comunicação “Construir o futuro digital da Europa (COM(2020) 66 final)”, o Relatório sobre as implicações em matéria de segurança e responsabilidade decorrentes da inteligência artificial, a *Internet* das coisas e da robótica

Neste sentido, deve ser garantido e assegurado um sistema de gestão fiscal justo, equitativo e que seja transparente dentro de uma relação jurídica tributária digitalizada e instrumentalizada perante os interesses financeiros do Estado. Procura-se que sejam conciliados interesses como o desenvolvimento económico movido por força do avanço das novas tecnologias, com o aumento do bem-estar baseado no incremento produtivo nunca visto, com o tratamento cuidadoso dos recursos naturais, dos consumidores e dos utilizadores, dos trabalhadores e, geralmente, de todas as pessoas nas suas atuações em sociedade<sup>379</sup>.

Porém, importa ter presente que são realidades e problemáticas novas que, até à presente data, estavam longe de ser assumidas como reais, exigindo estudos académicos, científicos e ponderações que permitam uma resposta eficiente e assertiva às mesmas. Daí que se questione, se os institutos jurídicos já adotados pela ordem jurídica se revelam necessários e suficientes ou, pelo contrário, se os mesmos se subjazem a novas exigências derivadas dos desafios operados, tornando insuficientes as medidas garantísticas existentes e, conseqüentemente, originando um dever jurídico de criação de novos instrumentos normativos que projetem a sua regulação aos obrigados tributários<sup>380</sup>. Ou seja, torna-se necessário averiguar se a intervenção do Direito deve desenvolver novos instrumentos jurídicos para garantia e salvaguarda da esfera jurídica dos obrigados tributários, por insuficiência do sistema

---

(COM(2020) 64 final) e, sobretudo, o Livro Branco sobre a inteligência artificial – Uma abordagem europeia virada para a excelência e a confiança (COM(2020) 65 final), tem vindo admitir que a adoção destes instrumentos deve ser concretizada atendendo a um quadro de ecossistema regulatório, ainda que em prejuízo dos benefícios que se possam prescindir da utilização limitada destes. Cfr. Proposta de Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho, COM(2021), da Comissão Europeia, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0206&from=EN>, consultado em 06/08/2021.

<sup>379</sup> “*El Derecho como instrumento de ordenación tal y como lo conocemos y en el que hemos sido formados se está viendo obligado a una muy importante transformación como consecuencia del avanzado desarrollo de la informática y de la inteligencia artificial resulta probablemente superfluo a estas alturas. Sin embargo, dista de serlo tratar de entender y analizar hasta qué punto estos cambios obligan a transformaciones profundas en la forma en que nuestro Derecho funciona y cómo afectan a algunas de sus estructuras, conceptuales y aplicativas, más básicas (...) de estas transformaciones de fondo y del papel que la Ley y el Derecho han de jugar ante las mismas para preservar la equidad y la justicia social*”. ANDRÉS BOIX PALOP, “Los Algoritmos son Reglamentos: La Necesidad de Extender las Garantías Propias de las Normas Reglamentarias a los Programas Empleados por la Administración para la Adopción de Decisiones”, in *Revista de Derecho Público: Teoría y Método* - Vol. 1, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2020, pp.223-224. Para ANA FLÁVIA MESSA e CARLOS CAMILO, surgem “*novos paradigmas que causam verdadeiras revoluções científicas, que têm como efeito direto nos propiciar uma nova visão do mundo, primordialmente pelos cientistas e, bem assim, por todas as demais pessoas na sociedade*”. ANA FLÁVIA MESSA, CARLOS CAMILO, “Diretrizes Éticas da Inteligência Artificial”, in *E.Tec Yearbook - Artificial Intelligence & Robots*, EDUM, Braga, 2020, p.5.

<sup>380</sup> ADOLFO IRIARTE YANICELLI, “La Automatización Inteligente Supervisada en los Procesos de Recaudación Tributaria: A Propósito de La Ejecución Fiscal O Vía De Apremio”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021, p.290.



normativo já existente, ou se, pelo contrário, o conjunto de normas e princípios jurídicos já existentes permitem a salvaguarda daqueles, e dos bens jurídicos identificados pelo Direito.

Neste sentido, veja-se que a ascensão de novas realidades nem sempre significa que a posição jurídica do contribuinte seja desprovida de tutela face a estas, pois a generalidade e abstração que caracterizam os princípios fundamentais e os direitos fundamentais, desenvolvem as normas jurídicas (com certo grau de abstração) que permitem a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos. Por isso, primariamente, parte-se da premissa que os princípios jurídicos e os direitos fundamentais gizados no sistema jurídico, constituem verdadeiros limites axiológicos que, conjuntamente com deveres e direitos próprios da atividade funcional da Administração Pública, possibilitam formular um juízo de tutela forte face a atuações que possam ser consideradas lesivas e que venham a constituir uma afronta aos valores axiológicos próprios de um Estado de Direito democrático. A base de regulação das condutas movidas por estas novas realidades, não poderá deixar de convocar as premissas principiológicas aludidas e que constituem os alicerces do sistema jurídico, pois tanto as regras jurídicas que atualmente se encontram vigentes – os quais têm plena correlação com a utilização de sistemas inteligentes automatizados – e, especialmente, os princípios jurídicos que constituem os alicerces do sistema jurídico, integram importantes fontes de tutela da esfera jurídica dos obrigados tributários<sup>381</sup>.

Dito isto, impõem-se um conjunto de limites que derivam dos bens e valores jurídicos a salvaguardar e que modelam o sistema de gestão fiscal artificialmente “*inteligente*”. A partir do que tem vindo a ser exposto ao longo do presente estudo, estruturamos uma ideia alicerçada no carácter proeminente dos vários pressupostos jurídico-dogmáticos que, positivamente, legitimam o legislador a consagrar mecanismos de inteligência artificial na gestão do sistema fiscal. Mas, a proeminência demonstrada por estes - e que serve de base à legitimação do legislador para instituir um sistema de inteligência artificial aplicada ao domínio dos impostos -,

---

<sup>381</sup> Assim se entende a afirmação de FELIPE ALONSO MURILLO, quando considera que “*el exquisito respeto de la ley y del Derecho constituye un límite genérico infranqueable al empleo de IA en los procedimientos de gestión tributaria, de inspección tributaria, de recaudación tributaria, de imposición de sanciones tributarias y de revisión en vía administrativa de actos administrativos y actuaciones tributarias*”. FELIPE ALONSO MURILLO “Los Derechos Fundamentales como Límites al Empleo de Inteligencia Artificial en los Procedimientos Tributarios”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021, p.59.

não pode, também, deixar de projetar-se mediante uma dimensão negativa, pela qual resultam importantes limitações e restrições na adoção e atuação destes sistemas inteligentes.

## 2. A adstrição do sistema inteligente ao princípio do Estado de Direito e aos direitos fundamentais dos obrigados tributários

A compreensão dos limites axiológicos que devem ser dimensionados na utilização da inteligência artificial, não poderá deixar de entender o contexto que o princípio de Estado de Direito assume no atual sistema jurídico<sup>382</sup>. Da análise dos artigos 1.º e 2.º da Constituição da República Portuguesa, invoca-se uma ideia de articulação global entre os vários princípios que materializam os bens e valores jurídicos de uma ordem jurídica. É através da sua integração sistémica que se concretiza o respeito e a garantia pelos direitos e liberdades fundamentais, a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa<sup>383</sup>. Partindo deste pressuposto de conceito unitário de Estado de Direito - cujas origens remontam à doutrina alemã do século XIX<sup>384</sup> -, podemos afirmar que, numa dimensão garantística, se conjectura a necessidade do próprio Estado e a Administração estarem veiculados ao dever de respeito pelos princípios, pelas regras jurídicas vigentes e pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos.

Axiologicamente, o advento do Estado de Direito e da dignidade da pessoa humana, importa o reconhecimento do indivíduo enquanto elo central de toda a relação jurídica legalmente constituída, não se justificando atuações restritivas que contendam com os direitos e deveres legalmente estabelecidos. Exige-se que os poderes estaduais e administrativos sejam

---

<sup>382</sup> JORGE REIS NOVAIS, *Princípios Estruturantes de Estado de Direito*, Coimbra, Almedina, 2021, pp. 12 e seguintes.

<sup>383</sup> Como afirmam GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, “o conjunto de direitos fundamentais relacionados com o tratamento informático de dados pessoais arranca de alguns ‘direitos-mãe’ em sede de direitos, liberdades e garantias. E o caso do direito à dignidade da pessoa humana, do desenvolvimento da personalidade, da integridade pessoal e da autodeterminação informativa. O enunciado «dados pessoais» exprime logo a estreita conexão entre estes direitos e o respectivo tratamento informático; podendo afirmar-se que quanto mais os dados relacionam a dignidade, a personalidade e a autodeterminação das pessoas, tanto mais se impõem restrições quanto à sua utilização e recolha (banco de dados)”. JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA *Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 551.

<sup>384</sup> JORGE REIS NOVAIS, “Contributo para uma teoria do Estado de Direito”, in *Boletim Faculdade Direito de Coimbra*, Vol. 29, Coimbra, 1986, pp. 257-496.

limitados perante um quadro próprio e que defendam a legalidade substancial preconizada pelo respeito dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos. Neste contexto, a atividade funcional da Administração Tributária deve ser pautada por critérios legalistas e normativistas, pelo que, todo e qualquer procedimento e/ou atos praticados englobam-se numa dogmática compreendida pelo conjunto de normas jurídicas que lhe dão corpo e que estão subjogadas aos princípios enformadores do sistema jurídico. O respeito pela legalidade, revela uma verdadeira diretriz matricial que sustenta atuação administrativa e estadual, como delimitadores internos na sua atuação<sup>385</sup>, impedindo ingerências desproporcionais e infundadas pelo complexo normativo.

Neste contexto, também os (sub)princípios jurídicos que se desenvolvem enquanto corolários do princípio do Estado de Direito, demarcam os limites e vicissitudes das ações estaduais contra atos ou omissões restritivas aos direitos fundamentais<sup>386</sup>. Importa referir que, através da própria conceção de Estado de Direito torna-se notória a exigência de regulação dos bens e valores jurídicos que se mostrem nucleares para a sociedade, servindo os direitos fundamentais e os (sub)princípios jurídicos, enquanto limites jurídicos na adoção dos instrumentos de inteligência artificial<sup>387</sup>. É o que sucede com os bens jurídicos tutelados pelo direito à reserva da vida privada, pelo direito fundamental à autodeterminação informativa, pelo princípio da igualdade, pelo princípio da legalidade e, principalmente, pelos princípios do Estado de Direito e da dignidade da pessoa humana, pois são inequívocos os valores e bens

---

<sup>385</sup> Como refere NUNO BASTOS, “[o]s princípios jurídicos são normas de orientação e contrapõem-se às regras jurídicas, que são de regulação. Os princípios orientam o aplicador da norma para a realização de um determinado fim sem indicar o meio para lá chegar (são normas-do-que-deve-ser), enquanto as regras prescrevem soluções para situações jurídicas pressupondo que da sua aplicação deriva a realização desse fim (são normas-do-que-fazer)”. NUNO BASTOS, “O Princípio do Inquisitório no Processo Tributário”, in *A Prova no Processo Tributário*, Coleção Formação Contínua, CEJ, Lisboa, 2017.

<sup>386</sup> A este respeito, revela-se também assertiva, a crítica de JORGE REIS NOVAIS<sup>386</sup>, segundo o qual “para além da sua função de enquadramento e de condicionamento jurídico da atuação geral dos poderes públicos em Estado de Direito, os princípios estruturantes desempenham um papel decisivo num domínio especialmente qualificado, qual seja o da garantia específica dos direitos fundamentais contra atuações ou omissões dos diferentes poderes públicos lesivas do respetivo conteúdo. Nesse âmbito, os limites funcionam na qualidade de limites aos limites das ações estaduais restritivas de direitos fundamentais ou das omissões estatais que afetem os bens jusfundamentalmente protegidos, podendo dizer-se que é através da proteção conferida pelos princípios estruturantes que os direitos fundamentais adquirem, em Estado de Direito, a natureza de garantias jurídicas fortes e indisponíveis.” JORGE REIS NOVAIS, *Princípios Estruturantes de Estado de Direito*, Coimbra, Almedina, 2021, p.12.

<sup>387</sup> Segundo JÓNATAS MACHADO, “a função objetiva dos direitos fundamentais impõe ao Estado um dever de proteção de todos os bens jurídicos garantidos pelas normas de direitos fundamentais”, criando nos “poderes públicos um dever geral de atuação política e legislativa orientada para a criação de condições institucionais, económicas, sociais e culturais favoráveis à efetividade dos direitos fundamentais”. JÓNATAS MACHADO, *Direito Constitucional Angolano*, 4ª Edição, Petrony Editora, 2018, pp.166-167.

jurídicos que se integram na enunciação dos mesmos. Os mencionados princípios jurídicos e direitos fundamentais pressupõem uma vinculatividade jurídica que é inatacável e que não pode ser contrariada pelas normas *infraconstitucionais* desenvolvidas em seu redor, sob pena de inconstitucionalidade<sup>388</sup>. Por este motivo, o princípio do Estado de Direito constitui o principal *limite na atuação dos poderes estaduais e na atuação geral dos poderes públicos*, pelo que, deverá partir-se do conceito geral, o qual permitirá subjugar uma delineação principiológica que compreende os limites necessários para garantir uma tutela específica aos direitos fundamentais<sup>389</sup>.

Importa ter presente que este entendimento, acaba por ser inteiramente aplicável à integração e utilização de sistemas inteligentes no domínio dos impostos. Através destas diretrizes, desenvolvem-se os direitos dos obrigados tributários, constituindo uma premissa inegociável e que deve ser perspectivada enquanto dimensão restritiva e limitativa na conceção de um sistema de gestão fiscal *inteligente*. A salvaguarda dos direitos fundamentais é um imperativo constitucional que deve servir de bússola, no garante pelo equilíbrio e compromisso dos interesses contrapostos, resultando na implementação dos sistemas de inteligência artificial, segundo critérios equilibrados e em conformidade com os primados constitucionalmente vigentes. Ou seja, pretende-se a sua adoção por via de um ecossistema regulatório que permita harmonizar os vários interesses colocados em ponderação. Falamos, designadamente, de direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes e a concretização de máximas como a eficiência da gestão do sistema fiscal, a concretização da busca da verdade material em matéria tributária e a prossecução da tributação real segundo a real capacidade contributiva. Na senda dos benefícios trazidos pela inteligência artificial, não podemos olvidar, a posição em que os sujeitos se encontram face à atuação livre e discricionária da inteligência artificial e o tratamento dos dados que é feito de forma

---

<sup>388</sup> A presença destes direitos fundamentais e dos princípios jurídicos que integram um sistema jurídico, acabam por expressar a preocupação que o legislador teve na formulação dos juízos éticos e morais que expressam os valores considerados e tidos como relevantes para a sociedade, mostrando um conteúdo programático que legitima o legislador ordinário a desenvolver essas as normas jurídicas *infraconstitucionais* em conformidade com os alicerces nacionais e internacionais existentes, bem como, delimitando estritamente os seus conteúdos de forma rigorosa e vinculando expressamente os seus destinatários, através da modelação das regras de conduta que devem ser objeto de regulação. Neste sentido, Cfr. JORGE REIS NOVAIS, *Princípios Estruturantes de Estado de Direito*, Coimbra, Almedina, 2021, p.13.

<sup>389</sup> JORGE MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional - Direitos Fundamentais Tomo IV*, 5ª Edição, Coimbra Editora, 2012, p.198

automatizada e sem filtros, pela mesma. Por isso, a salvaguarda pelos direitos e interesses dos contribuintes deve ser uma garantia inultrapassável e inalienável, ainda que através da perda de eficiência administrativa.

Atento o exposto, não poderá ser discutido que os direitos fundamentais consagrados nos vários diplomas jurídicos - nacionais, europeus e internacionais – erguem-se como um quadro protetor, em que se pretende a salvaguarda dos bens jurídicos ali tutelados, impedindo que o poder estadual se projete como totalitário e indiscriminário. Por isto, os direitos fundamentais são essenciais e imprescindíveis nas sociedades hodiernas, pelo que os mesmos, devem ser preservados num quadro de utilização sustentável da inteligência artificial, reconhecendo-se assim, como verdadeiros limites à implementação desta. Será assim por via dos princípios jurídicos e dos próprios direitos fundamentais que poderemos encontrar a resposta à forma como deve ser implementada a inteligência artificial e os limites que não podem ser ultrapassados na ordem jurídica atual.

### **3. O princípio da legalidade enquanto limite negativo**

Perceber as diversas dimensões que apresenta o princípio da legalidade fiscal - enquanto pressuposto jurídico-dogmático que se materializa numa perspetiva absolutamente de proeminência dualista – leva-nos a conceber, desde logo, uma dupla reflexão que do mesmo resulta, assentando num valor positivista que já foi assumido, mas que também resulta como projetando os seus efeitos perante uma conotação, marcadamente, garantística e protecionista. Este reflexo garantístico, apresenta-se, por sua vez, mediante uma função bipartida que deve aqui ser compreendido de forma intersistemática, e que se traduz em dois vetores essenciais: *i)* num primeiro momento, o princípio da legalidade como projetando um conjunto de normas jurídicas que delimita a função e a atuação da administração, compreendendo estas um verdadeiro limite da própria inteligência artificial; *ii)* num segundo momento, a dificuldade que pode ser compreendida em determinadas áreas em que o princípio da legalidade funcional é menos intenso, designadamente quando a tipicidade normativa tende a ser mais aberta, através de conceitos amplos.

Vejamos, separadamente, cada uma destas projeções negativas.

## *j)* Limites impostos pelas normas jurídicas

Embora se deva entender que a Administração Tributária é pautada, funcionalmente, segundo um conjunto de normas jurídicas que se centram em torno de um desiderato individualizado (*in casu*, o tributo), não podemos deixar de referir que são aquelas que, positivamente e negativamente, impõe um modelo de conduta concreto e que corresponde à função administrativa, impedindo a Administração Tributária de atuar para além dos limites impostos normativamente. Certo é que a administração tem o poder de interpretar e aplicar a lei, mas deve (e está obrigada) fazê-lo respeitando o cumprimento do conteúdo normativo expresso e ínsito na lei formal. A atuação funcional está, assim, instrumentalizada para efeito do objeto da relação jurídica estabelecida e é através do conteúdo deste, que se afere o conteúdo normativo, isto é, as normas de entendimento geral, segundo o sentido corrente que pela coletividade média se pretende atingir. A administração está obrigada a emanar as decisões, em conformidade com a competência e a função a que está adstrita, sendo esta formulada pelo poder político competente para criar a lei e que se desenvolve mediante a modelação das normas jurídicas que preenche os espaços de pormenor ou de tecnicidade específica, mas dentro do âmbito da norma geral e abstrata estabelecida.

Será por via do poder normativo estabelecido pelo princípio da legalidade que, encontramos as normas jurídicas que são o seu resultado concreto, impondo-se, assim, como um verdadeiro limite na adoção de sistemas de inteligência artificial aplicados ao domínio fiscal. Para este efeito, devemos compreender que a atuação da inteligência artificial é marcada pelo algoritmo programado pelo homem, o qual não será mais que a tradução para linguagem informática do conjunto de normas jurídicas vigentes e que se expressam na atuação da Administração Tributária. Ou seja, constituindo as normas jurídicas positivas a base algorítmica que irá delimitar a atuação dos sistemas inteligentes, entendemos que será por via do princípio da legalidade, traduzido na aprovação das normas jurídicas que, conseqüentemente, irão ser delimitadas as atuações da administração *inteligente*. A competência funcional da inteligência artificial é assim, corporizada pelo algoritmo criado pelo

programador que, de forma precedente, se baseia nas normas jurídicas vigentes e que delimita a atuação da Administração Tributária.

Em termos simples diríamos que:



Ora, será o princípio da legalidade fiscal, na sua dimensão de reserva de lei, que limitará a atuação da inteligência artificial e, portanto, encontra-se uma forte expressão deste na modelação funcional dos sistemas inteligentes aplicados ao domínio dos impostos. Deste modo, será o legislador ordinário aquele que, indiretamente, controlará a atuação em matéria de gestão do sistema fiscal, pois bastará uma alteração ao sistema jurídico-tributário para que se mostre necessário uma reformulação do código-fonte e do algoritmo criado, para perfeita completude unitária entre “inteligência artificial e sistema fiscal”. Assim, o mesmo resultará como uma importante limitação na adoção de instrumentos inteligentes, pois a modelação destes acabará por ser conseguida por via da imposição normativa, enquanto produto e resultado do poder legislativo em matéria tributária.

**ii) A (não) discricionariedade funcional da Administração Tributária inteligente: os conceitos (in)determinados como limite**

Embora se apresente como um princípio jurídico transversal aos vários ramos do Direito, o princípio da legalidade pode ser aqui apresentado segundo uma dimensão principiológica material, em que se desenvolve o (sub)princípio da tipicidade fiscal<sup>390</sup>. É precisamente ao

---

<sup>390</sup> O Princípio da tipicidade é um princípio norteador, que garante segurança e confiança jurídica aos contribuintes, na medida em que o facto tributário (*Tatbestand* ou *Fattispecie*), deve conter um grau de densidade exigida, que permita aferir com clareza, tanto o facto sujeito a imposto, como os efeitos jurídicos decorrentes da verificação do substrato factual previsto, incluindo tanto o *quid* como o

enunciado princípio da tipicidade fiscal que tende a associar-se uma ideia de tipicidade “aberta” e/ou “fechada”, correspondendo à exigência de que a lei fiscal deve estar, suficientemente, concretizada na determinação do substrato factual tido como relevante para efeitos das normas fiscais. Ou seja, refere-se à capacidade de delimitação do facto tributário e à sua densidade e completude normativa, de forma a encerrar em si os necessários critérios decisórios de aplicação ao caso concreto<sup>391</sup>. Deste modo, quanto mais completa e densa seja a conceção da norma jurídica e do facto tributário que em si encerra, mais fechado será o princípio da tipicidade fiscal.

Contudo, embora se compreenda a necessidade de densificação normativa do facto tributário para que, de modo claro e inequívoco, sejam cumpridos os pressupostos legais que se tornam precisos na conformação da realidade objeto de tributação, também é unânime que, este princípio da tipicidade deve conceber-se segundo algum grau de elasticidade e de flexibilização. Reclama-se um recorte normativo de alguma “*abertura ou elasticidade*”, no sentido de permitir ao substrato normativo a suficiente abstração e generalidade, para compreender realidades que, dificilmente, seriam concebíveis segundo uma tipicidade

---

*quantum*, ou seja, todos os elementos essenciais e necessários relevantes para descobrir o facto tributário. O Princípio da Tipicidade Fiscal é um dos princípios basilares do Direito Tributário, sendo uma fonte axiológica de segurança e confiança jurídica, que à luz de um quadro de Direito Democrático, encontra base constitucional no n.º2 e n.º3 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa e do n.º1 do artigo 8.º da Lei Geral Tributária, determinando que ninguém deverá pagar impostos que não estejam previstos em “*lei aprovada pelo povo*”, isto é, não podem ser liquidados e cobrados impostos sem a existência legal prévia de uma norma de incidência que preveja todos os elementos necessários como a incidência material, dando praticabilidade ao brocardo *nullum tributum sine lege previa*, estando a Administração Tributária vinculada ao Princípio da Legalidade na atuação administrativa. Neste sentido, sufragamos o entendimento de SÉRGIO VASQUES, o qual afirma que “*pelo respeito ao princípio da reserva de lei, os elementos que constituem o facto tributário devem encontrar-se densificados pela própria lei parlamentar, garantido deste modo a segurança e a previsibilidade do dia-a-dia dos contribuintes (...) é nesta exigência de densificação que se resume a tipicidade (Tatbestandmassigkeit) da lei fiscal, podendo dizer-se que a determinação (Bestimmtheit) representa a sua mera expressão quantitativa. Em suma a lei deve definir todos os elementos essenciais do imposto em rigor e deve defini-los em termos tais que se torne possível ao contribuinte prever com razoável segurança e precisão o montante do imposto que é chamado a pagar*”. SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra, Almedina, 2019, p.287; Cfr. ainda ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, 2007, pp.319 e seguintes; *Idem*, “O Princípio da Legalidade Fiscal na Constituição Portuguesa”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º379, Julho-Setembro, Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, 1995, pp.47-97; ALBERTO PINHEIRO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Almedina, 1972, p.342.

<sup>391</sup> ALBERTO PINHEIRO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Almedina, 1972, p.342 e seguintes.; ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da legalidade Fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, 2007, pág. 103 e seguintes; JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 2012, pp.368 e seguintes.



fechada<sup>392</sup>. Apesar dos condicionalismos jurídico-constitucionais que derivam do princípio da tipicidade em matéria tributária<sup>393</sup>, a lei fiscal deve conter em si mesma, uma valoração definitiva das realidades sobre as quais versa, excluindo elementos a ela estranhos e que possam conhecer vontades externas e alheias à vontade do órgão legislativo primário, enquanto detentor do poder de criar impostos. Exige-se, assim, uma densificação suficiente e completa da descrição dos pressupostos da tributação, de modo que a norma seja satisfatoriamente densa, determinável e abrangente, que permita a produção de efeitos jurídicos vinculativos para o seu destinatário<sup>394</sup>.

Ora, num contexto de sociedade altamente desenvolvida e cuja evolução é vertiginosa, as preocupações que subjazem a necessidade de densificação normativa implicam o seu confronto com a dificuldade de dar resposta a todas as situações e factuais económicas que se vão desenvolvendo e complexificando. Ou seja, um conceito normativo extremadamente fechado, contende fortemente com a função primordial e imediata que será a ordenação da esfera das relações entre o poder legislador e executivo, vinculando a administração *inteligente* segundo um conceito restrito que frustrate os objetivos da tributação. Daí que se reclame por uma abertura e flexibilização que coloque em concordância com uma busca adequada de equilíbrio e tipicidade, recortada com alguma plasticidade semântica que compreenda a capacidade de abarcar realidades que se expressem no conceito e que se assumam como integrantes na capacidade contributiva<sup>395</sup>.

Como forma de mitigar este determinacionismo tem-se invocado o chamado “princípio da praticabilidade”, enquanto justificação para a utilização de *conceitos indeterminados* e na concessão de momentos de discricionariedade à Administração Tributária<sup>396</sup>. Dogmaticamente,

---

<sup>392</sup> ANA PAULA DOURADO, *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, Almedina, 2007.

<sup>393</sup> Cfr. artigo 103.º, n.º2 e n.º3 da Constituição da República Portuguesa.

<sup>394</sup> ALBERTO PINHEIRO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, Almedina, 1972, p. 342 e seguintes.; ANA PAULA DOURADO, *O Princípio da legalidade Fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Almedina, 2007, pág. 103 e seguintes.

<sup>395</sup> ANA PAULA DOURADO, “O Princípio da Legalidade Fiscal na Constituição Portuguesa”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 379, Julho-Setembro, Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, 1995, p.84.

<sup>396</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 2012, pp.373 e seguintes; JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Coimbra, Almedina, 2014, p.123; JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, “A segurança jurídica no Estado social de direito”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.ºs 310/312, pp. 299 e seguintes; JOÃO CAUPERS, *Introdução ao*

procura-se que a densificação normativa, a sua completude e precisão normativa não possa ser entendida como absoluta e inflexível, outorgando-se alguma flexibilização e abertura que permita dar cumprimento aos demais desideratos constitucionais como a igualdade e a capacidade contributiva<sup>397</sup>. Por isso, importa salientar que, em determinadas ocasiões legalmente previstas, a Administração Tributária se apresenta como um órgão administrativo que pode atuar num quadro valorativo e de ponderação dos factos, sendo-lhe legítimo operar segundo um quadro complexo de decisões que considere idóneas, segundo o quadro de valoração apresentado e normativamente bem delimitado. Concebe-se uma atuação não mecanizada e não objetiva, demonstrando a plasticidade e flexibilidade que se pretende com o próprio princípio da tipicidade entendido numa dinâmica “aberta”.

É precisamente neste âmbito que, a inteligência artificial atua no domínio de aplicação das normas fiscais e que revela uma certa dificuldade para aferir situações concretas que lhe permitam valorar ponderações para ulterior atuação, pois não está dotada de capacidade para atuar com o grau de liberdade que se exige e que é pretendido. Funcionalmente, dir-se-á que a inteligência artificial não conseguirá demonstrar, com base em critérios de igualdade e de justiça, uma atuação valorativa e ponderativa de factos que lhe permita decidir em conformidade com o pretendido pelo legislador. O postulado de abertura concetual resultante da adoção por estes *conceitos indeterminados* provém de uma administração tradicional assente na capacidade cognitiva e racional dos seus agentes e funcionários, os quais são dotados de capacidade valorativa e ponderativa, contrariamente à inteligência artificial, que é

---

*Direito Administrativo*, 10.ª Edição, Âncora Editora, Lisboa, 2009, pp.89 e seguintes; MARCELO REBELO DE SOUSA, ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *Direito Administrativo Geral, Introdução e Princípios Fundamentais Tomo I*, Dom Quixote, Lisboa, 2004, pp.176 e seguintes; DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo Volume II*, 4ª Edição, Almedina, 2021, pp.84 e seguintes; MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, 5.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2018, pp.54-55.

<sup>397</sup> “Mas, do outro lado, o princípio da igualdade tributária reclama que os conceitos tenham a abertura ou plasticidade semântica suficiente para poder abarcar as realidades que expressam a capacidade tributária elegida, os níveis de riqueza ou de rendimento tributando, e que esse objectivo possa ser realizado não só no plano abstracto da previsão dos tipos tributários, mas também no plano da sua aplicação concreta, em que se situam o combate à evasão fiscal e a praticabilidade do sistema. Na verdade, sem uma estruturação conceitual apta a colher todas as virtualidades que o facto tributário é susceptível de assumir; sem uma eleição de conceitos que permitam surpreender a existência da riqueza e dos rendimentos e, por fim, sem a construção de um sistema exequível sob o ponto de vista da praticabilidade, não pode haver um efectivo cumprimento do princípio da igualdade tributária. São estes, essencialmente, os aspectos que, segundo a doutrina, justificam o uso dos conceitos jurídicos indeterminados, de “certas cláusulas gerais”, de “conceitos tipológicos” (*Typusbegriffe*), de “tipos discricionários” (*Ermessentatbestände*) e de certos conceitos que atribuem à administração uma margem de valoração, os designados “preceitos de poder” (*Kann-Vorschrift*)”. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º127/04, Processo n.º136/03, Relator Conselheiro Benjamin Rodrigues, disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20040127.html>, consultado em 20/12/2021.

formatada para a atuação mecanizada e massificada, não procurando a valoração ética, moral, sentimental ou factual. Daí que digamos que, o princípio da tipicidade dimensionado segundo uma perspectiva aberta se configure como um verdadeiro limite, quando não seja admissível, funcionalmente, que a inteligência artificial consiga imitar a execução dos conceitos indeterminados, em termos análogos à administração tradicional assente na mão humana e na sua capacidade cognitiva real de ponderação e valoração. É que a atuação putativamente inteligente da administração - como sufragamos ao longo da presente dissertação -, mais não é que uma atuação maquinal e que resulta de uma programação prévia feita pelo homem e materializada no algoritmo utilizado pelo sistema informático.

Por isso, adotar conceitos mais abertos e que predisponham o sistema inteligente a praticar atos segundo uma capacidade ponderativa e de racionalidade, poderá resultar numa limitação que contenda fortemente com o princípio da legalidade. É que uma máquina que atua segundo *inputs* e dados de entrada, poderá não estar preparada para atuar com base em critérios menos objetivos e que careçam de ponderação casuística e factual, resultando, assim, numa limitação no momento de utilizar estes sistemas inteligentes.

Conforme resulta do exposto, a utilização destes sistemas deve, assim, ser ponderada e limitada, sempre que não seja possível dar cumprimento aos ansiados desejos de aplicação normativa, segundo este critério de abertura exigido e que se revela essencial e imprescindível, numa sociedade economicamente transfronteiriça e global.

#### **4. O princípio da igualdade tributária enquanto limite negativo**

Importa ter presente que, o objeto da relação jurídica tributária traduz o seu desenvolvimento, segundo uma natureza *juspublicista* em que o Estado se arroga do seu *ius imperii* para cobrança coativa dos tributos que lhe são devidos, acarretando que a aquela se desenvolva segundo as normas do Direito Tributário, o que não pode deixar de pressupor o respeito pela igualdade no tratamento dos contribuintes<sup>398</sup>. Em termos simples - e porque não

---

<sup>398</sup> A adoção por um conceito de igualdade tributária leva-nos a seguir de perto as palavras de TEIXEIRA RIBEIRO, para o qual o princípio da igualdade se verifica “na *generalidade e na uniformidade dos impostos*. *Generalidade quer dizer que todos os cidadãos estão adstritos ao pagamento de impostos (...) por seu turno, uniformidade quer dizer que a repartição dos impostos pelos cidadãos*

pretendemos repetir a abordagem teórica já referida nesta investigação e, portanto, para la remetemos<sup>399</sup> -, diremos que este princípio enformador de toda a ordem jurídica, não pode deixar de ser convocado, também, como limite de um sistema de gestão fiscal artificialmente “inteligente”, pois uma visualização setorial levar-nos-ia a imprimir a transversalidade do mesmo e, conseqüentemente, a sua aplicabilidade também no domínio da gestão do sistema fiscal.

A sua assunção também na utilização da inteligência artificial ao domínio de aplicação das normas fiscais, não pode também deixar de se assumir como premissa inegável, pelo que, deve a utilização deste instrumento tecnológico atuar em respeito pelos critérios principiológicos que determinam um tratamento igualitário no âmbito do procedimento tributário, impedindo condutas que se revelem patológicas desenvolvidas pela desigualdade e discricionariedade funcional<sup>400</sup>. É que, um dos riscos das tecnologias de inteligência artificial é, precisamente, a discriminação algorítmica, em consequência dos enviesamentos introduzidos pela conceção do algoritmo ou dos resultados produzidos pelo seu funcionamento, que no domínio do estudo constante e de replicação são capazes de resultar em categorizações dos contribuintes ou em decisões sobre os contribuintes com critérios injustificáveis, de acordo

---

*obedece ao mesmo critério idêntico para todos*”. JOSÉ TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2010, p.261. Esmiucando este princípio, somos também impelidos a sufragar os doutos ensinamentos de CASALTA NABAIS, para o qual, “*igual imposto para os que dispõem de igual capacidade contributiva (igualdade horizontal) e diferente imposto (em termos qualitativos ou quantitativos) para os que dispõem de diferente capacidade contributiva na proporção desta diferença (igualdade vertical)*”. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, p.157.

<sup>399</sup> Vide Parte II, Capítulo II, Ponto 5.

<sup>400</sup> Referem JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e JOÃO DAMIÃO CALDEIRA, no âmbito da criação de verdadeiros padrões de risco em matéria de inspeção tributária, nos termos do artigo 23.º do Regime Complementar de Inspeção Tributária e Aduaneira, que “*o entanto, o planeamento e selecção não é nem pode ser feito de forma aleatória, sem atender a critérios objectivos que orientem a actuação da inspecção. Este artigo 23.º refere—se ao planeamento estratégico das actividades inspectivas em matéria tributária. Como se compreende, a actividade de inspecção em geral e a prática dos respectivos actos em concreto não é efectuada ao acaso ou de acordo com critérios arbitrários ou discricionários. Pelo contrário trata—se de uma actividade juridicamente enquadrada e fortemente vinculada não apenas ao nível dos objectivos a alcançar em cada período inspectivo, como também ao nível forma e conteúdo dos actos, e dos seus destinatários*”. Este entendimento, poderá ser aplicado, também, no âmbito dos *perfis de risco em matéria tributária*, impedindo a criação destes padrões de forma indiscriminatória e sem finalidades objetivas. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, JOÃO DAMIÃO CALDEIRA, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira – Anotado e Comentado*, 2.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, p.76.

com o princípio da igualdade na aplicação da lei e, portanto, discriminatório e arbitrário<sup>401</sup>. Veja-se que, o Grupo de Peritos da Comissão Europeia sobre Inteligência Artificial<sup>402</sup> afirma que “*num contexto de IA, a igualdade implica que as operações do sistema não podem gerar resultados injustamente tendenciosos (p. ex., os dados utilizados para treinar os sistemas de IA devem ser o mais inclusivos possível, representando diferentes grupos da população). Tal exige que as pessoas e os grupos potencialmente vulneráveis, tais como trabalhadores, mulheres, pessoas com deficiência, minorias étnicas, crianças, consumidores, ou outras pessoas em risco de exclusão, sejam devidamente respeitados*”.

Em termos concretos, este entendimento permite-nos falar de um desenvolvimento patológico, que será de todo conveniente assentar e cujas premissas de análise perpassarão este apartado, podendo esta atuação patológica ser perspectivada segundo uma *dimensão material ou interna* e uma *dimensão formal ou externa*:

- Em primeiro lugar, a patologia desenvolvida segundo uma *dimensão interna* materializa-se nos desvios operados internamente e que dizem respeito aos dados pessoais que sustentam as decisões emanadas pela inteligência artificial, pressupondo a existência de ingerências internas que se mostrem inadequadas num quadro funcional comum. Escalpelizando a premissa referida, salienta-se que estamos perante aqueles casos em que existe um comportamento anormal dos sistemas de inteligência artificial, adotando procedimentos patológicos e desviantes segundo um quadro comum minimamente coerente e juridicamente delimitado, verificando-se a prática de atos discriminatórios que se baseiam puramente na inexatidão ou insuficiência objetiva dos dados pessoais. Basta pensar que a prática de atos pela inteligência artificial – principalmente, aqueles que possam influir nos procedimentos de inspeção e de verificação da situação tributária dos contribuintes - pode gerar atuações discriminatórias e que possam

---

<sup>401</sup> FELIPE ALONSO MURILLO “Los Derechos Fundamentales como Límites al Empleo de Inteligencia Artificial en los Procedimientos Tributarios”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021, p.65.

<sup>402</sup> GRUPO INDEPENDENTE DE PERITOS DE ALTO NÍVEL SOBRE A INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL DA COMISSÃO EUROPEIA, *Orientações Éticas para uma IA de Confiança*, Bruxelas, 2019, p.13.

ser tendencialmente viciadas face a um determinado conjunto de contribuintes, sempre que exista um vício ou erro que determine atuações desiguais. Ou seja, constituindo os dados pessoais os *inputs* que irão determinar a atuação da inteligência artificial, segundo o critério funcional programado no código-fonte e no algoritmo programado, a inexatidão daqueles pode compreender um desvio do comportamento da inteligência artificial face à realidade material existente. Importa destacar que estão em causa um conjunto de dados pessoais cujo tratamento corresponderá à criação de uma presunção que não corresponderá à verdade material exigida, desenvolvendo atuações patológicas que se podem afirmar como endémicas e estruturalmente desviantes no quadro de gestão do sistema fiscal, que conseqüentemente determinem a prática de um conjunto de atos reiterados e sistemáticos, os quais colocam em crise os critérios de igualdade e de equidade no tratamento dos contribuintes.

— Em segundo lugar, a *dimensão externa* materializa-se no desvio funcional operado *por factores externos* que despontam práticas consideradas desiguais e, portanto, ilícitas. Como tivemos ocasião de verificar, a atuação da inteligência artificial tem na sua base a programação algorítmica feita por especialistas, a qual acarreta a tradução das normas jurídicas vigentes para efeitos de aplicabilidade aos casos concretos. Mas é na existência de um algoritmo criado segundo um código-fonte dinâmico e que tem subjacente a metodologia *de machine learning*, que é possível desenvolver uma mutabilidade e aprendizagem de novos métodos de atuação, originando assim uma modificação constante que possibilita ao algoritmo aprender de si próprio e alterar o código originário programado pela Administração Tributária; contrariamente, um regime de aprendizagem fixo torna a atuação da inteligência artificial rígida e puramente mecânica em que assenta em premissas objetivas de entrada e saída<sup>403</sup>. É precisamente nesta última situação apresentada que a ingerência de terceiros,

---

<sup>403</sup> Contrariamente, a existência de um algoritmo fixo assume uma natureza de rigidez que não atenta contra eventuais alterações provenientes da aprendizagem automática do algoritmo utilizado, pelo que os argumentos de mutação assumem uma característica perentoriamente rígida e imutável.

modificando dolosamente ou negligentemente o algoritmo utilizado, pode originar uma grave distorção e assimetria no funcionamento da inteligência artificial, originando atuações díspares que contendam diretamente com o princípio da igualdade em matéria tributária.

Não será razoável o surgimento de dúvidas e desconfiança na atuação da administração artificialmente “inteligente” - isto porque a abordagem funcional do *fisco* já se revela, tendencialmente, odiosa<sup>404</sup> e de conotação negativa -, pelo que considerar uma administração suscetível de ingerências funcionais que desenvolvam atuações discricionárias e pautadas por critérios, eminentemente, desviantes, envolve uma disrupção e uma fragmentação da atividade administrativo-tributário, que não pode ser admitida num Estado de Direito.

As importantes tensões que se verificam e que resultam da aludida possibilidade de ingerência de terceiros no algoritmo, exige que sejam erigidos os meios garantísticos adequados e necessários que permitam aos obrigados tributários conhecer o teor da atuação funcional da administração e, assim, escrutinar a sua motivação decisória e verificar que a mesma não foi desenvolvida mediante a existência de ingerências externas, ou internas, que restringiram a amostra de atuação e, conseqüentemente, aumentem as probabilidades de seleção em relação a estes e que a política adotada pelo algoritmo é comum a todos os demais obrigados tributários, podendo ser reproduzida de igual forma para qualquer um deles, sem qualquer limitação ou tratamento desigual. Este entendimento tem sido defendido por JOSHUA A. KROLL, JOANNA HUEY, SOLON BAROCAS, EDWARD W. FELTEN, JOEL R. REIDENBERG, DAVID G. ROBINSON e HARLAN YU<sup>405</sup>, os quais, assertivamente, afirmam que *a adoção de*

---

<sup>404</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do fisco)*, disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/61950/1/AT%20odiosa.pdf>, consultado em 23/12/2021.

<sup>405</sup> “In this Part, we will demonstrate that the tools of computer science can guarantee important elements of procedural regularity when they are incorporated in the initial design of computer systems. Specifically, these tools can assure that: The same policy or rule was used to render each decision; The decision policy was fully specified (and this choice of policy was recorded reliably) before the particular decision subjects were known, reducing the ability to design the process to disadvantage a particular individual; Each decision is reproducible from the specified decision policy and the inputs for that decision; If a decision requires any randomly chosen inputs, those inputs are beyond the control of any interested party”. JOSHUA A. KROLL, JOANNA HUEY, SOLON BAROCAS, EDWARD W. FELTEN, JOEL R. REIDENBERG, DAVID G. ROBINSON, HARLAN YU, “Accountable algorithms”, in *University of Pennsylvania Law*

*sistemas inteligentes deve permitir aos contribuintes a garantia que a mesma política ou regra foi usada para tomar cada decisão; a política de decisão foi totalmente especificada (e esta escolha de política foi registrada de forma confiável) antes que os assuntos de decisão específicos fossem conhecidos, reduzindo a capacidade de projetar o processo para prejudicar um indivíduo concreto; que cada decisão é reproduzível a partir da política de decisão especificada e das entradas para essa decisão; se uma decisão requer quaisquer entradas de factores que determinem a escolha e seleção aleatória de contribuintes, essas entradas são fora do controlo de qualquer das partes envolvidas.*

Dito isto, e atento o exposto, o princípio da igualdade não pode deixar de assumir uma importante fonte restritiva, que opera mediante a adoção de instrumentos de inteligência artificial, principalmente, quando a sua atividade se desenvolve segundo um procedimento puramente mecanizado e de processamento massivo de dados materializados pela via de critérios puramente objetivos. Importa considerar que, a assunção dos dados pessoais para efeitos de operatividade dos sistemas de inteligência artificial – obtidos por via dos procedimentos de intercâmbio de informação tributária e outros mecanismos de acesso a estes – nem sempre permitem uma atuação linear e desejada, podendo comportar desvios que são originados pela inexatidão ou falta de dados determinantes. Veja-se que basta existir um dado pessoal considerado desviante, para que a direção da inteligência artificial percorra um caminho, potencialmente, desconforme à verdade material e, portanto, prejudicial e lesivo para os contribuintes, determinando consequências a nível de atuações patológicas no domínio de aplicação das normas fiscais. Portanto, mostra-se imperativo que os contribuintes não fiquem sujeitos a decisões plenamente automatizadas e sem qualquer controlo humano, pois são estes que, efetivamente, poderão mitigar os riscos derivados desta desconformidade patológica que possa surgir e que não é controlável pela inteligência artificial. Sendo esta um instrumento mecânico, que na realidade não alberga inteligência humana, mas sim atuações objetivas segundo um quadro de pré-formulações de ordens dadas pelo ser humano, torna-se uma premissa inegociável a intervenção humana para controlo dos dados que servem de *inputs* e que podem servir de base a atuações patológicas da inteligência artificial. Assim, não podemos

---

*Review*, Vol. 165, 2017, p.657, disponível em [https://scholarship.law.upenn.edu/penn\\_law\\_review/vol165/iss3/3/](https://scholarship.law.upenn.edu/penn_law_review/vol165/iss3/3/), consultado em 25/08/2021.



deixar de sufragar que, a dimensão constitucional em que se se desenvolve o princípio da igualdade ordena, verdadeiramente, que os sistemas de inteligência artificial aplicados ao domínio de gestão do sistema fiscal respeitem a sua transversalidade na ordem jurídica, devendo estes ser aplicados em conformidade na sua atuação funcional e em respeito pelos princípios estruturantes do Estado de Direito.

## 5. O princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança enquanto limite negativo

Um terreno fértil para identificação das redundâncias negativas que advêm dos pressupostos jurídico-dogmáticos que fundamentam a adoção por instrumentos de inteligência artificial é, precisamente, o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança. Como tivemos ocasião de referir *supra*, a identificação dos postulados de segurança e proteção da confiança jurídica perspetiva-se como uma das exigências que o ordenamento jurídico dispensa aos valores de estabilidade, de segurança e da confiabilidade em relação ao Estado e aos órgãos administrativos e aos aplicadores das normas jurídicas. Exige-se um reconhecimento de indubitável valor, requerendo-se certa estabilidade e confiança na enformação dos poderes públicos estaduais e administrativos<sup>406</sup>. Em termos simples - e porque não pretendemos repetir a abordagem teórica já referida nesta investigação e, portanto, para la remetemos<sup>407</sup> -, deve-se convocar a premissa assumida e que se assinala mediante a previsibilidade que os destinatários das normas jurídicas devem ter, com razoabilidade suficiente, para poder contar com os seus efeitos jurídicos, em termos de conseguirem com algum grau de certeza determinar os efeitos e as consequências dos seus atos.

A dimensão axiológica que o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança considera, pode transportar algumas problemáticas de índole sistémica que, particularmente, se revelem negativas face às profundas influências e aos crescentes impulsos de abertura de

---

<sup>406</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Direito pós-moderno, patologias normativas e protecção da confiança*, 2010, p. 1, disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/35602/3/Patologias%20normativas%20e%20proteção%20da%20confiança.pdf>, consultado em 20/12/2021; JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª Edição, Coimbra, Almedina, 2003, pp.257 e seguintes.

<sup>407</sup> Vide Parte I, Capítulo II, Ponto 3.

um tecido normativo mutável e, por vezes, difícil de acompanhar no plano jurídico-constitucional. Por isso, torna-se evidente a tensão que se verifica entre os valores jurídicos da confiança e da segurança jurídica perante a alteração e a evolução do tecido normativo, pelo que, deve-se procurar um equilíbrio a este respeito que permita um compromisso entre os mesmos. Se falámos que o tecido normativo deve ser razoavelmente estável e assente em critérios de razoabilidade e confiabilidade, quanto aos efeitos jurídicos que os seus destinatários devem prever. Contudo, não pode o mesmo ser imutável e impermeável, pois tal pressupõe que não acompanhe o desenvolvimento da sociedade. Daí que afirmemos que esta imutabilidade do sistema jurídico não pode ser encarada, num quadro de um Direito pós-moderno, que convida à utilização de dimensões essenciais próprias de outros ramos do Direito e que se tornam uma motivação para a própria evolução normativa vigente. Trata-se de reconhecer que, numa sociedade e num ordenamento caracterizados pela pluralidade democrática e de intervenção do homem no exercício dos vários domínios da sociedade, o Direito Tributário não pode ser imune ao devir de novas realidades, de novas formulações jurídicas utilizadas e que podem ser oriundas de outros ramos do Direito ou mesmo ao recorte de fenómenos que constituam, propriamente, uma novidade. Até certo ponto, relaciona-se com a consensualização da atividade administrativa com a necessidade evolutiva do Direito. Resulta inequívoco que as normas jurídicas devem ser o reflexo da realidade e da necessidade contemporânea de uma determinada sociedade às quais são dirigidas. Por isso, não devem ser empregues normas anacrónicas que se encontrem recortadas a uma sociedade afastada da realidade.

O Direito está em constante evolução e requer conteúdo normativo atualizado com o momento social, político e económico em que se insere<sup>408</sup>. Contudo, importa ter presente que, esta atualização torna-se mais difícil de conseguir através da utilização de sistemas de inteligência artificial aplicados ao domínio de gestão do sistema fiscal, uma vez que, pressupõe a necessidade de atualização constante do algoritmo vigente. Tal atualização acarreta uma dificuldade que envolve um complexo de pessoas responsáveis pela gestão do algoritmo e dos sistemas inteligentes, pois como dissemos, estes não são mais que mecanismos tecnológicos previamente programados pelo homem, dispensando realmente ideais de inteligência real. Por

---

<sup>408</sup> HANS KELSEN, *Teoria Pura do Direito* (trad. João Baptista Machado), 8ª Edição, Coimbra, Almedina, 2019, pp.215 e seguintes.

isso, será necessário que o legislador e a administração sejam, institucionalmente, comunicativos entre si, de modo que, as reformulações que sejam necessárias fazer, não constituam um entrave ao funcionamento da inteligência artificial, nem tampouco que o próprio funcionamento e a programação desta se revele como um factor ponderativo negativo, que cause um entrave e que não permita uma integração neutral no sistema jurídico-tributário. A falta de atualização do algoritmo utilizado, em conformidade com o substrato normativo mutável e em constante alteração, não permite a utilização dos sistemas inteligentes. Por isso, num domínio tão especial como é o Direito Tributário, em que as normas jurídicas sofrem de uma constante evolução, em virtude das necessidades sociais inerentes à realidade, a utilização destes sistemas inteligentes e a evolução do próprio algoritmo pode predispor a uma atuação que não permita dar acompanhamento ao devir da sociedade.

A proliferação legislativa impele os responsáveis pelos sistemas informáticos que programam o algoritmo a serem céleres, rápidos e comunicativos, de forma que o sistema inteligente possa dar cumprimento às normas jurídicas vigentes e à sua aplicação concreta, impedindo atuações desatualizadas e segundo normas jurídicas (informatizadas) que já não possam ser aplicadas, em virtude da sua alteração pelo poder do órgão legislativo competente. Será por via do enunciado princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança que são impedidas alterações legislativas constantes, e conseqüentemente que a utilização de sistemas inteligentes será admissível, permitindo a sua integração segundo certos moldes fornecidos pelo sistema jurídico em que se insere, obrigando à atualização do mencionado algoritmo em conformidade com as sucessivas reformas legislativas operadas. Sempre que não seja possível esta atualização, e as constantes alterações legislativas não permitam dar cumprimento aos pressupostos de segurança e confiança, a utilização dos sistemas inteligentes deve ficar reservada a setores ou áreas onde as normas jurídicas não sofram estas sucessivas atualizações.

Resulta do exposto, que a constante alteração legislativa que se verifica no Direito Tributário, pode apresentar uma predisposição negativa que influa na adoção destes sistemas inteligentes, pois requer-se um especial enfoque na própria alteração e atualização do algoritmo utilizado. Deste modo, o princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança resulta como modelador do sistema de gestão fiscal *inteligente*, podendo, também aqui,

considerar-se enquanto pressuposto jurídico-dogmático, mas numa dimensão negativa que limita a sua utilização.

## 6. O princípio da eficiência administrativa enquanto limite negativo

A busca pela eficiência administrativa, constitui uma importante consideração que legitima a adoção por sistemas de inteligência artificial, especificamente, no domínio da gestão do sistema fiscal. Sobre as questões positivas, assumimos já que é um postulado inegável enquanto fundamento jurídico-dogmático que sustenta uma fonte de adoção por estes instrumentos tecnológicos. Mas, não podemos deixar de fazer uma breve referência à bipolarização assumida e que se alicerça, segundo a proeminência, aqui negativa, que projeta a adoção destes instrumentos no domínio de aplicação das normas fiscais<sup>409</sup>.

A prossecução do interesse público e a adoção de meios que procurem a busca da eficiência e eficácia administrativa materializam as prerrogativas do credor tributário, com medidas materialmente desiguais à posição dos contribuintes, concretizando-se um regime legal que não é favorável a estes últimos e, portanto, encarado como tal<sup>410</sup>. Daí que num plano normativo abstrato, as medidas acabam por restringir os direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes e que se revelam, em grande medida, na restrição do direito à autodeterminação informativa e ao direito fundamental à privacidade, enquanto direitos constitucionalmente consagrados. Como referimos ao longo de toda a investigação científica, a adoção por instrumentos de inteligência artificial não pode dispensar a necessidade premente dos dados pessoais dos obrigados tributários, pois é por via destes - e da restrição parcial dos

---

<sup>409</sup> “A atuação administrativo-tributária situa-se em larga medida no domínio do que se pode designar por atuações (públicas) restritivas, na medida em que os atos e procedimentos em que se materializa comportam uma fortíssima componente de limitação (restrição) de direitos fundamentais constitucionalmente previstos, e particularmente de direitos, liberdades e garantias. Assim é, tendo em vista designadamente o direito de propriedade (art.º 62.º da CRP), a liberdade de iniciativa e de organização empresarial (art.º 80.º), o direito ao bom nome e reputação e à reserva da vida privada (art.º 26.º), o direito à inviolabilidade do domicílio ou da correspondência (art.º 34.º), a liberdade de exercício de profissão (art.º 47.º), etc.”. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do fisco)*, disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/61950/1/AT%20odiosa.pdf>, consultado em 23/12/2021.

<sup>410</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do fisco)*, disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/61950/1/AT%20odiosa.pdf>, consultado em 23/12/2021.

direitos fundamentais que procuram a sua tutela – que os sistemas inteligentes ao serviço da administração irão comportar a sua atuação, segundo as carências do sistema fiscal em que se integra. Ou seja, o interesse público e a busca pela eficiência administrativa mostram aqui, a sua proeminência positiva quando legitimam o acesso aos dados pessoais dos obrigados tributários. Contudo, não podemos deixar de convocar que o carácter eminentemente hostil com que se apresenta este contexto, deve servir também, como limite na impossibilidade de restrição total dos direitos constitucionais imanentes à tutela dos dados pessoais.

Num plano concreto-aplicativo veja-se que muitos dos procedimentos que são recortados pelo tecido normativo que adotam sistemas de inteligência artificial, efetivam-se como atos impositivos concretos que encerram em si, um alto grau de intrusão na esfera jurídica dos seus destinatários. Falamos de imposições jurídicas que vão desde o simples pedido de intercâmbio de informação tributária<sup>411</sup>, à imposição de verdadeiras declarações pelos contribuintes ou por terceiros<sup>412</sup> até ao ato de levantamento de sigilo bancário para acesso a informações bancárias que podem demonstrar interesse para efeitos de apuramento da situação contributiva<sup>413</sup>. Daí que se estabeleçam limites e medidas que sejam coerentes e razoáveis num panorama jurídico, em que o interesse público e a procura pela eficiência contendem, fortemente, com os bens jurídicos merecedores de tutela<sup>414</sup>. Se é certo que, a adoção da inteligência artificial, no domínio da aplicação das normas fiscais, é até desejada para a concretização destes interesses, deve-se assumir como premissa que, a mesma não é conseguida sem a restrição dos direitos fundamentais dos contribuintes, pois veja-se que, por exemplo, a criação de um perfil sobre o contribuinte para um melhor serviço público personalizado carece de um grande volume de dados pessoais sobre o mesmo, sendo estes

---

<sup>411</sup> Artigo 26.º da Convenção Modelo da OCDE e que serviu de base a um grande conjunto de convenções em matéria de dupla tributação a que o Estado português está adstrito; procedimento de intercâmbio de informação tributária regulado no Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio. Também para interesse na presente investigação, as medidas de intercâmbio de informação automática previstas no artigo 6.º n.º 3 do Decreto-Lei n.º 61/2013, de 10 de maio, ou no artigo 63.º-A n.º 1 da Lei Geral Tributária.

<sup>412</sup> Artigo 31.º n.º 2 da Lei Geral Tributária.

<sup>413</sup> Artigo 63.º-B da Lei Geral Tributária e artigo 146.º-A do Código do Procedimento e Processo Tributário.

<sup>414</sup> Comunicação, “Construir o futuro digital da Europa (COM(2020) 66 final)”; Relatório sobre as implicações em matéria de segurança e responsabilidade decorrentes da inteligência artificial, a Internet das coisas e da robótica (COM(2020) 64 final); Livro Branco sobre a inteligência artificial – Uma abordagem europeia virada para a excelência e a confiança (COM (2020) 65 final); Carta Europeia de Ética sobre Uso da Inteligência Artificial em Sistemas Judiciais e seu Ambiente.

conseguidos, por via impositiva normativa de acesso aos mesmos pela administração inteligente.

Deste modo, em ambas as situações apresentadas, importa salientar que o arsenal de atuações legitimadas à administração *inteligente*, e que são recortadas mediante a capitania do interesse financeiro do Estado, estão vinculadas segundo o invólucro normativista previsto através de um conjunto normativo coerente e razoável, num plano de equilíbrio e de compromisso por ambos os interesses contrapostos, não se materializando em prerrogativas voluntárias ou discricionárias da administração. Assim, toda a adoção de sistemas de inteligência artificial aplicados ao domínio de gestão do sistema fiscal deve obediência aos imperativos do Estado de Direito, designadamente, a subordinação à lei, de proporcionalidade, ou de respeito pela adequação e necessidade destas medidas que podem encarar-se como restritivas de direitos. É nesta restrição que se invoca os subprincípios de adequação, necessidade e proporcionalidade, os quais, erguem-se como primados de exigência da norma jurídica restritiva de direitos dos contribuintes e que funcionam como um verdadeiro limite na adoção destes instrumentos inteligentes, designadamente, na sua perspetivação funcional de necessidade de dados pessoais. Por isso, a primazia por um conceito de eficiência não legitima, só por si, a adoção plena de instrumentos automatizados, devendo a sua adoção ser mitigada e equilibrada, ainda que em prejuízo da eficiência administrativa.



## CAPÍTULO II

### OS PROBLEMAS DERIVADOS DOS DADOS PESSOAIS ENQUANTO LIMITES FUNCIONAIS NA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ARTIFICIALMENTE "INTELIGENTE"

#### 1. O direito fundamental à reserva da vida privada e à autodeterminação informativa dos obrigados tributários

##### 1.1. Enquadramento normativo

A *pós-modernidade* desenvolvida segundo um modelo de sociedade e economia digital, traz consigo agregada a problemática corrente do controlo sobre os dados pessoais e sobre a sua transmissibilidade em grande escala, a qual gera novos perigos que carecem de respostas urgentes e assertivas.

Esta problemática é também evidenciada na relação estabelecida entre o credor tributário e os contribuintes, pois estes, cada vez mais, estão obrigados a transmitir um grande volume de informação e dados pessoais, impondo-se, inclusive, a comunicação de informações sobre terceiros. Daí que possamos afirmar que a rutura entre a posição, tendencialmente, paritária dos “contribuintes e do Estado”, projeta-se através da restrição acentuada de alguns direitos fundamentais sacralizados pelo Direito, pois a concretização do interesse público (através da instrumentalização da figura do imposto) pressupõe, designadamente, a cobrança das receitas financeiras necessárias à sua realização. Por seu lado, esta cobrança exige a recolha, o tratamento, o armazenamento e utilização dos dados pessoais dos sujeitos passivos,



estabelecendo um verdadeiro nexo de necessidade para cumprimento dos desideratos de supervisão e confirmação dos atos praticados pelos privados<sup>415</sup>.

Enuncia-se um conflito já referido, pois da premissa apresentada resulta, desde logo, que a arrecadação da receita fiscal contende com o direito à autodeterminação informativa dos contribuintes<sup>416 417</sup>. Por isso, o acesso aos dados pessoais dos contribuintes, por parte da Administração Tributária artificialmente "inteligente", contende com o direito fundamental à autodeterminação informativa dos sujeitos passivos, pelo que, a associação de necessidade daqueles tem de ser convocada, face aos limites que resultam dos direitos e garantias em matéria dos dados pessoais<sup>418</sup>.

---

<sup>415</sup> Simplesmente, a ação da administração *inteligente* é, também, de observação e revelação das realidades com projeção tributária, pelo que, exige-se que o cumprimento da função de prossecução do interesse público seja, primeiramente, a do exercício de uma ação de controlo exato, o que pressupõe o controlo, em harmonia, entre a lei tributária e a realidade verificada, apenas sendo esta possível através do acesso aos dados e informações dos obrigados tributários. Ainda que numa administração "mais clássica", Cfr. VITOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, 2002, pp.654 e seguintes.

<sup>416</sup> “*Los obligados tributarios tienen que darse cuenta de que se ha producido una ampliación de lo que ha de entenderse por contribución al sostenimiento del gasto público; por tal no sólo se concibe la entrega de la prestación pecuniaria, sino también la colaboración directa del administrado-contribuyente con los órganos de la Administración proporcionando datos e informes con relevancia tributaria e incluso llevando a cabo actividades otrora atribuidas en exclusiva a aquéllos*”. CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ, ISAAC MERINO JARA, “El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria”, *in Anuario de la Facultad de Derecho*, 1988, pp. 149 e seguintes; HUGO FLORES DA SILVA, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 2014; JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, *A Quantificação da Obrigação Tributária*, Centro de Estudos Fiscais, 1995.

<sup>417</sup> O direito à autodeterminação informativa consagra ao seu titular, a faculdade de decidir quais os dados que podem ser tratados e como o podem ser, bem como o seu acesso por terceiros; em segundo lugar, o fundamento jurídico que sustenta o direito à *autodeterminação informativa* resulta do livre desenvolvimento da personalidade; em terceiro lugar, este direito apenas pode ser efetivamente concretizado quando seja atribuído ao titular dos dados, a faculdade de controlar os dados pessoais cedidos, na medida em que seja permitido ao seu titular corrigi-los, cancelá-los, ou mesmo ceder novos dados. JURGEN SCHWABE, *Fünfzig Jahre Des Deutschen Bundesverfassungsgerichts Rechtswissenschaft*, Konrad-Adenauer-Stiftung E. V., Berlim, 2005, trad. port. de Beatriz Hennig, Leonardo Martins, Mariana Bigelli de Carvalho, Tereza Maria de Castro e Vivianne Geraldês Ferreira, *Cinquenta Anos de Jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal Alemão*, Fundación Konrad-Adenauer, Oficina Uruguay, Montevideo, 2005, p.237; JOSÉ ORTIZ LIÑÁN, *Derecho y Garantías del Contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales*, Editorial Camares, Granada, 2003, p.3; ALBERTO ANGULO CASCÁN, *La Administración fiscal electrónica*, Marcial Pons, Madrid, 2004, p.100. Recentemente, e no mesmo sentido, também Tribunal Constitucional Português afirmou que “*por autodeterminação informativa poderá entender-se o direito de subtrair ao conhecimento público factos e comportamentos reveladores do modo de ser do sujeito na condução da sua vida privada. Compete a cada um decidir livremente quando e de que modo pode ser captada e posta a circular informação respeitante à sua vida privada e familiar*”. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 442/2007, de 11 de setembro, disponível em <https://info.portaldasfinancas.gov.pt>, consultado a última vez em 03/12/2021.

<sup>418</sup> Foi na sentença de 1983 que, o *Bundesverfassungsgericht (BVerfG)* teve oportunidade de conhecer sobre a Lei do Censo, sendo reconhecido pelo Tribunal Constitucional Federal Alemão, o direito fundamental inerente à personalidade, o qual encontrava ancora normativa na Lei Fundamental Alemã, no artigo 2.º parágrafo 1 da *Grundgesetz*, consagrando que “*a autodeterminação individual pressupõe, porém – mesmo sob as condições da moderna tecnologia de processamento de informação –, que ao indivíduo está*

Veja-se que o direito fundamental à autodeterminação informativa, encontra-se consagrado no sistema constitucional português e na ordem jurídica europeia e internacional, constituindo um dos principais pilares jurídicos modernos. Como resulta do artigo 12.º da Declaração Universal dos Direitos Humanos, “ninguém sofrerá intromissões arbitrarias na sua vida privada, na sua vida familiar, no seu domicílio ou na sua correspondência, nem ataques à sua honra e reputação”. Também o Pacto Internacional relativo aos Direitos Civis e Políticos<sup>419</sup>, a Convenção Europeia dos Direitos Humanos<sup>420</sup> e a Declaração Universal dos Direitos Humanos<sup>421</sup>, apontam no mesmo sentido. Já num domínio mais concreto e especializado, a Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia<sup>422</sup> dispõe no seu artigo 8.º, n.º 1, que “todas as pessoas têm direito à protecção dos dados de carácter pessoal que lhes digam respeito”, acrescentando o n.º 2 que “esses dados devem ser objeto de um tratamento leal,

---

garantida a liberdade de decisão sobre as ações a serem procedidas ou omitidas e, inclusive, a possibilidade de se comportar, realmente, conforme tal decisão”, acrescentado ainda o mesmo tribunal que “o livre desenvolvimento da personalidade pressupõe, sob as modernas condições do processamento de dados, a proteção do indivíduo contra levantamento, armazenagem, uso e transmissão irrestritos de seus dados pessoais”. Sentença do Bundesverfassungsgericht, Proc. n.º BvR 209, 269, 362, 420, 440, 484/83, de 15 de dezembro de 1983, disponível em [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/1983/12/rs19831215\\_1bvr020983.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/1983/12/rs19831215_1bvr020983.html), consultado em 01/12/2021. Em termos análogos, o Tribunal Constitucional Português já teve ocasião de se pronunciar sobre o teor desta questão, tendo afirmado que [p]or autodeterminação informativa poderá entender-se o direito de subtrair ao conhecimento público factos e comportamentos reveladores do modo de ser do sujeito na condução da sua vida privada. Compete a cada um decidir livremente quando e de que modo pode ser captada e posta a circular informação respeitante à sua vida privada e familiar”. Acórdão n.º 442/2007 do Tribunal Constitucional, Processo n.º 915/2007, disponível em <https://dre.pt/dre/detalhe/acordao/442-2007-640158>, consultado em 01/12/2021.

<sup>419</sup> “Ninguém será objecto de ingerências arbitrarias ou ilegais na sua vida privada, na sua família, no seu domicílio ou na sua correspondência, nem de ataques ilegais à sua honra e reputação. Toda a pessoa tem direito a protecção da lei contra essas ingerências ou esses ataques” (cfr. artigo 17.º do Pacto Internacional relativo aos Direitos Civis e Políticos).

<sup>420</sup> “1- Qualquer pessoa tem direito ao respeito da sua vida privada e familiar, do seu domicílio e da sua correspondência; 2- Não pode haver ingerência da autoridade pública no exercício deste direito senão quando esta ingerência estiver prevista na lei e constituir uma providência que, numa sociedade democrática, seja necessária para a segurança nacional, para a segurança pública, para o bem estar económico do país, a defesa da ordem e a prevenção das infracções penais, a protecção da saúde ou da moral, ou a protecção dos direitos e das liberdades de terceiros” (cfr. artigo 8.º da Convenção Europeia dos Direitos Humanos).

<sup>421</sup> “Ninguém sofrerá intromissões arbitrarias na sua vida privada, na sua família, no seu domicílio ou na sua correspondência, nem ataques à sua honra e reputação. Contra tais intromissões ou ataques toda a pessoa tem direito a protecção da lei” (cfr. artigo 12.º da Declaração Universal dos Direitos Humanos).

<sup>422</sup> Identificando as vicissitudes do direito à protecção dos dados pessoais na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, Cfr. CARLOS RUIZ MIGUEL. “El derecho a la protección de los datos personales en la carta de derechos fundamentales de la Union Europea”, in *La Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea: una perspectiva pluridisciplinar*, Fundación Rei Afonso Henriques, 2003, disponível em <http://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/635290.pdf>, consultado a última vez em 07/10/2021.

*para fins específicos e com o consentimento da pessoa interessada ou com outro fundamento legítimo previsto por lei*”, enunciando o artigo 16.º, n.º 1, do Tratado de Funcionamento da União Europeia que “*todas as pessoas têm direito à proteção dos dados de carácter pessoal que lhes digam respeito*”. No mesmo sentido, a Convenção 108 do Conselho da Europa - a qual, pode ser considerada um instrumento normativo pioneiro em matéria de proteção de dados pessoais – consagra um conjunto alargado de direitos e deveres que têm como principal desiderato a tutela dos dados de carácter pessoal.

No domínio do direito interno, a Constituição da República Portuguesa de 1976, não ficou à margem deste movimento dogmático, no que concerne à preocupação sob a proteção ou tutela dos dados pessoais<sup>423</sup> e, por isso, consagrou-se de forma originária o direito à autodeterminação informativa, buscando a tutela do que, inicialmente, era considerado como “dados mecanográficos”. Este direito fundamental resulta do preceituado no artigo 35.º da Constituição da República Portuguesa, compreendendo duas finalidades essenciais: uma finalidade *concretual*; e uma finalidade *normativa e prescritiva*.

A natureza originária de todos os preceitos enunciados, determinou, contudo, a necessidade de desenvolvimento concreto deste direito fundamental. Por isso, o primeiro impulso legislativo em matéria de tutela de dados pessoais, foi dado pela Lei n.º 10/91, de 29 de Abril, a qual aprovou a primeira Lei de Proteção de Dados Pessoais, na sequência de uma polémica decisão do Tribunal Constitucional<sup>424</sup>. Sucessivamente, foi esta revogada, sendo o seu desenvolvimento conseguido através da disciplina inscrita na Diretiva 95/46/CE, a qual, consagrou um conjunto de normas que os Estados-membros deveriam transpor no ordenamento jurídico interno, assegurando as liberdades e os direitos fundamentais dos

---

<sup>423</sup> O direito à privacidade, *the right of privacy*, tem o seu vetor ontológico nos Estados Unidos da América, pela mão da doutrina de SAMUEL WARREN e LOUIS BRANDEIS. Estes autores publicaram um estudo científico, na prestigiada revista *Harvard Law Review*, no ano de 1890, fazendo um estudo profundo sobre o *direito a ser deixado sozinho (right of the individual to be let alone)*. A importância deste estudo trouxe que os seus desenvolvimentos posteriores serviram para instituir um conjunto variado de direitos cuja base ontológica era precisamente este direito a ser deixado sozinho, designadamente o direito à reserva da vida privada, da intimidade e da privacidade. SAMUEL WARREN, LOUIS BRANDEIS, "The Right of Privacy", in *Harvard Law Review* - Vol.IV, December, n.º5, 1890, disponível em <https://www.cs.cornell.edu/~shmat/courses/cs5436/warren-brandeis.pdf>, consultado a última vez em 01/12/2021.

<sup>424</sup> O Acórdão n.º 182/89 de 01/02/1989, proferido no âmbito do processo n.º 87-0298, veio declarar “a inconstitucionalidade por omissão da medida legislativa prevista no n.º 4 do artigo 35.º da Constituição, necessária para tornar exequível a garantia constante do n.º 2 do mesmo artigo”. CATARINA SARMENTO E CASTRO, *Direito da Informática, Privacidade e Danos Pessoais*, Coimbra, Almedina, 2005, p.32.

sujeitos nesta matéria tão sensível como é a proteção dos dados pessoais<sup>425</sup>. Mais recentemente, foi esta, também, revogada, estabelecendo-se como instrumento normativo que determina a tutela dos dados pessoais das pessoas singulares, o Regulamento Geral de Proteção de Dados Pessoais.

Dito isto, será através deste novo quadro normativo, de carácter geral e tendencialmente uniforme entre os Estados-Membros, que se procurará o estabelecimento de um conjunto de regras que delimitam o tratamento dos dados pessoais, impondo um conjunto de direitos e obrigações que procuram a ansiada tutela do bem jurídico sacralizado através do direito fundamental à autodeterminação informativa. Através do Regulamento Geral de Proteção de Dados, devemos encontrar uma base concreta de utilização da inteligência artificial, recuperando pontos que permitam a sua aplicabilidade à mesma, designadamente quando os sistemas inteligentes utilizem os dados pessoais dos contribuintes, pois será nestes que encontramos o nexo de regulação e de aplicação deste instrumento normativo.

## **1.2. A exigência de instrumentos de tutela dos dados pessoais das pessoas coletivas enquanto obrigados tributários**

Os direitos dos contribuintes densificam-se mediante a estruturação axiológica imposta por um sistema jurídico unitário e coerente, que se projeta na delimitação da atividade concreta da administração, exigindo-se, paralelamente, a dispensa de meios concretos que permitam a salvaguarda dos valores e bens jurídicos considerados essenciais para a vida em comunidade. O compromisso entre as novas tecnologias, o tratamento automatizado dos dados pessoais pela inteligência artificial e a digitalização da própria relação jurídica tributária exige um ajuste sério e sólido que permita a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes.

---

<sup>425</sup> Artigo 1.º, n.º1, da Diretiva 95/46/CE : “1 - Os Estados-membros assegurarão, em conformidade com a presente diretiva, a protecção das liberdades e dos direitos fundamentais das pessoas singulares, nomeadamente do direito à vida privada, no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais”.

Todavia, uma questão prévia que perpassa a tutela dos dados pessoais dos contribuintes, encontra-se na (não) aplicabilidade que o direito à autodeterminação informativa apresenta, quanto aos dados e informações das pessoas coletivas. É que, não podemos esquecer que estes sujeitos de direito, apresentam-se como relevantes para efeitos das normas *justributárias*. Por isso, *será que o direito à autodeterminação informativa será aplicável, para efeitos de tutela dos dados pessoais das pessoas coletivas e demais entes obrigados ao pagamento dos vários tributos?*

A resposta a esta questão, não pode deixar de fazer referência ao conceito de “*contribuintes*” (ou *sujeitos passivos*), enquanto sujeitos nucleares e matriciais da relação jurídica tributária<sup>426</sup>. Determina-se que o conceito de *contribuintes* compreenda aqueles sujeitos ao qual o Direito Tributário dispensa relevância jurídica, podendo assim integrar o arquétipo de relação jurídica tributária e despendendo os direitos e deveres, normativamente, delimitados. Neste sentido, o sistema jurídico tributário atual não pode deixar de compreender e de enquadrar, materialmente, as pessoas coletivas e outros entes desprovidos de personalidade jurídica, como sujeitos adstritos ao dever de pagar impostos, resultando na premissa já aludida e que deriva do dever ético e moral proveniente da ordem natural demonstrada segundo uma lógica de solidariedade equitativa nos encargos da vida em sociedade.

O postulado de juridicidade aludido deve servir de farol matricial para compreender que, este desenvolvimento axiológico ampara-se no conceito de personalidade tributária, o qual é definido pelo próprio legislador como sendo “*a suscetibilidade de ser sujeito de relações jurídicas tributárias*” (cfr. artigo 15.º, da Lei Geral Tributária). Esta personalidade tributária compreende, no seu invólucro interno, uma verdadeira projeção que se desenvolve mediante uma aceção ativa (sujeito ativo) e uma aceção passiva (sujeito passivo), pelo que é por via da instituição desta personalidade, que se afere o polo correspondente dos sujeitos na relação jurídica tributária em desenvolvimento<sup>427</sup>. Como referem JOAQUIM FREITAS DA ROCHA e HUGO FLORES DA SILVA<sup>428</sup>, “*a personalidade é um conceito recortado de modo suficientemente*

---

<sup>426</sup> VITOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, 2002, pp. 87 e seguintes.

<sup>427</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, HUGO FLORES DA SILVA, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, 2017, p.62.

<sup>428</sup> *Idem, Ibidem.*

*amplo para nele ver abrangidos diversos tipos de sujeitos, consoante os tributos em questão: pessoas singulares, pessoas coletivas, pessoas nacionais, pessoas estrangeiras, pessoas residentes, pessoas não residentes, pessoas maiores, pessoas menores, etc.”*. Deste modo, o recorte subjetivo que deve ser feito compreende uma amplitude que não pode desconsiderar as pessoas coletivas enquanto sujeitos adstritos ao pagamento de impostos e, conseqüentemente, como integrando qualquer relação jurídica tributária. Ou seja, assume-se já uma premissa que resulta inelutável e que se expressa, no facto das pessoas coletivas compreenderem o conceito de “*contribuintes*” da relação jurídica tributária, pressupondo assim, a sua integração nesta e, conseqüentemente, a sua adstrição aos mesmos direitos e deveres que se desenvolvem no âmbito desta. Daí que se deva entender que o conceito “sujeitos passivos”, “contribuintes” ou “obrigados tributários”, deva ser concebido em sentido amplo, podendo integrar no seu arquétipo concetual tanto as pessoas singulares, as pessoas coletivas, os entes de direito, patrimónios autónomos, etc.<sup>429</sup>.

Compreende-se, assim, que os mesmos se encontrem igualmente adstritos aos deveres de colaboração e de cessão dos dados pessoais que lhe digam respeito e que, portanto, não possam estes também ser desconsiderados na tutela deste bem jurídico cuja intervenção do Direito se afere como, dogmaticamente, necessário perante quadro de igualdade e de respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos destes. Deste modo, se as pessoas coletivas e demais entes de direito estão adstritos igualmente ao dever de pagar impostos, não poderá o Direito desconsiderar perante uma situação idêntica a tutela dos seus dados pessoais, sob pena de violação profunda do princípio da igualdade e conseqüente assimetria causada na ordem jurídica tributária, a que acresce a disrupção de todo o sistema jurídico-tributário. Deste modo, enquanto consideração axiológica, resulta inegável a necessidade de tutela dos dados pessoais de todos os contribuintes, incluindo as pessoas coletivas e demais entes desprovidos de personalidade jurídica.

Contudo, num plano concreto, a extensão subjetiva da proteção dos dados pessoais às pessoas coletivas e demais entes providos de personalidade tributária acabou por ser rejeitada, liminarmente, pelo atual Regulamento Geral de Proteção de Dados, excluindo-a do seu âmbito

---

<sup>429</sup> PEDRO SOARES MARTINEZ, *Manual de Direito Fiscal*, 10ª Edição, Coimbra, Almedina, 2003, p. 216.

de aplicação. Veja-se que o disposto no n.º 1 do artigo 1.º, é expresso e inequívoco, pelo que não será admissível, diretamente, a sua aplicabilidade neste contexto.

Com o devido respeito, não podemos deixar de assumir uma posição profundamente crítica quanto à posição adotada pelo legislador ordinário (incluindo o próprio legislador fiscal que omitiu esta necessidade), pois a inaplicabilidade daquele diploma normativo para efeitos de tutela das pessoas coletivas ou entes providos de personalidade tributária passiva é expressa e inequívoca. O postulado constitucional que legitima a administração no acesso aos seus dados, exige, conseqüentemente, medidas de tutela sobre os dados e informações destes contribuintes. Por isso, somos em crer que deveria ser adotada uma solução análoga à consagrada no ordenamento jurídico alemão, o qual estendeu a tutela dos dados pessoais destes contribuintes à regulamentação consagrada no Regulamento Geral de Proteção de Dados Pessoais<sup>430</sup>. Tal solução comportaria um regime jurídico completo e que, como veremos, permitiria eliminar as assimetrias causadas pelo afastamento normativo consagrado legislador ordinário.

Ora, não sendo possível tal extensão normativa, a solução que nos parece de adotar, pressupõe a convocação de outros direitos atribuídos a estas pessoas jurídicas, e que possam ser aplicadas em termos análogos ao conteúdo axiológico pretendido com o direito à autodeterminação informativa. Por isso, e embora não seja admissível o recurso ao regime

---

<sup>430</sup> No *âmbito subjetivo* deve-se, contudo, mencionar a consideração assertiva e coerente adotada pelo legislador alemão, o qual procurou estender a tutela dos dados pessoais dos obrigados tributários, a várias entidades e pessoas que não estão expressamente abrangidas pelo regime jurídico base de tutela dos dados pessoais, pois apesar de o Regulamento Geral de Proteção de Dados se aplicar unicamente a pessoas singulares - na aceção dada pelo seu artigo 1.º n.º 1 -, acaba o legislador alemão por estender esta tutela a pessoas singulares (ainda que já tenham falecido e, portanto, cessada a personalidade jurídica), pessoas coletivas, associações, ainda que irregulares, e patrimónios autónomos, conforme positivado no §2a n.º5 da *Abgabenordnung*. Deve-se referir que, não apenas as pessoas singulares são titulares de dados pessoais relevantes para efeitos fiscais, pois, também, as pessoas coletivas ou patrimónios autónomos também tem interesse em que as suas informações e os seus dados não sejam revelados a terceiros, pelo que se torna completamente assertivo a extensão do âmbito subjetivo a estes sujeitos que, no âmbito do Direito Tributário, acabam por também ceder informações que merecem uma tutela e confiança. Como refere ROMAN SEER, “*felizmente o § 2a, par. 5, n. 2, da AO amplia, em seguida, o âmbito de aplicação do RGPD para o nível nacional, abrangendo, entre outros, as corporações, as associações com ou sem capacidade jurídica e as universalidades de bens. Todavia, tal dispositivo não esclarece se a partir de agora há um direito autónomo de proteção de dados fiscais, o qual impõe a aplicação do RGPD em conjunto com a Ao apenas sobre os impostos abarcados pelas normas da UE (por exemplo, o imposto sobre o consumo e o imposto sobre o valor agregado) ou se sobre todos os impostos (ainda que de natureza puramente nacional). o legislador histórico alemão e a administração tributária assumem, como é óbvio, uma ampla e abrangente aplicação do RGPD a todos os tributos*”. ROMAN SEER, “Proteção de dados e tributação na Alemanha: repercussões do Regulamento Geral sobre Proteção de Dados”, in *Revista Jurídica da Presidência*, Vol. 22, n.º 126, Fev./Maio, 2020 pp.30-31, disponível em <http://dx.doi.org/10.20499/2236-3645.RJP2020v22e126-2128>, consultado em 09/10/2021.

jurídico de tutela dos dados pessoais das pessoas singulares, tal não significa que os direitos e interesses legalmente protegidos destes contribuintes se mostrem desprovidos de garantias por parte do legislador, pois num quadro de Estado de Direito tal entendimento não será, minimamente, admissível, uma vez que os dados e informações destes contribuintes constituem um bem jurídico merecedor de tutela. Deste modo, e perante a compreensão dogmática aludida, deve-se promover esta tutela por via de outros princípios jurídicos e outros direitos, designadamente, pela assunção de direitos de personalidade que as próprias pessoas coletivas são titulares e cuja integração já é compreendida pela jurisprudência<sup>431</sup>.

Neste sentido, mostra-se de todo relevante a convocação das doudas considerações proferidas pelo Tribunal Europeu dos Direitos Humanos, o qual tem vindo a reconhecer a proteção das pessoas coletivas, designadamente, por via do direito à vida privada e familiar (artigo 8.º da Convenção Europeia dos Direitos Humanos). Note-se que, nesta perspetiva, é reconhecido não apenas o direito à sua privacidade *estrito sensu*, mas sim a limitação dos Estados em não extravasarem certos limites que possam ser contrários ao aludido direito, designadamente, a proteção contra violações de domicílio, proteção contra consultas de correspondência e a busca e apreensão de dados informáticos<sup>432</sup>.

Assim, a tutela dos dados pessoais deve ser concretizada, no caso das pessoas coletivas, por via dos direitos de personalidade, que são admitidos enquanto postulados de tutela daqueles e que face à sua natureza lhe são aplicáveis. Falamos de direitos como o direito ao bom nome comercial e o direito à privacidade empresarial, que abrange, pelo menos, o sigilo da correspondência, as particularidades de organização e de funcionamento e o *know-how* de uma entidade coletiva. Admitindo-se, como se disse, um claro retrocesso da regulamentação feita pelo Regulamento Geral de Proteção de Dados, a tutela dos dados

---

<sup>431</sup> Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 09/07/2014, Proc. n.º 366/12, Relator Conselheiro João Bernardo; Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 12/09/2013, Proc. n.º 372/08.9, Relator Conselheiro Oliveira Vasconcelos; Acórdão do tribunal da Relação de Guimarães de 16/02/2017, Processo n.º 346/12.3, Relator Desembargador Hígina Castelo que afirma que “*as pessoas coletivas gozam da tutela de direitos de personalidade*”; Acórdão do tribunal da Relação de Lisboa de 08/05/2012, Proc. n.º 115/07.4, que afirma que “*as pessoas coletivas gozam dos direitos e estão sujeitas aos deveres compatíveis com a sua natureza, devendo-lhe ser reconhecidos alguns direitos especiais de personalidade*”.

<sup>432</sup> Decisão do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos de 16/03/2012, Apelação n.º 37971/97 (*Colas vs France*); Decisão do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos de 18/04/2013, Apelação n.º 26419/10 (*Saint-Paul Luxembourg S.A. vs Luxembourg*); Decisão do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos, de 14/03/2013, Apelação n.º 24117/08 (*Bernh Larsen vs Norway*); Decisão do Tribunal Europeu dos Direitos Humanos de 16/10/2007, Apelação n.º 74336/1 (*Wiese vs Austria*).



personais das pessoas coletivas, unicamente, pode ser conseguida por via da recondução dos direitos de personalidade, tanto numa perspetiva constitucional<sup>433</sup> (cfr. artigo 26.º da Constituição da República Portuguesa), como, e em especial, pela perspetiva civilística (cfr. artigo 70.º do Código Civil)<sup>434</sup>.

Por outro lado, o próprio dever de confidencialidade fiscal que se encontra ancorado no artigo 64.º da Lei Geral Tributária não pode deixar de compreender uma dimensão objetiva que impede o tratamento dos dados pessoais para fins distintos dos inicialmente previstos e em desconformidade com os limites legais previstos, bem como, restringe o acesso por terceiros aos dados que revelem a situação contributiva e tributária do seu titular. A própria atuação da Administração Tributária está condicionada ao princípio do Estado do Direito e ao princípio da legalidade, pelo que, impede-se as atuações contrárias à ordem jurídica e em clara violação pelos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos. Neste sentido, advogam PAMPLONA CORTE-REAL, BACELAR GOUVEIA e CARDOSO DA COSTA, que é “*de admitir que o princípio da confidencialidade fiscal possa abarcar dados fiscais expressivos da situação tributária de pessoas colectivas. Com efeito, o artigo 17.º, alínea d), do Código de Processo Tributário [actual artigo 64.º da LGT], não distingue entre pessoas singulares e pessoas colectivas e não se vislumbra razões para não se estender a protecção do sigilo fiscal aos entes colectivos, que não são senão criações artificiais do Direito, naturalmente integradas por indivíduos. E não parece que deva necessariamente circunscrever-se tal protecção apenas aos dados fiscais referentes a pessoas colectivas quando indicadores de aspectos pessoais relativos a pessoas singulares, tal como poderia pensar-se decorrer do recurso ao conceito de*

---

<sup>433</sup> Afirmam JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, que “*sendo um direito eminentemente pessoal, também não faz sentido, como se viu, estendê-lo às pessoas colectivas (art.12.º-2), com a possível excepção do n.º 1, com as devidas adaptações. De resto, o preceito tem a ver essencialmente com «dados pessoais» (n.ºs 2, 3, 4, 6 e 7), que não têm aplicação às pessoas colectivas. No entanto, o tratamento de dados respeitantes às pessoas colectivas também goza de protecção, ao abrigo de outros direitos fundamentais de que elas beneficiam (liberdade de associação, liberdade de empresa, direito de propriedade, etc.) e indiretamente por efeito da protecção dos dados pessoais das pessoas constantes dos bancos de dados das empresas*”. JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA *Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p.558.

<sup>434</sup> ANTÓNIO BARRETO MENEZES CORDEIRO, “Dados Pessoais: conceito, extensão e limites”, *in Working paper*, Centro de investigação de Direito Privado, Universidade de Lisboa, 2018, pp.10 e seguintes, disponível em <https://blook.pt/publications/publication/e38a9928dbce/>, consultado em 05/12/2021.

*dados pessoais constante da alínea a) do artigo 2.º da Lei n.º 10/91*<sup>435</sup>. Também o Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, no seu Parecer n.º 20/94, de 9 de Fevereiro, veio afirmar que “*dados relativos à situação tributária dos contribuintes, constante da alínea d) do artigo 17.º do Código de Processo Tributário, abrange, na sua previsão, quaisquer informações, quaisquer elementos informatizados ou não que reflitam de alguma forma a situação patrimonial dos sujeitos passivos da obrigação de imposto, sejam pessoas singulares, ou pessoas coletivas, comerciantes e não comerciantes*”<sup>436</sup>. No mesmo sentido, o Supremo Tribunal Administrativo teve ocasião de se pronunciar sobre este aspeto, afirmando que “*a consagração da regra do sigilo fiscal, constante do artigo 64.º da Lei Geral Tributária, corresponde, precisamente, à extensão e reconhecimento do direito à privacidade no âmbito da actividade tributária, estando por ele abrangidos os dados de natureza pessoal dos contribuintes (pessoa singular ou colectiva) e os dados expressivos da sua situação tributária*”<sup>437</sup>.

Deste modo, e sem prejuízo das críticas que nos possam ser apontadas, somos impelidos a afirmar que a tutela dos dados pessoais das pessoas coletivas afere-se dos vários princípios jurídicos que surgem na arrumação de tecido normativo vigente e que se desenvolvem enquanto alicerces do Estado de Direito, limitando a atividade estadual contra atuações desproporcionais e consideradas lesivas dos direitos fundamentais organizados na dimensão normativa vigente. Cabendo ao Estado um dever de reserva e de tutela dos bens e valores jurídicos relevantes para a sociedade, o resultado do postulado de tutela dos dados pessoais dos contribuintes é, também, abrangido pelo dever de sigilo fiscal, tal como se encontra plasmado no artigo 64.º da Lei Geral Tributária, pelo que, não pode deixar de se fazer referência a todos os sujeitos, relativamente aos quais, exista um vínculo intersubjetivo para com aquele, integrando, assim, as pessoas coletivas (e demais entes providos de

---

<sup>435</sup> PAMPLONA CORTE-REAL, BACELAR GOUVEIA, JOAQUIM PEDRO CARDOSO DA COSTA, “Breves reflexões em matéria de confidencialidade fiscal”, in *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 368, Boletim da Direcção-Geral das contribuições, 1992, pp.19 e seguintes

<sup>436</sup> Parecer n.º 20/94, de 9 de Fevereiro, do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 05/12/2021.

<sup>437</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 16/11/2011, processo n.º0838/11, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 05/02/2021.

personalidade tributária passiva) que estejam adstritas ao cumprimento de obrigações tributárias.

Deste modo, não poderia o legislador dispensar a tutela dos dados pessoais destes obrigados tributários, pelo que a informação cedida à Administração Tributária deve ser tutelada de forma análoga aos contribuintes singulares. Assim, a tutela dos dados pessoais das pessoas coletivas acaba por se compreender, inteiramente, por via dos princípios jurídicos e dos vários direitos que emergem da ordem jurídica, em regime análogo ao das pessoas singulares, salvo quanto ao regime jurídico vertido no Regulamento Geral de Proteção de Dados, atendendo às especificidades próprias vertidas nesse regime jurídico que não poderão ser aplicáveis às pessoas coletivas. Por isso, a tutela dos dados pessoais das pessoas coletivas decorre dos princípios jurídicos oriundos da ordem jurídica e que se caracterizam como verdadeiras diretrizes constitucionais que compreendem os verdadeiros limites à atuação estadual em matéria de aplicação das normas fiscais.

*Atento o exposto, torna-se necessário concluir que não poderá a ordem jurídica criar dois procedimentos e duas dogmáticas distintas em conformidade com a titularidade dos dados pessoais. Tal entendimento acabaria por contender, fortemente, com o princípio da igualdade vertido no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa, pelo que deverá ser estendido às pessoas coletivas todo o entendimento que será, exclusivamente, alusivo às pessoas singulares e ao regime jurídico feito em referência ao Regulamento Geral de Proteção de Dados, ainda que, com as devidas adaptações. Parece-nos ser de aplicar, analogicamente, o conteúdo normativo que não contenda com a natureza jurídica das pessoas coletivas, pelo que, em tudo que não lhe for contrário, deverá ser adotada uma leitura conjunta que permita uma tutela conjunta dos contribuintes (pessoas singulares, pessoas coletivas ou entes ou património autónomos dotados de personalidade tributária).*

*Com efeito, iremos abordar, unicamente, um regime de tutela específico alusivo a todos os contribuintes, pois, axiologicamente, não se pode entender um tratamento diferenciado e distinto em conformidade com os obrigados tributários. Assim, ainda que não seja juridicamente compreendido no âmbito material de aplicação às pessoas coletivas, somos a entender que a implementação da inteligência artificial e o tratamento dos dados pessoais das pessoas coletivas não pode ser diferenciado face ao das pessoas singulares, assumindo assim, uma posição indiferenciada que por motivos puramente dogmáticos e axiológicos não*

*pode compreender uma desigualdade funcional e material que origine graves assimetrias adjetivas e também substantivas. Cabendo ao legislador o dever-direito de postular as medidas garantísticas que não criem assimetrias e situações disruptivas do sistema jurídico-tributário, somos a sufragar que deve o legislador ordinário estender a tutela dos dados pessoais às pessoas coletivas e demais entidades análogas, que sejam relevantes para efeitos das normas jurídico-tributárias, procurando o efeito produzido pelo legislador alemão e que, expressamente, consagrou um regime jurídico que se apresenta coerente, unitário e coeso, perante uma desconpreensão unitária que, conseqüentemente, foi originada pelo afastamento expresso da aplicabilidade do Regulamento Geral de Proteção de Dados, ainda que apenas o fosse em matéria de fiscalidade e de aplicação das normas fiscais.*

### **1.3. Os direitos de controlo sobre os dados pessoais dos obrigados tributários**

A necessária consideração de um dever de contribuir para a vida em sociedade e, conseqüentemente, para a concretização dos interesses estaduais (nomeadamente, através da instrumentalização do imposto), pressupõe a legitimação do próprio Estado a atuar em conformidade, permitindo a restrição de alguns direitos fundamentais. Todavia, tal permissão, não comporta a atribuição ao crédito tributário de efeitos arrasadores para os direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, exigindo-se uma harmonização entre os vários interesses, quando colidentes com este dever de contribuir para a manutenção do sistema fiscal.

Este considerando, acabará por ser inteiramente aplicável na integração de sistemas inteligentes no domínio da gestão dos impostos, pois estes acabam por desenvolver importantes mecanismos que têm na sua génese funcional o acesso a um acervo informacional enorme, o que pressupõe um abalo profundo nos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, designadamente o próprio direito fundamental à autodeterminação informativa dos contribuintes<sup>438</sup>. Daí que tenhamos vindo a defender a

---

<sup>438</sup> JURGEN SCHWABE, *Fünfzig Jahre Des Deutschen Bundesverfassungsgerichts Rechtswissenschaft*, Konrad-Adenauer-Stiftung E. V., Berlin, 2005, trad. port. de Beatriz Hennig, Leonardo Martins, Mariana Bigelli de Carvalho, Tereza Maria de Castro e Vivianne

necessidade de harmonização entre ambos os interesses contrapostos, pois o direito fundamental à autodeterminação informativa dos contribuintes constitui um garante fulcral, quer para garantir o justo tratamento dos dados pessoais, quer para garantir a eficácia dos instrumentos para salvaguarda dos direitos sobre os mesmos.

Por via da aplicabilidade direta do Regulamento Geral de Proteção de Dados<sup>439</sup> - enquanto desenvolvimento normativo do direito fundamental à autodeterminação informativa -, encontramos importantes mecanismos de tutela dos dados pessoais dos contribuintes, designadamente através do poder de controlo sobre os mesmos. O estabelecimento de obrigações que impõem o desenvolvimento daquele direito fundamental obriga a entidade responsável pelo tratamento a que se informe os contribuintes sobre a existência e teor dos dados recolhidos (*dimensão informativa*), bem como a possibilidade de os contribuintes exercerem os seus direitos de acesso, oposição, retificação ou apagamento (*dimensão interventiva*)<sup>440</sup>.

Assim:

---

Geraldes Ferreira, *Cinquenta Anos de Jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal Alemão*, Fundación Konrad-Adenauer, Oficina Uruguay, Montevideo, 2005, p.237.

<sup>439</sup> A sua aplicabilidade resulta, por via do disposto nos artigos 2.º, alínea c) da Lei Geral Tributária, e 2.º do Código do Procedimento e Processo Tributário, enquanto direito subsidiário destes diplomas (que se apresentam inteiramente omissos quanto a estas matérias). Veja-se que, o artigo 4.º do Regulamento Geral de Proteção de Dados, acaba por definir o conceito de entidade pública, para efeitos do presente diploma, pelo que, nesta perspectiva e sem prejuízo das limitações impostas pelo artigo 23.º do mesmo diploma, *diremos que as entidades públicas estão abrangidas e sujeitas aos princípios e às obrigações relativas à proteção de dados pessoais*, facto que resulta identicamente do previsto no artigo 37.º, do citado regulamento.

<sup>440</sup> O apagamento dos dados pessoais em matéria tributária, assume uma grande importância para efeitos de aplicação na relação jurídica fiscal, nomeadamente quando contende com o prazo prescricional da obrigação tributária. Contudo, os ilícitos tributários podem assumir contornos temporais mais abrangentes, pelo que, após o decurso do prazo de prescrição da obrigação tributária ou do ilícito tributário, deixarão os dados pessoais de ser necessários, para efeitos de aplicação em matéria tributária, podendo (e devendo) os mesmos ser apagados. Como afirma ROMAN SEER, *“para fins de tributação, tem relevância a hipótese abrangida pela alínea a sobre os dados pessoais que não são mais necessários para a finalidade para a qual foram colhidos e, de algum modo, tratados. Entre eles estão os dados referentes a períodos de apuração que já prescreveram. Se a pretensão tributária não mais existe, falta uma justificativa para se continuar mantendo os dados. Mas quer, independentemente das exceções previstas para o tratamento não automatizado de dados (§ 32f, par. 2, Ao), aplicar as limitações do direito comunitário previstas no art. 17, par. 3, alínea b, do RGPD, haja vista que os dados foram conservados para exercício de funções de interesse público”*. ROMAN SEER, “Proteção de dados e tributação na Alemanha: repercussões do Regulamento Geral sobre Proteção de Dados”, in *Revista Jurídica da Presidência*, Vol. 22, n.º 126, Fev./Maio, 2020 p.38, disponível em <http://dx.doi.org/10.20499/2236-3645.RJP2020v22e126-2128>, consultado em 09/10/2021.

- i) A efetivação dos direitos de controlo sobre os dados pessoais objeto de tratamento pela Administração Tributária *inteligente* é conseguida por via de uma dimensão *informativa* ancorada nos artigos 13.º e 14.º, do Regulamento Geral de Proteção de Dados. Por via destes, impõe-se aos responsáveis pelo tratamento dos dados pessoais um verdadeiro dever de informação para com os obrigados tributários, desenvolvendo o primado da transparência da relação jurídica pública constituída (cfr. artigo 5.º, n.º1, alínea a) do Regulamento Geral de Proteção de Dados). Dentro deste complexo informativo, encontram-se obrigações de informar sobre a finalidade do tratamento, a identidade do responsável pelo tratamento dos dados pessoais, a duração da conservação destes (cfr. artigo 15.º do Regulamento Geral de Proteção de Dados), bem como a informação sobre a possibilidade de reclamação perante uma autoridade de controlo. Avança-se, assim, por uma exigência inerente ao princípio da clareza e determinabilidade e que se expressa na obrigação de publicidade administrativa que subjaz a própria atividade administrativa. Pretende-se que tal princípio seja interpretado segundo uma ótica de democratização da atividade administrativo-tributária, exigindo, por isso, uma publicidade que permita o escrutínio público da atividade da Administração Tributária, dispensando o desenvolvimento generalizado através da publicitação destas informações, por via de comunicações gerais disponibilizadas nas páginas de internet ou locais de estilo<sup>441</sup>.
- ii) Por outro lado, também a efetivação deste direito fundamental é conseguida segundo uma *dimensão interventiva*, a qual se projeta através da instituição de um conjunto de meios garantísticos como o direito à retificação, oposição e apagamento dos dados pessoais, os quais se desenvolvem enquanto corolário

---

<sup>441</sup> Poderá ser útil referir, de um modo breve, que tais medidas buscam a mitigação da posição superlativa do responsável pelo tratamento, procurando um equilíbrio e compromisso que dispense a perspectiva de fragilidade do titular dos dados pessoais. Apesar de o imposto se perfilhar como objeto de uma relação jurídica privilegiada - legitimando o acesso a um grande volume de dados pessoais -, não podemos deixar de afirmar que esta legitimidade deve ser proporcional aos desideratos prosseguidos. Impede-se que a posição passiva dos contribuintes se traduza numa posição de mera expectativa, esperando ingerências abusivas e desproporcionais por parte dos poderes estaduais.

do princípio da exatidão, da necessidade e da finalidade em matéria de tratamento dos dados pessoais. De acordo com o artigo 16.º, do Regulamento Geral de Proteção de Dados, o titular dos dados pessoais tem o direito a exigir que os dados pessoais sejam retificados se os mesmos forem incorretos ou estiverem incompletos, bem como o direito a que os mesmos sejam apagados (cfr. artigo 16.º, e artigo 17.º, n.º1 do Regulamento Geral de Proteção de Dados). Deste modo, quando esses dados já não correspondam à realidade que visam expressar devem os mesmos ser atualizados, estabelecendo uma correlação entre o tratamento dos dados pessoais exatos e corretos e o prejuízo que os dados pessoais obsoletos e desconformes com a realidade podem gerar<sup>442</sup>.

Por tudo o quanto precede, a linha de pensamento que se segue, assenta na aplicabilidade que os enunciados direitos de controlo têm na integração e utilização da inteligência artificial ao domínio da aplicação das normas fiscais. É que, constituindo os dados pessoais dos contribuintes a principal fonte de funcionamento da Administração Tributária *inteligente*, a gestão do sistema fiscal deve pressupor medidas compromissárias que respeitem a posição dos contribuintes, designadamente por via de poderes de controlo sobre os dados pessoais. Por isso, compreende-se que o direito à autodeterminação informativa se configure como um importante limite na implementação e utilização da inteligência artificial, pois a gestão do sistema fiscal assume objetivamente a necessidade imperativa dos dados pessoais dos obrigados tributários, já que, é por via destes que a inteligência artificial executa todos os atos necessários à aplicação das normas fiscais programadas no seu algoritmo<sup>443 444</sup>. Por via da

---

<sup>442</sup> Na Lei Geral Tributária, apesar de o legislador não ter consagrado um direito de retificação dos dados pessoais desatualizados, num âmbito geral, deixou esparso pela Lei Geral, o direito à retificação de dados pessoais dos contribuintes, sendo exemplo paradigmático deste direito à atualização dos dados pessoais, o direito ou como a Lei Geral Tributária, designa como “dever” de comunicar à Administração Tributária a alteração do domicílio fiscal, como decorre do prescrito no n.º5 do artigo 19.º do citado diploma legal.

<sup>443</sup> Denota-se que, o dever de sigilo fiscal insurge-se como um meio instrumental de tutela dos dados pessoais dos contribuintes, o qual tem como desiderato, a reserva e a confidencialidade de toda a informação recolhida e obtida pela Administração Tributária, impedindo que a mesma possa, subjetivamente, ser utilizada por terceiros, ou para, objetivamente, impedir a sua utilização para fins distintos dos inicialmente previstos, sendo esta finalidade para a qual o legislador legitimou a recolha dos dados pessoais e que fundamentou a permissão legal para a recolha e para o tratamento desses. Neste sentido, veja-se que a doutrina não tem poupado esforços na delimitação concetual do dever de confidencialidade, procurando demarcar em termos técnicos e jurídicos o que deve ser

tutela dos dados pessoais dos obrigados tributários - como um importante bem jurídico, assente em tendências pós-modernas - impõem-se medidas normativas conformadoras do sistema de gestão fiscal, e que obrigam a Administração Tributária artificialmente "inteligente" a conceder, ao titular dos dados, o controlo sobre os mesmos, mediante um arsenal garantístico coerente e sistémico, concretizando-se, assim, ideais de compromisso e equilíbrio.

#### 1.4. O princípio da proibição do excesso (ou princípio da proporcionalidade em sentido amplo)

Enquanto direito fundamental constitucionalmente consagrado<sup>445</sup>, o direito à autodeterminação informativa exige do Estado uma face de justiça, decorrente do poder que deve ser outorgado aos titulares dos dados pessoais e que resulta na capacidade legal destes terem um controlo sobre os mesmos, nomeadamente, o poder de reagir contra um tratamento ilícito, e poderes de correção. Por outro lado, exige-se um postulado dogmático que tem em

---

entendido por este dever. Nas doutas considerações de SALDANHA SANCHES, o dever de sigilo fiscal pode ser definido “*como a proibição que incide sobre os membros da Administração fiscal de darem conhecimento a terceiros da situação fiscal (e por isso patrimonial) dos sujeitos passivos*”. JOSÉ SALDANHA SANCHES, “Segredo Bancário, Segredo Fiscal: Uma Perspetiva Funcional”, *in Revista Fiscalidade n.º 21*, Instituto Superior de Gestão, Janeiro – Março de 2005, Lisboa, p.34. Já para JOSÉ CALDERÓN CARRERO, o dever de sigilo que impende sobre os agentes e funcionários da Administração Tributária, implica duas consequências jurídicas: *primo*, pressupõe a consagração da proteção dos dados pessoais que estejam na posse da Administração Tributária, não podendo, assim, ser revelados a terceiros, salvo os casos expressamente previstos na lei; *secundo* implica que os dados e informações que estão na posse da Administração Tributária não devem ser tratados, nem utilizados, para fins distintos daqueles para que foram recolhidos, como são aqui as finalidades exclusivamente tributárias e necessárias à gestão do sistema fiscal. JOSÉ CALDERÓN CARRERO, *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario, Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, 2009, p.171, disponível em <http://ruc.udc.es/bitstream/2183/11858/2/9788497454476.pdf>, e consultado a última vez em 08/10/2021

<sup>444</sup> Assim, veja-se que o legislador ordinário alemão veio consagrar verdadeiros arsenais garantísticos que concretizam este direito fundamental. Assim, o aditamento dos §§ 32a-32f à *Abgabenordnung* (AO), o qual foi feito pela *Gesetz zur Änderung des Bundesversorgungsgesetzes und anderer Vorschriften*, de 17 de julho 2017, procurou dar respostas às novas necessidades trazidas pelo novo Regulamento Geral de Proteção de Dados, o qual teve uma força esmagadora enquanto à pressão criada sobre o ordenamento jurídico para uma efetiva tutela dos dados pessoais dos obrigados tributários, procurando-se, assim, garantir a tutela destes por via de instrumentos diretos que comportem a forma como os mesmos devem ser tratados por parte dos órgãos administrativos tributários. ROMAN SEER, “Proteção de dados e tributação na Alemanha: repercussões do Regulamento Geral sobre Proteção de Dados”, *in Revista Jurídica da Presidência, Vol. 22, n.º 126, Fev./Maio, 2020* p.38, disponível em <http://dx.doi.org/10.20499/2236-3645.RJP2020v22e126-2128>, consultado em 09/10/2021.

<sup>445</sup> JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA *Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p.551.



conta a adoção de mecanismos que evitem ingerências ilícitas, que impede terceiros de atuarem em desconformidade.

Em direta contraposição, não podemos deixar de fazer referência ao dever fundamental de pagar impostos - ínsito no estatuído no n.º 1, do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa -, o qual se configura como um instrumento de promoção económica, de realização da justiça e de promoção social, na medida em que tem como desiderato, não só a arrecadação de receita para o Estado, mas também outras finalidades extrafiscais<sup>446</sup>. As exigências impostas pelo recorte normativo vigente, permitem-nos identificar, um dever geral pagar impostos, mas também um complexo objetivo de obrigações de colaboração acessórias à obrigação principal. Deste modo, o objeto da relação jurídica tributária é integrado por um complexo conjunto de obrigações que não, apenas, de índole contributiva, mas, também, declarativas, o que constitui o pressuposto jurídico-constitucional que legitima o Estado a ter acesso a um conjunto enorme de dados pessoais necessários, para efeitos de concretização do aludido desiderato financeiro<sup>447</sup>.

Isto dito, não se pode deixar de realçar que, as reflexões a considerar apresentam-se perante o conflito entre o dever fundamental de pagar impostos e o direito à reserva da vida privada e à autodeterminação informativa dos contribuintes. Por via das interferências estaduais poderá ser abolida a estabilidade dos direitos e interesses dos contribuintes, pelo que, deve-se identificar um critério que permita a subjugação destes (ainda que parcialmente), projetando-se segundo a concretização de um interesse superior da coletividade.

Ora, segundo uma perspetiva normativo-constitucional, a colisão direta entre o direito fundamental à autodeterminação informativa e o dever de pagar impostos, não pode ser resolvida mediante a convocação de uma norma que estabeleça uma hierarquização axiológica na ordem jurídico-constitucional. Por isso, a solução passa pela restrição parcial dos interesses contrapostos, cedendo um deles, para concretização daquele que se mostre mais relevante. Importa, assim, sob este ponto de vista, a imposição de normas restritivas que permitam a sua

---

<sup>446</sup> VITOR FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português. Volume I - Introdução ao estudo da realidade tributária, Teoria Geral do Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1984, pp.60 e seguintes;

<sup>447</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, HUGO FLORES DA SILVA, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Almedina, 2018, pp. 113 e seguintes.

harmonização segundo critérios de equilíbrio, justiça e sob compromisso de respeito entre ambos os bens e valores jurídicos a preservar<sup>448</sup>.

A determinação de quando uma norma restritiva é proporcional ou não, representa um processo analítico de alguma complexidade, daí que se convoque que a restrição destes direitos fundamentais, apenas pode ser conseguida segundo critérios de adequação<sup>449</sup>, necessidade<sup>450</sup> e proporcionalidade<sup>451</sup>, para efeitos de harmonização e equilíbrio que permite a ordenação sustentável de um sistema jurídico equitativo e que se desenvolve perante uma ordem bem hierarquizada. Como sustentam GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA<sup>452</sup>, esta harmonização passará por uma restrição que apenas poderá ser feita na medida adequada ao

---

<sup>448</sup> JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, *Os Direitos Fundamentais na Constituição de 1976*, 4.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2009, p.101.

<sup>449</sup> “O princípio da adequação traduz-se na idoneidade ou capacidade de a restrição realizar o fim que se invoca na lei. Para verificar se este requisito se encontra preenchido, podemos perguntar-nos o seguinte: ‘em geral, a restrição é adequada para atingir o fim?’. Usando como exemplo uma lei (o Código de Processo Penal) que preveja uma limitação ao direito à inviolabilidade do domicílio e da correspondência — a busca domiciliária — para garantir o interesse da investigação criminal (a apreensão de objetos que estejam relacionados com um crime ou detenção de uma pessoa quando estejam numa habitação), a questão que se coloca para aferir se esta restrição respeita o princípio da adequação é: ‘a busca domiciliária é uma medida adequada a garantir o interesse da investigação criminal?’. Neste caso, a resposta seria afirmativa e, portanto, pode considerar-se que a restrição é adequada a atingir o fim. Aqui, relacionamos a restrição com o objetivo que lhe deu origem”. BÁRBARA NAZARETH OLIVEIRA, CARLA DE MARCELINO GOMES RITA PÁSCOA DOS SANTOS, *Os Direitos Fundamentais em Timor-Leste: Teoria e Prática*, Coimbra, Coimbra Editora, 2015, p.338.

<sup>450</sup> “O segundo subprincípio a analisar é o princípio da necessidade. Não basta que a medida restritiva seja adequada a prosseguir o fim. É igualmente preciso que a mesma seja necessária, ou seja, não possa ser substituída por outra medida idónea menos onerosa, ou menos restritiva. A pergunta-chave que se deve fazer é, portanto: ‘Há outras medidas eficazes, porém menos onerosas — quer dizer que restringem menos o direito fundamental — que permitam atingir o mesmo fim (de proteção de outro direito ou interesse? (...) Deve notar-se que a comparação é sempre feita com outras medidas ou opções que também sejam adequadas para atingir o fim. Ou seja, em primeiro lugar, deve identificar-se outras medidas idóneas a prosseguir o fim e, num segundo momento, compará-las com a medida restritiva em análise para determinar se são mais ou menos onerosas do que esta. Se não houver outras medidas adequadas a atingir o fim, deve entender-se que a medida escolhida pelo legislador contida na lei restritiva é necessária”. BÁRBARA NAZARETH OLIVEIRA, CARLA DE MARCELINO GOMES RITA PÁSCOA DOS SANTOS, *Os Direitos Fundamentais em Timor-Leste: Teoria e Prática*, Coimbra, Coimbra Editora, 2015, p.337.

<sup>451</sup> “O terceiro subprincípio a analisar é o da proporcionalidade em sentido restrito ou a razoabilidade. Aqui, já não se trata de comparar a medida legislativa restritiva com outras medidas potenciais, mas antes de fazer uma ponderação ou um balanço entre o direito que é restringido e o bem constitucional que justifica a restrição. A pergunta-teste relativa a este subprincípio pode ser a seguinte: ‘os meios utilizados são proporcionais aos fins que pretendemos atingir (ou seja, é esta restrição proporcional ao fim)?”. BÁRBARA NAZARETH OLIVEIRA, CARLA DE MARCELINO GOMES RITA PÁSCOA DOS SANTOS, *Os Direitos Fundamentais em Timor-Leste: Teoria e Prática*, Coimbra, Coimbra Editora, 2015, p.337.

<sup>452</sup> JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA *Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p.392; JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, *Os Direitos Fundamentais na Constituição de 1976*, 4.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2009, p.267.

fim que se pretende atingir, tendo como desiderato a prossecução do interesse estadual quando seja, estritamente, necessário à manutenção do bem jurídico de interesse superior para a coletividade e feita na medida estritamente proporcional. Também a jurisprudência do *BVerfG* alemão acabou por expressamente sufragar esta tese, fundamentando-a na doutrina designada por “limite-do-limite” (*Schranken-Schranken*), ou seja, aquela assumida entre nós no artigo 18.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, em que a restrição deverá adequar-se aos meios necessários, adequados e proporcionais aos desideratos a prosseguir, impedindo restrições desproporcionais e lesivas a alguma das partes<sup>453</sup>.

Deste modo, o direito fundamental à autodeterminação informativa deve dispensar parte da sua tutela, cedendo assim, parcialmente, para efeitos de concretização do interesse financeiro estadual prosseguido pela via fiscal e sustentada através dos impostos<sup>454</sup>. Esta conclusão foi sustentada pelo Tribunal Constitucional Espanhol na sua decisão n.º 197/2003, de 16 de junho de 2003, afirmando que na existência de colisão de direitos e interesses contrapostos, em que o direito à reserva da vida íntima - ao ter como desiderato garantir o apartado da vida familiar e privada da vida das pessoas contra a ação de terceiros - não se afigura como ilimitado, podendo ser restringido em detrimento de outros preceitos constitucionais, como serão os que estipulam o dever de contribuir e de pagar impostos, com vista à manutenção de interesses de índole superior para a coletividade<sup>455</sup>. Deste modo, a restrição do direito fundamental à autodeterminação informativa e à reserva da vida privada

---

<sup>453</sup> Decisão do *BVerfG* 16 de janeiro de 1957-1 BvR 253/56, disponível em [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/1957/01/rs19570116\\_1bvr025356.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/1957/01/rs19570116_1bvr025356.html), consultado em 10/10/2021.

<sup>454</sup> Como referiu o *BVerfG*, na decisão de 13 de junho de 2007-1, BvR 1550-1503, e o Tribunal Constitucional Português, no Acórdão n.º 177/92, Processo n.º 313/91, existindo uma tensão evidente entre bens jurídicos constitucionalmente consagrados, a sua harmonização apenas será possível pela restrição parcial que procure como desiderato *mediato* o desenvolvimento daquele que se evoque mais importante para a sociedade. *BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 13. Juni 2007*, disponível em [https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2007/06/rs20070613\\_1bvr155003.html](https://www.bundesverfassungsgericht.de/SharedDocs/Entscheidungen/DE/2007/06/rs20070613_1bvr155003.html), consultado a última vez em 08/10/2021.

<sup>455</sup> “*En este sentido, la colisión entre el derecho fundamental a la intimidad personal y familiar (art. 18.1 CE) y el deber constitucional de contribuir a los gastos públicos (art. 31.1 CE) implica la inexistencia, frente a la Administración tributaria u otros poderes públicos, de un pretendido derecho absoluto e incondicionado a la reserva de los datos económicos del contribuyente con trascendencia tributaria o relevancia fiscal que haga inoperante el deber tributario que el art. 31.1 de la Constitución consagra, pues ello impediría una distribución equitativa del sostenimiento de los gastos públicos en cuanto bien constitucionalmente protegido*”. Sentencia Tribunal Constitucional n.º 212/2003 (Sala Segunda, Sección 3ª), de 30 de junio de 2003, disponível em <http://www.agpd.es> consultado a última vez em 17/11/2021.

acaba por ser legítima, segundo critérios de necessidade, adequação e proporcionalidade face aos desideratos prosseguidos pelo Estado na manutenção do sistema fiscal. Tal significa que, o Estado está legitimado no acesso aos dados pessoais que sejam relevantes para efeitos tributários, desde que sejam estritamente necessários para cumprimento dos desideratos de uma justa distribuição dos encargos fiscais. Consequentemente, isto obriga o Estado a adotar as medidas de segurança que permitam adequar esta cessão, num quadro de concretização do direito fundamental à autodeterminação informativa.

Entre nós, este entendimento tem sido defendido por TERESA COELHO<sup>456</sup>, a qual afirma que *“o respeito por este princípio [princípio da proporcionalidade] significa que o tratamento de dados pessoais deve ser adequado, pertinente e não excessivo relativamente às finalidades para que os dados são recolhidos. (...) Impõe-se, desta forma, o tratamento dos dados pertinentes e não excedentários em relação à finalidade para a qual são recolhidos, sendo a ratio da norma a do emprego dos dados pessoais aos casos em que seja indispensável para a consecução dos objetivos pretendidos, funcionando como ultima ratio, in extremis”*. Também, ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS e CLOTILDE CELORICO PALMA<sup>457</sup> afirmam que *“a ideia chave que perpassa todo o texto da lei é o princípio da proporcionalidade na recolha, tratamento, transmissão e troca de informações e na assistência mútua. A informação recolhida pela Administração Tributária é limitada aos dados relevantes para o exercício das suas funções”*.

Ora, perante um quadro de Estado de Direito a atuação estadual não deve (nem pode) fundamentar-se, unicamente, em critérios de interesse público para justificar a sua atuação restritiva de direitos, liberdades e garantias dos sujeitos. Assim, não será suscetível o redimensionamento que opere segundo uma implementação externa que comporte uma atuação lesiva por parte do Estado. Com efeito, é importante referir que o princípio da proporcionalidade e da menor oneração dos contribuintes insurge-se como uma importante

---

<sup>456</sup> TERESA ALEXANDRA COELHO MOREIRA, *Igualdade e não Discriminação*, Almedina, 2013 (interpolação nossa); JUAN MANUEL HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *Intimidad, tributos y protección de datos personales*, Barcelona, 2007, p.41, disponível em [http://www.indret.com/pdf/441\\_es\\_1.pdf](http://www.indret.com/pdf/441_es_1.pdf), consultado em 01/08/2021.

<sup>457</sup> CARLOS DOS SANTOS, CLOTILDE CELORICO PALMA, “A Administração Tributária e os sistemas de informação – entre transparência e proteção do sigilo fiscal”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Coimbra, Ano 5, n.º4, inverno, 2013, p. 141.

garantia que acaba por compreender uma importante limitação no funcionamento pleno da inteligência artificial e, conseqüentemente, no redimensionamento funcional da Administração Tributária, pois, unicamente, será legitimada a recolha dos dados pessoais segundo critérios de necessidade e de proporcionalidade, impedindo a recolha massiva e descontrolada destes. *Não será assim desprovida de verdade a premissa assumida que indique que, o redimensionamento externo da atividade funcional da Administração Tributária deve comportar uma transmutação operada segundo um critério de proporcionalidade, adequação e necessidade quando compreenda uma possível restrição dos direitos, liberdades e garantias dos contribuintes por parte do Estado*<sup>458</sup> Também o Tribunal de Justiça da União Europeia, no acórdão *Digital Rights Ireland*<sup>459</sup>, veio afirmar que os princípios da finalidade e proporcionalidade - os quais são imanentes a toda a utilização e tratamento de dados pessoais - constituem um limite que não pode ser ultrapassado, nem mesmo em matéria de cooperação fiscal. Por isso, *“embora o processo incidisse sobre a necessidade e a proporcionalidade de certas medidas de combate ao terrorismo, o Grupo do Artigo 29.º considera que a ponderação destes dois princípios, mandatada pela decisão do TJUE, é aplicável a todas as políticas (incluindo as de cooperação fiscal) com impacto nos direitos de proteção dos dados pessoais. Por conseguinte, nos acordos de cooperação fiscal, é necessário comprovar a necessidade do intercâmbio de*

---

<sup>458</sup> Também o GRUPO DE TRABALHO DO ARTIGO 29.º<sup>458</sup> afirmou que, *“o intercâmbio de dados pessoais, para ser lícito, deve cumprir essas normas nacionais. O responsável pelo tratamento dos dados deve aplicar todas as garantias em matéria de proteção de dados previstas na diretiva e na legislação nacional de aplicação. Em regra, as garantias aplicáveis são a necessidade e a proporcionalidade do intercâmbio de dados, a prestação de informações corretas ao titular dos dados sobre quais as informações a transferir e com que finalidade, o direito de acesso e de retificação, o controlo da autoridade de proteção de dados (APD) nacional competente, a concessão de recurso judicial ao titular dos dados”*. GRUPO DE TRABALHO DO ARTIGO 29.º, *Orientações para os Estados-Membros sobre os critérios para assegurar o cumprimento dos requisitos de proteção de dados no contexto do intercâmbio automático de dados pessoais para fins fiscais*, Bruxelas, 2015, p.4, disponível em [http://ec.europa.eu/justice/data-protection/index\\_pt.htm](http://ec.europa.eu/justice/data-protection/index_pt.htm), consultado em 01/08/2021; *Idem*, Parecer 01/2014 do Grupo do Artigo 29.º sobre a aplicação dos conceitos de necessidade e proporcionalidade e a proteção de dados no setor da aplicação coerciva da lei, disponível em [http://ec.europa.eu/justice/dataprotection/article29/documentation/opinionrecommendation/files/2014/wp211\\_pt.pdf](http://ec.europa.eu/justice/dataprotection/article29/documentation/opinionrecommendation/files/2014/wp211_pt.pdf), consultado em 01/08/2021.

<sup>459</sup> Acórdão do Tribunal de Justiça de 8 de abril de 2014, processos apensos C-293/12 e C-594/12, *Digital Rights Ireland Ltd*, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62012CJ0293&from=pt>, consultado em 01/08/2021.

*dados previsto e que os dados necessários constituem o mínimo necessário para atingir a finalidade declarada*<sup>460</sup>.

Face ao exposto, deve assumir-se como premissa inegável que a Administração Tributária está legitimada a aceder aos dados pessoais que sejam considerados convenientes e necessários ao cumprimento dos desideratos constitucionais ligados à manutenção do sistema fiscal e para efeitos dos interesses tributários subjacentes às necessidades financeiras do Estado. Os princípios da proporcionalidade e da finalidade funcionam aqui como um verdadeiro limite no acesso e no tratamento dos dados pessoais, por parte da Administração Tributária – e, conseqüentemente, dos instrumentos por esta utilizados, designadamente, os mecanismos de inteligência artificial que carecem de um grande volume de dados pessoais dos contribuintes para seu pleno funcionamento -, uma vez que, apenas poderão ser recolhidos e tratados os dados pessoais dos contribuintes quando tal se afigure necessário e adequado à finalidade que justifica a sua obtenção<sup>461</sup>, assumindo especial relevo o momento da sua obtenção, mas também o posterior cancelamento, nomeadamente, quando os dados tributários já não tenham qualquer finalidade que justifiquem o seu tratamento<sup>462</sup>.

### **1.5. A duração da informação: a prescrição e caducidade enquanto institutos de delimitação temporal no tratamento dos dados pessoais em matéria tributária**

O desenvolvimento do direito fundamental à autodeterminação informativa pressupõe que os dados pessoais sejam objeto de tratamento durante um prazo de tempo concreto, exigindo-se medidas que assegurem o cumprimento deste critério fundamental. Exige-se que os

---

<sup>460</sup> GRUPO DE TRABALHO DO ARTIGO 29.º, Orientações para os Estados-Membros sobre os critérios para assegurar o cumprimento dos requisitos de proteção de dados no contexto do intercâmbio automático de dados pessoais para fins fiscais, Bruxelas, 2015, p.6, disponível em [http://ec.europa.eu/justice/data-protection/index\\_pt.htm](http://ec.europa.eu/justice/data-protection/index_pt.htm), consultado em 01/08/2021

<sup>461</sup> Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia, de 27 de setembro de 2017, Processo C-73/16, *Peter Puškár vs. Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky e Kriminálny úrad finančnej správy*, disponível em <https://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=195046&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=8061131>, consultado em 10/10/2021.

<sup>462</sup> FRANCISCO ENÉRIZ OLAECHEA, *La Protección de Datos de Carácter Personal*, 2012, pp.19 e seguintes, disponível em <http://www.navarra.es/NR/rdonlyres/517A4434-9C3B-442E-8651-61A7AE0490AD/226319/pdcp.pdf>, consultado a última vez em 10/10/2021.

dados pessoais não fiquem reféns dos interesses prosseguidos pela administração artificialmente "inteligente", e que, portanto, tenham uma duração determinada ou determinável, expressando-se como medida garantística que salvaguarda um dos princípios fundamentais prosseguidos pela segurança jurídica pretendida na atuação estadual e administrativa. Este princípio da segurança jurídica expressa-se segundo a exigência decorrente do domínio temporal dos direitos e deveres inerentes às relações jurídicas, tanto de natureza privada como pública, razão pela qual se configura de suma importância a realização de uma abordagem sobre a dimensão temporal que se encontra relacionada com o tratamento dos dados pessoais pela inteligência artificial, nomeadamente, quanto à duração que o mesmo deve obedecer e o prazo que as informações devem permanecer junto das autoridades tributárias competentes. Em termos sistemáticos, deve-se ter presente que o novo Regulamento Geral de Proteção de Dados, aprovado pelo Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016, e que é aplicável em matéria tributária por força do artigo 2.º, alínea c), da Lei Geral Tributária, prescreve no seu artigo 5.º, n.º 1, alínea e), que os dados pessoais são *“conservados de uma forma que permita a identificação dos titulares dos dados apenas durante o período necessário para as finalidades para as quais são tratados”*.

Estando afetos os dados pessoais dos obrigados tributários à prossecução de interesse público, deve a duração destes ser devidamente ponderada segundo um quadro de razoabilidade, podendo os mesmos ser objeto de tratamento durante o prazo que a legislação tributária admitir, designadamente enquanto forem necessários para concretização do mencionado interesse público. Contudo, a relação jurídica tributária não é uma relação cuja duração seja facilmente determinável, compreendendo-se assim o termo utilizado como um conceito indeterminado, para efeitos de apuramento do prazo legal de conservação dos dados pessoais. Mas, tendo por base os princípios da segurança jurídica e da proteção de confiança, o legislador obriga a cumprir um conjunto de requisitos temporais que legitimam, por um lado, a utilização das informações obtidas por parte da Administração Tributária e, por outro lado, impelem esta a, durante esse mesmo lapso temporal, concretizar os direitos e obrigações a que está adstrita, sob pena de preclusão do direito, com as vicissitudes procedimentais que isso acarreta, para benefício da esfera jurídica do contribuinte.

Neste sentido, dir-se-á que a determinabilidade da conservação dos dados pessoais dos obrigados tributários, no seio da relação jurídica tributária desenvolve-se segundo um perímetro de indeterminabilidade concetual, pressupondo assim a convocação de critérios especiais que se devem atender para efeitos de concretização deste direito e, indiretamente, concretizar a tutela dos bens jurídicos materializados nos dados pessoais e assegurando a tutela indireta dos obrigados tributários<sup>463</sup>. Por isso, e conscientes de uma genuína funcionalização da relação jurídica tributária, importa desde já assumir que, a outorga das tarefas de supervisão e de controlo sobre os atos dos privados devem dispensar um critério temporal delimitado e perentório, à luz do princípio da segurança jurídica, pelo que se deve convocar que as mencionadas tarefas têm subjacente os prazos de prescrição da obrigação tributária e da caducidade do direito à liquidação.

Em termos analítico-concetuais dir-se-á que, a prescrição da obrigação tributária configura-se como um importante facto extintivo da relação jurídica tributária e que se traduz na inexigibilidade da obrigação tributária, por inoperância no exercício do direito subjetivo correspondente. Ou seja, a prescrição da obrigação tributária ocorre pelo não exercício, durante um certo lapso de tempo, do direito subjetivo que o credor é titular, tornando a obrigação correspondente inexigível<sup>464</sup>. O instituto da prescrição convoca a si a razão temporal e a segurança que se desenvolve sob a égide de prossecução de tornar definitivo um ato de inércia ou de negligência, por parte do titular ativo do direito subjetivo, extinguindo-se o mesmo por decurso do tempo sem o seu exercício<sup>465</sup>. Falamos da extinção de um direito subjetivo, ou seja, o direito de requerer uma prestação ou conduta de outrem, não estando assim dependente de uma atuação unilateral ou de uma exigência que dispense a conduta do sujeito

---

<sup>463</sup> Deve-se referir, que este critério temporal concebe-se, em certa medida, variável e dependente da legislação interna de cada Estado, modificando-se assim, em conformidade com os critérios delimitados por cada uma das ordens jurídicas. Neste aspeto, torna-se imperativo mencionar que o lapso temporal entre o momento em que as informações tributárias são requeridas e o momento em que as mesmas são rececionadas, pode decorrer um considerável lapso de tempo, originado, assim, problemas de prescrição da obrigação tributária ou de caducidade da liquidação. Daí que se tenha já afirmado a premência de meios de comunicação automatizados e assentes em meios tecnológicos e inteligentes que permitam um acesso atempado aos mesmos e segundo critérios de suficiência e adequabilidade.

<sup>464</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, HUGO FLORES DA SILVA, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Coimbra, Almedina, 2019, pp.148 e seguintes; SÉRGIO VASQUES, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra, Almedina, 2019, pp.426 e seguintes; PEDRO SOARES MARTINEZ, *Manual de Direito Fiscal*, 10ª Edição, Coimbra, Almedina, 2003, p.226.

<sup>465</sup> RUI MARQUES, *A prescrição das dívidas tributárias*, Coimbra, Almedina, 2018, pp.17 e seguintes.



passivo para que a obrigação seja cumprida. Neste sentido, o prazo de prescrição da obrigação tributária encontra-se consagrado no artigo 48.º da Lei Geral Tributária, mostrando-se como regra geral que, a obrigação tributária prescreve no prazo de 8 (oito) anos a contar do preenchimento do facto tributário, podendo, no entanto, esse prazo ser alargado em situações especiais e sempre que estejam em causa a obtenção de dados pessoais e de informações que sejam, dificilmente, acessíveis e que justifiquem esta extensão temporal. Durante esse prazo, pode a obrigação ser exigida através do cumprimento voluntário ou coercivo, sendo que a relação jurídica tributária se mantém perfeitamente vigente e operativa e, portanto, os dados pessoais dos obrigados tributários servem ainda ao propósito subjacente do interesse público estadual ligados à sua instrumentalização fiscal.

Por outro lado, o instituto jurídico da caducidade do direito à liquidação configura-se, também, como um facto extintivo involuntário da relação jurídica tributária e que se materializa pelo decurso do prazo de tempo legalmente previsto e pelo não exercício do direito potestativo correspondente<sup>466</sup>. Denota-se que a caducidade não se reporta a qualquer obrigação, mas sim ao direito à liquidação, direito esse que se traduz num verdadeiro direito potestativo e que permite ao seu titular a modificação unilateral da esfera jurídica de outrem. Este direito à liquidação exige uma atuação ativa da própria administração, pressupondo um verdadeiro ónus que obriga esta a tornar líquida a obrigação tributária e que permite ao contribuinte conhecer a modelação interna e objetiva da obrigação tributária a que está adstrito. Veja-se que até ao ato de liquidação, a obrigação tributária reveste-se de um invólucro de iliquidez, pois os contribuintes podem conhecer a obrigação a que estão adstritos, sabem qual o prazo de cumprimento da mesma, mas em virtude da complexidade subjacente ao processo de quantificação da obrigação tributária aguardam que a administração venha tornar líquida a obrigação devida<sup>467</sup>. Materializa-se assim, num verdadeiro ato que se expressa segundo um

---

<sup>466</sup> Sobre a distinção dos institutos da prescrição e da caducidade enquanto conceitos gerais de Direito, Cfr. LUÍS CARVALHO FERNANDES, *Teoria Geral do Direito Civil – Vol.II*, 3ª Edição, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2001, pp.647 e seguintes; HEINRICH EWALD HORSTER, *Teoria Geral do Direito Civil*, Coimbra, Almedina, 2007, pp. 214 e seguintes; MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, *Direito das Obrigações*, 12.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2009. pp.1120 e seguintes.

<sup>467</sup> Note-se que, não consideramos as situações de autoliquidação, em que este ato é materializado pelo próprio contribuinte, estando dispensada a Administração Tributária de liquidar o imposto nos prazos legais previstos nas normas especiais. Contudo, tal não dispensa esta de promover a liquidação, quando o contribuinte não o venha fazer nos termos legais, podendo (devendo) promover a liquidação oficiosa do imposto devido.

critério de segurança e de transparência administrativa e que exige uma atuação da administração num prazo temporal. Durante este prazo, os dados pessoais dos contribuintes mostram-se necessários para aferir da situação tributária estabelecida, e, conseqüentemente, atuar em conformidade, através do ato de liquidação.

Por último, deve ainda ser referido que os dados pessoais servem um propósito de fiscalização abstrata e complexa. Abstrata porque podem servir para uma panóplia de situações que vão desde o mero cumprimento das obrigações tributárias, mas também para efeitos de revisão da obrigação tributária cumprida; complexa porque poderão servir os propósitos estritamente fiscais, mas também a finalidades ligadas ao Direito Tributário Penal, pois não podemos aqui deixar de convocar que, a fiscalização dos atos dos contribuintes e o desenvolvimento da relação jurídica tributária, quando assente em critérios patológicos, pode preencher a prática de ilícitos de natureza penal ou contraordenacional. Daí que os dados pessoais possam servir esse propósito de fiscalização e de comprovação de infrações tributárias e que, portanto, possam ser utilizados para esse fim. Por isso, é relevante referir que os prazos de prescrição do procedimento criminal (cfr. artigo 21.º do Regime Geral das Infrações Tributárias e Aduaneiras) e de prescrição do procedimento e das sanções contraordenacionais (cfr. artigos 33.º e 34.º do Regime Geral das Infrações Tributárias e Aduaneiras) resultam num importante marco normativo-temporal, que delimita a própria conservação dos dados pessoais dos obrigados tributários<sup>468</sup>.

Estes prazos acabam por servir o propósito de eficiência e de gestão da administração, pelo que faz todo o sentido que, no decurso do prazo temporal mencionado possa fazer-se uma gestão da relação jurídica pela própria administração, permitindo-se o exercício dos deveres de controlo e de supervisão que legitimam os poderes de fiscalização sobre os contribuintes. Por isso, a abordagem à durabilidade que os dados pessoais têm na gestão do sistema fiscal não pode deixar de suscitar a convocação destes institutos jurídicos que são a prescrição da obrigação tributária e a caducidade do direito à liquidação e os próprios prazos legais relacionados com as infrações tributárias. Não se relacionam tanto com a bondade das

---

<sup>468</sup> Neste sentido, é importante trazer à colação a regulamentação prevista na Diretiva (UE) 2016/680 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016, relativa à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais pelas autoridades competentes para efeitos de prevenção, investigação, deteção ou repressão de infrações penais ou execução de sanções penais, e à livre circulação desses dados, e que revoga a Decisão-Quadro 2008/977/JAI do Conselho.

medidas em si, mas antes com as dúvidas que são suscitadas quanto ao critério jurídico-temporal que se assume de difícil entendimento numa matéria tão complexa e plural, como é a gestão do sistema fiscal pela inteligência artificial.

Dito isto, e porque o impulso de digitalização e informatização da administração e da própria relação jurídica tributária acabam por perpassar questões que o legislador não pode descuidar e que merecem uma posição ativa para antever os efeitos concretos, positivos e negativos, das mesmas, somos impelidos a concluir que as premissas sufragadas revelam-se enquanto fonte de tutela que os obrigados tributários dispõem face à atuação inteligente e automatizada da administração. É que, verificando-se um destes fenómenos extintivos da relação jurídica tributária, não será exigível juridicamente o cumprimento da obrigação correspondente ao obrigado tributário, pelo que, verificando-se um destes fenómenos poderá, *a posteriori*, ser invocado este facto extintivo e, conseqüentemente, a ilicitude do tratamento dos dados pessoais, por não se configurarem necessários para efeitos de concretização do interesse público.

## **2. Os cuidados e deveres da Administração Tributária artificialmente “inteligente” no tratamento dos dados pessoais**

### **2.1. Conceito de dados pessoais simples e de natureza sensível**

Os dados pessoais são parcelas da vida privada do seu titular, os quais visam a demonstração de factos sociais, económicos, políticos, ou de outra índole, permitindo a “datificação” destes para um suporte de leitura (i)material. Contudo, e como facilmente se perceberá, os dados pessoais não demonstram todos os mesmos factos, verificando-se uma intensidade distinta, conforme mostrem factos mais, ou menos, reservados da vida privada do seu titular. Daí, que a natureza variável que os dados pessoais assumem, no domínio de aplicação das normas fiscais, não pode deixar de convocar uma importante premissa para efeitos da presente investigação e que se traduz na seguinte ideia: *os dados pessoais são a “matéria prima” para o funcionamento da inteligência artificial, mas, não tendo todos os dados pessoais a mesma intensidade, deve-se perspetivar que o Direito não pode dar um tratamento*

*uniforme a todos eles. Exige-se, assim, uma diferenciação jurídica, implicando vicissitudes próprias, e consequências distintas, em virtude da natureza que os dados pessoais assumam*<sup>469</sup>.

Este considerando, permite-nos assinalar que os dados pessoais objeto de tratamento pela Administração Tributária artificialmente "inteligente" exigem uma análise casuística, atendendo à necessidade de delimitar a fronteira concetual entre o que deve ser categorizado enquanto *dados pessoais de natureza simples* e aqueles que assumam natureza *sensível*. Não estamos perante um mero exercício teórico desprovido de interesse prático, pois importa assumir que, a diferenciação enunciada exige um complexo de medidas garantísticas que se associam ao tratamento dos dados pessoais sensíveis. Ou seja, a instrumentalização dos dados pessoais sensíveis para a criação de *perfis de risco em matéria tributária*, ou para a simples operação de tratamento dos mesmos, não pode deixar de ser acompanhada de medidas garantísticas reforçadas que permitam a tutela da esfera jurídica dos seus titulares, pelo que se revela, antes de mais, o seu necessário entendimento<sup>470</sup>.

Nesta moldura lógica, deve-se partir do conceito geral de "*dados pessoais*", para, posteriormente, compreender o que deve ser compreendido como "*dados pessoais sensíveis*". Tratando-se de matéria cuja regulamentação é feita por via do direito subsidiário, por força do disposto no artigo 2.º alínea c) da Lei Geral Tributária, é possível encontrar, no atual

---

<sup>469</sup> Mostra-se interessante convocar a distinção entre "dados pessoais", "dados públicos" e "dados confidenciais" operada pela já revogada Lei n.º 10/91 e que foi pioneira no ordenamento jurídico português em matéria de "protecção de dados pessoais face à informática". Poderá ser contextualizada para efeitos do presente trabalho, no sentido em que se evidenciava, claramente, uma posição flagrante do legislador relativamente à apropriação pública da "pessoalidade" de determinados dados pessoais, contrariamente à legislação atualmente em vigor e que procura claramente um equilíbrio entre o livre desenvolvimento económico social e a imposição de limites em matéria de tratamento dos dados pessoais. Neste sentido, Cfr. JOSÉ AUGUSTO GARCIA MARQUES, LUÍS LINGNAU DA SILVEIRA, *Pareceres: vida privada – utilização da informática*, Lisboa, Procuradoria-Geral da República, 1998, pp. 476 e seguintes. Para ALEXANDRE DE SOUSA PINHEIRO, "*trata-se (...) de uma forma perigosa de proceder à protecção de dados de dados pessoais, contaminada pela ideia de que a protecção de dados se integra no domínio da privacidade e que os seus elementos mais afastados da reserva privada merecem uma tutela diminuída por parte do Direito*". ALEXANDRE DE SOUSA PINHEIRO, *Privacy e protecção de dados pessoais: a construção dogmática do direito à identidade informacional*, Lisboa, AAFDL, 2015, pp.701 e seguintes. Em termos concretos, pense-se no caso em que os benefícios fiscais se traduzem em benefícios atribuídos por razões meramente sociais e de desenvolvimento humanista, por exemplo aqueles dados pessoais que envolvem a matéria de saúde do contribuinte ou as suas convicções políticas ou filosóficas. O *perfil de risco* criado para o efeito, acabará por ter subjacente o tratamento de um grande volume de dados pessoais categorizados como sensíveis e, portanto, exigem um cuidado distinto e mais acutilante.

<sup>470</sup> LUISA SCARCELLA, "Tax compliance and privacy rights in profiling and automated decision making", *in Internet Policy Review, Volume 8, Issue 4*, 2019, pp.1-19.

Regulamento Geral de Proteção de Dados, a definição exigida. Por isso, e tendo presente estas coordenadas, a noção de “*dados pessoais*” deve ser avançada tendo em atenção o disposto no artigo 4.º, n.º 1, do Regulamento Geral de Proteção de Dados, norma que nos remete para uma definição ampla do conceito de dado pessoal. Para este efeito, deve compreender-se como *dados pessoais*: “*qualquer informação relativa a uma pessoa singular identificada ou identificável («titular dos dados»); é considerada identificável uma pessoa singular que possa ser identificada, direta ou indiretamente, em especial por referência a um identificador, como por exemplo um nome, um número de identificação, dados de localização, identificadores por via eletrónica ou a um ou mais elementos específicos da identidade física, fisiológica, genética, mental, económica, cultural ou social dessa pessoa singular*”<sup>471</sup>.

Importa desde já assumir que a definição enunciada tem uma dimensão *amplíssima*, pois a mesma integra, indiferenciadamente, ambas as tipologias já assumidas de dados pessoais, exigindo-se assim uma visão mais restritiva, que nos permita delimitar a fronteira concetual. Uma noção mais restrita permitirá melhor compreender o conceito de *dados pessoais sensíveis*. Tal conceito encontra-se plasmado no artigo 9.º, n.º1, do Regulamento Geral de Proteção de Dados, o qual nos refere, especificamente, que os “*dados pessoais de natureza sensível*” serão todas aquelas *informações que, enquadrando-se na noção indicada supra, revelem a origem racial ou étnica, as opiniões políticas, as convicções religiosas ou filosóficas, ou a filiação sindical, bem como o tratamento de dados genéticos, dados biométricos para identificar uma pessoa de forma inequívoca, dados relativos à saúde ou dados relativos à vida sexual ou orientação sexual de uma pessoa*. Assim, para que determinada informação possa ser classificada como um dado de natureza sensível, deverá, cumulativamente, enquadrar-se na *noção ampla de dado pessoal* consagrada normativamente

---

<sup>471</sup> Neste sentido, sustentam PAMPLONA CORTE-REAL, BACELAR GOUVEIA e JOAQUIM CARDOSO DA COSTA, que os dados fiscais pessoais serão “*dados de natureza pessoal (...) cujo teor possa retratar, de algum modo, a capacidade contributiva dos cidadãos*”. Assim, serão “*dados pessoais em matéria tributária todas e quaisquer informações - em suporte físico ou informatizado - que expressem de alguma forma a situação patrimonial, pessoal ou tributária dos sujeitos passivos da obrigação de imposto, permitindo assim retratar a sua capacidade contributiva, podendo estes dados reportar-se tanto a pessoas singulares como a pessoas coletivas (enquanto sujeitos adstritos ao cumprimento de obrigações fiscais)*”. PAMPLONA CORTE-REAL, JORGE BACELAR GOUVEIA, CARDOSO DA COSTA, “Breves reflexões em matéria de confidencialidade fiscal”, in *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 368, *Boletim da Direcção-Geral das contribuições*, 1992; Parecer n.º 20/94, de 9 de fevereiro, do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, disponível em <http://www.dgsi.pt/>, consultado a última vez em 01/10/2021.

no artigo 4.º, n.º 1 e, também, conezionar-se com alguma das matérias concretas tipificadas no artigo 9.º, n.º 1<sup>472</sup>.

## 2.2. A (falta de) uniformidade na catalogação dos dados pessoais na utilização dos *perfis de risco*

Importa afirmar que o tratamento dos dados pessoais pelo sistema de gestão fiscal artificialmente “inteligente”, não é feito isoladamente perante uma informação ou dado concreto. Pelo contrário, exige-se que o tratamento envolva um conjunto grande de dados pessoais, um cruzamento específico entre eles, que determine uma heterogeneidade de situações económicas que lhe conferem maior certeza e segurança, no seu papel primordial de supervisão e controlo dos atos dos privados. Por isso, como aponta alguma doutrina, esta categoria de dados pessoais sensíveis não surge pela tipologia da informação tratada, mas sim em virtude de os mesmos revelarem, em determinado contexto, informação que é considerada sensível, podendo na sua complexificação com os demais dados pessoais existentes, assumir uma categorização distinta da, originariamente, determinada<sup>473</sup>.

Assim, os dados pessoais podem ser categorizados como sensíveis em determinado contexto, podendo ser mutáveis e, portanto, não categorizados enquanto tal num contexto distinto (normalmente onde os dados são combinados e tratados conjuntamente com outros), estando, assim, perfeitamente assente que, as categorias específicas de dados são sensíveis conforme o uso que lhes é atribuído e dependendo do contexto em que são tratados. Neste sentido, veja-se que em muitas situações a informação fiscal, que integra, frequentemente, os rendimentos de um contribuinte e outros detalhes sobre as circunstâncias pessoais de um indivíduo, é uma forma, particularmente, sensível de informação pessoal. A informação fiscal pode revelar, entre outras coisas, informações sobre despesas relativas a saúde que permitem revelar que um determinado contribuinte é portador de determinada patologia, poupanças,

---

<sup>472</sup> Verifica-se que, o legislador adotou uma noção de natureza complexa, designadamente por via da consagração concetual de dados pessoais gerais, pressupondo que os mesmos identifiquem uma matéria concreta da vida pessoal, reservada e/ou íntima do seu titular, para que o mesmo possa ser classificado enquanto dado pessoal de natureza sensível. LUISA SCARCELLA, “Tax compliance and privacy rights in profiling and automated decision making”, in *Internet Policy Review, Volume 8, Issue 4*, pp.1-19.

<sup>473</sup> MIREILLE HILDEBRANDT, “Who is Profiling Who? Invisible Visibility”, in *Gutwirth S., Pouillet Y., De Hert P., de Terwangne C., Nouwt S. (eds) Reinventing Data Protection?*, Springer, 2009.

estatuto laboral, bens pessoais, estatuto de invalidez, filiações a associações e clubes, donativos para instituições de caridade, custos e despesas bancárias, apoio à criança e pensão de alimentos, bem como, o montante e dimensão dos donativos para familiares e outros<sup>474</sup>. Também dados relativos a taxas moderadoras, faturas relacionadas com exames médicos, ou mesmo dados pessoais relativos a ligações associativas de índole política, humanística ou social poderão permitir, em conjunto, a revelação de informações sensíveis e que sejam enquadráveis neste conceito de *dados pessoais sensíveis*. Todas estas informações pessoais são detalhadas ao pormenor e discriminam o seu titular, pelo que, pressupõe uma importante fonte para construção de um perfil detalhado sobre a identidade económica, psicológica e ideológica de um determinado sujeito (ou conjunto deles), incluindo as suas crenças religiosas, alianças políticas e comportamentos pessoais<sup>475</sup>.

Contudo, não será possível extrair uma catalogação direta e imutável, pois as realidades demonstradas poderão traduzir-se em distintas reproduções factuais em conformidade com os demais dados objeto de tratamento. O tratamento conjunto dos dados pessoais, recriando a “*pegada digital*”<sup>476</sup> que é deixada pelo seu titular, irá implicar importantes repercussões quando considerados em conjunto e tratados para o efeito, permitindo trilhar a reconstrução de um caminho que pode concluir com a categorização dos mesmos enquanto *dados sensíveis*. Por isto, alguma doutrina tem vindo a sufragar a ideia que, os dados fiscais e financeiros devem ser considerados entre a tipologia de dados sensíveis, uma vez que estes podem revelar, entre outras informações, os rendimentos, despesas e poupanças, situação profissional, situação de saúde, estado civil, estilo de vida, passatempos e ainda situações de

---

<sup>474</sup> ARTHUR COCKFIELD, WALTER HELLERSTEIN e MARIE LAMENSCH, *Taxing Global Digital Commerce*, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2020; ARTHUR COCKFIELD, “Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights”, in *University of British Columbia Law Review*, Vol. 42, 2010.

<sup>475</sup> “Tax information, which often includes a taxpayer’s income and other details about an individual’s personal circumstances, is a particularly sensitive form of personal information. Tax information may reveal, among other things, information about income, spending and savings, employment status, personal belongings, disability status, associations and club memberships, donations to charities, mortgage costs, child support and alimony, and the amount and size of gifts to family members and others. This detailed personal information may be used to construct a detailed profile of an individual’s identity, including her religious beliefs, political alliances, and personal behaviour”. ARTHUR COCKFIELD, “Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights”, in *University of British Columbia Law Review*, Vol. 42, 2010.

<sup>476</sup> ANTÓNIO COLAÇO MARTINS FILHO, *Direito e Memória*, Braga, UMinho, Tese Doutoramento, 2019.

incapacidade que o contribuinte, ou algum familiar próximo, seja detentor<sup>477</sup>. O principal representante desta corrente de pensamento será ARTHUR COCKFIELD, o qual, procurou demonstrar que os dados pessoais dos obrigados tributários poderão, hipoteticamente, demonstrar esta complexidade de informações sobre o titular, reconduzindo o seu pensamento para os dados pessoais sensíveis quando os mesmos detalhem a situação privada do seu titular, podendo ser usados para construir um perfil concreto da identidade, incluindo as crenças religiosas e políticas, comportamentos políticos e pessoais, incluindo-se, assim, como potenciais informações que, devidamente tratadas, poderão ser incluídas no conceito de “*dados sensíveis*”<sup>478</sup>.

Em suma, a possibilidade de criar *perfis de risco* compreende uma tarefa, quase diária, de catalogação dos costumes do titular dos dados pessoais, podendo revelar situações sobre a sua situação política, de saúde, sexual ou filosófica. Veja-se que não será difícil obter este grande conjunto de dados pessoais, considerados como sensíveis, pois os canais de comunicação que a Administração Tributária dispõe atualmente, permite-lhe obter um perfil altamente assertivo e que compreende um heterogéneo número de dados pessoais. Assim, a delimitação axiológica, compreende uma variabilidade que depende do contexto casuístico em que os mesmos são tratados. Note-se que a pegada digital que é deixada pelo contribuinte e utilizada para efeitos de reconstrução de um perfil detalhado, irá auxiliar na obtenção de dados de natureza sensível, motivo pelo qual, existirá uma maior exigência de tutela por parte do Direito. Contrariamente, o tratamento isolado e casuístico de uma informação casual sobre a situação tributária do contribuinte, dificilmente irá compreender esta classificação especial,

---

<sup>477</sup> Como referiu o Tribunal Constitucional, “*através da análise do destino das importâncias pagas na aquisição de bens ou serviços, pode facilmente ter-se uma perceção clara das escolhas e do estilo de vida do titular da conta, dos seus gostos e propensões, numa palavra, do seu perfil concreto enquanto ser humano*”. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º442/2007, de 14/08/2007, Processo n.º815/07, Relator Conselheiro Joaquim de Sousa Ribeiro, disponível em <http://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20070442.html>, consultado em 13/10/2021. No mesmo sentido, veja-se o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º687/2021, de 30/08/2021, Processo n.º687/2021, Relatora Conselheira Mariana Canotilho, disponível em <https://www.tribunalconstitucional.pt/tc/acordaos/20210687.html>, consultado em 13/10/2021.

<sup>478</sup> Um exemplo desta problemática poderá ser o tratamento dos dados existentes nas bases de dados a que a Administração Tributária tem acesso, recolhendo dados sobre a ideia de evasão fiscal que o contribuinte mencionou na sua página de *Facebook* por discordâncias com políticas fiscais recentemente aprovadas, criando-se um perfil de potencial incumpridor, tendo por premissa os dados pessoais objeto de tratamento. ARTHUR COCKFIELD, “Big Data and Tax Haven Secrecy”, in *Florida Tax Review, Queen’s University Legal Research Paper*, n.º062, 2015, disponível em <https://ssrn.com/abstract=2670156>, consultado em 13/10/2021.



sendo enquadrável na aceção simplista de dado pessoal, ainda que, teleologicamente, para fins fiscais.

### 2.3. A segurança dos dados pessoais armazenados

Algo que ficou assente ao longo de toda a dissertação, é que a mais significativa e evidente transformação operada no procedimento de aplicação das normas fiscais pela inteligência artificial contende com a reformulação de necessidade dos dados pessoais dos obrigados tributários. Com o incremento desta carência na gestão do sistema fiscal automatizado e com a ascensão das novas tecnologias, assumiu-se a mudança dos velhos documentos físicos para documentos desmaterializados e em formato digital. Este é o resultado mais imediato da transformação da administração digital, pois as vantagens que surgiram vão desde a facilidade da transmissão dos dados pessoais e dos documentos, na sua reconversão para vários formatos ou idiomas, o seu armazenamento fácil e com custos bastantes reduzidos e a possibilidade de grande acesso aos mesmos por via de sistemas em *bigdata*. Por outro lado, o custo inerente aos recursos humanos é claramente abatido e reduzido, pois a utilização das tecnologias permite redirecionar os recursos humanos para outras funções, conseguindo colocar os recursos disponíveis nos seus destinos funcionais corretos de forma a concretizar ideais de eficiência da administração pública.

A passagem de um sistema de gestão fiscal assente em instrumentos digitais e na necessidade de um grande volume de dados pessoais, trouxe consigo uma problemática externa cujas previsões têm em prática a específica segurança das bases de dados e, conseqüentemente, dos dados pessoais que se encontram compreendidos naquela. Independentemente da dimensão das bases de dados construídas, a segurança que estas devem assumir é inegável e deve assumir-se como premissa que o direito à autodeterminação informativa compreende, indubitavelmente, esta obrigatoriedade. Será por essa via que resultará delimitada a zona de desenvolvimento contra atuações ilícitas de terceiros no acesso a dados pessoais sem consentimento prévio do seu titular. Prevê o artigo 35.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa que “*é proibido o acesso a dados pessoais de terceiros, salvo em casos excepcionais previstos na lei*”. Por esta via, consagra-se um verdadeiro exercício

de limitação de acesso, evitando ingerências indesejadas de terceiros no acesso aos mesmos<sup>479</sup>. A abrangência do preceito é bastante ampla, porém, duas importantes premissas podem ser retiradas do mesmo e as quais podem constituir diretrizes para efeitos de compreensão da problemática subjacente: *i)* em primeiro lugar, um dever de segurança interna e subjetiva que é desenvolvido por via dos deveres de sigilo e confidencialidade que impende sobre os agentes e funcionários da Administração Tributária; *ii)* em segundo lugar, um dever de segurança externo e objetivo cuja compreensão se estende à obrigatoriedade de implementação de medidas de segurança contra acessos ilegítimos de terceiros.

Partindo do quadro exposto, a primeira premissa a ter em consideração não pode deixar compreender o dever de confidencialidade que impende sobre os agentes e funcionários da Administração Tributária. Este dever acaba por ser desenvolvido enquanto corolário de um princípio geral de segurança e confidencialidade dos dados pessoais, o qual se encontra, atualmente, ancorado no artigo 64.º da Lei Geral Tributária. Este dever de confidencialidade constitui um meio de tutela direta dos obrigados tributários, na medida em que impende sobre os funcionários da Administração Tributária um verdadeiro dever de não revelar quaisquer informações que digam respeito à situação contributiva dos contribuintes<sup>480</sup>. Nessa medida e

---

<sup>479</sup> Como referem GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, “a operatividade de todos estes direitos exige que a informatização de direitos pessoais obedeça a certos princípios que a doutrina tem sublinhado: (a) a publicidade, isto é, conhecimento da criação e manutenção de registos informáticos; (b) justificação social, a criação e manutenção de ficheiros, bases de dados e bancos de dados deve ter um objectivo feral e usos específicos socialmente aceites; c) a transparência, ou seja, a clareza dos registos, quanto às espécies ou categorias de dados recolhidos e tratados, quanto à existência ou não de fluxos de informação, quanto ao tempo de tratamento, e quanto à identificação do responsável do ficheiro; d) a limitação da recolha, que deve ser feita por meios lícitos - conhecimento da pessoa a que respeitam ou autorização legal - restringir-se aos dados necessários para as finalidades especificadas (princípios da necessidade, da adequação, e da proporcionalidade); e) princípio da fidelidade, os dados devem ser exactos, completos e actualizados; f) a limitação da utilização, isto é, os dados, uma vez recolhidos e processados, devem ser exclusivamente utilizados para a prossecução dos fins previamente especificados; g) as garantias de segurança que impõem a adopção de medidas tendentes a proteger e garantir os dados contra a perda, destruição e acesso de terceiros; h) a responsabilidade, que se traduz em imposição de especiais deveres legais e deontológicos aos responsáveis pelos ficheiros; i) princípio da política de abertura, os ficheiros, bancos e bases de dados devem garantir a transparência da acção administrativa, sobretudo quanto à clareza dos registos, às espécies e categorias de dados recolhidos e tratados, à existência ou não de fluxos de informação, ao tempo de tratamento e à identificação do responsável do ficheiro; j) princípio da limitação no tempo, os dados devem ser cancelados, uma vez obtida as finalidades que propunham”. JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA *Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, pp.552 e 553; CELESTE GAY FUENTES, *Intimidad y tratamiento de datos en las Administraciones Públicas*, Editorial Complutense, 1995. p.74.

<sup>480</sup> No direito anglo-saxónico, o dever de sigilo encontra-se enraizado enquanto instrumento tradicional, na medida em que os funcionários não conhecem com exatidão os dados relevantes para efeitos fiscais, não permitindo, assim, revelar a terceiros, o teor desses dados pessoais. Já os ordenamentos jurídicos de família germânica, encontra-se enraizado o direito de arquivo aberto, sendo os dados e informações relevantes para efeitos fiscais, revelados a terceiros caso estes desejem.

uma vez que a proteção dos dados pessoais dos contribuintes não poderia ficar sujeita a meras expectativas por parte do legislador ordinário<sup>481</sup> - que por razões de interesse superior da coletividade, observam como o seu direito à tutela dos dados pessoais é restringido no cumprimento destas obrigações tributárias -, foi instituído um verdadeiro ónus que impende sobre os agentes e funcionários da administração e que, no âmbito das suas funções de aplicação das normas fiscais tenha conhecimento de dados e informações que não devam ser livremente cognoscíveis por terceiros. Por via deste dever, é instituído um verdadeiro instrumento de proteção e de garantia que permite, do ponto de vista axiológico, incentivar o contribuinte no cumprimento voluntário das suas obrigações acessórias e informativas, de modo a concretizar a prossecução das atividades da administração tributária<sup>482</sup>. Assim, resulta do exposto que o legislador - através da consagração do dever de confidencialidade fiscal - procurou de forma direta a proteção dos dados pessoais dos contribuintes, desenvolvendo o princípio da reserva da vida privada e íntima e o princípio da confiança na segurança destes face a terceiros, consagrando ainda garantias que permitam de forma indireta assegurar esta tutela de modo a que a violação deste dever de sigilo leve à aplicação de sanções administrativas ou penais, como forma de prevenção face à violação deste meio de proteção direta.

Por outro lado, uma dimensão externa que é materializada pelo dever de segurança dos dados pessoais, resulta na imperatividade de adoção por instrumentos tendentes à guarda e armazenamento dos dados pessoais, pelo que, não pode deixar de fazer referência à obrigatoriedade que impende sobre os responsáveis pelo tratamento dos dados pessoais na adoção das medidas adequadas à salvaguarda dos dados pessoais contra ingerências

---

<sup>481</sup> ABÍLIO MORGADO, "O Sigilo Fiscal", in *Ciência e Técnica Fiscal* - n.º 414, Julho / Dezembro - 2004, Centro de Estudos Fiscais - Direcção Geral dos Impostos, Almedina, 2004, pp.12 e seguintes.

<sup>482</sup> Assim afirma o Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República no seu Parecer n.º 20/94, que "*o exercício de certas profissões, como o funcionamento de determinados serviços exige ou pressupõe, pela própria natureza das necessidades que tais profissões ou serviços visam satisfazer, que os indivíduos que a eles tenham de recorrer revelem factos que interessam à esfera íntima da sua personalidade, quer física, quer jurídica. Quando esses serviços ou profissões são de fundamental importância colectiva, porque virtualmente todos os cidadãos carecem de os utilizar, é intuitivo que a inviolabilidade dos segredos conhecidos através do seu funcionamento ou exercício constitui, como condição indispensável de confiança nessas imprescindíveis actividades, um alto interesse público. Daí que a violação da obrigação a que ficam adstritos certos agentes profissionais de não revelarem factos confidenciais conhecidos através da sua actividade funcional - obrigação que informa o conceito do segredo profissional - seja punível não só disciplinarmente, mas também criminalmente*". Parecer n.º 20/94, de 9 de Fevereiro, do Conselho Consultivo da Procuradoria-Geral da República, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 24/11/2021.

externas. Consagra o artigo 32.º do Regulamento Geral de Proteção de Dados, um verdadeiro ónus que impende sobre os responsáveis pelo tratamento dos dados pessoais - *maxime* a Administração Tributária -, determinando que este é obrigado a adotar as medidas que considere convenientes e que, segundo o estado de arte atual, sejam devidamente suficientes para garantir que as bases de dados e os dados pessoais que as integram estejam em segurança<sup>483</sup>. A problemática acaba, aqui, por ser maximizada tendo por consideração ao grande volume de dados pessoais que são armazenados em *bigdata* e que constantemente são utilizados e transmitidos a entidades estrangeiras no âmbito dos vários procedimentos de intercâmbio de informação tributária que constituem obrigação convencional e/ou legal dos Estados.

Este dever de segurança abrange quer os dados pessoais dos obrigados tributários, como as próprias bases de dados onde os mesmos se encontram armazenados. A lógica subjacente é a de reforçar as garantias externas onde os mesmos se encontram encerrados, implementando medidas que reforcem a segurança contra ingerências externas indesejadas e que, conseqüentemente, venham causar prejuízos graves aos titulares dos dados. Assim, a defesa dos direitos e liberdades das pessoas singulares, relativamente ao tratamento dos seus dados pessoais, exige a adoção de medidas técnicas e organizativas adequadas, a fim de assegurar o cumprimento dos direitos, liberdades e garantias dos contribuintes. Compreendendo as bases de dados e o grande volume de dados pessoais que a administração tem ao seu dispor para efeitos das finalidades prosseguidas, não poderia esta estar isenta de adotar as medidas mais adequadas e seguras para os proteger contra acessos indevidos que venham de ameaças externas. Note-se que não falamos nas medidas que se considerem adequadas pelo responsável pelo tratamento dos dados pessoais, mas aquelas que segundo o estado da arte atual se considerem as mais seguras e fiáveis contra eventuais ataques que possam suceder por parte de *hackers* e peritos da matéria e que possam envolver contrapartidas financeiras para entidades que, ilicitamente, se aproveitem deste acesso

---

<sup>483</sup> “*Devem ter em conta as técnicas mais avançadas, os custos da sua aplicação e a natureza, o âmbito, o contexto e as finalidades do tratamento dos dados, bem como o risco decorrente do tratamento, cuja probabilidade e gravidade podem ser variáveis, para os direitos e liberdades das pessoas singulares*”. GRUPO DE TRABALHO DO ARTIGO 29.º PARA A PROTEÇÃO DE DADOS, *Orientações sobre a notificação de uma violação de dados pessoais ao abrigo do Regulamento (UE) 2016/679 (18/PT WP250rev.01)*, 2018, p.6, disponível em [https://www.cnpd.pt/media/zgkec1q0/data-breach\\_wp250rev01\\_pt.pdf](https://www.cnpd.pt/media/zgkec1q0/data-breach_wp250rev01_pt.pdf), consultado em 24/11/2021.

indevido. Nesta medida, trazemos à colação o referido no Considerando n.º 78 do Regulamento Geral de Proteção de Dados, o qual determina que “*o responsável pelo tratamento deverá adotar orientações internas e aplicar medidas que respeitem, em especial, os princípios da proteção de dados desde a conceção e da proteção de dados por defeito. Tais medidas podem incluir a minimização do tratamento de dados pessoais, a pseudonimização de dados pessoais o mais cedo possível, a transparência no que toca às funções e ao tratamento de dados pessoais, a possibilidade de o titular dos dados controlar o tratamento de dados e a possibilidade de o responsável pelo tratamento criar e melhorar medidas de segurança*”. O desenvolvimento deste entendimento acaba, assim, por ser conseguido pelo n.º 1 do artigo 32.º do mencionado diploma legal, designadamente, quando refere “*tendo em conta as técnicas mais avançadas*”, o responsável pelo tratamento e o subcontratante “*aplicam as medidas técnicas e organizativas adequadas*”<sup>484</sup>.

Por isso, não podemos deixar de afirmar que *a segurança dos dados pessoais que constituem a base factual para uma definição de perfis de risco em matéria tributária por parte dos órgãos fiscais competente, não pode deixar de compreender a necessidade de adotar as medidas de segurança externa que se considerem adequadas segundo um estado da arte atual, permitindo que o grande volume daqueles e que são constantemente armazenados por via da grande recetividade que opera por via dos procedimentos de intercâmbio de informação tributária, carece destas medidas de tutela externa a fim de colmatar e reduzir as perigosidades derivadas deste armazenamento massivo*<sup>485</sup>. Por outro lado, *medidas de segurança interna acabam por se revelar, também, aqui de uma transcendência sumamente importante, designadamente, por via de instrumentos de tutela direta e indireta que impeçam*

---

<sup>484</sup> Daí que o próprio Parlamento Europeu tenha, expressamente, afirmado - ainda que no caso dos sistemas judiciais e policiais, mas aplicáveis aos casos de aplicação e interpretação da lei pela Administração Tributária - que, “*quaisquer instrumentos de IA desenvolvidos ou utilizados pelas autoridades policiais ou judiciais devem, no mínimo, ser seguros, robustos, fiáveis e adequados ao fim a que se destinam, respeitar os princípios de equidade, da minimização dos dados, da responsabilização, da transparência, da não discriminação e da explicabilidade, e que o seu desenvolvimento, implantação e utilização devem ser sujeitos a uma avaliação dos riscos e a testes rigorosos de necessidade e proporcionalidade, em que as salvaguardas devem ser proporcionais aos riscos identificados; destaca que a confiança dos cidadãos na utilização da IA desenvolvida, implantada e utilizada na UE depende do pleno cumprimento desses critérios*”. Cfr. Resolução do Parlamento Europeu, de 6 de outubro de 2021, sobre a inteligência artificial no direito penal e a sua utilização pelas autoridades policiais e judiciárias em casos penais (2020/2016(INI)), disponível em [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2021-0405\\_PT.html](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2021-0405_PT.html), consultado em 27/10/2021.

<sup>485</sup> FÉLIX BIEKER, BENJAMIN BREMERT, MARIT HANSEN, “Verantwortlichkeit und Einsatz von Algorithmen bei öffentlichen Stellen”, in *Datenschutz und Datensicherheit*, Vol.42, 10, 2018, p.609.

*os agentes e funcionários da Administração Tributária de revelar os dados pessoais a terceiros, instituindo regras de sigilo sobre aqueles, bem como a prevenção por via da tutela dos bens jurídicos em causa.*

#### **2.4. As avaliações de impacto**

A identificação de todas as problemáticas associadas à implementação de sistemas inteligentes e ao tratamento de um grande volume de dados pessoais, não pode ser conseguida sem a análise dos estudos de impacto prévio e de identificação dos riscos, que estes instrumentos assumem para os contribuintes e demais obrigados tributários. Com efeito, traduz-se a necessidade de prever, antecipadamente, quais os impactos negativos que podem advir da implementação destes instrumentos<sup>486</sup>. Ou seja, é correto dizer-se que assumindo o homem a centralidade do sistema fiscal e da relação jurídica tributária desenvolvida, não pode, em momento algum, ser erradicadas quaisquer medidas que visem a tutela dos direitos, liberdades e garantias, mesmo tendo por fundamentação a necessidade coletiva. Por isso, a restrição parcial dos direitos à autodeterminação informativa dos contribuintes, por via da implementação de sistemas preventivos e presuntivos de atuações putativas destes, deve obrigar o Estado a adotar as medidas de segurança que permitam a tutela dos seus direitos efetivos. Neste contexto, uma das problemáticas que poderão advir, por via da utilização abusiva e descontrolada dos dados pessoais, é a possível ablação de princípios fundamentais como o princípio da dignidade da pessoa humana, da legalidade funcional da administração e da igualdade, bem como dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes.

Importa desde já assumir, sem hesitações, que se rejeita, liminarmente, qualquer espécie de individualismo extremo, estando a centralidade, exclusivamente, no interesse público e na sua concretização. Por isso, advogamos uma proposta de solução que deve assentar numa compreensão dos princípios estruturantes de um Estado de Direito, designadamente, pela implementação destes instrumentos inteligentes de prevenção contra

---

<sup>486</sup> LUIS MANUEL PICA, “As Avaliações de Impacto, o Encarregado de Dados Pessoais e a Certificação no Novo Regulamento Europeu de Proteção de Dados Pessoais.” *In Cyberlaw by CIJIC*, n.º 5, 2018, pp.61-89.

atos patológicos, sempre que sejam, paralelamente, adotados estudos e medidas que permitam identificar previamente as problemáticas que poderão surgir, e de modo a resolver ou mitigar as problemáticas existentes e que possam causar um prejuízo grave para os obrigados tributários<sup>487</sup>.

A nossa solução passará, assim, por via da obrigatoriedade da realização de avaliações de impacto, que permitam identificar os hipotéticos danos e prejuízos que os sistemas inteligentes poderão causar<sup>488</sup>. Tendo presente estas coordenadas, pode avançar-se com uma proposta de delimitação concetual sobre “*avaliações de impacto*” (meramente operativa para este propósito): *os estudos preventivos que são realizados sobre um procedimento concreto de tratamento de dados pessoais em matéria tributária e do qual, resultam a identificação dos potenciais riscos existentes para os titulares dos dados, que possam advir do tratamento massificado destes, das presunções e conclusões retiradas por via dos mesmos.*

A importância desta medida, em termos práticos, permite identificar os potenciais riscos dos instrumentos utilizados para efeitos de gestão do sistema fiscal, obrigando o responsável pelo tratamento a apresentar os resultados e a resolver os problemas que sejam identificados. Esta ideia é, ademais, consagrada no artigo 35.º, n.º 3, alínea a) do Regulamento Geral de Proteção de Dados, estabelecendo esta norma a obrigatoriedade da realização de uma avaliação de impacto sobre a proteção de dados, nomeadamente, em caso de avaliação sistemática e completa dos aspetos pessoais relacionados com pessoas singulares, baseada no tratamento automatizado, incluindo a definição de perfis, sendo que, é com base da avaliação realizada que são adotadas decisões que produzem efeitos jurídicos, relativamente, à pessoa singular ou que a afetem, significativamente, de forma similar.

Uma adequada teoria da transmutação do sistema de gestão fiscal assente em instrumentos inteligentes, pressupõe que da obrigatoriedade destas medidas garantísticas, resultem duas importantes conclusões, cuja carga valorativa associada não pode deixar de compreender uma dimensão *de risco* e uma dimensão *humanista*:

---

<sup>487</sup> FÉLIX BIEKER, BENJAMIN BREMERT, MARIT HANSEN, “Verantwortlichkeit und Einsatz von Algorithmen bei öffentlichen Stellen”, *in Datenschutz und Datensicherheit*, Vol.42, 10, 2018, p.610.

<sup>488</sup> LUIS MANUEL PICA, “As Avaliações de Impacto, o Encarregado de Dados Pessoais e a Certificação no Novo Regulamento Europeu de Proteção de Dados Pessoais.” *In Cyberlaw by CIJIC*, n.º 5, 2018, pp.61-89.

- i)* A primeira ilação a retirar, advém da importância da realização e de integração destes estudos prévios no contexto de gestão do sistema fiscal inteligente e baseado em instrumentos que tenham por base um tratamento massificado de dados pessoais, os quais permitem identificar hipotéticos riscos e problemas (*dimensão de risco*). Por via destes, é possível mitigar potenciais erros que possam ser desenvolvidos no âmbito da relação jurídica tributária constituída e das quais resultem a emanação de decisões automatizadas, ou de um tratamento específico de dados pessoais. É nesta atuação maquinal e artificial da administração que poderemos encontrar uma pluralidade de riscos que devem ser identificados, através da avaliação de impacto a realizar previamente, pois será por via do seu desenvolvimento que será possível a catalogação dos riscos que comporta este tratamento mecanizado e massivo. A integração da avaliação de impacto permitirá reduzir os graves problemas de harmonização entre os princípios jurídico-constitucionais e um determinado tratamento específico de dados pessoais, ficando os contribuintes, posteriormente, por via disso sujeitos a uma pronúncia da administração que venha a ter implicações na sua esfera jurídica e que, por via de um critério silogista e racional, se mostre lesiva dos seus direitos<sup>489</sup>.
- ii)* A limitação que resulta da inadmissibilidade de uma “administração automatizada” acaba por consagrar o que a doutrina vem designando de “*humanização*” dos procedimentos administrativos automatizados, no sentido em que, a conclusão dos mesmos e a emanação dos atos administrativos praticados por parte da inteligência artificial carece, indubitavelmente, da intervenção humana e das características valorativas e de ponderação que

---

<sup>489</sup> MAFALDA MIRANDA BARBOSA, “Inteligência Artificial, E-persons e Direito: Desafios e Perspetivas”, *Revista Jurídica Luso Brasileira*, Vol. 3, N.º6, 2017, pp-1475,1503 (1476), disponível em [http://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2017/6/2017\\_06\\_1475\\_1503.pdf](http://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2017/6/2017_06_1475_1503.pdf), consultado em 03/08/2021; *Idem*, “Robots advisors e responsabilidade civil”, in *Revista de Direito Comercial*, N.º4, 2020, pp.1-67.



apenas a capacidade racional humana detém<sup>490</sup>. Como sustenta JULI PONCE SOLÉ<sup>491</sup>, “*si, por tanto, la IA [Inteligência Artificial] no puede acabar consiguiendo disponer de máquinas con empatía emocional con los humanos, porque hace falta ser humano para ello, entonces IA y empatía emocional sería una contradictio in terminis, y el sueño, en el sentido de aspiración, de la razón total (artificial en este caso) podría llegar a producir monstruos burocráticos que no resuenen emocionalmente ni se conecten con los humanos*”. Ou seja, estamos perante verdadeiros limites que se desenvolvem através da necessidade de intervenção do homem na atuação da inteligência artificial, quando esta tenha por base *perfis de risco* criados para efeitos de delimitação funcional da Administração Tributária. Neste contexto, o titular dos dados tem o direito de não ficar sujeito a nenhuma decisão tomada, exclusivamente, com base no tratamento automatizado, incluindo aqui a *definição de perfis*, que produza efeitos na sua esfera jurídica ou que o afete, significativamente, de forma similar, salvo nos casos expressamente consagrados legalmente (cfr. artigos 22.º, n.ºs 1 e 2 do Regulamento Geral de Proteção de Dados)<sup>492</sup>. Evidentemente que, tal pressupõe um indispensável sentimento de insuficiência e de pertença pelo Estado face aos instrumentos normativistas vigentes, pois é permitindo pelo legislador, como veremos *infra*, afastar as normas jurídicas que impõem verdadeiras garantias contra atuações, potencialmente, lesivas para a esfera jurídica dos contribuintes. Em muitos casos, a exigência de margem *infravalorativa* que é atribuído ao crédito tributário pode constituir fundamento de apresentação na abertura de vias que conformam verdadeiras atuações incompreensíveis num quadro de Estado de Direito. Por isso, não se compreende que as decisões automatizadas possam

---

<sup>490</sup> Sobre a humanização do procedimento tributário inteligente e da necessidade de ponderação factual pela administração inteligente, *Vide*, Parte I, Capítulo III, e Parte II, Capítulo II.

<sup>491</sup> JULI PONCE SOLÉ, “Inteligencia artificial, Derecho administrativo y reserva de humanidad: algoritmos y procedimiento administrativo debido tecnológico”, *in Revista general de Derecho administrativo*, N.º 50, 2019.

<sup>492</sup> Esta última opção acabou, também, por ser admitida em ordenamentos jurídicos como o alemão, sendo aditado à Lei do Procedimento Administrativo (*VwVfG*), a inadmissibilidade de um ato administrativo ser praticado integralmente por instrumentos automatizados, caso haja poder valorativo ou margem para avaliação, por parte da inteligência artificial.

ser complemente implementadas sem a necessidade de intervenção humana, nos termos e fundamentos da alínea e), do n.º 1, do artigo 23.º do Regulamento Geral de Proteção de Dados, ainda que, com as vicissitudes próprias mencionadas no citado preceito.

A avaliação de impacto, concebida como um exercício prévio de análise e identificação dos riscos associados ao tratamento dos dados pessoais através de um determinado sistema de informação, produto ou serviço, permite afrontar, eficazmente, os riscos identificados mediante a adoção de medidas necessárias e concretas dirigidas à eliminação ou mitigação destes riscos. Sufragando esta opinião, o Grupo de Trabalho do Artigo 29<sup>493</sup> afirma que “[u]ma AIPD [Avaliação de impacto] é um processo concebido para descrever o tratamento, avaliar a necessidade e proporcionalidade desse tratamento e ajudar a gerir os riscos para os direitos e liberdades das pessoas singulares decorrentes do tratamento dos dados pessoais avaliando-os e determinando as medidas necessárias para fazer face a esses riscos (...) Por outras palavras, uma AIPD é um processo que visa estabelecer e demonstrar conformidade.”.

Neste sentido dispõe o n.º 1, do artigo 35.º, do RGPD que “quando um certo tipo de tratamento, em particular que utilize novas tecnologias e tendo em conta a sua natureza, âmbito, contexto e finalidades, for suscetível de implicar um elevado risco para os direitos e liberdades das pessoas singulares, o responsável pelo tratamento procede, antes de iniciar o tratamento, a uma avaliação de impacto das operações de tratamento previstas sobre a proteção de dados pessoais”. Embora se perspetive como um dever genérico, a verdade é que atentando ao disposto no n.º 3 do mencionado preceito normativo, resulta que esta avaliação de impacto é obrigatória, quando:

- i) O tratamento dos dados pessoais tenha como objeto a avaliação sistemática e completa dos aspetos pessoais relacionados com pessoas singulares, devendo

---

<sup>493</sup> GRUPO DE TRABALHO DO ARTIGO 29.º PARA A PROTEÇÃO DE DADOS, Orientações relativas à Avaliação de Impacto sobre a Proteção de Dados (AIPD) e que determinam se o tratamento é «suscetível de resultar num elevado risco» para efeitos do Regulamento (UE) 2016/679 - Documento WP 248 rev.01, Abril, 2017, p. 4, disponível em [https://www.cnpd.pt/bin/rgpd/docs/wp248rev.01\\_pt.pdf](https://www.cnpd.pt/bin/rgpd/docs/wp248rev.01_pt.pdf), consultado a última vez em 10/01/2022.

este ser baseado no tratamento automatizado, incluindo a definição de perfis, tendo como principal objetivo a tomada de decisões que produzam efeitos jurídicos na esfera do titular desses dados pessoais;

- ii)* Esta avaliação de impacto configura-se, também, como obrigatória quando haja operações de tratamento em grande escala de categorias especiais de dados, mormente, aqueles a que se refere o artigo 9.º, n.º 1, ou de dados pessoais relacionados com condenações penais e infrações a que se refere o artigo 10.º, e ainda quanto aos dados pessoais relativos a menores;
- iii)* Por último, é também obrigatório proceder a esta avaliação de impacto nos casos de controlo sistemático de zonas acessíveis ao público em grande escala, ou seja, quando sejam utilizados meios tecnológicos considerados invasivos da privacidade como serão, a título meramente exemplificativo, vigilância a grande escala, geolocalização, vigilância eletrónica, e/ou técnicas genéticas.

Neste sentido, será importante trazer à colação o disposto no artigo 35.º, *ex vi* artigo 22.º, do Regulamento Geral de Proteção de Dados, pois sempre que estejamos perante tratamento de dados pessoais baseados em definições de perfis e sistemas automatizados, designadamente, pelo tipo de tratamento, tendo em conta a sua natureza, âmbito, contexto e finalidades, que seja suscetível de implicar um elevado risco para os direitos e liberdades das pessoas singulares, o responsável pelo tratamento deve proceder, antes de iniciar o tratamento, a uma avaliação de impacto das operações de tratamento previstas sobre a proteção de dados pessoais<sup>494</sup>.

Dito isto, será por via deste instrumento que encontramos um verdadeiro instrumento garantístico que permite identificar os riscos e desafios que podem contender diretamente com os direitos e interesses legalmente protegidos dos obrigados tributários. Falamos num

---

<sup>494</sup> A mesma corrente protecionista acaba por ser desenvolvida pela Proposta de Regulamento sobre Inteligência Artificial, pois os fornecedores de sistemas de inteligência artificial devem assegurar que os sistemas que fornecem são sujeitos a um procedimento de avaliação da conformidade, antes de serem colocados no mercado ou colocados em serviço. Cfr. Proposta de Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho, COM(2021), da Comissão Europeia, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0206&from=EN>, consultado em 06/08/2021.

verdadeiro instrumento garantístico assinalando a sua natureza obrigatória quando aplicado à matéria da fiscalidade preventiva automatizada, que pressupõe a análise de um grande volume de dados para criação dos *perfis de risco em matéria tributária*. Resulta materialmente assumido que, constituindo um importante mecanismo de mitigação dos riscos e das problemáticas que resultam do processo de tratamento dos dados pessoais, a implementação destas medidas resultará numa humanização procedimental que pressupõe a exigência do homem e da sua atuação constante, permitindo um controlo sobre o processo de tratamento dos dados pessoais pela inteligência artificial.

## 2.5. Considerações críticas e posição adotada

Como decorre do aqui referido, a inteligência artificial e a sua instrumentalização na gestão do sistema fiscal acarreta a necessidade de um grande volume de dados. A satisfação dos interesses financeiros e fiscais do Estado fundamenta a sua legitimidade no acesso a estes, os quais são obtidos por via do próprio contribuinte, de entidades terceiras (bancos, entidades patronais, ou seguradoras) e de entidades estrangeiras que estão vinculadas ao dever de intercâmbio de informação em matéria tributária.

Neste contexto, e como referimos, note-se que o recurso a estes dados pessoais - ou melhor, aos *megadados* - acarreta uma problemática que pressupõe uma prévia delimitação concetual e axiológica, pois os dados pessoais não assumem uma homogeneidade jurídica uniforme. Ou seja, os dados pessoais podem ser remetidos a categorias distintas, tendo por via disso, necessidade de tratamento distinto, motivo pelo qual, deverá o Direito concretizar uma tutela distinta em correspondência com a necessidade e relevância daqueles. Entendemos que impende sobre o legislador a necessidade de estabelecer maiores prerrogativas de tutela aos *perfis de risco*, que têm na sua génese, o tratamento de dados pessoais de natureza sensível dos contribuintes. Como aponta alguma doutrina, a natureza dos dados pessoais e a sua qualificação enquanto sensíveis, compreende um dos factores mais importantes na determinação da percepção de privacidade de um indivíduo e a graduação de sensibilidade,

pode decidir o nível de segurança e controlo, para o acesso a tais dados<sup>495</sup>. Deste modo, os dados sensíveis configuram-se como uma “área central” da privacidade e da necessidade de proteção e, portanto, a sua importância demanda instrumentos de tutela específicos e mais rigorosos<sup>496</sup>.

Assim, o desenvolvimento dos *perfis de risco* em matéria tributária não pode ser imune a esta destriça jurídica. Por esta via, a difícil identificação da problemática e a novidade que impera sobre esta figura tecnológica, que opera segundo um grande volume de dados pessoais, não pode deixar de corresponder à problemática do tratamento destes dados, sempre que os mesmos sejam classificados enquanto dados sensíveis<sup>497</sup>. Por isso, torna-se indispensável concretizar que a adequada utilização das operações de *perfis de risco* e a consequente tomada de decisões automatizadas - tendo por base os dados pessoais categorizados como de natureza sensível -, exige critérios estritamente teleológicos, fundados no interesse público. Ou seja, o fundamento finalístico a que se deve atender, no tratamento de dados sensíveis, deve assentar, necessariamente, na prossecução de um motivo de interesse público e sempre que sejam aplicadas as medidas adequadas e necessárias para salvaguardar os direitos e liberdades e os legítimos interesses do titular (cfr. artigo 22.º, n.º 4, *ex vi* artigo 9.º, n.º 1 e n.º 2, alínea g) do Regulamento Geral de Proteção de Dados). Deste modo, o tratamento será legítimo, se os dados pessoais de natureza sensível forem necessários aos desideratos a concretizar pela administração, e consequentemente aos interesses fiscais do credor tributário.

Contudo, e sendo uma medida restritiva de direitos, não podemos deixar de referir que esta prerrogativa de legitimidade, não está isenta de responsabilidades jurídicas, pois consagra-

---

<sup>495</sup> S. FEDAGHI, “Experimentation with personal identifiable information”, in *Intelligent Information Management*, Vol. 4, n.º4, 2012, pp.123–133.

<sup>496</sup> TUOMAS OJANEN, “Privacy is more than just a seven-letter word: The Court of Justice of the European Union sets constitutional limits on mass surveillance: Court of Justice of the European Union Decision of 8 April 2014 in Joined Cases C-293/12 and C-594/12, digital right”, in *European Constitutional Law Review*, Vol.10, n.º3, 2014, pp.528–541; LUISA SCARCELLA, “Tax compliance and privacy rights in profiling and automated decision making”, in *Internet Policy Review*, Volume 8, Issue 4, 2019, pp.1-19.

<sup>497</sup> O problema agudiza-se na nossa legislação tributária, pois a questão do tratamento dos dados tributários - bem como a definição jurídica do que deveria ser entendido, para efeitos de procedimento e processo tributário, como informação tributária sujeita a tutela - é uma disciplina que não encontra regulamentação expressa e autonomizada na ordem jurídica portuguesa. Contrariamente, o ordenamento jurídico alemão consagra na sua legislação geral tributária um vasto conjunto de instrumentos que permitem aos contribuintes exercer os direitos próprios que são desenvolvidos pelo direito fundamental à autodeterminação informativa.

se um conjunto de obrigações que impende sobre o legislador ordinário e sobre a própria administração:

- i)* Por um lado, o legislador ordinário tem o dever de instituir mecanismos de salvaguarda dos direitos, liberdades e garantias dos contribuintes. Falamos de mecanismos diretos a favor dos contribuintes, pois não podemos entender que a permissão de tratamento dos dados pessoais categorizados como sensíveis, para efeitos de instituição de *perfis de risco* e integração nestes os contribuintes titulares dos dados, não seja acompanhada de medidas garantísticas que permitam a estes atuar contra possíveis atos que possam ser considerados lesivos dos seus direitos. *Assim, poderá a Administração Tributária adotar os perfis de risco - tendo em consideração os dados que tem em sua posse, quer se trate de informações consideradas simples ou de natureza sensível (estas com as limitações impostas normativamente) -, impendendo, contudo, uma obrigação de notificação ao contribuinte sobre a existência dos mesmos*<sup>498</sup>. *Para além disto, poderão estes exigir que nenhuma decisão seja tomada unicamente por recurso aos serviços informatizados e tendo em consideração os dados tratados e os perfis criados. Todo o tratamento e a tomada de decisões que seja feita em desconformidade com o disposto supra, deve ser considerado um tratamento ilícito e, portanto, consequentemente anulado todo o processado ulteriormente, tendo por base*

---

<sup>498</sup> O direito à notificação assume uma importância acrescida no procedimento e processo tributário. A preterição desta formalidade legal acarreta que um grave prejuízo para os contribuintes visados, podendo ir desde a ineficácia do ato até, nos casos mais gravosos, à nulidade do ato em questão. A nossa legislação tributária prevê, nos artigos 36.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, e no artigo 77.º n.º6 da Lei Geral Tributária, que as decisões tomadas pela Administração Tributária, que afetem os direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, só se tornam eficazes quando forem devidamente notificadas ao seu destinatário. Neste sentido refere MARIA ESTHER SANCHES LOPEZ<sup>498</sup> que, o “*derecho de notificación acerca del tratamiento de datos de carácter personal que se erige, pues, tal como se adelantaba, como premisa ineludible para el ejercicio de los demás derechos y tras el cual se encuentran tanto la protección de la vida privada o intimidad como la garantía del derecho defensa pues, como se ha afirmado atinadamente, ‘las posibilidades de un contribuyente de oponerse con éxito a las actuaciones que un Estado lleva a cabo para atender el requerimiento de otro Estado en asunto que lo interese son prácticamente nulas’*, resultando esta situación ‘*aún más inabordable en aquellos supuestos en que no está prevista ni siquiera la notificación al interesado del requerimiento de información*’”. MARIA ESTHER SANCHES LOPEZ, “La influencia del derecho comunitario en la tutela del contribuyente afectado por las actuaciones de intercambio de información tributaria”, *in Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, 2012, p.315.

*estas decisões e perfis criados em desconformidade com os preceitos supra citados.*

- ii)* Por outro lado, à Administração Tributária é atribuída um verdadeiro dever de instituir medidas de segurança, que permitam a segurança dos dados pessoais de natureza sensível (cfr. artigo 22.º, n.º 4 do Regulamento Geral de Proteção de Dados). Procura-se que os *perfis criados* sejam limitados à utilização pelo responsável pelo tratamento, pois os dados pessoais de natureza sensível que são utilizados, acarretam um valor e um juízo muito reservado. Por isso, impõe-se uma verdadeira “blindagem” aos dados pessoais objeto de tratamento, designadamente através da criação de medidas de segurança, tais como a encriptação das bases de dados, a criação de dados anonimizados que não permitam identificar os seus titulares, medidas de segurança informática de alto rendimento, ou obrigações de sigilo sobre os dados pessoais.
  
- iii)* Por último as avaliações de impacto são uma realidade inevitável, pressupondo-se como uma exigência normativa, que não pode ser negligenciada. A imposição de estudos prévios que permitam a identificação dos hipotéticos riscos, bem como a forma de os mitigar num contexto prático, permitem antecipar realidades indesejadas e, por vezes, irreparáveis para os titulares dos dados pessoais. Daí que o legislador ordinário as tenha considerado como obrigatórias, sempre e quando, estejam em causa a criação de *perfis de risco*.

Em conclusão, dir-se-á que a consagração de medidas de salvaguarda dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos, deve ser uma premissa que não poderá ser negligenciada e que deve ser, assim, estendida a todos os dados pessoais que são objeto de tratamento, em virtude da mutabilidade assumida. Por isso, não sendo possível determinar, individualmente, todas as ponderações que a inteligência artificial virá a assumir no tratamento massificado de dados pessoais e sendo necessário instituir medidas especiais, no caso de

tratamento de dados pessoais sensíveis, parece-nos que deverão as medidas protecionistas ser estendidas a todos os dados pessoais objeto de tratamento, independentemente, da natureza jurídica que os mesmos assumam.

### 3. As decisões automatizadas e a Administração Tributária artificialmente “inteligente”

#### 3.1. Ponto de partida

Como já tivemos ocasião de assumir, a utilização da inteligência artificial só pode ser admissível perante um quadro de legalidade sistémica, coerente e uniformemente aceite. Procura-se uma implementação ordenada e movida perante um quadro disciplinador preciso, juridicamente delimitado e dogmaticamente aceite. Resulta desta necessidade sistémica, a imposição de limites, a fim de salvaguardar os bens e valores jurídicos de uma sociedade, devendo estas fronteiras assumir-se como juridicamente relevantes, no sentido de o seu incumprimento, desencadear a responsabilização do respetivo infrator e, sendo caso disso, incorrer em consequências gravosas e desfavoráveis, sob a forma de assunção de responsabilidade aos mais diversos níveis<sup>499</sup>.

Todavia, estes problemas devem ser analisados segundo uma visão holista (não se restringindo apenas, aos pontos de vista individual e jurídico), pois descobrem-se com facilidade dimensões *supra-individuais e éticas* que não podem ser desconsideradas ao nível da escolha ineficiente. Basta compreender que não é admissível, a adoção por um modelo de *Administração Tributária totalmente automatizada* que se projeta em uma atuação segundo parâmetros descontrolados, plenamente autónomos e que se desenvolvam sem qualquer

---

<sup>499</sup> Reportamo-nos, essencialmente, aos problemas que se colocam pela adoção de instrumentos inteligentes, e que sejam desconformes à própria ordem jurídica, desrespeitando os valores e bens jurídicos consagrados num determinado ordenamento jurídico. A implementação e de atuação da inteligência artificial, aplicada ao domínio de gestão do sistema fiscal, deve respeitar os limites e ponderações, e que se revelam essenciais, segundo um quadro de Estado de Direito, pelo que, eventuais desvios que correspondam a atuações contrárias aos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, pode acarretar a prática de atos ilícitos e danosos, que sejam suscetíveis de responsabilização, perante um quadro de responsabilidade civil. Em tais situações, mais do que dimensão ponderativa, importará atender à materialidade das figuras em questão em que se enquadrará a atuação da inteligência artificial, para efeitos de responsabilização pelos seus atos, conforme se analisará prontamente na Parte II, Capítulo IV, da nossa dissertação.



controlo de supervisão pelos agentes e funcionários da administração. É que apesar das vantagens e bondades trazidas pela automatização das decisões com recurso à inteligência artificial, a sua utilização envolve, igualmente, um enfoque coletivo (e outro de natureza ética) que transporta encargos funcionais que podem ser considerados desproporcionais num quadro ético futuro.

Atento o exposto, o propósito nuclear deste apartado reconduz-nos à necessidade de localizar uma adequada ponderação pela posição jurídica do homem, e pelos seus direitos e interesses legalmente protegidos, enquanto sujeito central de um sistema jurídico, conforme o Estado de Direito. Os direitos relativos aos dados pessoais dos contribuintes, enquanto elemento necessário à utilização da inteligência artificial, assumem-se como um dos principais limites, que devem ser analisados, e o qual deve ser convocado, enquanto instrumento elemental de um sistema de gestão fiscal artificialmente "inteligente". O quadro ético e humanista que exige o respeito pelo homem e pela sua dignidade<sup>500</sup>, exige-nos uma reflexão sobre a sua posição na relação jurídica tributária, desenvolvida em torno de instrumentos inteligentes.

### **3.2. A (in)admissibilidade de uma Administração Tributária artificialmente "inteligente" à luz do Regulamento Geral de Proteção de Dados**

A (in)admissibilidade de uma Administração Tributária artificialmente "inteligente" tem de ser aferida à luz do carácter transpessoal e personalista do sistema jurídico vigente. Referimo-nos, essencialmente, à dimensão humanista que estrutura e modela o sistema jurídico (e também por inerência o próprio sistema jurídico fiscal), e através do qual, são desenvolvidas as normas e regras jurídicas que o integram<sup>501</sup>. No que respeita à modelação da atuação da inteligência artificial, não podemos desconsiderar o aqui já mencionado, uma vez

---

<sup>500</sup> DIOGO LEITE DE CAMPOS, HÉLIO SILVIO OURÉM CAMPOS, "Dignidade da pessoa e impostos", *in Estudos em Homenagem ao professor Doutor António Carlos dos Santos*, Coimbra, Almedina, 2021, pp.57-84.

<sup>501</sup> Assumindo o homem a centralidade do Estado e da sociedade, estruturando-se assim pelo próprio princípio do Estado de Direito, Cfr. JORGE MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional - Direitos Fundamentais Tomo IV*, 5ª Edição, Coimbra Editora, 2012, pp.180 e seguintes.

que a utilização destes instrumentos no domínio fiscal pressupõe que a sua atuação seja pautada pelos mesmos critérios de legalidade e de conformação jurídica que a administração, exigindo-se as mesmas diretrizes funcionais. A mera adoção destes instrumentos pela Administração Tributária, não dispensa o cumprimento destas diretrizes, pelo que, a atividade da administração artificialmente “inteligente” também é marcada segundo o mesmo critério legalista.

De entre os vários limites, importa, desde logo, recorrer a uma das principais demarcações ínsitas no Regulamento Geral de Proteção de Dados, designadamente, a (in)admissibilidade de adoção dos instrumentos inteligentes plenamente automatizados. Ora, o Regulamento Geral de Proteção de Dados, vem coartar esta possibilidade, recusando liminarmente a utilização *plena* de sistemas de inteligência artificial<sup>502</sup>, pois consagra, o n.º 1, do artigo 22.º, do Regulamento Geral de Proteção de Dados, que “*o titular dos dados tem o direito de não ficar sujeito a nenhuma decisão tomada exclusivamente com base no tratamento automatizado, incluindo a definição de perfis, que produza efeitos na sua esfera jurídica ou que o afete significativamente de forma similar*”. Atendendo ao conjunto de riscos<sup>503</sup> que não podem ser, atualmente, admissíveis segundo um quadro de Estado de Direito e num sistema jurídico modelado segundo uma conceção sócio-personalista (cfr. artigos 1.º e 2.º da Constituição da República Portuguesa), o legislador assumiu a impossibilidade de admissão de um sistema destas características. A fim de dar continuidade ao desenvolvimento social, o Direito deve procurar adequar-se às novas realidades, acomodando-as no quadro jurídico, pelo que, os riscos potencialmente lesivos para os contribuintes, e que resultem da implementação de sistemas inteligentes automáticos, são motivo suficiente para rejeitar a adoção por um modelo de *administração plenamente automatizada*.

Contudo, o crédito tributário goza de certas prerrogativas de especialidade e de prevalência, podendo sobrepor-se, em algumas situações, aos interesses pessoais dos

---

<sup>502</sup> Assumir a admissibilidade plena de um procedimento totalmente automatizado, pressupõe reformular o conceito ético, moral e também jurídico da sociedade atual, dispensado o homem como elemento matricial do Estado e retrocedendo-se a ideais em que o mesmo, era dimensionado perante um ideal meramente objetivo, face aos interesses e poderes estaduais.

<sup>503</sup> Sobre as conceções de sistemas de gestão fiscal plenamente automatizados, já nos debruçamos aquando da delimitação das várias implicações sistémicas em que a inteligência artificial se expressa no domínio de aplicação das normas fiscais, *Vide*. Parte I, Capítulo III.

cidadãos. Por isso, não podemos deixar de referir, até porque se revela de enorme importância para efeitos do presente estudo, que o legislador adotou uma postura de *enfraquecimento* do direito à tutela dados pessoais, privilegiando os interesses estaduais e dotando o Estado e as instâncias europeias de uma posição superlativa face aos indivíduos. A sustentação desta ideia surge por via da previsão normativa do n.º 2 da mencionada norma, a qual permite a adoção de instrumentos, parcialmente, autonomizados “*se for autorizada pelo direito da União ou do Estado-Membro a que o responsável pelo tratamento estiver sujeito, e no qual estejam igualmente previstas medidas adequadas para salvaguardar os direitos e liberdades e os legítimos interesses do titular dos dados*”<sup>504</sup>.

A partir desta precisão é possível afirmar que, o tratamento dos dados pessoais dos contribuintes feito por via de instrumentos automatizados será lícito se a ordem jurídica interna ou europeia, previamente, o permitir (*nullo processus sine lege previa*). Ou seja, o recurso à inteligência artificial e ao tratamento “totalmente” automatizado apenas será legítimo quando exista norma jurídica – aprovada pela União ou pelos Estados-Membros - que consagre a necessidade de aplicar este instrumento e o tratamento feito mecanicamente<sup>505</sup>. Reconhece-se, assim, um imperativo de condicionamento normativo que admite a derrogação parcial desta restrição à utilização de instrumentos totalmente automatizados, segundo critérios de necessidade e adequação.

Mas, deve-se, contudo, afirmar que esta restrição não é total, pelo que, esta derrogação pressupõe sempre a necessidade de supervisão humana no tratamento dos dados pessoais, afastando “ideais” de administração *ex-machina* assente em instrumentos totalmente automatizados e mecânicos. Neste contexto, deve ser assumido que a norma jurídica que venha derrogar esta imposição limitativa, *enfraquecendo a intervenção humana no procedimento de tratamento de dados pessoais pela inteligência artificial*, comporta uma dualidade exigência. Falamos, mais propriamente, de uma exigência *teleológica* e uma exigência *funcional*:

---

<sup>504</sup> Cfr. Artigo 22.º n.º2 alínea b), e n.º3 do Regulamento Geral de Proteção de Dados.

<sup>505</sup> FELIPE ALONSO MURILLO “Los Derechos Fundamentales como Límites al Empleo de Inteligencia Artificial en los Procedimientos Tributarios”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021, pp.71 e seguintes.

- i)* Segundo uma exigência *teleológica*, a norma jurídica permite que o tratamento seja feito através de meios automatizados e de forma quase totalmente mecânica, devendo o tratamento obedecer a um conjunto de pressupostos formais que não podemos deixar de referir: *a restrição apenas é legítima se devidamente fundamentada por motivos de interesse superior*. Os Estados-Membros poderão afastar este regime regra. Porém, esta restrição deve ser normativamente delimitada previamente, devendo a mesma ser ainda adequada e necessária à salvaguarda de interesses superiores da coletividade. Desta forma, não se verifica uma legitimidade discricionária ou arbitrária do Estado-Membro ou dos órgãos competentes da União Europeia, reconhecendo-se, unicamente, um fundamento teleológico que seja admissível segundo um quadro de necessidade e adequação que comporte a conceção de normas restritivas. Assim, o elemento *teleológico* da norma jurídica deverá conter a positivação do afastamento do regime regra, assim como a necessidade de salvaguarda dos interesses económicos e fiscais do Estado-Membro e que se mostra imperativa para concretização dos valores e interesses prosseguidos;
- ii)* A exigência *funcional* comporta uma verdadeira delegação de competências no responsável pelo tratamento dos dados pessoais, pois conforme se vislumbra da interpretação do n.º 3, do artigo 22.º do Regulamento Geral de Proteção de Dados, o legislador ordinário ao afastar as condicionantes impostas pelo n.º 1 do citado preceito legal, acaba por obrigar aquele a implementar as garantias que sejam consideradas adequadas à salvaguarda dos direitos e interesses legalmente protegidos dos indivíduos, designadamente, através de medidas que incluam informações específicas ao titular dos dados sobre o tratamento dos dados pessoais feitos pelos sistemas de inteligência artificial, bem como, o direito de obter a intervenção humana necessária, de manifestar o seu ponto de vista, de obter uma explicação sobre a decisão tomada na sequência dessa avaliação e de contestar a decisão a tomar. Verifica-se uma verdadeira delegação de competências, ou pelo menos um reforço nas medidas de segurança que devem ser adotadas por parte do responsável pelo tratamento dos dados pessoais. Deste

modo, caberá à Administração Tributária, enquanto responsável pelo tratamento dos dados pessoais utilizados pela inteligência artificial, adotar os meios garantísticos que permitam um tratamento lícito e de acordo com os ditames legais impostos pelo Regulamento Geral de Proteção de Dados, bem como, instrumentos que permitam um controlo sobre a atuação da inteligência artificial, de forma a que esta não venha a atuar em desconformidade com o regime legal imposto e as decisões tomadas não venham causar graves prejuízos na esfera jurídica dos seus titulares<sup>506</sup>.

Em conclusão, considera-se que o tratamento dos dados pessoais por parte dos serviços de inteligência artificial utilizados pela Administração Tributária, não pode ser reconduzido segundo um modelo autónomo como os *modelos plenos*, em que estes atuam de forma totalmente mecanizada e originam um conjunto de decisões, sem necessidade de intervenção humana, e que acabam por se repercutir na esfera jurídica dos contribuintes, alterando-a ou modificando-a segundo a vontade emanada<sup>507</sup>. Por isso, uma solução de compromisso desta natureza, deve partir de uma adequação equilibrada dos interesses contrapostos, assumindo-se o respeito pelo homem e pela sua posição, perante uma administração subjugada funcionalmente aos ditames do princípio do Estado de Direito. Consegue-se, assim, a mitigação de potenciais efeitos de aprendizagem automática que, conseqüentemente, não permitam identificar o *iter* decisório, a proibição de uma delegação total das competências legais que cabem à Administração Tributária, e, principalmente, evitar a “coisificação” do contribuinte perante a máquina utilizada.

---

<sup>506</sup> SEBASTIAN CONRAD, “Kann die Künstliche Intelligenz den Menschen entschlüsseln? – Neue Forderungen zum Datenschutz. Eine datenschutzrechtliche Betrachtung der Künstlichen Intelligenz“, in *Datenschutz und Datensicherheit*, Vol.42, 9, 2018, p. 543.

<sup>507</sup> Determina o Considerando n.º 38 do Preâmbulo do Regulamento Geral de Proteção de Dados, que “*as crianças merecem proteção especial quanto aos seus dados pessoais, uma vez que podem estar menos cientes dos riscos, conseqüências e garantias em questão e dos seus direitos relacionados com o tratamento dos dados pessoais. Essa proteção específica deverá aplicar-se, nomeadamente, à utilização de dados pessoais de crianças para efeitos de comercialização ou de criação de perfis de personalidade ou de utilizador, bem como à recolha de dados pessoais em relação às crianças aquando da utilização de serviços disponibilizados diretamente às crianças. O consentimento do titular das responsabilidades parentais não deverá ser necessário no contexto de serviços preventivos ou de aconselhamento oferecidos diretamente a uma criança*”. Por este motivo, as limitações impostas - quando os tratamentos dos dados pessoais digam respeito a crianças - são bastantes mais abrangentes, procurando-se a salvaguarda da esfera jurídica e do pleno desenvolvimento pessoal, cognitivo e mental das crianças, procurando evitar eventuais ingerências que possam ser consideradas potencialmente lesivas para estes.

### 3.3. A intervenção humana na Administração Tributária artificialmente “inteligente”

A ideia de que “o Direito é feito pelo homem e para o homem” demonstra que, a despeito do seu caráter instrumental, a unidade de sentido conferida a um sistema jurídico pressupõe a concordância prática entre os bens e valores jurídicos de uma sociedade, os quais, pivotam segundo uma unidade central considerada como inalienável para a comunidade. E ele repousa na dignidade da pessoa humana, proclamada constitucionalmente e nas normas de Direito da União<sup>508</sup> e de Direito Internacional<sup>509</sup>, concebendo a pessoa como fundamento e fim da sociedade<sup>510</sup>. A fonte ética que comporta a dignidade humana projeta-se em instituições, na própria ideia de Estado e na modelação do sistema jurídico, pois em nenhum destes se poderá perder de vista aquele referencial matriz<sup>511</sup>. A conotação ética é inegável e pressupõe uma vinculatividade de ordem superior, que procura a salvaguarda dos

---

<sup>508</sup> “A União funda-se nos valores do respeito pela dignidade humana, da liberdade, da democracia, da igualdade, do Estado de direito e do respeito pelos direitos do Homem, incluindo os direitos das pessoas pertencentes a minorias. Estes valores são comuns aos Estados-Membros, numa sociedade caracterizada pelo pluralismo, a não discriminação, a tolerância, a justiça, a solidariedade e a igualdade entre homens e mulheres” (cfr. artigo 2.º do Tratado da União Europeia). Também o artigo 1.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia consagra que “a dignidade do ser humano é inviolável. Deve ser respeitada e protegida”. Sobre a sua integração axiológica pelo Direito da União Europeia, Cfr. MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES, *Direito da União. História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 6ª Edição, Almedina, 2010.

<sup>509</sup> Entre outros, cfr. artigo 1.º da Declaração Universal de Direitos do Humanos.

<sup>510</sup> JORGE MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional - Direitos Fundamentais Tomo IV*, 5ª Edição, Coimbra Editora, 2012, pp.180 e seguintes.

<sup>511</sup> Em termos constitucionais, encontramos logo no artigo 1.º, e no artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa, a ideia de que o Estado e o sistema jurídico são modelados em atenção pelo elemento matriz que é a pessoa humana e a sua dignidade. Parte-se de um conceito humanista para desenvolver a conceção do tecido normativo, partindo para reflexos como o princípio da igualdade entre sujeitos (artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa) e a sua expressão no princípio da capacidade contributiva, modelado segunda a ideia da capacidade económica do contribuinte. Também a sua expressividade se encontra no princípio da participação democrática e administrativa, instituindo-se uma ideia de que as instituições, o Estado e a própria administração são funcionalizadas para o interesse do homem (cfr. artigo 266.º e artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa). Em termos concretos, veja-se que o domínio do Direito Fiscal também encontra expressões desta humanização, encontrando-se que o Imposto sobre Rendimento de Pessoas Singulares se desenvolve mediante as necessidades do agregado familiar, desenvolvendo-se assim em respeito pela sua dignidade. Sobre a humanização da relação jurídica tributária, Cfr. SÉRGIO ANDRÉ ROCHA, “Reconstruindo a Confiança na Relação Fisco-contribuinte”, in *Revista Direito Tributário Atual*, n.º39, IBDT – Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2018, pp. 507-527, disponível em <https://ibdt.org.br/RDTA/wp-content/uploads/2018/06/Sergio-Andre-Rocha.pdf>, consultado em 02/01/2022; DIOGO LEITE DE CAMPOS, “As três fases de princípios fundamentantes do direito tributário”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 2007, Ano 67 - Vol. I – Jan, 2007; JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, p.74 e seguintes; VITOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra Editora, 2002, pp.89 e seguintes.

bens e valores considerados mais relevantes para a vida em sociedade, designadamente a dignidade da pessoa humana e a posição central do homem nas relações jurídicas estabelecidas.

Este entendimento deverá ser importado para a modelação das normas e regras jurídicas vigentes, daí que se afirme que, a humanização do sistema de gestão fiscal artificialmente “inteligente”, invoca que o perímetro normativo desenvolvido deve ter em consideração o homem, e adequar-se à necessidade de intervenção humana, não sendo permitida a atuação exclusivamente maquinal. Contudo, torna-se imperativo compreender, a este respeito, o que deve ser entendido como “*intervenção humana por parte do responsável*” ou “*não ficar sujeito a nenhuma decisão tomada exclusivamente com base no tratamento automatizado*”. É que, a convocação destes conceitos impõe que o responsável pelo tratamento deva, obrigatoriamente, ter uma intervenção nas decisões proferidas pelos sistemas automatizados, ainda que, de mera supervisão ou controlo sobre esses mesmos atos ou sobre o tratamento dos dados pessoais. Mas, o conceito adotado pelo legislador é um conceito amplo que se mostra necessário delimitar, designadamente, sobre qual o grau de intervenção humana necessária para que o tratamento não possa ser considerado como uma decisão discricionária da inteligência artificial.

A este respeito, mostra-se indispensável convocar as doudas considerações assumidas pelo Grupo de Trabalho do Artigo 29<sup>512</sup> e que se traduzem, na assunção de uma intervenção humana ativa e assertiva, dispensando-se meras aparências e condutas de passividade em que não há qualquer controlo ou no qual exista uma isenção de atuação humana, comportando uma atuação puramente maquinal e assente em critérios objetivos. Nas palavras do Grupo de Trabalho do Artigo 29, “*para que se considere haver uma intervenção humana, o responsável pelo tratamento tem de garantir que qualquer supervisão da decisão seja relevante, e não um mero gesto simbólico. Essa supervisão deve ser levada a cabo por alguém com autoridade e*

---

<sup>512</sup> GRUPO DE TRABALHO DO ARTIGO 29, *Orientações sobre as decisões individuais automatizadas e a definição de perfis para efeitos do Regulamento (UE) 2016/679*, 2018, p.23.

*competência para alterar a decisão e que, no âmbito da análise, deverá tomar em consideração todos os dados pertinentes*<sup>513</sup>.

Ou seja, a humanização do procedimento verifica-se pela imposição normativa de ser o homem a assumir o controlo decisório, exigindo a conformação do *iter* procedimental e atuando em correspondência com os pressupostos factuais e legais. Assim, e tal como já tivemos ocasião de referir, os instrumentos de inteligência artificial acabam por se assumir como meros instrumentos de auxílio na gestão das tarefas fiscais, impedindo-se ideais de uma administração artificialmente “inteligente” desprovida de sentimentos, materializada num procedimento mecânico e sem ponderação humana. Falamos, essencialmente, de um ónus que recai sobre os agentes e funcionários da Administração Tributária, e que impede esta de se isentar perante a atividade plena dos instrumentos inteligentes automatizados, pelo que, o seu grau de participação deve ser significativo, não bastando uma participação ou supervisão, meramente, simbólica. Consequentemente, a atuação da Administração Tributária deve pautar-se por uma verdadeira conduta positiva, enquanto autoridade de supervisão suficiente que compreenda a competência e aptidão funcional, para alterar a decisão motivada e tomada pelos sistemas de inteligência artificial. Existe uma verdadeira responsabilização da administração, no sentido de a mesma ser investida num verdadeiro ónus de supervisão decisória - até para efeitos de apuramento de eventuais condutas geradoras de responsabilidade civil por atuações lesivas praticadas pela inteligência artificial<sup>514</sup>.

Impõe-se, por esta via, uma limitação derivada da utilização da inteligência artificial e que advém da necessidade de evitar a tomada de decisões que se repercutam, juridicamente, na esfera dos contribuintes e cuja fundamentação e motivação seja, unicamente, baseada em

---

<sup>513</sup> “*Is required rather than a ‘token gesture’ for the system to be categorised as not ‘solely’ automated. This second perspective focusses on ensuring the human has, in the words of the Working Party, the ‘authority and competence’ to change the decision*”. MICHAEL VEALE, LILIAN EDWARDS, “Clarity, surprises, and further questions in the Article 29 Working Party draft guidance on automated decision-making and profiling”, in *Computer Law & Security Review*, Volume 34, Issue 2, 2018, pp.398-404

<sup>514</sup> Apoiando esta ideia, veja-se que, o responsável pelo tratamento dos dados pessoais – na aceção dada pelo n.º7 do artigo 4.º do Regulamento Geral de Proteção de Dados – é a pessoa singular ou coletiva, a autoridade pública, a agência ou outro organismo que, individualmente ou em conjunto com outras, determina as finalidades e os meios de tratamento de dados pessoais. Como se denota desta definição, não se compreende da noção de *responsável pelo tratamento*, um sistema informático, um computador ou os instrumentos automatizados, cabendo a uma determinada pessoa, de facto ou de direito, a determinação das finalidades e métodos de tratamento dos dados pessoais, e, consequentemente, a sua responsabilização pelo tratamento (*in casu*, a Administração Tributária).



critérios objetivos e mecanizados desprovidos de ética e de ponderação humana<sup>515</sup>. O seu desdobramento humanista pressupõe, assim, a necessidade de humanização procedimental e convoca a intervenção dos agentes e funcionários da Administração Tributária enquanto garante de um procedimento justo, equitativa e, humanamente, ético no sentido da motivação decisória ser imputável, verdadeiramente, ao homem e não a uma mera máquina geradora de respostas massivas e mecânicas<sup>516</sup>.

O direito de obter a intervenção humana em matéria de decisões individuais automatizadas assume uma garantia inegociável e inderrogável, que deve ser sempre garantido. Por via desta limitação normativa, consegue-se que o tratamento dos dados pessoais não seja realizado exclusivamente através de meios automatizados, evitando-se atuações desproporcionais que possam deixar a esfera jurídica dos obrigados tributários completamente à mercê dos sistemas informáticos e dos possíveis desvios e erros algorítmicos que possam advir de erros na atuação destes.

### 3.4.A relevância jurídica dos atos enquanto limite da Administração Tributária artificialmente “inteligente”

A imposição de limites na implementação de sistemas automatizados, segundo uma conceção *plena*, não pode deixar de convocar a dogmática subjacente à *juridicidade* que deve ser atribuída às decisões exteriorizadas por estes sistemas inteligentes. Isto é, o Direito deverá, unicamente, intervir na regulação destes sistemas inteligentes se as decisões emanadas por

---

<sup>515</sup> “De ahí, que el resultado de modelos predictivos en el ámbito de la administración tributaria requiera, especialmente en la lucha contra el fraude fiscal, una necesaria supervisión humana de los algoritmos, no solo en su diseño sino también durante el uso del mismo. En este sentido se confirma que la inteligencia artificial debe servir de herramienta de apoyo a la toma de decisiones relevantes de naturaleza tributaria, pero en última instancia siempre se debe garantizar como mínimo el derecho a obtener intervención humana por parte del responsable del tratamiento de los datos respecto a la toma de decisiones individuales automatizadas, incluida la elaboración de perfiles, cuestión que además se erige como una exigencia del art. 22 RGPD”. NORA LIBERTAD RODRIGUEZ PEÑA, “Big data e inteligencia artificial: una aproximación a los desafíos éticos y jurídicos de su implementación en las administraciones tributarias”, in *US ET SCIENTIA*, Vol. 7, N° 1, 2021, p.76, disponível em <https://revistascientificas.us.es/index.php/ies/article/view/15843/15111>, consultado em 25/07/2021.

<sup>516</sup> JESUÍNO ALCANTARA MARTINS, JOSÉ COSTA ALVES, *Procedimento e Processo Tributário, Uma perspetiva prática*, Coimbra, Almedina, 2015, p. 31.

estes, de forma mecânica, assumirem efeitos e repercutam, externamente, na esfera jurídica dos seus destinatários. Por isso, numa dimensão jurídica, torna-se necessário um juízo de valoração sobre a *juridicidade* que é atribuída à decisão emanada pela inteligência artificial e quais os seus efeitos na esfera dos seus destinatários.

A importância desta valoração jurídica traduz um dos pressupostos *sine quo non* para efeitos de limitação normativa, pois na irrelevância de *juridicidade* do ato praticado pela administração artificialmente “inteligente”, o Direito dispensa a sua intervenção, convocando-se outros domínios sociais, tais como a moral ou a religião. Será nesta falta de *juridicidade*, que se dispensa a humanização do procedimento, pelo que, apenas quando se suscitem a modificação da esfera jurídica tributária concreta do contribuinte, será necessária a intervenção do Direito<sup>517</sup>. Por isso, consagra o n.º 1, *in fine*, do artigo 22.º do Regulamento Geral de Proteção de Dados, que não tem o titular dos dados de ficar sujeito a decisões completamente automatizadas sempre e quando a decisão tomada “*produza efeitos na sua esfera jurídica ou que o afete significativamente de forma similar*”. É, precisamente, neste âmbito que a limitação imposta se assume como um valor determinante e influenciador na tutela da esfera jurídica dos obrigados tributários<sup>518</sup>. A necessidade de intervenção do Direito, apenas será legítima, quando os direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes se revelem, potencialmente, afetados<sup>519</sup>.

A modificação ou constituição de direitos na esfera jurídica dos contribuintes deve aqui ser aferida, pela produção de efeitos que derivam do ato emanado. Por isso, para aferir quais os atos com demonstração da *juridicidade* na esfera dos contribuintes, poderemos socorrer-nos das situações factuais consagradas no artigo 95.º da Lei Geral Tributária, nomeadamente: o

---

<sup>517</sup> DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo Vol. II*, 4ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, pp. 226 e seguintes.

<sup>518</sup> VITOR FAVEIRO, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português. Volume I - Introdução ao estudo da realidade tributária, Teoria Geral do Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1984, p.244.

<sup>519</sup> De outra forma, considera-se e compreende-se que existam verdadeiros efeitos jurídicos que modificam a esfera do titular dos dados, quando a realidade externa e as relações estabelecidas pelo titular dos dados pessoais, se possam alterar em face do tratamento automatizado daqueles. Neste sentido, o Considerando n.º 71 do preâmbulo do Regulamento Geral de Proteção de Dados acaba por, expressamente, apresentar alguns exemplos típicos do que podem ser considerados como efeitos significativos na esfera jurídica do titular dos dados, designadamente, a “*recusa automática de um pedido de crédito por via eletrónica*” ou “*práticas de recrutamento eletrónico sem qualquer intervenção humana*”. Com efeito, pode-se aqui referir que, na tomada de decisões automatizadas que afetem as circunstâncias financeiras e pessoais do titular dos dados, consubstanciam uma verdadeira modificação jurídica na esfera do titular dos dados, devendo o Direito intervir, através da limitação deste instrumento tecnológico e automatizado.

tratamento de dados tributários que deem origem à liquidação de tributos<sup>520</sup>; a troca de informação e o tratamento que tenham como desígnio a fixação de valores patrimoniais; o tratamento de dados tributários de modo a concluírem no indeferimento, expresso ou tácito e total ou parcial, de reclamações, recursos ou pedidos de revisão ou reforma da liquidação; o tratamento de dados tributários, bem como a troca de informação, que culminem no indeferimento de pedidos de isenção ou de benefícios fiscais sempre que a sua concessão esteja dependente de procedimento autónomo; em atos administrativos em matéria tributária que tenham por base o tratamento automatizado de dados tributários; a aplicação de coimas e sanções acessórias; os atos praticados na execução fiscal.

Dito isto, apenas quando o tratamento automatizado traga implicações na esfera jurídica dos obrigados tributários e possa colocar em causa valores fundamentais que originem uma distorção da sua realidade social, o Direito deve intervir, regulando a atuação da inteligência artificial e pautando o *dever ser* na relação jurídica constituída entre a Administração Tributária e o contribuinte, relação essa que, utiliza a informática para um desenvolvimento mais eficiente dos desideratos e dos valores jurídicos prosseguidos por uma das partes e que tem relevância para a vida em sociedade.

### **3.5.A busca da verdade material e a (falta de) ponderação factual pela Administração Tributária artificialmente "inteligente"**

Como se tem assumido ao longo do presente trabalho, e embora a narrativa possa apontar para um sentido, meramente, ordenador, reclama-se que as satisfações das necessidades financeiras do Estado sejam cumpridas mediante a observância das exigências inerentes ao Estado de Direito e à Democracia, acentuado a necessidade de um regime fiscal proporcional e que demanda por critérios de razoabilidade que devem permitir a justa repartição dos encargos fiscais. Importa enfatizar que, no quadro do princípio da igualdade em matéria tributária avultam uma série de imposições procedimentais que se refletem na

---

<sup>520</sup> Veja-se que, nesta situação, o contribuinte deve, previamente, confirmar o teor da declaração previamente, e automaticamente, preenchida, para, posteriormente, ser emanada a liquidação correspondente, seguindo os dados de entrada e a programação do algoritmo utilizado pelo sistema inteligente.

atividade funcional da Administração Tributária e cujo cumprimento não pode deixar de ser visto como um imperativo jurídico inalienável, sob pena de criar um modelo de existência meramente formal. Por isso, admitindo que a obrigação fiscal não pode ser indissociada da efetiva capacidade contributiva demonstrada pelo contribuinte (e não de uma capacidade contributiva meramente aparente), a Administração Tributária, numa atuação preponderantemente inquisitória, procura a descoberta da verdade material pautando a sua atividade pelo princípio da oficiosidade, realizando as iniciativas adequadas e que considere convenientes num quadro jurídico legal destinado para esse efeito. Entendemos que, um adequado sistema fiscal é aquele que assente numa repartição justa da riqueza e dos encargos fiscais, legitimando-se uma tributação conforme a capacidade económica dos contribuintes e despoletando as medidas consideradas adequadas para fazer cumprir esse desiderato *material e funcional*<sup>521</sup>.

O entendimento de um sistema fiscal baseado na real capacidade contributiva demonstrada pelos contribuintes, expressa um verdadeiro corolário de igualdade e de respeito pela repartição justa dos encargos fiscais. Por isso, a noção de capacidade contributiva e de verdade material não pode deixar de se associar a um conhecimento total e a uma aceitação do princípio da igualdade na tributação. Esta compreensão foi, entre nós, proposta por JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, num quadro principiológico de enquadramento ao princípio da verdade material, enquanto diretriz matricial à atuação da Administração Tributária. Por isso, e sem prejuízo de outros entendimentos que possam ser admitidos, somos a convocar a premissa que *“a verdade material em matéria tributária implica o conhecimento e aceitação total do princípio da igualdade (justiça) na tributação, na sua dimensão estruturante de respeito pela efetiva capacidade contributiva dos sujeitos, pois apenas o conhecimento desta permite atingir aquela”*<sup>522</sup>.

---

<sup>521</sup> Como bem referiu o Supremo Tribunal de Justiça no seu acórdão de 22/01/2003, *“o dever de os cidadãos pagarem impostos constitui uma obrigação pública com assento constitucional, considerando a importância que assume num Estado de direito democrático o dever que lhe incumbe de, no respeito pelos direitos e liberdades fundamentais, procurar contribuir para a concretização de uma democracia económica, social e cultural, tentando que se possa garantir a todos a possibilidade de uma existência em condições de dignidade. O que implica levar a cabo tarefas fundamentais para que é essencial a criação e a cobrança de impostos no respeito pelos princípios da igualdade tributária, da generalidade e da uniformidade, na base do critério da capacidade contributiva”*. Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 22/01/2003, processo nº02P972, Relator Conselheiro Armando Leandro, disponível em <http://www.dgsi.pt/>, consultado a última vez em 09/12/2021.

<sup>522</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, p.106.

Enquanto princípio estruturante que se desenvolve segundo uma dimensão *funcional*, a atividade administrativa-tributária desenvolvida segundo critérios de igualdade e de busca pela verdade material efetiva, encontra assento constitucional no artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa. Com efeito, será também correto dizer que o desenvolvimento deste princípio enformador em matéria administrativa tributária demonstra-se segundo uma moldura normativa extensa, que se presenteia nos artigos 13.º do Código do Procedimento e Processo Tributário e 55.º, 59.º, 63.º, n.º 1 e 99.º da Lei Geral Tributária. Por via desta modelação aportada pelo recorte normativo mencionado, exige-se, verdadeiramente, um ónus procedimental que se associa à atividade da Administração Tributária e que se traduz na prossecução do interesse público, pautando a sua atividade segundo os primados da legalidade material.

Tendo presente esta coordenada, pode avançar-se com uma premissa que se torna inegável e cujo propósito operativo resulta insofismável no atual quadro normativo apresentado: *a Administração Tributária não está adstrita a impulsos ou proposições apresentadas pelos contribuintes, não tendo a necessidade de aguardar pela iniciativa do interessado, devendo, pelos seus próprios meios, realizar as diligências necessárias para averiguação da verdade factual em que deve assentar a sua decisão, ainda que estejam em causa factos contrários aos interesses patrimoniais do credor tributário*<sup>523</sup>. Por isso, no âmbito do procedimento e processo tributário devem ser ponderados todos os elementos considerados importantes e necessários para efeitos de apuramento da real capacidade contributiva e, conseqüentemente, a sua concretização enquanto garante da verdade material efetiva, dando-se corpo ao princípio do inquisitório na atividade administrativa tributária<sup>524 525</sup>. Por isso, a aceitação dos instrumentos de

---

<sup>523</sup> Como afirma JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “se o órgão administrativo tiver acesso a elementos que o contribuinte não tenha e que permitam concluir pela isenção de tributação, deverá ele carrear tais elementos para a instrução de modo que possam ser levados em conta na decisão final, independentemente de saber se tal atuação beneficia ou prejudica o fisco”. JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, pp.106-107.

<sup>524</sup> Neste âmbito, afirmou o Tribunal Central Administrativo Norte que, “constitui preterição de uma formalidade essencial, insusceptível de ser suprida com recurso ao princípio do aproveitamento do acto administrativo, a violação do artigo 60º nº 7 da LGT que ocorre quando, na fundamentação do acto tributário de liquidação adicional de IRS, não se tenha apreciado a alegação prévia do contribuinte, de violação do princípio da Verdade Material (artigo 6º do RCPIT) por a AT, no procedimento inspectivo, não ter levado a cabo qualquer actividade de investigação, tendo baseado as suas conclusões exclusivamente no teor de um relatório elaborado no âmbito de um Inquérito Criminal e ou na acusação que encerrou este”. Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte de 25/03/2021, Processo n.º885/05.4BEPRT, Relator Conselheiro Tiago Miranda, disponível em <http://www.dgsi.pt>.

inteligência artificial, no domínio de aplicação das normas fiscais, deve ser conseguida mediante uma ideia de superação dos designados *modelos plenos*, os quais se materializam, mediante um invólucro de perfeccionismo funcional e que se pretende, por agora, afastar do sistema de gestão fiscal. O afastamento de ideais de administração *ex-machina* baseada em critérios mecanizados deve assumir-se, presentemente, como uma utopia, pois a inteligência artificial não consegue, neste momento, dar resposta a um conjunto de questões que eticamente se desenvolvem segundo uma conceção puramente racional e humana.

Por este motivo, pode ser sugestiva a questão que envolva a ponderação de todos os elementos que se encontrem disponíveis pela Administração Tributária e que possam influenciar a atuação da inteligência artificial, ainda que em prejuízo do credor tributário<sup>526</sup>. Falamos, essencialmente, de sistemas inteligentes que não se baseiem, puramente, em ações mecanizadas e em critérios objetivos, uma vez que os meios artificiais, não estão dotados de sentimentos e de capacidade de ponderação que lhes permita atuar num espetro factual amplo, que comporte uma multiplicidade de situações que merecem algum reparo e atenção. O tratamento mecânico dos dados pessoais, não permite, de por si, a ponderação de todas as situações factuais que se mostrem relevantes para efeitos de concretização da capacidade contributiva e da busca da verdade material. Torna-se necessário dotar a inteligência artificial de instrumentos que permitam a ponderação de todos os factos existentes, para efeito de cumprimento dos desideratos axiológicos que compreendem a tributação real e segundo verdade material. A admissibilidade do princípio da igualdade e, conseqüentemente, da busca da verdade material no domínio de aplicação das normas fiscais, pela inteligência artificial,

---

<sup>525</sup> A ponderação por todos os elementos trazidos ao procedimento tributário pressupõe uma inevitabilidade desejada e que deve ser tida em consideração, designadamente como reflexo do poder de influência que o próprio contribuinte tem na formação da decisão. Por isso, está associado ao vício de preterição de formalidade legal, a desconsideração dos elementos trazidos pelo contribuinte em sede de exercício de direito de audição (cfr. artigo 60.º da Lei Geral Tributária, e artigo 99.º, alínea d) do Código do Procedimento e Processo Tributário).

<sup>526</sup> Pense-se no exemplo que, a inteligência artificial, tratando os dados tributários relativos a uma declaração de IRS previamente submetida pelo contribuinte, não leva em consideração determinadas matérias como poderão ser gastos dedutíveis, tais como encargos com lares, ou mesmo deduções relativas à economia comum com ascendentes. Pense-se, ainda, em sede de cobrança coerciva, no qual a inteligência artificial não levaria em consideração motivações limitativas ou impeditivas do ato de penhora, causando um prejuízo grave que coloca em causa a subsistência do executado, ofendendo, assim, a sua dignidade. Por outro lado, poderemos ter situações em que os dados relativos à saúde do contribuinte, impedimentos laborais ou profissionais ou outras situações que possam prejudicar a manifestação de riqueza, nem sempre serão levados em consideração pela inteligência artificial, pois esta numa linguagem algorítmica binominal dedica-se a extrair conclusões por via de cálculos aritméticos de dados que lhes são apresentados.

observa uma dimensão quantitativa e qualitativa que se expressa com facilidade na necessidade de ponderação de todos os factos considerados imprescindíveis e que não podem ser desconsiderados no sistema fiscal baseado na riqueza, em que, a errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros factos tributários, ou mesmo uma deficiente fundamentação quando não ponderados corretamente, permitem a sindicância do ato praticado<sup>527</sup>.

Por outro lado, a necessidade de atuação humana para efeitos de controlo dos atos da inteligência artificial e enquanto garante da ponderação dos factos ocorridos, fundamenta a não admissibilidade de sistemas *plenos* no domínio da gestão do sistema fiscal, impondo, assim, limites na adoção destes instrumentos inteligentes. Sendo operada a humanização do procedimento tributário-*mecanizado*, a ponderação dos factos e a necessidade de invocação de novas realidades que sejam necessárias descobrir, configuram uma imposição legal para execução das tarefas públicas. Apenas a devida qualificação da capacidade humana colocará a administração *inteligente* numa posição juridicamente adequada e aceitável, no âmbito de um Estado de Direito. Posto isto, importa perceber que a necessária intervenção humana permite a importação da capacidade, de sensibilidade e da capacidade cognitiva perante uma pluralidade de situações, altamente, complexas e que demonstra a apreciação casuística de cada problemática. Estamos perante uma atividade que se diferencia da atuação administrativa clássica, pois o procedimento tributário comporta uma maior especificidade que permite à administração uma maior abrangência funcional perante uma baliza legal previamente determinada<sup>528</sup>. Estamos, portanto, perante um caso que pressupõe uma exigência inegável de convocação da capacidade cognitiva humana que se coloca à disposição da administração

---

<sup>527</sup> Como referem DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, e que valerá *mutatis mutandis* para o caso que nos ocupa, “a obrigatoriedade de ter em conta os elementos novos, na decisão da decisão, traduz-se em eles deverem ser mencionados e apreciados. A falta de apreciação dos elementos factuais ou jurídicos novos invocados pelos interessados constituirá vício de forma, por deficiência de fundamentação, susceptível de levar à anulação da decisão do procedimento”. DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES, JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, 4ª Edição, Lisboa, Encontra da Escrita, 2012, p.513.

<sup>528</sup> Como refere CASALTA NABAIS, “a actividade da administração fiscal não se distingue substancialmente da restante atividade administrativa no respeitante à sua vinculação à lei, pois a actividade administrativa fiscal não está tão vinculada quanto poderia parecer, já que as normas legais, para além de reconhecerem, por via de regra, importantes poderes discricionários de decisão nos domínios que extravasam o campo dos elementos essenciais dos impostos. como é patente sobretudo em matéria de fiscalização, deixam, mesmo quanto a tais elementos, espaços de avaliação que cabem numa concepção alargada de discricionariedade”. JOSÉ CASALTA NABAIS, *Direito Fiscal*, 11.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, p.75.

artificialmente “inteligente”, para efeitos de suprimento das deficiências motoras que este sistema ainda apresenta e cujo quadro jurídico não permite, por agora, superar, segundo uma base tradicionalista.

O funcionamento mecanizado da inteligência artificial não permite, atualmente, uma adoção desta segunda dimensão *plena*, em que a ponderação de todos os factos ocorridos é uma verdadeira dificuldade técnica. Revelando-se o princípio da igualdade e da capacidade contributiva como uma diretriz constitucional que assume uma premissa dogmática necessária à dimensão material e funcional do sistema fiscal, não pode deixar de comportar uma verdadeira influência na forma como devem ser implementados os instrumentos inteligentes no domínio fiscal. Por isso, se a mesma não comporta a possibilidade eficiente de ponderação de todos os factos ocorridos, não pode a mesma comportar a sua admissibilidade sem o recurso aos agentes e funcionários da administração, que permitam o controlo e supervisão dos atos emanados pela inteligência artificial e que possibilitem alterar as suas decisões, caso forem ponderados todos os factos ocorridos e que se mostrem determinantes, para efeitos de concretização daqueles interesses constitucionais vigentes.

Atento o exposto, os princípios da igualdade e da capacidade contributiva comportam um juízo de valoração dos factos ocorridos, que carecem de ponderação por parte dos órgãos decisores. Como referiu o Centro de Arbitragem Administrativa, “*por outro lado, há que notar que da alegada ausência de ponderação dos factos em causa poderá resultar uma questão de deficiência de fundamentação*”<sup>529</sup>, ou seja, a ponderação dos factos ocorridos não assume uma consideração meramente retórica e desprovida de interesse prático e legal. A ausência de ponderação dos factos ocorridos que determine a tributação em desconformidade com os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, acarreta uma ilegalidade por violação dos princípios enformadores do sistema fiscal e, conseqüentemente, o ato praticado pode ser sindicado administrativa ou judicialmente, com base na sua ilegalidade. Importa afirmar que a premissa assumida não pode deixar de ser compreendida segundo um quadro de administração inteligente, em que a aplicação das normas fiscais é feita de forma mecanizada e massiva por parte de instrumentos artificiais. A falta de ponderação dos factos ocorridos pela

---

<sup>529</sup> Decisão do Centro de Arbitragem Administrativa de 18/01/2021, processo n.º931/2019-T, disponível em <https://caad.org.pt/tributario/decisoaes/view.php?l=MjAyMTAzMDIxODEzMzkwLlA5MzFmMjAxOS1UIC0gMjAyMS0wMS0xOCAtIEpVUKITUFJVREVOQ0IBLnBkZg%3D%3D>, consultado em 25/10/2021.



inteligência artificial acarreta a prática de um ato considerado ilegal que viola os princípios da igualdade e da capacidade contributiva, pelo que, mostra-se necessário a intervenção humana na tomada das decisões e no seu controlo de modo a concretizar este desiderato legal. Por este motivo, não podemos deixar de concluir que, a limitação introduzida pela necessidade de ponderação de todos os factos ocorridos, não permite, funcionalmente, a adoção por modelos *plenos* e *semiplenos*, no domínio de gestão do sistema fiscal.

#### 4. A publicidade das decisões enquanto limite da Administração Tributária artificialmente “inteligente”

##### 4.1. A publicidade do código-fonte enquanto garante da transparência administrativa

O correto enquadramento da ideia de uma administração pautada por critérios de publicidade e transparência, não pode deixar de ser efetuada sem o ancoramento do discurso nos princípios basilares plasmados na Constituição da República Portuguesa e seus desenvolvimentos posteriores, concretizados pelo legislador ordinário. Importa enfatizar que o primado da publicidade, transparência e democracia, que envolvem a atividade administrativa, desenvolvem-se mediante uma relação formalmente pública, procurando a sua demarcação face a um procedimento obscuro e pouco transparente. Para AGUSTI CERILLO<sup>530</sup>, *a transparência consiste no conhecimento por parte dos cidadãos do que ocorre no seio das administrações públicas. É graças à transparência administrativa que as administrações públicas são vistas como uma casa de vidro, caracterizando-se pela existência de informação do setor público que é colocada à disposição dos cidadãos através de diferentes mecanismos para conseguir diversas finalidades*. No mesmo sentido, para GARCIA MARQUES e LOURENÇO

---

<sup>530</sup> “Consiste en el conocimiento por parte de los ciudadanos de lo que sucede en el seno de las administraciones públicas. Gracias a la transparencia administrativa las administraciones públicas son vistas como una casa de vidrio (...) se caracteriza por la existencia de información del sector público que es puesta a disposición de los ciudadanos a través de diferentes mecanismos para conseguir diversas finalidades”. AGUSTI CERILLO-I-MARTINEZ, “La contribución de las TIC a la mejora de la transparencia administrativa”, in *Arbor - Ciencia, Pensamiento y Cultura*. Vol. 188, pp. 707-708, disponível em [https://www.researchgate.net/publication/266349655\\_La\\_contribucion\\_de\\_las\\_TIC\\_a\\_la\\_mejora\\_de\\_la\\_transparencia\\_administrativa/link/54ae84770cf2828b29fe9391/download](https://www.researchgate.net/publication/266349655_La_contribucion_de_las_TIC_a_la_mejora_de_la_transparencia_administrativa/link/54ae84770cf2828b29fe9391/download), consultado a 24/08/2021.

MARTINS<sup>531</sup>, “o segredo, instrumento das classes dominantes, cultivado pelos detentores do poder como meio a sua preservação e símbolo de autoridade, deu lugar à transparência, bem traduzida na fórmula do open file, própria do sistema do arquivo aberto que inspira as reformas da administração pública dos tempos modernos (268.º n.º2 da CRP)”. Ora, do referido, evidentemente, pressupõe-se uma indispensável associação à ideia de Estado de Direito, erigindo-se este princípio segundo uma base dogmática que se projeta também no domínio administrativista, e que resulta da ideia matricial do homem, enquanto sujeito relevante para o Direito<sup>532</sup>.

Sem prejuízo da sua convocação axiológica, segundo um quadro de Estado de Direito, a Constituição da República Portuguesa não consagra expressamente o princípio da transparência administrativa, pois, de facto, nem o artigo 266.º ou o artigo 267.º da Constituição da República Portuguesa – os quais condensam, respetivamente, os princípios fundamentais funcionais e organizatórios da Administração – fazem alusão expressa ao princípio da transparência administrativa, enquanto dever fundamental imanente à atividade funcional da Administração Pública<sup>533</sup>. Ora, tal não significa que o mesmo não se vislumbre dos vários deveres fundamentais aludidos (ainda que indiretamente), encontrando-se o seu desenvolvimento normativo sistematizado em uma verdadeira aglutinação de normas jurídicas, onde se refletem os desenvolvimentos destes princípios fundamentais enformadores da atividade administrativa<sup>534</sup>.

---

<sup>531</sup> A.G. LOURENÇO MARTINS e J.A. GARCIA MARQUES, *Direito da Informática*, 2.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2006, pp. 313 e seguintes.

<sup>532</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos – Esboço de uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008.

<sup>533</sup> Deste modo, o princípio da transparência administrativa não se encontra na disponibilidade da administração, pelo que, estamos perante um princípio constitucionalmente consagrado, que ganha particular relevância para efeitos de apuramento da confiança na atividade daquela, já que a ocultação da informação gera uma quebra de segurança dos sujeitos no Estado, pondo em causa a credibilidade de quaisquer medidas restritivas de direitos. DÉBORA MELO FERNANDES, “O Princípio da Transparência Administrativa: Mito ou Realidade?”, *in Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 75, Lisboa, Jan.-Jul.2015, p.428.

<sup>534</sup> Ainda que em contexto distinto, e não propriamente enquanto princípio da transparência, positivou o legislador constitucional, as várias influências que o mesmo desenvolve, constituindo, assim, um importante princípio enformador da atividade administrativa desenvolvida no ordenamento jurídico português. O legislador consagrou, assim, um verdadeiro regime de acesso aberto aos dados administrativos, mesmo que não dissessem respeito ao requerente, caracterizando-o como “o direito de acesso aos arquivos e registos administrativos”. Rompera-se, assim, o regime secular existente de secretismo existente nas administrações, o qual veio fazer uma verdadeira destrinça de tratamento no que à classificação metafórica diz respeito, mutando a posição do cidadão de *res* para *personae*. Esta premissa acaba por mostrar a relevância que a pessoa assume no atual contexto administrativo, caracterizando-se

Este desenvolvimento, acaba por ter reflexo normativo – ainda que de forma não direta – no próprio Regulamento Geral de Proteção de Dados, pois encontra-se nos artigos 13.º, n.º 1, 14.º, n.º 1 e 15.º, n.º 1, o direito de ter acesso a um conjunto de informações sobre o tratamento dos dados pessoais, dando assim corpo normativo quanto à transparência que deve pautar a atuação da Administração Tributária em matéria de tratamento de dados pessoais<sup>535</sup>. O dever de comunicação que impende sobre o responsável pelo tratamento é encontrado logo que existe uma necessidade por serem os dados pessoais dos obrigados tributários objeto de um tratamento. Acresce a isto que, estando em causa o tratamento através de meios automatizados, consagram um dever ainda mais amplo, designadamente, o dever de obter informações acerca da lógica referente à decisão automatizada tomada (cfr. artigo 14.º, n.º2, alínea g) do Regulamento Geral de Proteção de Dados). Por isso, a atuação da Administração Tributária artificialmente “inteligente” deve pautar-se por critérios de transparência, no sentido de dar a conhecer os dados pessoais que são objeto de tratamento, permitindo ao titular dos dados consultá-los, bem como todos os procedimentos a que os mesmos são submetidos, designadamente o teor dos algoritmos utilizados.

---

como o verdadeiro centro angular de todo o procedimento administrativo inerente à atividade da administração pública. Pela sua acuidade e exigência, foi necessário ao legislador, concretizar este princípio enformador dos Estados contemporâneos, o qual foi conseguido, *inter alia*, com a redação dada pelo artigo 17.º do Código do Procedimento Administrativo, o qual atualmente dispõe, no seu n.º 1, que “*todas as pessoas têm o direito de acesso aos arquivos e registos administrativos, mesmo quando nenhum procedimento que lhes diga diretamente respeito esteja em curso, sem prejuízo do disposto na lei em matérias relativas à segurança interna e externa, à investigação criminal, ao sigilo fiscal e à privacidade das pessoas*”, acrescentando o seu n.º 2 que “*o acesso aos arquivos e registos administrativos é regulado por lei*”. Não obstante esta consagração normativa, acabou o legislador por remeter o regime de acesso a documentos públicos para legislação própria, sendo o regime jurídico de acesso aos documentos administrativos regulado pela Lei n.º 26/2016, de 22 de agosto, a qual aprovou Lei de Acesso aos Dados Administrativos. Por outro lado, a Lei de Acesso aos Dados Administrativos acabou por consagrar um regime jurídico de acesso aos documentos administrativos e à informação administrativa, concretizando os desideratos constitucionais de arquivo aberto e de uma administração aberta. Para efeitos da Lei n.º 26/2016, de 22 de agosto, os documentos administrativos são definidos como “*qualquer conteúdo, ou parte desse conteúdo, que esteja na posse ou seja detido em nome dos órgãos e entidades referidas no artigo 4.º da Lei de Acesso aos Dados Administrativos, seja o suporte de informação sob forma escrita, visual, sonora, eletrónica ou outra forma material*”. Verifica-se que, do conceito dado pelo legislador, evoca-se como um conteúdo marcadamente *possidendi*, isto é, o caráter de documento administrativo afere-se pela sua posse numa das entidades, taxativamente, elencadas na Lei de Acesso aos Dados Administrativos, mostrando-se quase irrelevante o seu suporte. Com *data vénia*, a natureza de documento administrativo é assim aferida pela sua posse estar em uma entidade cujo enquadramento subjetivo possa ser feito pelo mencionado diploma legal, descurando assim características objetivas ou de natureza análoga.

<sup>535</sup> Veja-se que, a importância deste dever de transparência acarreta que o seu incumprimento é suscetível de implicar um dano na esfera jurídica do titular dos dados pessoais, podendo constituir o dever de indemnizar e de ressarcir pelos danos efetivamente causados, à luz do instituto jurídico da responsabilidade civil – contudo, sempre e quando não se verifique alguma imposição normativa que dispense este dever geral de informação e de publicidade. *Vide* Parte II, Capítulo II, Ponto 4.

A transparência deve abranger tanto a informação e os dados que são recompilados, mas também a forma como os mesmos são tratados e quais os procedimentos a que são submetidos, com quem são partilhados segundo a legitimidade legal existente nesta matéria. Neste sentido, concordamos com FERNANDO SERRANO ANTÓN<sup>536</sup>, o qual afirma que *“en lo que se refiere al límite derivado de la transparencia, los artículos 13 y 14 del RGPD (apartados 2.f y 2.d) desarrollan dos actuaciones en los que es obligatorio informar al interesado sobre las decisiones automatizadas. Esto implica que cuando los datos se obtengan de los propios interesados o de terceros, siempre y cuando no hayan sido informados previamente o cuando exista una excepción a la obligación de informar, deberá indicarse la existencia de las decisiones automatizadas (incluida la elaboración de perfiles) y, en particular, sobre la información significativa sobre la lógica aplicada y sobre las consecuencias previstas de dicho tratamiento para el interesado. La otra proyección del principio de transparencia es el derecho de acceso, que exige en el artículo 15 del RGPD que se informe sobre la existencia de decisiones automatizadas, incluida la elaboración de perfiles”*.

Neste contexto, é de suma importância, convocar a posição assumida pelo legislador francês, a qual nos permite compreender a admissibilidade da publicidade do código-fonte e dos algoritmos utilizados pela inteligência artificial<sup>537</sup>. A aceitação deste princípio fundamental acaba por ser admitida pelo que é designado por *direito à cognoscibilidade dos algoritmos*, o qual se revela como um direito mais amplo de conhecimento, em razão do qual, quando uma decisão é tomada com base em um tratamento algorítmico, o código e as regras que definem o tratamento e as características de sua implementação devem ser comunicados de forma inteligível ao interessado<sup>538</sup>. Também, recentemente, o Tribunal do Distrito de Haia se pronunciou sobre a questão - no âmbito da análise de um sistema inteligente de deteção de fraude relativa a contribuições para a segurança social, bem como relativamente ao pagamento

---

<sup>536</sup> FERNANDO SERRANO ANTÓN, “Inteligencia artificial y Administración Tributaria. Especial referencia al procedimiento de inspección tributaria”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021, p.188; *Idem*, “Fiscalidad y Robótica: funcionalidades disruptivas en el Derecho tributario”, in *Fiscalidad e Inteligencia Artificial: Administración Tributaria y Contribuyentes en la era digital*, Thomson Reuters Aranzadi, pp. 19-55.

<sup>537</sup> JOSÉ CALDERÓN CARRERO, JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, “Limites ao uso da inteligência artificial no controlo fiscal: a experiência francesa (Decision n.º2019-796 DC)”, in *Cadernos de Justiça Tributária, N.º26*, Outubro-Dezembro, 2019, pp.3-8.

<sup>538</sup> ANGELO GIUSEPPE OROFINO, “The Implementation of the Transparency Principle in the Development of Electronic Administration”, in *European Review of Digital Administration & Law - Erdal, Volume 1, Issue 1-2, June-December*, Aracneeditrice, 2020, pp-123-142.

de impostos (*System Risk Indication – SyRI*). Nas doudas considerações deste Tribunal, a adoção de sistemas de inteligência artificial, cujas regras de funcionamento não sejam publicitáveis de forma simples e genérica, revelam-se insuficientemente transparentes e verificáveis, violando a normativa internacional e europeia em matéria de transparência administrativa. Após uma revisão dos objetivos da legislação *SyRI* – nomeadamente, na prevenção e no combate à fraude no interesse do bem-estar económico, face à possível violação do princípio da privacidade -, o Tribunal concluiu que na sua formulação atual, a estrutura funcional do *SyRI* violava o disposto no artigo 8.º, n.º 2, da Carta Europeia dos Direitos Humanos. Com efeito, o tribunal decidiu que a estrutura funcional e a legislação subjacente à implementação deste sistema inteligente não atingiam um equilíbrio justo, conforme exigido pela Carta Europeia dos Direitos Humanos, não se justificando a restrição dos direitos fundamentais dos sujeitos. Como tal, a legislação *SyRI* foi considerada desconforme à ordem jurídica vigente, por violação da legislação da União Europeia e como resultado foi declarada sem efeito vinculativo<sup>539</sup>.

Dito isto, a expressão do princípio da transparência, na atividade funcional da Administração Tributária, encontra-se vincada na própria adoção da inteligência artificial e na sua utilização por aquelas, pois o legislador ciente da necessidade de impor critérios de transparência e rigor na atuação destes sistemas inteligentes, consagrou um verdadeiro direito subjetivo de obter informações sobre as regras que definem o tratamento dos dados pessoais utilizados nas principais características da implementação da inteligência artificial e dos

---

<sup>539</sup> “*SyRI legislation in breach of European Convention on Human Rights. The Hague District Court has delivered a judgment today in a case about the Systeem Risico Indicatie, or SyRI. SyRI is a legal instrument used by the Dutch government to detect various forms of fraud, including social benefits, allowances, and taxes fraud. The court has ruled that the legislation regulating the use of SyRI violates higher law. The court has decided that this legislation does not comply with Article 8 of the European Convention on Human Rights (ECHR), which protects the right to respect for private and family life, home and correspondence. The court reviewed whether the SyRI legislation is in breach of provisions of international or European law binding on all persons. The court assessed whether the SyRI legislation complies with Article 8 paragraph 2 ECHR. This particular provision requires striking a fair balance between the interests of the community as a whole, which the legislation serves, and the right of the individuals affected by the legislation to respect for their private life and home (...). use of SyRI insufficiently transparent and verifiable. After a review of the objects of the SyRI legislation, namely preventing and combating fraud in the interest of economic welfare, in relation to the violation of private life by the legislation, the court has drawn the conclusion that in its current form the SyRI legislation fails to comply with Article 8 paragraph 2 ECHR. The court has decided that the legislation does not strike a fair balance, as required under the ECHR, which would warrant a sufficiently justified violation of private life. In that respect, the application of SyRI is insufficiently transparent and verifiable. As such, the SyRI legislation is unlawful, because it violates higher law and, as a result, has been declared as having no binding effect*”. Sentença do Tribunal de Haia de 05/02/2020, Processo n.º C-09-550982-HA ZA 18-388, disponível em <https://uitspraken.rechtspraak.nl/inziendocument?id=ECLI:NL:RBDHA:2020:1878>, consultado em 26/08/2021.

algoritmos utilizados, bem como os procedimentos para o exercício deste direito de comunicação e encaminhamento, quando aplicável, através da atuação da Comissão de Acesso a Documentos Administrativos. Por outro lado, e em termos objetivos, o direito à informação deve mencionar informação sobre o grau e modo de contribuição do processamento algorítmico para a tomada de decisão, os dados processados e suas fontes, os parâmetros de processamento e, se aplicável, a sua ponderação, aplicados à situação do interessado, bem como as operações realizadas pelo processamento automatizado<sup>540 541</sup>.

\*\*\*

Contudo, a publicidade aqui assumida, não nos permite afirmar que seja admissível uma plena publicidade e transparência do código-fonte (ou do algoritmo) e, conseqüentemente, do funcionamento da inteligência artificial. Veja-se que, tal possibilidade dada aos contribuintes, seria dotá-los de conhecimentos sobre todas as regras funcionais da administração, dispensando-se aqui, uma complexidade de problemáticas que não podem deixar de ser referidas<sup>542</sup>.

Em primeiro lugar, a publicidade do código-fonte e dos algoritmos pressupõe que os contribuintes tenham pleno conhecimento do funcionamento destes instrumentos no domínio de aplicação das normas fiscais, permitindo que os contribuintes mais capazes e tecnicamente com maiores recursos criem esquemas e expedientes próprios que permitam contornar o

---

<sup>540</sup> Em sentido algo distinto, mas convergindo com a publicitação sobre os algoritmos e os sistemas de inteligência artificial utilizados pela administração, a Administração Tributária Canadana, através dos portais digitais, vem fornecer algumas informações que são consideradas úteis para que os contribuintes tenham conhecimento de como os sistemas inteligentes tratam os dados pessoais dos obrigados tributários. Disponível em <https://open.canada.ca/en/open-data>, consultado em 28/08/2021.

<sup>541</sup> A adoção do princípio da transparência na utilização da inteligência artificial é, assim, inegável, de tal forma que, o ordenamento jurídico francês prevê, expressamente, que os interessados têm o direito de obter informação sempre as decisões que sejam tomadas, e que tenham por base sistemas inteligentes, pelos quais sejam utilizados algoritmos. Dispõe assim o *L-311.3 do Code des Relations entre le Public et l'Administration*, que *sob reserva da aplicação do n.º 2. do artigo L. 311-5, uma decisão individual tomada com base no processamento algorítmico inclui uma menção explícita informando a parte interessada. As regras que definem esse tratamento e as principais características da sua execução serão comunicadas pela administração ao interessado, se assim o solicitar.*

<sup>542</sup> FÉLIX BIEKER, BENJAMIN BREMERT, MARIT HANSEN afirmam que, os sujeitos apenas têm o direito a não ficar subjugados a uma decisão automatizada, não prevendo o Regulamento Geral de Proteção de Dados, qualquer direito sobre o teor do algoritmo utilizado. FÉLIX BIEKER, BENJAMIN BREMERT, MARIT HANSEN, "Verantwortlichkeit und Einsatz von Algorithmen bei öffentlichen Stellen", in *Datenschutz und Datensicherheit*, Vol.42, 10, 2018, p.610.

funcionamento destes sistemas inteligentes e conseqüentemente o desiderato de erosão das bases tributáveis; em segundo lugar, os direitos dos próprios criadores do código-fonte e dos instrumentos inteligentes revelam-se abrangidos e compreendidos por direitos de propriedade intelectual, sendo assim prejudiciais aos interesses ligados aos segredos comerciais e à tecnicização dos recursos informáticos que são colocados ao dispor da administração<sup>543</sup>.

Uma adequada teoria da transparência não pode compreender, nesta matéria, uma total publicidade sobre a cognoscibilidade dos algoritmos e do código-fonte integrado na inteligência artificial, pois apesar de se compreender na sua materialidade as normas jurídicas traduzidas para uma linguagem informática, não podemos deixar de referir que a sua programação alberga situações mais complexas e ligadas aos métodos funcionais. Se não podemos negar a transparência do código-fonte e dos algoritmos utilizados, não podemos admitir o livre conhecimento dos mesmos. Uma publicidade plena, poderá tornar-se prejudicial para os próprios interesses patrimoniais do Estado e dos próprios programadores e empresas que gerem todo o funcionamento dos sistemas inteligentes, já que a criação informática acaba por ser tutelada pelo direito por via dos direitos de propriedade industrial<sup>544</sup>. Basta pensar que a publicidade do algoritmo que movimenta a inteligência artificial poderá trazer importantes prejuízos na atuação desta, contra eventuais atos de evasão e fraude fiscal.

Uma conceção puramente publicista contenderia diretamente com os interesses estaduais, pelo que deve ser admitida uma ponderação entre as posições assumidas na

---

<sup>543</sup> FÉLIX BIEKER, BENJAMIN BREMERT, MARIT HANSEN, "Verantwortlichkeit und Einsatz von Algorithmen bei öffentlichen Stellen", in *Datenschutz und Datensicherheit*, Vol.42, 10, 2018, p.610.

<sup>544</sup> Veja-se que, estes segredos comerciais ou empresariais acabam por ser objeto de uma enorme preocupação para o direito, pois a sua tutela é reforçada por via de diversos mecanismos jurídicos existentes nos atuais ordenamentos jurídicos. Esta tutela deriva, em parte, do Direito Romano, uma vez que, na vigência do mesmo, consagrava-se o instituto da "*actio servi corrupti*", o qual é visto, atualmente, como um antecedente na proteção de segredos de negócios. Em Portugal, a tutela dos segredos empresariais tem vindo a ganhar uma importância paulatina. Também em matéria de Direito Internacional, esta tutela acabou por merecer um ponto especial de destaque, a qual veio a ser conseguida com o acordo TRIPS, como acordo integrante do acordo que instituiu a Organização Mundial de Comércio, a qual consagrou no artigo 39.º que as "*peçoas físicas e jurídicas terão a possibilidade de evitar que informação legalmente sob seu controle seja divulgada, adquirida ou usada por terceiros, sem seu consentimento, de maneira contrária a práticas comerciais honestas, desde que tal informação tenha valor comercial por ser secreta*". ARTUR SCHILLER, "Trade Secrets and the Roman Law; the Actio Servi Corrupti", in *Columbia Law Review*, Vol. 30, n.º6, Jun., 1930, pp.837-845; NUNO SOUSA E SILVA, "What exactly is a trade secret under the proposed directive?", in *Journal of Intellectual Property Law & Practice*, 9 (11), 2014, 2014, pp. 925 e seguintes, disponível em <https://ssrn.com/abstract=2427002>, consultado a última vez em 07/12/2021; DEUTSCHE LANDESGRUPPE, *Der Schutz von Geschäftsgeheimnissen durch Rechte des Geistigen Eigentums und durch das Recht des unlauteren Wettbewerbs*, 2010, disponível em [https://aippi.org/download/committees/215/GR215germany\\_de.pdf](https://aippi.org/download/committees/215/GR215germany_de.pdf), consultado a última vez em 07/12/2021.

relação jurídica tributária e ponderar os prejuízos e vantagens que podem advir da publicidade plena assumida. Assim, a publicidade mitigada do código-fonte no seio do Direito Tributário até pode ser querida e desejada, pois a publicidade plena poderá colocar em grave prejuízo o desiderato de mitigação dos fenómenos patológicos de evasão e fraude fiscal, já que o conhecimento da totalidade do código-fonte comportará um conhecimento mais profundo e extenso sobre o modo de funcionamento da inteligência artificial, dotando os contribuintes de instrumentos que para contornar a atuação preditiva e decisória daquela e concludentemente levando à lesão dos interesses fiscais do Estado e do erário público<sup>545</sup> <sup>546</sup>. Entre nós, este entendimento tem sido defendido por DÉBORA MELO FERNANDES<sup>547</sup>, para a qual, “*de facto, há valores e interesses fundamentais do nosso sistema constitucional que justificam limitações à transparência administrativa; há, por outras palavras, ‘segredos’ desejáveis ‘ou, talvez mais rigorosamente, segredos decorrentes de imposições constitucionais’*”<sup>548</sup>.

Importa ter presente, na nossa humilde opinião, que *a transparência do código-fonte revela-se, primariamente, como uma obrigatoriedade constitucional compreendida por via do direito à transparência inerente à atividade da Administração Pública. Todavia, esta publicidade tem subjacente uma importante limitação da atuação da inteligência artificial, pelo que consequentemente se torna uma forma de tutela indireta dos obrigados tributários, não compreendendo, contudo, um instrumento garantístico que possa ser efetivado isoladamente enquanto direito subjetivo que comporte a exigência como meio exclusivo de tutela dos*

---

<sup>545</sup> Neste sentido, o Tribunal de Justiça Federal da Alemanha (BGH) pronunciou-se neste sentido, afirmando que os códigos e algoritmos utilizados para tratamento dos dados pessoais, apenas devem ser comunicados, até ao limite de dar a conhecer a decisão proferida e o modo como a mesma se alcançou. BGH, Acórdão de 28 de janeiro de 2014 – VI ZR 156/13 (Shufa), disponível em [https://medienn-internet-und-recht.de/volltext.php?mir\\_dok\\_id=2558](https://medienn-internet-und-recht.de/volltext.php?mir_dok_id=2558), consultado em 25/08/2021.

<sup>546</sup> JOSHUA A. KROLL JOANNA HUEY, SOLON BAROCAS, EDWARD W. FELTEN, JOEL R. REIDENBERG, DAVID G. ROBINSON, HARLAN YU, “Accountable algorithms”, in *University of Pennsylvania Law Review*, Vol. 165, 2017, p.639, disponível em [https://scholarship.law.upenn.edu/penn\\_law\\_review/vol165/iss3/3/](https://scholarship.law.upenn.edu/penn_law_review/vol165/iss3/3/), consultado em 25/08/2021.

<sup>547</sup> DÉBORA MELO FERNANDES, “O Princípio da Transparência Administrativa: Mito ou Realidade?”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 75, Lisboa, Jan.-Jul.2015, p.440.

<sup>548</sup> “A naive solution to the problem of verifying procedural regularity is to demand transparency of the source code as well as inputs and outputs for the relevant decisions; if all of these elements are public, it seems easy to determine whether procedural regularity was satisfied. Indeed, full or partial transparency can be a helpful tool for governance in many cases, and transparency has often been suggested as a remedy to accountability issues for computerized systems. However, transparency alone is not sufficient to provide accountability in all cases”. JOSHUA A. KROLL JOANNA HUEY, SOLON BAROCAS, EDWARD W. FELTEN, JOEL R. REIDENBERG, DAVID G. ROBINSON, HARLAN YU, “Accountable algorithms”, in *University of Pennsylvania Law Review*, Vol. 165, 2017, pp.657-658, disponível em [https://scholarship.law.upenn.edu/penn\\_law\\_review/vol165/iss3/3/](https://scholarship.law.upenn.edu/penn_law_review/vol165/iss3/3/), consultado em 25/08/2021.



*contribuintes. Por outro lado, não poderão ser desconsiderados os demais interesses que poderão afetados pela publicidade do código-fonte e dos algoritmos, pelo que será inteiramente admissível que apenas seja dado a conhecer o teor do código-fonte e da forma de atuação assumida pela inteligência artificial de tal forma que seja possível aferir o iter decisório adotado por esta. Deste modo, sendo providos de tutela os demais interesses constitucionalmente consagrados, devem os mesmos ser preservados numa lógica de harmonia sistemática. Assim, não podemos afirmar que a transparência, por si só, se mostre como suficiente para que possa ser confiável a decisão no algoritmo e na inteligência artificial, mostrando-se necessário implementar medidas cumulativas que permitam uma tutela da esfera jurídica dos obrigados tributários, dotando-os das garantias necessárias para fazer valer os seus direitos contra eventuais ingerências ilícitas por parte da inteligência artificial, designadamente direitos de reação e de controlo sobre os dados pessoais e o seu tratamento.*

#### **4.2.O dever de fundamentação dos atos praticados pela Administração Tributária artificialmente "inteligente"**

Como já acabamos de assumir, a subordinação da informatização e da digitalização aos interesses publicistas decorre, diretamente, dos fins concretos que se desenvolvem em qualquer relação jurídica tributária e cujo desiderato passa, pela instrumentalização da figura do imposto, para posterior cobrança do mesmo e arrecadação das receitas fiscais necessárias e destinadas a financiar a produção de bens públicos e semipúblicos, os quais têm como propósito principal a satisfação das necessidades coletivas. É nesta dimensão *juspublicista* desenvolvida, que se aproveita a subordinação da relação jurídica tributária às normas e regras de Direito Público<sup>549</sup>, como será o princípio da transparência administrativa e mediante a qual serão utilizados os instrumentos informáticos e digitais para concretização dos aludidos fins de interesse público.

A proteção dos valores e bens jurídicos através do princípio da transparência administrativa, desenvolve-se mediante uma pluralidade de (sub)princípios que têm o seu

---

<sup>549</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, HUGO FLORES DA SILVA, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Coimbra, Almedina, 2019.

reflexo na própria relação jurídica tributária estabelecida e que não podem aqui deixar de ser ponderados, para um perfeito enquadramento na nossa investigação. Importa referir que o próprio conceito de transparência apresenta-se, semanticamente, como um conceito inevitavelmente amplo, não dispensando um conceito útil para sistematização de um conjunto variado de (sub)princípios. A partir desta precisão é possível afirmar-se que uma adequada teoria publicista pressupõe uma amplitude, suficientemente, dilatada, permitindo integrar no seu entorno material uma elasticidade suficiente para condensar em si os critérios materiais e funcionais para uma correta atuação administrativista. De entre as fontes valorativo-axiológicas que se integram no princípio da transparência, impõe-se, identificar o *dever fundamental que impende sobre a administração e que se materializa no dever de fundamentar todos os atos por si emanados*.

O *dever de fundamentação dos atos emanados pela Administração Pública* resulta, assim, como expressão do princípio da transparência, traduzindo-se, por um lado, no dever de publicitação das decisões que são emanadas pelos órgãos decisores e, por outro, exigindo-se uma verdadeira obrigação de resposta, objetivamente, fundamentada, clara e segundo critérios de transparência que permitam determinar o *iter* cognitivo e as motivações que levaram a administração a adequar a sua decisão, em conformidade com os factos e as normas jurídicas correspondentes<sup>550</sup>. Por esse motivo, a ordem jurídico-constitucional deu-lhe uma importância pontificada e que lhe é devida, baseado este dever em critérios de confiança, próprios das instituições de um Estado de Direito. Segundo o n.º 3, do artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa, os atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados, na forma prevista na lei, *e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos*. A sua *dimensão ideológica* e também *política*

---

<sup>550</sup> “[O] direito à fundamentação dos atos administrativos e tributários que afetem direitos ou interesses legalmente protegidos é princípio constitucional com assento no artigo 268.º da Constituição da República Portuguesa e encontra-se concretizado pelo legislador ordinário no artigo 77.º da LGT. Tal fundamentação há de ser expressa, através duma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que, através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao administrado ou contribuinte, um conhecimento concreto da motivação do ato, ou seja, as razões de facto e de direito que determinaram o órgão ou agente a atuar como atuou; e congruente, de modo que a decisão constitua conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação, envolvendo entre eles um juízo de adequação, não podendo existir contradição entre os fundamentos e a decisão”. Acórdão do Tribunal Central Administrativo Norte de 22/10/2010, Processo n.º00018/02, Relator Moisés Rodrigues, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 30/11/2021.

ganha novos contornos com a influência do Direito da União Europeia, designadamente, na Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia, consagrando o artigo 41.º, n.º 1 e n.º 2, alínea c), que todas as pessoas têm direito a que os seus assuntos sejam tratados pelas instituições, órgãos e organismos da União de forma imparcial, equitativa e num prazo razoável, compreendendo, nomeadamente, a obrigação, *por parte da administração, em fundamentar as suas decisões*.

De um ponto de vista sistemático, os pressupostos de publicidade das decisões são materializados, na fase decisória do procedimento tributário, com a emanação do ato administrativo em matéria tributária correspondente, sendo, aqui, que o dever de fundamentação presta o necessário acompanhamento à decisão tomada. Ou seja, o dever de fundamentação envolve-se no *iter* cognitivo e procedimental adotado para aferir o porquê de a administração ter tomado aquela decisão concreta, em detrimento de outra<sup>551</sup>. Como afirma VIEIRA DE ANDRADE<sup>552</sup>, *“o alargamento da publicidade administrativa, sobretudo na dimensão informativa e participativa, no plano das relações com os particulares interessados, mas ainda numa dimensão de transparência ‘ecológica’, ao nível da relação da comunidade global. O imperativo de fundamentação expressa dos actos administrativo deverá ser (...) encarado na sua ‘essência’ ou ‘núcleo’ como uma norma de direito objectivo que concretiza os princípios do Estado-de-Direito democrático e da juridicidade da Administração, impondo uma conduta racional e transparente”*<sup>553</sup>.

---

<sup>551</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, p.126.

<sup>552</sup> JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, *O Dever da Fundamentação Expressa de Actos Administrativos*, Coimbra, Almedina, 1991, p.79. *“De facto, o dever de fundamentação dos atos administrativos (constitucionalmente consagrado no art. 268.º, n.º 3, da Constituição e com acolhimento legal, designadamente, nos arts. 99.º e 152.º do CPA), cujo ‘núcleo essencial [...] se exprim[e] na externalização-formulação dos fundamentos’, é instrumento essencial à transparência administrativa, na medida em que constitui um meio que possibilita a clareza e a compreensibilidade do fenómeno decisório, cumprindo, essencialmente, as seguintes funções (que partilha, na verdade, com o próprio princípio da transparência):* DÉBORA MELO FERNANDES, “O Princípio da Transparência Administrativa: Mito ou Realidade?”, *in Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 75, Lisboa, Jan.-Jul.2015, p.443.

<sup>553</sup> Também o Tribunal Constitucional afirmou que *“uma função de pacificação traduzida na idoneidade para convencer o administrado da ‘justeza’ do acto; uma função de defesa do administrado, ao possibilitar-lhe o recurso aos meios contenciosos e gratuitos; uma função de autocontrolo, por facilitar ‘a autofiscalização da Administração pelos próprios órgãos intervenientes no processo ou pelos seus superiores hierárquicos’; uma função de clarificação e de prova, porquanto ‘fixa em termos claros qual o significado que os órgãos administrativos atribuíram às provas e argumentação jurídica desenvolvida, qual a marcha do raciocínio e opções que se precipitaram no acto’; uma função democrática, por dar a conhecer aos administrados as razões da sua actuação concreta; uma função de incentivo à boa administração, pois que a ‘obrigação de motivar obriga as autoridades administrativas a examinar atentamente o bem fundado das decisões que pensam vir a tomar’; uma função de um bom controlo da Administração, na medida*

Ora, enquanto dever fundamental a toda a ordem jurídica administrativa (e também tributária), não poderá deixar de ser aplicado à atuação de uma Administração Tributária artificialmente "*inteligente*", pois tal como já referimos, deve esta a mesma subjugação princípios jurídicos e aos deveres legais que impendem sobre a atividade administrativa (cfr. artigo 77.º da Lei Geral Tributária). Contudo, não podemos deixar de referir que, será, precisamente, na conformação da fundamentação das suas decisões, que poderemos encontrar fortes problemas ao nível do dever de fundamentar as respostas. É que, como já referimos, a problemática da *blackbox* ou "*caixa negra*" corresponde à impossibilidade de a Administração Tributária justificar o motivo e os fundamentos da decisão emanada pelos sistemas de inteligência artificial por si utilizados nas atividades de gestão fiscal. A capacidade de aprendizagem e de mutação do algoritmo - que permite a sua transformação constante, com base nas decisões, nos atos praticados por esta, e, também, na fácil alteração manual do mesmo -, conduz-nos à sua incompreensão intermédia na atuação, tornando muito difícil determinar o porquê de o algoritmo utilizado pela inteligência artificial adotar aquela determinada decisão<sup>554 555</sup>. Não havendo conduta humana que desenvolva uma supervisão e

---

*em que 'o conhecimento dos motivos das decisões habilitam os terceiros a melhor ajuizar da necessidade de interpor recurso administrativo ou contencioso dos actos que os afectam'*. Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 594/2008, Proc. n.º 1111/07, Relator Benjamim Rodrigues, disponível em <https://dre.pt/home/-/dre/1851995/details/maximized>, consultado em 27/08/2021.

<sup>554</sup> "*The autonomous and opaque nature of algorithms signifies that decisions based on their outputs may only be identified as having been discriminatory afterwards – when the impacts have already been felt by the people discriminated against (...) the opacity of algorithms may stem either from intentional corporate or state secrecy or from technical reasons such as technical illiteracy or the characteristics of algorithms and the scale required to apply them usefully. The latter is the case when in certain algorithms the number of possible features to include in a classifier rapidly grows way beyond what can be easily grasped by a reasoning human, or when machine optimizations are employed based on training data which do not naturally accord with human semantic explanations. As she explains, this is the reason why is applied to the kind of problems for which encoding an explicit logic of decision-making performs very poorly*". EUGENIA POLITOU, "Profiling tax and financial behaviour with big data under the GDPR", in *Computer Law & Security Review*, Volume 35, Issue 3, 2019, pp.306-329, disponível em <https://www.sciencedirect.com/journal/computer-law-and-security-review>, consultado a última vez em 08/03/2020.

<sup>555</sup> O dinamismo do algoritmo traz consigo a sensibilidade de a própria inteligência artificial decidir sobre decisões, pelo que, o *iter* cognitivo que levou à decisão proferida, poderá revelar-se cada vez mais difícil e reduzido num quadro de previsibilidade, obter o caminho decidido e formulado previamente pelo homem, através da programação originária do algoritmo. Extrai-se a sua importância por via das correntes publicistas que norteiam toda a atividade funcional da administração, não compreendo, unicamente, um substrato lesivo ou prejudicial aos interesses dos obrigados tributários, mas, também, todos os atos emanados pela Administração Tributária, expondo a necessidade de que toda a atuação tenha influência num ideal de controlo e escrutínio público por qualquer pessoa - evitando eventuais ideais secretistas e discricionários -, pelo que, mostra-se necessária que seja concebida uma atividade conhecida e, necessariamente, transparente, compreendendo também a fundamentação dos atos emanados. FERNANDO SERRANO ANTÓN, "Fiscalidad y Robótica: funcionalidades disruptivas en el Derecho tributario", in *Fiscalidad e Inteligencia Artificial: Administración Tributaria y Contribuyentes en la era digital*, Thomson Reuters Aranzadi, p. 52.

controlo sobre as decisões emanadas pela inteligência artificial, o dinamismo que o algoritmo assume galgam os diques que incorporam a possibilidade de previsão das atuações eminentemente objetivistas<sup>556</sup>.

Ora, tal problemática desenvolve-se pela sua contrariedade face aos princípios funcionais da Administração Pública e, conseqüentemente, do Estado de Direito, pois a democratização da atividade administrativa comporta a capacidade de fiscalização e de escrutínio das decisões por parte dos sujeitos, sendo esta apenas conseguida com o conhecimento do *iter* decisório formulado. O invólucro opaco e, dificilmente, compreensível da forma de atuação e do *iter* decisório relativamente às decisões emanadas pela Administração Tributária artificialmente "*inteligente*" revela-se uma verdadeira afronta aos mencionados valores axiológicos a salvaguardar num Estado de Direito. Por isso, o Parlamento Europeu veio sustentar a aplicabilidade do princípio da transparência e da publicidade, no âmbito da utilização da inteligência artificial na administração. Assim, "*o princípio da transparência [deve revelar] nomeadamente o facto de que deve ser sempre possível fundamentar qualquer decisão tomada com recurso a inteligência artificial que possa ter um impacto substancial sobre a vida de uma ou mais pessoas; considera que deve ser sempre possível reduzir a computação realizada por sistemas de IA a uma forma compreensível para os seres humanos; considera que os robôs avançados deveriam ser dotados de uma «caixa negra» com dados sobre todas as operações realizadas pela máquina, incluindo os passos da lógica que conduziu à formulação das suas decisões*"<sup>557</sup>. Para a Comissão Europeia, "*a explicabilidade é crucial para criar e manter a confiança dos utilizadores nos sistemas de IA. Tal significa que os processos têm de ser transparentes, as capacidades e a finalidade dos sistemas de IA abertamente comunicadas e as decisões — tanto quanto possível — explicáveis aos que são por elas afetados de forma direta e indireta. Sem essas informações, não é possível contestar devidamente uma decisão. Nem sempre é possível explicar por que razão um modelo gerou determinado resultado ou decisão (e que combinação de factores de entrada contribuiu para*

---

<sup>556</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, p.127.

<sup>557</sup> Resolução do Parlamento Europeu, de 16 de Fevereiro de 2017 (2015/2103(INL)), disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:52017IP0051>, consultado em 26/08/2021.

*esse efeito). Estes casos são designados por algoritmos de «caixa negra» e exigem especial atenção”<sup>558</sup>.*

Para os devidos efeitos, o Regulamento Geral de Proteção de Dados - ainda que de forma algo confusa - acaba, também, por estabelecer que as decisões automatizadas são sujeitas ao um dever de informação e de fundamentação que está subjacente ao seu *iter*. O elemento teleológico do disposto no n.º 1, do artigo 22.º e dos artigos 13.º, n.º 2, alínea f), 14.º, n.º 2, alínea g), e 15.º, n.º 1, alínea h) – os quais devem aqui aplicar-se também às decisões baseadas em perfis e meios automatizados –, levam-nos a concluir que, as informações devem ser alargadas às próprias decisões e não meramente à existência de meios automatizados. Em redor deste entendimento, o próprio direito de contestar a decisão (cfr. artigo 22.º, n.º 3 do citado diploma legal), leva-nos à conclusão de que, os sujeitos afetados por estas decisões devem ter conhecimento das razões subjacentes a fim de poderem prontamente e com todos os fundamentos que devem conhecer, terem a possibilidade de contestar esta decisão<sup>559 560</sup>.

Por isso, a implementação destes sistemas deve comportar - através da adoção de sistemas de auditoria ou através de uma supervisão da atuação da inteligência artificial – o controlo do algoritmo utilizado por parte da inteligência artificial, de modo a que, a fundamentação do ato emanado seja concretizada de acordo com as influências legais impostas pela ordem jurídica, designadamente, a claridade da decisão, a oficiosidade e a

---

<sup>558</sup> GRUPO INDEPENDENTE DE PERITOS DE ALTO NÍVEL SOBRE A INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL DA COMISSÃO EUROPEIA, *Orientações Éticas para uma IA de Confiança*, Bruxelas, 2019, p.16.

<sup>559</sup> “Em razão dos elementos sistemático e teleológico, e sob pena de não ser atribuído qualquer sentido útil à referência ao artigo 22.º/1, somos forçados a concluir que os artigos 13.º/2, f), 14.º/2, g), e 15.º/1, h) são também aplicáveis às decisões automatizadas que se baseiam no n.º 2 do artigo 22.º e que, portanto, são lícitas. Se assim não entendéssemos, o titular dos dados apenas teria direito a obter informações sobre a lógica subjacente e sobre as consequências da decisão nos casos em que as decisões automatizadas se baseassem em categorias especiais de dados, quando admissíveis nos termos do artigo 22.º/4, conclusão que contraria claramente o espírito do diploma. O direito a obter uma explicação pode ainda residir implicitamente no direito de contestar a decisão, medida imposta ao responsável pelo tratamento pelo artigo 22.º/3.”. INÊS DA SILVA COSTA, “A proteção da pessoa na era dos big data: a opacidade do algoritmo e as decisões automatizadas”, in *RED – Revista Eletrónica de Direito*, Ano 2021, N.º1, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2021, p.72.

<sup>560</sup> Veja-se que, o Considerando n.º71 do Regulamento Geral de Proteção de Dados parece apontar nesse sentido, consagrando que “tal tratamento deverá ser acompanhado das garantias adequadas, que deverão incluir a informação específica ao titular dos dados e o direito de obter a intervenção humana, de manifestar o seu ponto de vista, de obter uma explicação sobre a decisão tomada na sequência dessa avaliação e de contestar a decisão”.

completude, permitindo o exercício de um “*soft-control*” que admita a determinação da *ratio decidendi* do ato emanado<sup>561</sup>. Não é possível aceitar que o dever de fundamentação dos atos emanados pela Administração Tributária se revele como oxidado ou inoperante, no âmbito da aplicação da inteligência artificial e do tratamento dos dados pessoais. A apropriação deste dever fundamental configura-se como uma importante fonte de tutela (in)direta dos obrigados tributários, pois compreende uma importante fonte de segurança que lhe permitirá saber como a decisão foi tomada e qual as razões fatuais e jurídicas subjacentes à sua emanação<sup>562</sup>.

Dito isto, a implementação destes instrumentos deve ser algo desejado e querido pelo próprio legislador (tal como já tivemos ocasião de referir *supra*), mas a sua adoção deve ser acompanhada de ferramentas que permitam a mitigação dos efeitos negativos que, inevitavelmente, possam surgir da falta de transparência e da consequente aprendizagem da inteligência artificial. A sociedade da informação em que vivemos obriga à existência destes instrumentos de mitigação, por forma a que seja concedida tutela assertiva e direta da esfera jurídica dos obrigados tributários, impedindo atuações desiguais e que venham gerar atuações desproporcionais, não fundamentadas e, consequentemente, atuações ilícitas que, supervenientemente, se tornem inúteis por serem inválidas, bem como, por outro lado, lesivas face aos interesses dos obrigados tributários.

---

<sup>561</sup> Como refere o grupo de peritos da Comissão Europeia, “*podem ser necessárias outras medidas da explicabilidade (p. ex., a rastreabilidade, a auditabilidade e a comunicação transparente sobre as capacidades do sistema), desde que o sistema, no seu conjunto, respeite os direitos fundamentais. O grau de necessidade da explicabilidade depende em grande medida do contexto e da gravidade das consequências de um resultado errado ou inexacto*”. GRUPO INDEPENDENTE DE PERITOS DE ALTO NÍVEL SOBRE A INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL DA COMISSÃO EUROPEIA, Orientações Éticas para uma IA de Confiança, Bruxelas, 2019, p.16; BERNHARD WALT, ROLAND VOGL, “Increasing Transparency in Algorithmic-Decision-Making with Explainable AI”, in *Datenschutz und Datensicherheit*, Vol.42, 10, 2018, p.615.

<sup>562</sup> Neste sentido, a adoção destes sistemas de inteligência artificial deve ser vocacionada para que os mesmos possam servir como instrumento para facilitar o cumprimento deste dever fundamental, nomeadamente, naquelas situações em que as análises dos factos comparativamente às normas jurídicas vigentes permitem, facilmente, emanar os atos em matéria tributária e consentem a sua fundamentação através de instrumentos automatizados. Como refere FELIPE ALONSO MURILLO, “*la primera precisión es que la Administración tributaria podría y puede emplear tecnologías de IA antes del inicio del procedimiento tributario, para decidir, por ejemplo, qué concretos obligados tributarios serán sometidos a una actuación de comprobación e investigación por ser mayor para ellos la probabilidad de que hayan cometido fraude fiscal; durante el procedimiento tributario, para decidir, por ejemplo, sobre la eventual adopción de una medida cautelar o sobre la eventual solicitud de un determinado informe técnico, y en la terminación del procedimiento tributario, para permitir una fundamentación más precisa y completa de la resolución con la que finalice o para dictar de forma automatizada o semiautomatizada dicha resolución*”. FELIPE ALONSO MURILLO “Los Derechos Fundamentales como Límites al Empleo de Inteligencia Artificial en los Procedimientos Tributarios”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021, p.60.

A convocação de instrumentos de mitigação e de medidas de garantias de segurança, permitem um funcionamento idóneo e de acordo com os valores axiológicos que norteiam a ordem jurídica, a fim de dotar a atividade da Administração Tributária, baseada em sistemas automatizados, mais confiável e socialmente aceite na generalidade da ordem em que se insere, concretizando os desígnios de eficiência e tributação segundo a capacidade contributiva. Assim, em primeiro lugar, devem os contribuintes que são afetados por estas decisões automatizadas serem informados que o ato em matéria tributária foi praticado por meios autónomos e inteligentes; em segundo lugar, devem estes ser informados sobre a racionalidade e metodologia adotada na tomada da decisão, designadamente, quais os critérios racionais, factuais e jurídicos que foram tidos em consideração para a emanação do ato concreto, de modo a poder ser percorrido o itinerário valorativo que levou a inteligência artificial a tomar a decisão naqueles moldes concretos<sup>563</sup>.

## 5. Considerações críticas e posição adotada

Ao caracterizarmos a atividade administrativa artificialmente “inteligente”, enquanto um conjunto de condutas mecanizadas que procuram a concretização do interesse público a que está legalmente vinculada a Administração Tributária, salientamos o facto de, por via dela, se operar uma atuação cognitivamente inexistente (ou redutora), dando-se primazia aos critérios de eficiência e objetivismo. Para os devidos efeitos, consideramos relevante convocar a ideia de que a atuação dos sistemas inteligentes, não é mais que uma atuação mecânica baseada em critérios objetivos previamente programados, pois os problemas que são colocados à inteligência artificial são reconduzidos a uma expressão objetiva, que vai ao encontro da

---

<sup>563</sup> “El reforzamiento de la motivación de una resolución automatizada a la luz del principio de explicabilidad implica en primer lugar que se debe informar al obligado tributario que la resolución fue emitida por un algoritmo de IA, sin la intervención directa de un funcionario público. De esta manera, el afectado puede ejercer su derecho de defensa en contra de la resolución así dictada. Por otra parte, la motivación de la resolución automatizada debe incluir una explicación comprensible sobre la forma en que el sistema de IA llegó a la conclusión reflejada en la resolución administrativa. Esta motivación también implica que se debe especificar qué información procesó el sistema de IA para alcanzar su resultado”. ALMA DELIA VIRTO AGUILAR “El uso de la inteligencia artificial por las administraciones tributarias: el principio de transparencia y el derecho del contribuyente a recibir una resolución fundada y motivada”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021, p.471



linguagem matemática e informática que é formatada previamente para utilização algorítmica, conforme os conhecimentos técnicos dos programadores.

Não falamos ainda de uma plena autonomia e desenvolvimento cognitivo movido por um sistema não humano, mas sim de uma programação que é predeterminada pelos programadores do algoritmo, atendendo aos critérios legais vigentes, colocando a hermenêutica legal numa programação algorítmica que pretende a tradução de casos concretos, para posteriormente serem inseridos dados e informações que vão ao encontro da programação realizada para resolução do caso concreto. Isto porque, *os algoritmos não modelam o mundo, nem todas as situações de facto existentes, mas executam, performativamente, ações sobre uma realidade que vai produzir diferentes soluções à medida que são fornecidos os factos de entrada.*

A premissa assumida torna-se relevante para o efeito de considerar que a atividade da inteligência artificial não é, presentemente, análoga ou substituível do homem e da sua capacidade cognitiva e de improvisação, perante novos factos e novas problemáticas, que carecem de ponderação e de resolução atempada em tempo útil e em conformidade com o quadro jurídico vigente. Importa ter presente que, a administração artificialmente “inteligente” não possui capacidade cognitiva para formular estas novas soluções perante novos factos, pois o algoritmo programado assevera a sua funcionalidade para efeitos de tratamento dos dados pessoais de forma massificada e, conseqüentemente, a formulação das soluções segundo um quadro programático previamente formulado. Por isso, e com base nesta afirmação, importa ter presente a necessidade premente que os dados pessoais assumem para a inteligência artificial. É sobre estes dados pessoais, acedidos por via das várias fontes implementadas pelas várias ordens jurídicas - *v.g.* procedimento de intercâmbio de informação tributária, derrogação sigilo bancário, ou dados fornecidos pelos próprios obrigados tributários - que a inteligência artificial irá atuar, em conformidade com os parâmetros algorítmicos programados para que, objetivamente, sejam emanadas as decisões correspondentes. É nesta correspondência entre os dados pessoais e a programação algorítmica, que colide fortemente com vários princípios estruturantes de um Estado de Direito.

Como se deixou dito, a ponderação entre a eficiência destes sistemas inteligentes e os direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, insurge-se como um pressuposto essencial para a manutenção da ordem jurídica.

Importará atentar que a manutenção do equilíbrio da ordem jurídica não pode deixar de ser conseguida sem que, previamente, se delimitem os impactos e os riscos que comportam a implementação destes sistemas inteligentes num quadro administrativo baseado nos direitos, liberdades e garantias que constituem, hodiernamente, o Estado de Direito. Atento o exposto, torna-se necessário adotar um conjunto de medidas que permitam mitigar os efeitos negativos que possam advir de uma inteligência artificial aplicada ao domínio dos impostos e que causem assimetrias e distorções no plano funcional e jurídico. A tensão originada pela atuação obscura e opaca de um sistema inteligente, que compreenda uma atuação pouco fundamentada e cujo *iter* procedimental seja dificilmente perceptível, comportará atuações que possam ser consideradas discriminatórias e atentatórias dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes.

Por isso, na nossa humilde opinião, somos a afirmar que se torna imperativo a instituição de medidas garantísticas que, paralelamente à implementação destes sistemas inteligentes, permitam a salvaguarda dos direitos fundamentais e dos interesses legalmente protegidos de todos os intervenientes. Convocando a velha premissa que “*Direito injusto não é Direito*”, a utilização de sistemas inteligentes no domínio de aplicação das normas fiscais, não pode deixar de ser acompanhada de determinadas medidas que adotam o desiderato de uma tutela mais assertiva dos dados pessoais e, conseqüentemente, da esfera jurídica dos obrigados tributários.

Para efeitos de melhor compreensão das medidas que podem ser apontadas, evoca-se uma sistematização que pode compreender uma *dimensão jurídica* e uma *dimensão funcional*.

### *I – Dimensão jurídica*

1. O conceito de transparência administrativa aplicada à atuação da inteligência artificial não pode deixar de compreender a publicidade que deve ser dada ao código-fonte e ao algoritmo utilizado. Esta publicidade deve, contudo, ser entendida numa *dimensão ampla*, pois conforme tem vindo a ser adotado por parte de alguns Estados a assunção da transparência da inteligência artificial compreende a plena acessibilidade à forma como o tratamento dos

dados pessoais são concretizados e à forma como a inteligência artificial atua na tomada de decisões que podem implicar potenciais atos lesivos contra os obrigados tributários. Não falamos, assim, do conteúdo informático e programático que traduz o funcionamento informático do *software* aplicado e que deve encontrar-se protegido pelas normas de propriedade industrial, mas sim, do conteúdo material subjacente ao tratamento dos dados pessoais e ao direito à informação que os contribuintes devem ter sobre o teor dos seus dados pessoais e a forma como são utilizados, para efeitos de concretização dos direitos e garantias que podem fazer valer perante as instâncias competentes;

2. Na sequência da publicidade e transparência que deve ser compreendida, relativamente ao tratamento dos dados pessoais e à forma como os sistemas automatizados irão tratar os mesmos, não podemos assumir como premissa a ideia de que esta medida, isoladamente, dê resposta a todas as problemáticas. Por isso, deverão ser adotadas medidas supervisoras e de controlo dos sistemas inteligentes - com vista à correção de possíveis atos que possam ser praticados e que violem o princípio da imparcialidade e da igualdade -, designadamente, auditorias e inspeções técnicas ao código-fonte e à forma como a inteligência artificial interatua com os dados pessoais e o procedimento aplicado ao domínio de aplicação das normas fiscais<sup>564</sup>. A adequação de medidas de controlo permitirá a eventual identificação de patológicas técnicas que, consequentemente, se tornem endémicas e venham causar prejuízos graves para os direitos e interesses dos contribuintes, evitando, assim, esforços para evitar possíveis atuações lesivas que possam ser consideradas discricionárias e prejudiciais numa ótica de igualdade;

---

<sup>564</sup> Neste sentido, Cfr. BERNHARD WALTZ, ROLAND VOGL, "Increasing Transparency in Algorithmic-Decision-Making with Explainable AI", in *Datenschutz und Datensicherheit*, Vol.42, 10, 2018, p.615.

## *II – Dimensão funcional*

1. Por outro lado, não podemos deixar de afirmar que a mitigação dos efeitos negativos que possam advir da utilização destes sistemas inteligentes pode, também, ser por via de medidas funcionais limitativas da conduta destes. Ou seja, os limites à utilização da inteligência artificial permitem um controlo mais rigoroso das decisões que são emanadas por esta. A dimensão funcional perspectivada numa lógica reducionista, comporta uma delimitação dos atos a praticar e a diminuição dos possíveis desvios que poderiam ocorrer, pois as condutas delimitadas previamente, mediante a criação de “balizas preestabelecidas” traduzem a imposição de limites intransponíveis<sup>565</sup>;
2. A segurança dos dados pessoais compreende ainda, uma necessidade que se integra na dimensão funcional de tutela dos obrigados tributários. A necessidade de preservar a segurança externa e interna dos dados pessoais objeto de tratamento pela inteligência artificial instrumentalizada pela Administração Tributária. Estamos perante uma necessidade premente e que não pode ser negligenciada no atual quadro normativo constitucional. Por isso, e tal como se referiu, a instituição de medidas *internas* como os deveres de sigilo e a tutela dos bens jurídicos por via da instrumentalização do Direito Penal e Contraordenacional, bem como, a criação de medidas *externas*, designadamente, mecanismos de segurança e de criptografia que impeçam ingerência de terceiros nos dados pessoais ou mesmo a cessão ilícita dos dados pessoais a terceiros, compreendem uma premissa inegociável e que deve ser acompanhada na implementação destes instrumentos inteligentes;

---

<sup>565</sup> “O gestor público deve impor fronteiras decisórias para os algoritmos, o que evitará equívocos previsíveis e considerados inaceitáveis”. SÉRGIO AMADEU SILVEIRA, “Governo dos Algoritmos”, in Revista de Políticas Públicas - Poder Político e Gestão Pública: questões e debates contemporâneos, Vol.21, N.º1, 2017, p.276.

3. Numa lógica material e jurídica, não podemos deixar de afirmar a necessidade que os dados pessoais assumem neste contexto. Contudo, se ao longo da presente dissertação já referimos a importância destes e dos instrumentos de intercâmbio de informação e demais meios de recolha dos dados pessoais, não podemos deixar de afirmar que não é a quantidade massiva destes que compreende uma melhor atuação da administração inteligente. Pelo contrário, a qualidade e exatidão dos dados pessoais assumem aqui uma importante característica que permite o melhor funcionamento dos instrumentos de inteligência artificial. Por isso, à luz do próprio princípio da proporcionalidade, que limita a recolha dos dados pessoais dos contribuintes aos fins prosseguidos pela administração, será de todo conveniente adotar instrumentos que permitam rentabilizar e efetivar a recolha eficiente dos dados considerados necessários. Ou seja, os dados recolhidos devem cingir-se ao estritamente necessários, devem ser adequados e exatos face às finalidades inerentes, pelo que, devem ser implementadas medidas que permitam e impeçam uma recolha massiva e desproporcional de dados, que torne a Administração Tributária num verdadeiro “poço” de dados pessoais;
  
4. Neste sentido, devemos ainda ter em consideração que, o procedimento tributário compreende o conjunto de atos concatenados e sequencialmente organizados, destinados à emanação de um ato concreto e individual para determinada situação concreta. Para além disto, a natureza publicista da relação jurídica comporta uma verdadeira transparência que obriga à fundamentação e registo dos atos interlocutórios e do ato final que são praticados, durante todo o procedimento, de modo a permitir a identificação do *iter* decisório e a motivação do órgão decisor. Atento o afirmado, será suscetível de aplicar o mesmo entendimento, *mutatis mutandis*, no domínio da aplicação das normas fiscais pela inteligência artificial, pelo que, será necessário assumir que todos os atos que envolvam a gestão e o tratamento dos dados pessoais dos contribuintes devem, obrigatoriamente, ser

documentados e registados através de instrumentos facilmente acessíveis, que permitam um registo do *iter* procedimental adotado pelos algoritmos<sup>566</sup>. Procura-se que a decisão tomada e toda a atuação da inteligência artificial seja documentalmente suportada, de fácil acesso e com uma linguagem clara e simples que permita a qualquer pessoa interessada, aceder aos documentos que suportem a atividade da inteligência artificial, dando cumprimento aos desideratos constitucionais de acesso ao *arquivo aberto*;

5. Por último, deve ser indicado que, contrariamente ao que sucede com a utilização da inteligência artificial pela Administração Tributária, a programação do algoritmo utilizado ocorre previamente por técnicos e engenheiros informáticos que procuram formular hipóteses predeterminadas para que, posteriormente, venha aquela operar segundo os dados e informações que a administração apresenta. Contudo, não podemos deixar de apontar que deve ser aproximada a programação algorítmica com a atividade administrativa, isto é, mostrando-se como uma transferência funcional de competências que é operada pela instrumentalização destes sistemas mecânicos, será de todo conveniente que a Administração Tributária tenha intervenção e supervisão sobre a própria conceção do algoritmo criado para o efeito. A delimitação dos critérios que devem ser tidos em consideração na programação do algoritmo por parte dos especialistas não pode deixar de convocar a necessidade de intervenção da administração

---

<sup>566</sup> A legislação em matéria de proteção de dados pessoais acaba por consagrar alguma destas medidas, pois o artigo 30.º do Regulamento Geral de Proteção de Dados consagra, expressamente, a obrigatoriedade de o responsável pelo tratamento e, sendo caso disso, o seu representante, conservarem um registo de todas as atividades de tratamento sob a sua responsabilidade. Também, esta órbita registal de toda a atividade que envolva o tratamento dos dados pessoais por parte da inteligência artificial, acaba por ser consagrada na Proposta de Regulamento sobre Inteligência Artificial que para cumprimento dos requisitos estabelecidos no regulamento, *é essencial dispor de informações sobre o desenvolvimento dos sistemas de inteligência artificial de risco elevado e sobre o seu desempenho ao longo do respetivo ciclo de vida. Para tal, exige-se a manutenção de registos e a disponibilização de documentação técnica que contenham as informações necessárias para avaliar o cumprimento, por parte do sistema de inteligência artificial, dos requisitos aplicáveis. Essas informações devem incluir as características gerais, as capacidades e as limitações do sistema, os algoritmos, os dados e os processos de treino, teste e validação utilizados, bem como documentação sobre o sistema de gestão de riscos aplicado, devendo a documentação técnica deve estar sempre atualizada.* Cfr. Proposta de Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho, COM(2021), da Comissão Europeia, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0206&from=EN>, consultado em 06/08/2021.

enquanto garante e autor material dos atos que irão ser praticados por aquela. É assim um requisito essencial que a Administração Tributária tenha um pleno papel interventivo na criação do algoritmo que irá ser utilizado, pois cabe a esta delimitar o funcionamento procedimental que realiza e que pretende que seja a inteligência artificial a realizar em sua substituição.

Como se disse, a veracidade dos benefícios obtidos pela utilização destes instrumentos mecanizados é uma verdade incontestável e que não pode ser refutada num quadro de eficiência administrativa. Contudo, cumprirá assumir que estes benefícios não podem afastar os riscos e perigos que advêm da aplicação dos mesmos. É desta ponderação necessária, que se torna imprescindível segundo o princípio do Estado de Direito, na gestão do sistema fiscal, que a identificação das problemáticas e riscos ganha especial relevância, enquanto forme de implementação das medidas necessárias que permitam a salvaguarda dos vários direitos fundamentais, das garantias e dos interesses legalmente protegidos dos contribuintes, designadamente, o princípio da transparência administrativa e dos seus desenvolvimentos funcionais, o princípio da igualdade e, principalmente, o direito à autodeterminação informativa e a tutela da vida privada dos sujeitos.

É imperativo proceder ao afastamento de um modelo puramente restritivo dos direitos fundamentais e das garantias dos contribuintes, desconsiderando ideais totalitários e egoístas ligados aos interesses, eminentemente, financeiros do Estado. A atividade tributária está subjugada ao advento do Estado de Direito, pelo que se mostra essencial, a perfeita implementação destes sistemas inteligentes, designadamente por via de medidas que tornem o algoritmo, a sua conduta e a sua motivação funcional pautada por um critério publicista e transparente.

Portanto, as medidas enunciadas acabam por constituir verdadeiros instrumentos de limitação da atuação da inteligência artificial e, indiretamente, medidas que visam a tutela dos dados pessoais e, conseqüentemente, da esfera jurídica dos obrigados tributários. A implementação destes sistemas inteligentes, segundo um ecossistema regulatório que salvaguarde os direitos fundamentais e os interesses legalmente protegidos dos contribuintes e, axiologicamente, as traves-mestras e os alicerces que compõem o Estado de Direito e os

princípios estruturantes do mesmo, repercutem-se numa Administração Tributária inteligente, que baseia a sua atuação em critérios de legalidade, transparência e publicidade. Atento o exposto e em prol do afirmado, devemos assumir que revelam-se como essenciais a imposição de medidas como a possibilidade de documentação ou o controlo da atividade administrativa tecnológica por via de auditorias dos sistemas de inteligência artificial, as quais permitirão o controlo desta para efeitos de garantia dos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes.





### CAPÍTULO III

#### OS MEIOS DE REAÇÃO DOS OBRIGADOS TRIBUTÁRIOS PERANTE OS ATOS PRATICADOS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ARTIFICIALMENTE "INTELIGENTE"

##### 1. As garantias ativas dos contribuintes face ao tratamento dos dados pessoais pela Administração Tributária artificialmente "*inteligente*"

Uma importante reflexão que não pode deixar de ser convocada, para efeitos da presente investigação, exige-nos uma compreensão sobre a efetivação dos direitos dos contribuintes, perante uma administração artificialmente "*inteligente*". A delimitação substantiva não pode, assim, deixar de afetar o propósito que caracteriza o Estado de Direito e que se desenvolve mediante a articulação dos meios substantivos com os meios adjetivos, sendo estes últimos aqueles que permitam a efetivação dos direitos dos obrigados tributários. Assim, não basta ao Estado configurar ou atribuir direitos substantivos. O Estado terá, necessariamente, de concretizar meios de reação adequados, para que os contribuintes os possam utilizar para proteger os seus direitos substantivos, quando violados (cfr. artigo 268.º, n.º4 e n.º5 da Constituição da República Portuguesa). A não ser assim, estamos perante uma flagrante violação do princípio da tutela jurisdicional efetiva, e, conseqüentemente, perante uma inconstitucionalidade por omissão (cfr. artigo 20.º da Constituição da República Portuguesa)<sup>567</sup>.

---

<sup>567</sup> JORGE MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional - Volume II – Normas constitucionais. Direitos fundamentais. Atividade Constitucional do Estado. Fiscalização de constitucionalidade*, 2ª Edição, Universidade Católica Editora, 2020, pp.116 e seguintes;

O cumprimento dessas imposições e a satisfação do comando constitucional vigente acaba por ser desdobrado em: *i) meios de reação direta*, em que são atribuídos verdadeiros meios de reação que permitem aos contribuintes, reagir contra pretensões consideradas lesivas - sendo que, neste caso, a inadmissibilidade de aplicação do Regulamento Geral de Proteção de Dados, às pessoas coletivas e demais entes dotados de personalidade tributária, exige a consagração de meios garantísticos alternativos, que permitam a estes contribuintes, fazer valer os seus direitos perante o tratamento ilícito dos dados pessoais que lhes digam respeito; *ii) meios de reação indireta*, materializados nos direitos de participação em que os contribuintes são dotados de um verdadeiro direito de interagir e participar nas tomadas de decisões que lhe digam respeito;

## 2. Meios de reação direta das pessoas singulares

### 2.1. Enquadramento sistémico

Tendo por referência o propósito de promover um estudo articulado entre os meios de reação diretos dos obrigados tributários e os critérios jurídicos adotados pelo legislador ordinário, importa, neste momento, atentar aos critérios identificativos que permitem delimitar os meios garantísticos detidos pelas pessoas singulares. Os meios compreendidos, correspondem a verdadeiros meios de reação ou de ação contra as atuações ou atos praticados que sejam considerados lesivos dos direitos ou interesses legalmente protegidos dos obrigados tributários. Estes meios de garantia diretos traduzem-se num verdadeiro arsenal reativo contra ingerências operadas em matéria de tratamento dos dados pessoais, por parte da inteligência artificial, constituindo um conjunto de instrumentos que têm como finalidade teleológica, a função de reposição do *status quo* anterior à prática do ato ilegal. Porém, o contexto sistematológico vigente, não nos permite identificar um sistema codificado onde se

---

JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, *Os Direitos Fundamentais na Constituição de 1976*, 4.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2009; JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª Edição, Coimbra, Almedina, 2003; RAQUEL ALEXANDRA BRÍZIDA CASTRO, *As Omissões Normativas Inconstitucionais no Direito Constitucional Português*, Coimbra, Almedina, 2012.

achem agregados todos os direitos de reação contra os atos praticados pela inteligência artificial, no domínio de aplicação das normas fiscais (até pela novidade dos instrumentos objeto de estudo). Por isso, importa desde já referir que cabe ao legislador ordinário, através de legislação avulsa, a consagração de instrumentos de reação, administrativos ou judiciais, que permitam sindicatizar os atos praticados pela Administração Tributária inteligente.

O compromisso entre os dados pessoais e a emanção dos atos administrativos praticados pressupõe que, o tratamento massificado de um grande volume de dados pessoais seja bem delimitado e que, portanto, os contribuintes tenham o poder de os controlar e de exercer os direitos que se exigem e que já foram identificados ao longo da presente investigação. Por isso, a âncora legal que permite a identificação dos meios de reação que os contribuintes têm ao seu dispor para sindicatizar os atos praticados, a qual contende diretamente com os bens jurídicos e valores tutelados pelo direito à autodeterminação informativa, deve convocar o tecido normativo delimitado pelo Regulamento Geral de Proteção de Dados<sup>568</sup>.

Por via deste diploma normativo, reconhece-se um conjunto de instrumentos e meios de reação que não podemos deixar de referir. Por isso, e como se disse anteriormente, a complexidade incisiva do mencionado artigo 22.º do Regulamento Geral de Proteção de Dados, compreende uma pluralidade de medidas garantísticas e protecionistas que, num quadro jurídico sistémico e coerente, não podem deixar de ser atendidas. Falamos de meios de reação que permitem sindicatizar o ato praticado perante o mesmo órgão (ou entidade responsável pela supervisão dos seus atos), manifestando-se, particularmente, numa decisão administrativa (*meios gratuitos*); ou de meios de reação que visam sindicatizar o ato desconforme perante uma instância judicial competente (*meios jurisdicionais*).

---

<sup>568</sup> Por isso, a tutela aferida segundo este tecido normativo unicamente será admitida para a tutela dos dados pessoais das pessoas singulares, dispensando-se a extensão da tutela dos direitos das pessoas coletivas, pressupondo-se que os direitos destes, unicamente poderão ser efetivados por via dos instrumentos impugnatórios consagrados na legislação tributária.

## 2.2. Meios gratuitos

Como acabamos de referir, as medidas concretas para sindicar as decisões tomadas por parte das administrações baseadas na inteligência artificial, para que os obrigados tributários possam fazer valer os seus direitos, são exigências do direito fundamental à autodeterminação informativa. Será, por via do desenvolvimento do direito fundamental à autodeterminação informativa dos contribuintes, e a função enformadora que o mesmo pressupõe, que será possível atingir o desiderato garantístico pretendido, uma vez que, através da sua função enformadora e paramétrica<sup>569</sup>, será conseguido o desenvolvimento das normas jurídicas infraconstitucionais e, conseqüentemente, a concretização de instrumentos concretos de reação. Nesta medida, acolhem-se os critérios delimitados pelo direito fundamental à autodeterminação informativa e que obrigam o legislador ordinário a instituir os meios garantísticos adequados e necessários à salvaguarda dos bens jurídicos, que são os dados pessoais dos contribuintes.

Será por via deste desenvolvimento, corporizado em suporte normativo, que se pensa a concretização do mandato programático de promoção e de validade dos direitos mencionados e que se traduzem, em meios de reação contra as atuações da administração. A apreensão por estes meios de reação *gratuitos* são um desenvolvimento do já aludido direito fundamental à autodeterminação informativa, isto é, que “todos os cidadãos têm o direito de acesso aos dados informatizados que lhes digam respeito, *podendo exigir a sua retificação e atualização, e o direito de conhecer a finalidade a que se destinam, nos termos da lei*” (cfr. artigo 35.º, n.º1 da Constituição da República Portuguesa)<sup>570</sup>. As garantias consagradas no Regulamento Geral de Proteção de Dados e que deverão aqui ser apontadas para efeitos de concretização do direito fundamental aludido, materializam-se nos direitos de acesso, de retificação e de oposição ao tratamento ilícito dos dados pessoais, assumindo aqui uma natureza *não impugnatória*. Sucede que estes, acabaram por ser gizados nos artigos 16.º e seguintes do

---

<sup>569</sup> HUGO FLORES DA SILVA, *Sistema fiscal português: is there such a thing? Pressupostos jurídico-dogmáticos para a Identificação de um conjunto coerente de impostos*, Lisboa, AAFDL Editora, 2021, pp.323 e seguintes.

<sup>570</sup> JOSÉ CALDERÓN CARRERO, *El derecho de los contribuyentes al secreto tributario, Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, 2009, p. 47.

Regulamento Geral de Proteção de Dados, conferindo ao titular dos dados pessoais um conjunto de meios jurídicos que permitem reagir contra atividades desconformes e que tenham repercussão na sua esfera jurídica, funcionando como um verdadeiro instrumento de defesa na proteção da sua privacidade informacional. Estes poderes atribuem, principalmente, ao seu titular: *a)* o poder de exigir a retificação dos dados pessoais, quando desconformes com a realidade; *b)* o poder de atualizar os dados pessoais, quando por razões externas, os dados informatizados se encontrem desatualizados; *c)* o direito de oposição ao tratamento dos dados pessoais; e *d)* o direito de cancelamento ou apagamento dos dados pessoais<sup>571 572</sup>.

Por último, encontramos o direito de reclamação, o qual se configura como um *meio de reação gracioso de natureza impugnatória*, que outorga ao seu titular o direito a sindicar o ao praticado, perante entidade administrativa, cujo fundamento resida no tratamento ilícito por parte do responsável pelo tratamento (cfr. artigo 32.º da Lei n.º58/2019, de 8 de agosto). Este direito de reclamação assume-se como um meio gracioso, de natureza impugnatória, perante uma outra entidade distinta da que praticou os atos lesivos e que terminará com a decisão de uma entidade administrativa – a Comissão Nacional de Proteção de Dados (cfr. artigo 77.º do

---

<sup>571</sup> JORGE BACELAR GOUVEIA, “Os direitos fundamentais à proteção dos dados pessoais informatizados”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 51, 1991-III, p. 717.

<sup>572</sup> Porém, não podemos deixar afirmar que, a aplicabilidade da inteligência artificial encontra severos problemas quando aplicada no domínio do Direito Público, designadamente, quando se pretende implementar sistemas automatizados no seio das relações jurídicas públicas, *in casu*, também a relação jurídica tributária. Como referimos, a derrogação dos direitos dos titulares dos dados pessoais é facilmente conseguida através de uma disposição normativa emanada pelo Estado-Membro, que possibilite e legitime o tratamento automatizado, incluindo a definição de perfis, pelo que, a tutela feita por via deste diploma legal é facilmente contornável. Mais gravosa, é a posição adotada pelo legislador ordinário, o qual consagrou uma série de garantias que o responsável pelo tratamento deve assegurar, quando o tratamento dos dados seja feito através de meios automatizados, mas excetua destas garantias o tratamento automatizado quando realizado mediante fins de interesse público, autorizado pelas normas das entidades competentes do Direito da União Europeia ou por norma interna emanada pelo Estado-Membro (cfr. artigo 22.º, n.º 3, do Regulamento Geral de Proteção de Dados). Daí que se possa afirmar que, as limitações impostas pelo Regulamento Geral de Proteção de Dados acabam por não servir os designios prosseguidos, quando aplicado às regulações de Direito Público, designadamente, para o objeto do presente estudo, pois facilmente poderão ser afastados estes meios de reação graciosos de natureza não impugnatória. Neste sentido, concordamos com ANDRÉS BOIX PALOP, o qual afirma que, “*adicionalmente, es el propio precepto el que, por otro lado, reconoce que la previsión del art. 22.1 RGPD no se aplicará cuando el tratamiento automatizado (...) esté autorizado ‘por el Derecho de la Unión o de los Estados miembros que se aplique al responsable del tratamiento y que establezca asimismo medidas adecuadas para salvaguardar los derechos y libertades y los intereses legítimos del interesado’ (art. 22.2 b RGPD). Solo a partir de esta última previsión podemos ya intuir que cualquier determinación legislativa que habilite a la Administración o a los poderes públicos a realizar estos tratamientos va a sortear sin problemas toda posible restricción derivada de la normativa en materia de protección de datos*”. ANDRÉS BOIX PALOP, “Los Algoritmos son Reglamentos: La Necesidad de Extender las Garantías Propias de las Normas Reglamentarias a los Programas Empleados por la Administración para la Adopción de Decisiones”, in *Revista de Derecho Público: Teoría y Método - Vol. 1*, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2020, p. 245.

Regulamento Geral de Proteção de Dados). A título exemplificativo, poderemos ter uma situação na qual uma pessoa que se sinta lesada por ter sido revelada informação que deva ser considerada protegida e reservada contra ingerência de terceiros, eventualmente, pelos dados terem sido revelados ilicitamente pelos instrumentos de inteligência artificial, a qual deveria ter salvaguardado determinada informação a proteger. Nesta situação, sem prejuízo da via jurisdicional, poderá o contribuinte lesado recorrer aos meios gratuitos, para sindicar a atuação do responsável pelo tratamento, perante a autoridade de controlo competente. Procura-se, essencialmente, a reposição da situação jurídica, em conformidade com o estado em que o contribuinte se encontrava, antes do ato ilícito se verificar.

### 2.3. Meios jurisdicionais

Densificando os instrumentos de reação, deve aqui relembrar-se que podem ser objeto de destrinça conforme a sua natureza jurisdicional ou gratuita, sendo o elemento diferenciador a entidade a quem é requerida a apreciação das condutas realizadas. Assim, se o pedido é dirigido ao tribunal do Estado-Membro competente estaremos perante um verdadeiro direito de natureza jurisdicional, enquanto se for dirigido ao órgão administrativo de controlo e supervisão do cumprimento do Regulamento Geral de Proteção de Dados, falaremos de um verdadeiro direito de reação administrativo ou gratuito<sup>573</sup>. Para além dos meios de reação gratuitos já mencionados, o Regulamento Geral de Proteção de Dados tipificou ainda, para efeitos de concretização da defesa da esfera jurídica dos titulares dos dados pessoais, um conjunto de instrumentos de reação, em que estes podem recorrer para defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos.

Consequentemente, devem, assim, apontar-se os seguintes direitos de reação jurisdicionais, que gozam os titulares dos dados pessoais:

---

<sup>573</sup> MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA, *Proteção de Dados: aspectos da tutela administrativa e jurisdicional no RGPD*, 2019, disponível em [https://www.academia.edu/38415354/TEIXEIRA\\_DE\\_SOUSA\\_M.\\_Proteção\\_de\\_dados\\_aspectos\\_da\\_tutela\\_administrativa\\_e\\_jurisdicional\\_no\\_RGPD\\_20.2.2019\\_.pdf](https://www.academia.edu/38415354/TEIXEIRA_DE_SOUSA_M._Proteção_de_dados_aspectos_da_tutela_administrativa_e_jurisdicional_no_RGPD_20.2.2019_.pdf), consultado a 13/10/2021.

*i) O direito de recurso:* constitui um verdadeiro ato de natureza recursiva ou de origem derivada contra os atos considerados lesivos e desconformes com os pedidos de reclamação feitos nos termos *supra* indicados, falando-se, assim, num verdadeiro direito recursivo jurisdicional que permite aos titulares dos dados pessoais sindicar as decisões das autoridades de controlo (cfr. artigo 78.º do Regulamento Geral de Proteção de Dados, e artigo 34.º, n.º1 da Lei n.º58/2019, de 8 de agosto);

*ii) O direito de ação:* configura-se como um meio de natureza jurisdicional contra o responsável pelo tratamento dos dados pessoais, o qual acaba por consagrar um verdadeiro direito à tutela jurisdicional efetiva contra os atos ilícitos praticados e que sejam lesivos da esfera jurídica do titular dos dados pessoais, permitindo colocar a questão aos órgãos jurisdicionais de modo a ser apreciada a atuação praticada e, sendo caso disso, reposta a situação jurídica do lesado como se a lesão nunca tivesse ocorrido (cfr. artigo 79.º do Regulamento Geral de Proteção de Dados, e artigo 34.º, n.º3 e n.º4 da Lei n.º58/2019, de 8 de agosto).

Na situação apresentada em *i)*, poderão os contribuintes que considerem que a atuação da autoridade de controlo seja geradora de danos em virtude da aplicação desconforme ao Regulamento Geral de Proteção de Dados - e sempre que as orientações ou decisões sejam vinculativas para os titulares dos dados -, impugnar judicialmente as decisões ou orientações lesivas. Note-se que as autoridades de controlo são as autoridades públicas a quem incumbe a fiscalização da aplicação do Regulamento Geral de Proteção de Dados, encontrando-se entre as suas múltiplas funções, nomeadamente, o tratamento das reclamações apresentadas por qualquer titular de dados ou por um organismo, organização ou associação (cfr. artigos 51.º, n.º 1 e 57.º, n.º 1, alínea f) do Regulamento Geral de Proteção de Dados). Falamos, aqui, numa verdadeira ação administrativa, visando colocar em sindicância



as decisões e orientações que sejam vinculativas e que tenham destinatários certos e, por isso, sejam concretas e individuais<sup>574</sup>.

Por seu lado, no caso do ponto *ii)* temos tipificado o direito do contribuinte impugnar judicialmente o tratamento do(s) dado(s) realizado(s) pelo responsável pelo tratamento dos dados pessoais, consagrando o artigo 79.º do Regulamento Geral de Proteção de Dados que “*sem prejuízo de qualquer outra via de recurso administrativo ou extrajudicial (...) todos os titulares de dados têm direito à ação judicial se considerarem ter havido violação dos direitos que lhes assistem nos termos do presente regulamento, na sequência do tratamento dos seus dados pessoais efetuado em violação do referido regulamento*”. Consagra-se, assim, um verdadeiro direito à tutela jurisdicional efetiva, já que poderá o titular dos dados reagir jurisdicionalmente contra os atos atentatórios da sua esfera jurídica, podendo recorrer a instrumentos inibitórios, bem como a medidas de ressarcimento pelos danos causados. Note-se que não estamos perante qualquer princípio de exaustão dos meios administrativos, podendo o titular dos dados recorrer *ab initio* aos meios jurisdicionais caso considere conveniente. Deste modo, poderá o contribuinte que considere que os seus dados foram objeto de um tratamento ilícito, socorrer-se deste instrumento impugnatório e reagir jurisdicionalmente contra os órgãos fiscais competentes, por violação das normas contidas no Regulamento Geral de Proteção de Dados.

### 3. Meios de reação direta das pessoas coletivas

#### 3.1. Meios gratuitos

A inadmissibilidade de extensão às pessoas coletivas e outros entes fiscalmente relevantes, dos meios de reação próprios que são recortados do Regulamento Geral de Proteção de Dados, exige-nos um exercício reflexivo que nos permita identificar, adjetivamente,

---

<sup>574</sup> MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA, *Proteção de Dados: aspectos da tutela administrativa e jurisdicional no RGPD*, 2019, p.4 disponível em [https://www.academia.edu/38415354/TEIXEIRA\\_DE\\_SOUSA\\_M.\\_Proteção\\_de\\_dados\\_aspectos\\_da\\_tutela\\_administrativa\\_e\\_jurisdicional\\_no\\_RGPD\\_20.2.2019\\_.pdf](https://www.academia.edu/38415354/TEIXEIRA_DE_SOUSA_M._Proteção_de_dados_aspectos_da_tutela_administrativa_e_jurisdicional_no_RGPD_20.2.2019_.pdf), consultado a 13/10/2021.

os recursos procedimentais e processuais que estes contribuintes têm ao seu dispor, a fim de sindicarem e colocarem em crise os atos emanados pela administração inteligente e que tenham como objeto a ilicitude do tratamento dos dados pessoais. Assumimos como válida a crítica assumida contra a inadmissibilidade da extensão dos meios de tutela dos dados pessoais das pessoas singulares, pois, sem prejuízo das considerações que se possam tecer, as pessoas coletivas assumem-se enquanto sujeitos de direito para efeitos das normas tributárias e portanto integram a relação jurídica tributária perante uma posição paritária face aos demais contribuintes singulares, pelo que, dispensar a tutela dos dados daquelas é prescindir da igualdade de tratamento e indiciar uma discriminação que estabelece uma disrupção sistémica na gestão do sistema fiscal.

Contudo, nada nos impede de importar, com as devidas adaptações, os meios de reação *gracioso* não impugnatórios de que gozam as pessoas singulares, designadamente : *a)* o poder de exigir a retificação dos dados pessoais, quando desconformes com a realidade; *b)* o poder de atualizar os dados pessoais, quando por razões externas, os dados informatizados se encontrem desatualizados; *c)* o direito de oposição ao tratamento dos dados pessoais; e *d)* o direito de cancelamento ou apagamento dos dados pessoais. Parece-nos que, nada obsta a que, aplicados por analogia<sup>575</sup>, estes contribuintes não possam exercer um conjunto de direito análogos, perante a Administração Tributária. Por isso, somos impelidos a afirmar que, as pessoas coletivas e demais entes providos de personalidade tributária, gozam destes meios de reação não impugnatórios, devendo a administração atuar em conformidade com o solicitado, em relação aos dados pessoais objeto de tratamento.

Por outro lado, não se encontrando um conjunto coerente e uniforme de meios de reação de natureza impugnatória, por inaplicabilidade do regime jurídico de proteção de dados pessoais, será de todo conveniente afirmar que, a concretização dos direitos dos contribuintes coletivos deverá pressupor a convocação dos instrumentos gerais que o tecido normativo-tributário consagra e que se demonstra, inteiramente, aplicável para efeitos de sindicância dos atos praticados pela administração. Deste modo, importa referir, neste momento, que os meios impugnatórios administrativos configuram-se como as principais garantias adjetivas que estes contribuintes gozam no âmbito do procedimento tributário em que se pretende colocar em

---

<sup>575</sup> Cfr. artigo 10.º do Código Civil *ex vi* artigo 2.º, alínea d) da Lei Geral Tributária.

crise, junto dos órgãos administrativos, a conformidade de um determinado ato praticado pela administração. Neste âmbito deve-se ressaltar que sobressaem dois instrumentos jurídicos distintos, nomeadamente, o direito de reclamação e o direito de recurso:

- A reclamação ou *reclamação graciosa* é um meio impugnatório, mediante o qual, o sujeito passivo coloca em sindicância um ato de liquidação tributária perante um superior hierárquico, tendo como desiderato, a anulação do ato tributário praticado;
- O *direito de recurso* traduz-se na possibilidade de sindicar o mérito ou a legalidade do ato praticado pela Administração Tributária perante o superior hierárquico do agente que o praticou<sup>576</sup>.

O primeiro dos instrumentos impugnatórios de natureza administrativa (procedimento de reclamação graciosa) compreende um verdadeiro direito de ação de natureza impugnatória e que se caracteriza, segundo uma conceção *mediata*, pela projeção que a legalidade pressupõe na ordem jurídica, exigindo-se ao órgão que praticou o ato a reposição da legalidade e, conseqüentemente, a verdade material subjacente à relação jurídica tributária constituída, configurando-se o objeto deste procedimento na anulação do ato tributário praticado pela Administração Tributária. Normativamente, dir-se-á que este procedimento encontra âncora no artigo 68.º do Código do Procedimento e Processo Tributário, estabelecendo que “*o procedimento de reclamação graciosa visa a anulação total ou parcial dos atos tributários por iniciativa do contribuinte, incluindo, nos termos da lei, os substitutos e responsáveis*”. Este meio de defesa acaba por ser um autêntico instrumento garantístico, que se revela pela sua natureza administrativa, o qual tem por objetivo a reposição da legalidade por via da anulação, total ou parcial do ato impugnado<sup>577</sup>. Torna-se necessário, contudo, sublinhar que o objeto da

---

<sup>576</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, p.54.

<sup>577</sup> “*Este meio de defesa pode ser utilizado por parte dos contribuintes ou sujeitos passivos, sejam eles os originários, substitutos ou responsáveis, servindo apenas, conforme o preceituado no artigo 68.º, para anular, total ou parcialmente, os atos tributários, e apenas por iniciativa dos seus destinatários, nos prazos do artigo 70.º, tendo por fundamento qualquer ilegalidade*”. CARLOS MATOS BORGES, “Contencioso tributário. Os meios de impugnação gratuitos e o processo de impugnação judicial”, in *Contencioso Tributário*,

reclamação graciosa é o ato de liquidação, ou seja, o ato unilateral, definitivo e impositivo que tem em vista a quantificação do montante de imposto devido pelo obrigado tributário, portanto o ato que visa ser sindicado perante o órgão hierárquico superior é o ato final que determina o *quantum* da obrigação tributária a cumprir por parte do obrigado tributário. O pedido de declaração da ilegalidade poderá ter por fundamento qualquer vício que seja cometido durante o *iter* formativo do ato emanado, o que inclui, naturalmente, o tratamento dos dados pessoais e das informações sobre os contribuintes coletivos.

Já o segundo dos instrumentos mencionados, institui um importante meio de reação dos obrigados tributários e que se traduz no *direito de recurso hierárquico*, configurando-se este como uma garantia administrativa que consiste em solicitar ao superior hierárquico do agente que praticou o ato, uma nova apreciação sobre o mesmo, podendo ser invocado questões de legalidade, mas, também, questões que digam respeito ao mérito. Esta garantia administrativa encontra-se ancorada no artigo 66.º do Código do Procedimento e Processo Tributário, prescrevendo que “*as decisões dos órgãos da administração tributária são suscetíveis de recurso hierárquico*”, permitindo-se, assim, colocar em causa o ato praticado perante o superior hierárquico. Importa, contudo, referir que a sua destrição face à reclamação graciosa encontra-se na essência finalística desta última, designadamente, pelo fim a prosseguir resultar na anulação do ato tributário, enquanto que no recurso hierárquico pretende-se a sua revogação, podendo o fundamento ser distinto e não estando circunscrito a requisitos de legalidade estrita. Por outro lado, o objeto da reclamação graciosa está restrito ao ato tributário de liquidação, tal como refere o artigo 68.º, n.º 1 do Código do Procedimento e Processo Tributário, ou seja, todo “*o ato de identificação do contribuinte ou devedor (quando seja diverso daquele) do imposto e a determinação do montante do imposto a pagar, constituindo o ato de liquidação em sentido amplo, em que se integram os tradicionais lançamento e liquidação em sentido estrito*”<sup>578</sup>. Pelo contrário, o objeto do recurso hierárquico é

---

Lisboa, Centro de Estudos Judiciários, 2015, p. 70, disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo/Contencioso\\_Tributario.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo/Contencioso_Tributario.pdf), consultado a última vez em 04/04/2020.

<sup>578</sup> JOSÉ CASALTA NABAIS, “A impugnação unitária do ato tributário”, in *Procedimento e Processo Tributário 2016*, Lisboa, Centro de Estudos Judiciários, 2017, p.17, disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_Procedimento\\_Processo\\_Tributario2016.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Procedimento_Processo_Tributario2016.pdf), consultado a última vez em 04/04/2020; JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, pp.32 e seguintes; ALBERTO PINHEIRO XAVIER, *Conceito e Natureza do Ato Tributário*, Coimbra, Almedina, 1972,

bastante mais amplo já que, conforme preceitua o n.º 1, do artigo 66.º do Código do Procedimento e Processo Tributário, pode ser objeto de recurso “as decisões dos órgãos da administração tributária”. Assim, as decisões sujeitas a recurso hierárquico podem ser todas aquelas que a lei expressamente prevê com essa possibilidade, como serão, a título de exemplo, o indeferimento da reclamação graciosa ou da decisão de indeferimento de concessão de benefício fiscal e, ainda, todas aquelas que a lei não prevê qualquer possibilidade de controlo administrativo, como podem ser as situações previstas no artigo 91.º, n.º 14 da Lei Geral Tributária, referente às correções meramente aritméticas em matéria tributária<sup>579</sup>.

Assume-se, assim, que o desenvolvimento do procedimento tributário não pode deixar de compreender o cumprimento da legalidade, pois nada obsta a que uma administração artificialmente “*inteligente*” não deva respeito e não esteja subjugada aos princípios jurídicos enformadores e que servem de alicerce na modelação do procedimento tributário. Neste sentido, o sujeito passivo coletivo sentir-se-á, verdadeiramente livre e protegido contra ingerências estaduais e administrativas que limitem os seus direitos e interesses legalmente protegidos, pelo que, para além do cumprimento da igualdade de tratamento, pressupõe-se um exercício de segurança e de confiança jurídica que adquire, igualmente, perante uma certa desconsideração formulada primariamente. Deste modo, pode-se dizer que a reclamação graciosa visa, tendo em conta a ilegalidade do ato praticado, a anulação do *ato tributário*, isto é, o ato que tem em vista a determinação do sujeito obrigado a cumprir a obrigação tributária de pagamento da quantia pecuniária, o *quantum* do tributo devido, enquanto o recurso hierárquico visa, essencialmente, a revogação do ato administrativo em matéria tributária, isto é, atos praticados pela Administração Tributária que não tem em vista, apenas, a quantificação da quantia pecuniária devida, pelo menos diretamente, podendo o fundamento ser a ilegalidade do ato ou apenas questões de mérito<sup>580</sup>. Assim, constituem ambos, segundo a

---

pp.25 e seguintes; VITOR FAVEIRO, *O Estatuto do Contribuinte, A pessoa do contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002, pp.664 e seguintes; ANA PAULA DOURADO, A Natureza Jurídica da Autoliquidação, in *Revista Jurídica, AAFDL*, n.º11 e 12, Jan./Jun., 1988, pp.179 e seguintes; EUSÉBIO GONZÁLEZ, The Administrative Procedure for Determining Tax Liability, in *International Tax Law*, Kluwer Law International, 2006, p. 124.

<sup>579</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, p. 230.

<sup>580</sup> *Idem, Ibidem*, 34.

conceção procedimental, uma importante fonte garantística que permite aos contribuintes reagir contra os atos praticados pela administração inteligente, podendo mesmo servir aos propósitos da sua sindicância, com fundamento na desconformidade legal e material em matéria de tratamento de dados pessoais.

### 3.2. Meios jurisdicionais

Os meios impugnatórios de natureza jurisdicional traduzem a expressão que a ordem jurídica impõe por força do designado *princípio constitucional à tutela jurisdicional efetiva*, o qual se encontra inscrito nos artigos 20.º e 268.º, n.º 4 da Constituição da República Portuguesa<sup>581</sup>. Este princípio, eminentemente, enformador do sistema jurídico constitui uma verdadeira garantia fundamental que se traduz no próprio desenvolvimento do Estado de Direito Democrático, pois a efetivação dos direitos não podia ficar à mercê de omissões garantísticas que impedissem os titulares dos direitos de efetivá-los judicialmente. Importa referir que, distintamente das garantias administrativas, as garantias jurisdicionais assumem-se como a possibilidade de sindicar os atos praticados perante os órgãos jurisdicionais competentes, ou seja, os obrigados tributários têm o verdadeiro direito de impugnar judicialmente todas as condutas praticadas e que possam ser consideradas lesivas dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos, despoletando as medidas necessárias à reposição da verdade material efetiva.

No domínio do Direito Tributário pode-se dizer que, o processo tributário - como um conjunto de atos concatenados ordenados, sequencialmente, e destinados à proliferação de uma decisão jurisdicional - materializa-se, verdadeiramente, como a expressão garantística deste princípio à tutela jurisdicional efetiva, sendo através do seu desenvolvimento que é projetado um conjunto de instrumentos que permitem aos contribuintes a sindicância dos atos

---

<sup>581</sup> MARIA AMÁLIA SANTOS, "O direito constitucionalmente garantido dos cidadãos à tutela jurisdicional efectiva", in *Revista Julgar Online*, Novembro, 2019, disponível em <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2019/11/20191118-ARTIGO-JULGAR-O-Direito-%C3%A0-tutela-jurisdicional-efetiva-%C3%A0-luz-da-Constitui%C3%A7%C3%A3o-Maria-Am%C3%A1lia-Santos.pdf>, consultado em 06/12/2021; JOANA COVELO DE ABREU, *Tribunais nacionais e tutela jurisdicional efetiva: da cooperação à integração judiciária no Contencioso da União Europeia*, Braga, Dissertação Doutoramento, 2015.

praticados, pela administração perante os órgãos jurisdicionais competentes. A materialização de um princípio desta natureza exige a realização dos direitos e interesses dos contribuintes, pelo que, todos os atos praticados pela administração que sejam considerados lesivos e que contendam diretamente com os seus direitos e interesses legalmente protegidos devem, constitucionalmente, ser admitidos a escrutínio judicial, assumindo assim, a existência de um ambiente comportamental lícito e compromissário entre os intervenientes da relação jurídica tributária. Entre nós, este entendimento foi desenvolvido por SALDANHA SANCHES<sup>582</sup>, afirmando que a nossa Constituição impõe um *contencioso pleno*, no qual, os contribuintes podem sindicar perante o juiz, todos aqueles atos que lesem os seus direitos e interesses legalmente protegidos<sup>583</sup>. É neste desenvolvimento que se materializa, substantivamente, a enunciação dos atos considerados potencialmente lesivos da esfera jurídica dos contribuintes, consagrando o artigo 95.º da Lei Geral Tributária um verdadeiro enunciado delimitativo que pressupõe alguns dos atos considerados, primariamente, lesivos e que podem ser sindicados judicialmente.

É evidente que um sistema com uma construção alicerçada por valores de natureza social, não pode deixar de projetar a sua dimensão nas pessoas coletivas de Direito, nem nas demais entidades fiscalmente relevantes. Por isso, um sistema jurídico cujo recorte normativo seja construído, unicamente, tendo por premissa a tutela dos dados pessoais das pessoas singulares, convoca um conjunto de críticas que se traduzem na assimetria e na desigualdade do sistema jurídico e na sua construção anacrónica e juridicamente deficitária. Não existe, sequer, uma ligação direta ou um nexó relevante que nos permita socorrer-nos dos meios garantísticos previstos normativamente para a tutela dos dados pessoais das pessoas coletivas, pelo que, a representatividade jurídica, unicamente pode ser conseguida por via do chamamento dos meios tradicionais comuns.

Como referimos *supra*, o retrocesso operado pela não compreensão jurídica de âmbito material e subjetivo deste instituto jurídico, não pode pressupor a negligência do Direito, sob

---

<sup>582</sup> JOSÉ LUIS SALDANHA SANCHES, “O contencioso tributário como contencioso de plena jurisdição”, *in Fiscalidade*, n.º7/8, Julho/Outubro, 2001.

<sup>583</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, p.234; DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES, JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, 4ª Edição, Lisboa, Encontra da Escrita, 2012, p.824.

pena de disrupção sistémica que fragmenta as estruturas de uma sociedade e a sua compreensão segundo o princípio do Estado de Direito. Em outra perspetiva, não pode deixar de se considerar que, nos dias que correm, a questão de juridicidade que é atribuída às pessoas coletivas e demais entes fiscalmente relevantes, convoca uma atenção que o Direito não pode prescindir, pelo que, assume-se inelutavelmente anacrónico, a inadmissibilidade daqueles instrumentos próprios e adequados (ainda que com as devidas adaptações). Por isso, a importância ampliada em face à pluralidade de aglomeração económica, segundo grandes grupos empresariais que avocam a si um grande conjunto de recursos, deve também compreender o propósito de salvaguarda dos direitos e interesses que lhes digam respeito. Não podendo ser operado um tratamento desigual perante contribuintes que sejam pessoas singulares e contribuintes que sejam pessoas coletivas ou entes fiscalmente equiparados, não podemos deixar de referir que estes últimos podem socorrer-se dos meios garantísticos que o Direito Tributário coloca ao dispor dos obrigados tributários. Não sendo, porventura, o meio processual adequado para fazer valer os direitos dos obrigados tributários que não gozem de tutela por via do Regulamento Geral de Proteção de Dados, não podemos deixar de afirmar que, os dados pessoais das pessoas coletivas também merecem tutela por via dos direitos próprios que a ordem jurídica lhe atribui em função da sua qualidade enquanto pessoa de direito e sujeito a direitos e obrigações. Por isso, mostrando-se o tratamento dos dados pessoais como atos abrangidos no âmbito do procedimento tributário e enquanto atos interlocutórios cuja instrumentalização se afere em conformidade com o ato administrativo em matéria tributária a praticar, poderá este último ser sindicado com base em qualquer ilegalidade praticada no *iter* procedimental, compreendendo-se no seu espetro material a sindicância assente no tratamento dos dados pessoais.

Sem pretender descentrar o alinhamento discursivo, sempre será relevante ajuizar que a retórica jurídica formulada pela construção do sistema jurídico de base humanista e materializada segundo princípios jurídicos cujas considerações encontram ancora na dignidade humana e no Estado de Direito, não pode deixar de projetar a adoção por instrumentos igualitários e que se revelem adequados e necessários à salvaguarda dos bens e valores a preservar numa sociedade. A densificação mencionada exige, assim, que o Direito submeta ao escrutínio judicial, as decisões e os atos praticados pela Administração Tributária *inteligente* e que compreenda subjetivamente um conceito alargado e significativo de contribuintes. Daí que



se exija como admissível que, os meios jurisdicionais comuns aos contribuintes sejam adequados e se invoquem para efeitos de concretização dos valores da igualdade e da segurança jurídica, motivando os contribuintes a exigir a reparação efetiva dos seus direitos em matéria de tratamento dos dados pessoais, sempre e quando os mesmos sejam desconformes com a ordem jurídica vigente e pressuponham a intervenção de meios de inteligência artificial que atuem em violação aqueles.

É na inalienabilidade dos valores a salvaguardar no sistema jurídico que se pressupõe a exigências das garantias jurisdicionais mencionadas e que se devem convocar através dos meios comuns que os contribuintes têm ao seu dispor. Comporta, por isso, um extrato cujo conhecimento convoca as duntas matérias de processo tributário e que se traduz na expressividade que os direitos de ação ou de oposição assumem no contexto mencionado. Assim, de entre estas garantias jurisdicionais, podem aqui ser destrinçadas, para efeitos de relevância científica, que os contribuintes coletivos podem sindicar os atos praticados pela administração, segundo uma dualidade dimensional que se distingue pela sua natureza originária ou secundária e que releva para efeitos do ato concreto a colocar em crise. Ou seja, falamos de um verdadeiro *direito de ação judicial* e de um *direito de oposição*, desenvolvendo-se segundo o momento cronológico integrado na relação jurídica tributária. Por último e posterior a estes, encontramos ainda o *direito de recurso*, o qual surge cronologicamente a jusante destes últimos referidos.

Sistematicamente:

- i) O *direito de ação judicial* configura-se como uma garantia jurisdicional desenvolvida mediante um conjunto de valores que se projetam na capacidade de os contribuintes proporem, junto de um Tribunal, uma ação destinada a fazer valer os seus direitos perante a Administração Tributária. Contudo, o carácter pluralista e, axiologicamente, denso permite-nos dispensar um conjunto de premissas que se desenvolvem mediante uma capa de destrinça que merece aqui referência. Cabe referir que os instrumentos de ação jurisdicional podem, aqui, enquadrar-se sem um invólucro sequencial prévio, ou seja, falamos de um meio de ação que se articula como *ex novum*, pressupondo

uma omissão administrativa que deveria ter sido atendida e que, portanto, não comporta a impugnação de um ato concreto, mas sim de uma omissão ou falta da prática de ato que deveria ter sido praticado e não o foi. Pelo contrário, os direitos de ação *ex post* compreendem verdadeiras situações de impugnação ou de reação, pois pretende-se fazer valer os direitos dos contribuintes após existir uma atuação da Administração Tributária e que se pretende colocar em crise, falando-se num verdadeiro direito de recurso contencioso<sup>584</sup>;

*ii)* O *direito de oposição* consiste numa segunda forma de garantia jurisdicional que pretende, principalmente, resistir à atuação coerciva da Administração Tributária, isto é, numa situação mais avançada da relação jurídica tributária estabelecida e já numa situação patológica da mesma. Pretende-se outorgar o direito aos contribuintes de reagir, já não quanto à legalidade dos atos tributários que se encontram na génese do processo de execução fiscal, mas quanto à atuação coerciva dos órgãos executivos. Será importante referir que o objeto deste instrumento garantístico não é o de sindicar a legalidade do ato tributário correspondente, mas sim o de colocar em crise um ato concreto praticado no âmbito do processo executivo fiscal ou um pressuposto processual que se mostre necessário ao desenvolvimento concreto da ação executiva. Por isso, será difícil conceber que o mesmo possa ter aplicabilidade para efeitos de sindicância dos atos que contendam com o tratamento dos dados pessoais, pois parece-nos, salvo melhor opinião, que os meios de reação judicial se configuram com os meios idóneos para colocar em crise as mencionadas condutas lesivas.

*iii)* Por último, o *direito de recurso* configura-se como o direito que os contribuintes e aqui também a Administração Tributária, gozam de socorrer-se dos tribunais superiores para requererem a estes que apreciem, num segundo

---

<sup>584</sup> JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, p. 55.

grau, as decisões dos tribunais inferiores procurando modificar a decisão recorrida. Trata-se, assim, de sindicado perante um tribunal superior uma decisão que foi proferida por um tribunal inferior, distinguindo-se, aqui, do recurso hierárquico na medida em que este é colocado perante um superior hierárquico legalmente previsto no organograma da entidade que praticou o ato sindicado, enquanto no recurso jurisdicional, não havendo nos termos da lei hierárquica nos órgãos jurisdicionais, apenas se pretende que o tribunal superior aprecie a decisão recorrida, tendo em vista a sua modificação. Questão que deve aqui ser evidenciada é que este direito de recurso não se configura como um direito ilimitado, uma vez que, encontra-se consagrado no artigo 47.º do Código do Procedimento e Processo Tributário, o princípio do duplo grau de decisão, não podendo a mesma pretensão do contribuinte ser apreciada, sucessivamente, por mais de dois órgãos integrando a mesma administração tributária. Deste modo, uma decisão proferida pelo tribunal tributário apenas poderá ser sindicada, por via do recurso, perante o Tribunal Central Administrativo ou Supremo Tribunal Administrativo, e nunca, salvo que haja modificação da decisão, sucessivamente entre estes.

Dentro da dimensão impugnatória, o direito de ação judicial compreende dois meios processuais que dão corpo ao mencionado princípio estruturante, podendo dar-se aqui especial destaque aos seguintes instrumentos impugnatórios: *i) a impugnação judicial; e ii) a ação especial única (devido à unificação dos processos)*. Estes direitos acabam por se encontrar, entre outros, tipificados no artigo 97.º do Código do Procedimento e Processo Tributário, consagrando que o processo judicial tributário compreende: a impugnação da liquidação dos tributos; a impugnação da fixação da matéria tributável, quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo; a impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações gratuitas dos atos tributários; a impugnação dos atos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação; a impugnação do agravamento à coleta aplicado; a impugnação dos atos de fixação de valores patrimoniais; a impugnação das providências cautelares adotadas pela administração tributária; as ações para o reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária; as providências cautelares de

natureza judicial; os meios acessórios de intimação para consulta de processos ou documentos administrativos e passagem de certidões; a produção antecipada de prova; a intimação para um comportamento; o recurso dos atos praticados na execução fiscal, no próprio processo ou, nos casos de subida imediata, por apenso; a oposição, os embargos de terceiros e outros incidentes, bem como a reclamação da decisão da verificação e graduação de créditos; a ação administrativa; outros meios processuais previstos na lei.

Sistematizando:

- A *impugnação judicial* constitui um meio processual adequado para sindicarmos o ato praticado pela Administração Tributária, mas, aqui, perante um tribunal e não perante os órgãos administrativos. Como se referiu, o objeto da impugnação judicial é o ato praticado pela Administração Tributária e não a relação jurídica tributária constituída, sendo o objeto bastante mais amplo que o ato de liquidação tributária, podendo ir desde a impugnação do ato de liquidação até à impugnação de providências cautelares a favor da Administração Tributária. O processo de impugnação judicial mostra-se como o meio processual idóneo para colocar em crise o ato tributário após o tratamento ilícito realizado pela inteligência artificial. Não restam assim grandes dúvidas que as ilegalidades cometidas durante todo o procedimento tributário que levou ao tratamento dos dados pessoais em matéria tributária podem ser colocadas em crise, perante o órgão jurisdicional, por via da impugnação judicial;
  
- Distintamente, se os atos praticados pela inteligência artificial não originarem um qualquer ato de liquidação concreto, mas sim um distinto ato designado como *ato administrativo em matéria tributária*, o mesmo poderá ser sindicado judicialmente por via da *ação administrativa única*<sup>585</sup>. A *ação administrativa única*

---

<sup>585</sup> E dizemos que será este o ato a colocar em crise perante o tribunal, pois conforme já foi referido pelo Supremo Tribunal Administrativo “só esse ato define, perante o inspeccionado, a posição final e definitiva da administração portuguesa quanto ao concreto âmbito da cooperação internacional que vai concretizar, pela comunicação ao inspeccionado sobre a natureza das informações que sobre ele vai facultar, e que, por isso, constitui relativamente a ao inspeccionado, o ato lesivo dos seus direitos ou interesses legítimos. E, como tal, só esse ato será impugnável. Impugnabilidade que apesar de poder retardar ou inviabilizar em tempo

constitui um dos meios processuais tipificados, normativamente, no aludido artigo 97.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, prescrevendo o seu n.º 2, que “a ação administrativa *é regulada pelas normas sobre processo nos tribunais administrativos*”. Ou seja, estamos perante um processo de natureza marcadamente administrativista, pelo que, a sua regulamentação emerge, eminentemente, das normas de consagradas no Código de Processo nos Tribunais Administrativos. Conforme preceituam os artigos 36.º e seguintes do citado diploma legal, este meio garantístico de natureza jurisdicional constitui um meio processual cujo desiderato é a anulação de um ato administrativo ou a declaração da sua inexistência, ou ainda a condenação na prática de um ato administrativo legalmente devido<sup>586</sup>. Em matéria tributária, *esta ação deve ser utilizada sempre e quando esteja em causa a apreciação de atos administrativos relativos a matérias tributárias que não comportem a apreciação da legalidade do ato de liquidação, como é, por exemplo, o ato de transmissão de informação tributária a outro Estado, a revogação de benefícios fiscais, ou qualquer outro ato que não comporte a liquidação de um tributo e que seja excluído do âmbito previsto no n.º 1 do artigo 97.º do Código do Procedimento e Processo Tributário. Pense-se que, nas situações expostas, não existe qualquer ato de liquidação que deva ser colocado em crise perante o tribunal, mas sim um ato administrativo em matéria tributária que não comporta qualquer ato de liquidação direto, e cujo iter decisório e procedimental foi indevidamente realizado pelo órgão competente.*

Por último, será importante aqui referir uma terceira via jurisdicional que acaba por se revelar uma verdadeira garantia judicial, mas, tendencialmente, privatizada e de natureza alternativa, como é a arbitragem tributária. A arbitragem em matéria tributária é um meio

---

*útil as trocas de informação, o nosso ordenamento jurídico proporciona e que a administração e os tribunais têm de acatar*”. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 23/10/2013, processo n.º 01361/13, Relatora Conselheira Dulce Neto, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 06/12/2021.

<sup>586</sup> Cfr. Artigo 50.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos.

processual aprovado pelo Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, o qual aprovou o Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária<sup>587</sup>.

A arbitragem, *lato sensu*, configura-se como um meio alternativo de resolução de litígios que visa colocar determinado litígio à apreciação de árbitros, sendo, como refere alguma doutrina, um ato semelhante à privatização da justiça. Os principais desígnios da arbitragem tributária são, segundo constam do próprio preâmbulo do regime jurídico aludido: “*reforçar a tutela eficaz dos direitos e interesses legalmente protegidos dos sujeitos passivos; imprimir uma maior celeridade na resolução de litígios que opõem a administração tributária ao sujeito passivo; reduzir a pendência de processos nos tribunais administrativos e fiscais*”. Por via deste meio alternativo de resolução de litígios em matéria tributária adota-se uma terceira via que permite aos contribuintes e também a Administração Tributária, socorrer-se desta importante garantia jurisdicional em matéria tributária, podendo sindicar os atos praticados perante árbitros designados para o efeito. Uma vez que as decisões emanadas do tribunal arbitral vinculam o contribuinte e também a Administração Tributária, sem prejuízo da possibilidade de recurso das decisões proferidas<sup>588</sup>, este pedido de pronúncia acaba por ter uma importância acrescida para os sujeitos da relação jurídica tributária. Em virtude de o pedido ser vinculativo para a Administração Tributária, nos termos do artigo 4.º do Regime Jurídico da Arbitragem em Matéria Tributária e da Portaria n.º 112-A/2011, de 22 de março, este processo torna-se tão apelativo para o contribuinte, dada a sua celeridade, economicidade e garantias de qualidade que se encontram subjacentes a este meio alternativo de resolução de litígios.

Contudo, questão que merece aqui atenção é que nem todos os atos poderão ser sindicados na arbitragem tributária, sendo que a lei reserva a este meio de impugnação apenas

---

<sup>587</sup> Sobre o regime da arbitragem em matéria tributária, , entre outros, CLÁUDIA FIGUEIRAS, *Justiça Tributária: Prevenção e Resolução Alternativa de Litígios*, Lisboa, Almedina, 2018; *Idem*, “Arbitragem: a descoberta de um novo paradigma de justiça tributária?”, in *A arbitragem Administrativa e Tributária*, 2.ª Edição, Almedina, 2018, pp.81-102; *Idem*, *Arbitragem em Matéria Tributária: à semelhança do modelo Administrativo?*, Braga, UMinho, 2011, disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/19318/1/Cláudia%20Sofia%20Melo%20Figueiras.pdf>, consultado a última vez em 30/04/2020; JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021, pp.399 e seguintes.

<sup>588</sup> ANTÓNIO FRANCISCO DE ALMEIDA CALHAU, “Arbitragem Tributária”, in *Julgar n.º 25 – 2015*, Coimbra Editora, 2015, p.182.

os seguintes atos em matéria tributária, previstos no n.º 1, do artigo 2.º do mencionado regime jurídico:

*“a) A declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta;*

*b) A declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria colectável e de atos de fixação de valores patrimoniais”<sup>589</sup>.*

Do exposto, resulta claro que, ficam fora da jurisdição arbitral todos os atos administrativos em matéria tributária que sejam praticados, sendo a competência, nesse caso, exclusiva dos tribunais administrativos e fiscais. No mesmo sentido, deve assumir-se como premissa que, devem ser compreendidas no âmbito deste processo de resolução alternativa de litígios, a sindicância de atos tributários que comportem o tratamento intermédio de dados pessoais das pessoas coletivas, sempre e quando do mesmo resulte uma evidente ilegalidade material ou formal que inquie o ato final praticado e que, conseqüentemente, o venha tornar ilegal em conformidade com a ordem jurídica vigente.

Observa-se, assim, que ao nível de dotação garantística não podemos acompanhar os doutos entendimentos prosseguidos pelo legislador ordinário e que se traduz na dispensa de tutela específica dos dados pessoais das pessoas coletivas, indiciando uma disrupção sistémica provocada pela desconsideração destes contribuintes e que se traduz também numa quebra do próprio procedimento tributário subjacente. A assimetria causada expressa-se a vários níveis e pressupõe uma importante fonte litigiosa que implica um tratamento desigual perante situações que o próprio Direito Tributário considera idênticas. A satisfação das necessidades financeiras convocada por critérios de igualdade e de adequação exige, também, que o sistema jurídico considere garantisticamente ambos os sujeitos passivos, pressupondo

---

<sup>589</sup> Na sua versão originária, o n.º 1, artigo 2.º do Decreto-Lei n.º 10/2011, de 20 de janeiro, tinha, também, uma terceira alínea que prescrevia que podia ser colocado à submissão dos árbitros “a apreciação de qualquer questão, de facto ou de direito, relativa ao projeto de decisão de liquidação, sempre que a lei não assegure a faculdade de deduzir a pretensão referida na alínea anterior”. CLÁUDIA FIGUEIRAS, *Justiça Tributária: Prevenção e Resolução Alternativa de Litígios*, Lisboa, Almedina, 2018.

um tratamento igualitário também neste domínio concreto. Daí que tal conceção disruptiva nos pareça distorcida e vazia de conteúdo axiológico em face dos direitos fundamentais e dos princípios estruturantes do Estado de Direito. Por isso, parece-nos exigível o entendimento que tem vindo a ser invocado pela jurisprudência e pela doutrina e que se materializa na convocação dos direitos de personalidade, enquanto garantes dos dados pessoais das pessoas coletivas, estendendo assim o regime de tutela, expressamente, consagrado pelo legislador e dotando as pessoas coletivas de verdadeiros direitos subjetivos contra ingerências de terceiros no tratamento dos seus dados. Consequentemente, a dogmática subjacente ao tratamento dos dados pessoais por parte das administrações não pode deixar de compreender um imperativo de igualdade funcional. Ou seja, não podemos admitir que o Estado e os órgãos administrativos venham criar assimetrias no domínio de aplicação das normas fiscais - nem tampouco por inerência os instrumentos de inteligência artificial adotados pela Administração Tributária -, pois tal entendimento colide gravemente com os primados de igualdade vertidos no artigo 13.º da Constituição da República Portuguesa. Admitir a extensão de tutela dos dados pessoais das pessoas coletivas torna admissível a convocação de uma igualdade formal e material que impede um tratamento desigual entre contribuintes singulares e contribuintes coletivos, contendendo fortemente com aquele primado constitucional a criação de procedimentos distintos e o tratamento desigual dos dados pessoais dos obrigados tributários.

*Destarte, somos impelidos a afirmar que a extensão de tutela que é dada às pessoas coletivas - no sentido de abranger também os seus dados pessoais enquanto bem jurídico merecedor de tutela pelo Direito - acaba por compreender também que estes deverão ser suscetíveis de tutela por via do direito à tutela judicial efetiva. Ou seja, a tutela deste bem jurídico não pode deixar de convocar a adoção de meios garantísticos jurisdicionais que legitime o titular dos dados a proteger os seus direitos através da sindicância dos atos considerados lesivos, solicitando ao tribunal a salvaguarda e/ou reparação do direito correspondente e, conseqüentemente, a reposição da legalidade e da verdade material efetiva. Por isso, não sendo admissível os instrumentos previstos no Regulamento Geral de Proteção de Dados, por não serem abrangidos os dados pessoais das pessoas coletivas enquanto bem jurídico tutelado por este instituto jurídico, a sua tutela deve ser feita pela convocação dos direitos de personalidade admissíveis para estes entes fiscalmente relevantes e, conseqüentemente, por via dos meios jurisdicionais e administrativos que a lei fiscal coloca ao*



*dispor dos contribuintes, para efeitos de sindicância dos atos praticados pela Administração Tributária.*

#### **4. O direito de participação enquanto meio de reação indireta dos dados pessoais dos obrigados tributários**

Cumprir enfatizar que o princípio da participação ativa traduz-se num verdadeiro exercício de democracia na atividade administrativa que abrange, sob o ponto de vista subjetivo, todos os contribuintes, isto é, pessoas singulares e as pessoas coletivas<sup>590</sup>. Assim sendo, os responsáveis pelo tratamento estão impedidos de promover atuações desproporcionais, que sejam consideradas contrárias aos valores e bens jurídicos tutelados por via deste princípio enformador do Estado de Direito, exigindo-se, assim, um verdadeiro garante para os direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes. As atuações estaduais devem, assim, respeitar a salvaguarda pela dignidade e os direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes, salvaguardando a sua posição jurídica e os seus interesses, de tal modo que, são impedidos os atos que compreendam uma transformação dos contribuintes em um mero objeto da discricionariedade da Administração Tributária, funcionando como uma verdadeira garantia – ainda que *indireta*.

---

<sup>590</sup> Sobre a classificação do direito de participação, enquanto direito fundamental, a doutrina não se tem mostrado unânime nesta matéria, havendo divisão de opiniões em ambos os sentidos. Para MARCELO REBELO DE SOUSA, o direito de participação parece apontar para um direito de natureza fundamental, quando afirma que *“a interpretação que sufragamos para o n.º 1 do Art.º 103º atende, assim, ao facto de se estar perante um direito de natureza análoga a direito, liberdade e garantia, o que acarreta uma visão restritiva das restrições a esse direito”*. MARCELO REBELO DE SOUSA, *Lições de Direito Administrativo - Volume I*, Lisboa, Lex, 1999, p.449. No mesmo sentido, afirma SÉRVULO CORREIA que *“a conformação da relação jurídico-administrativa envolve, por definição, ponderação de interesses públicos e de interesses dos administrados. Os portadores destes últimos não poderão ser mantidos de fora do procedimento, sob pena de se tornarem em meros objectos do poder, entidades inaptas para participar em relações jurídicas bilaterais com os titulares do poder, súbditos, em vez de cidadãos”*. JOSÉ MANUEL SÉRVULO CORREIA, “O direito à informação e os direitos de participação dos particulares no procedimento, Estudos sobre o Código de Procedimento Administrativo”, in *Legislação - Cadernos de Ciência de Legislação*, INA, n.º 9/10, Janeiro-Junho, 1994, pp.155-159. Já autores como PEDRO MACHETE, apoiado pela jurisprudência maioritária nesta matéria, afirma que, este direito acaba por ser um corolário do princípio da democracia, na sua dimensão participativa, mas não se reporta ao núcleo duro de um direito fundamental estruturante do Estado de Direito. Refere o citado autor que, *“a participação procedimental não consubstancia em primeira linha um meio de protecção jurídica frente a ameaças definitivas, mas antes uma colaboração constitutiva da determinação do próprio interesse público concreto. O que está em causa é fundamentalmente garantir a objectividade do procedimento, designadamente através de uma mais objectiva representação do interesse público, e não tanto a garantia dos interesses individuais perante a administração”*. PEDRO MACHETE, *A audiência dos interessados no procedimento administrativo*, 2ª Edição, Lisboa, Universidade Católica, 1995, pp.387 e seguintes.

Como já tivemos ocasião de referir, a democratização do procedimento tributário, movido através de sistemas inteligentes, materializa-se num dos propósitos garantísticos de maior importância, num Estado de Direito democrático. É que, a democratização do procedimento tributário, convoca um dos principais direitos que os contribuintes gozam, e que se materializa no direito de participação, no qual o procedimento tributário deve, obrigatoriamente, ter intervenção humana. Neste sentido, os contribuintes têm o direito a não ficar sujeitos a quaisquer decisões automatizadas que sejam emanadas por via dos instrumentos de inteligência artificial, implicando por isso uma verdadeira intervenção ativa por parte do responsável pelo tratamento dos dados pessoais.

Em termos práticos – como dissemos anteriormente, e para o qual remetemos<sup>591</sup> -, pode dizer-se que a realidade que deve aqui ser chamada à reflexão materializa-se na vinculação ativa, que diz respeito, à intervenção dos agentes e funcionários da Administração Tributária em matéria decisória, ainda que, através dos procedimentos automatizados. Será apropriado afirmar que, o desenvolvimento de um procedimento tributário automatizado suscita adversidade social e que, por via disso, o legislador obriga a que as tarefas praticadas que envolvem um elevado grau de complexidade factual e ponderativo sejam analisadas pelos agentes e funcionários da administração. Assim, ainda que numa função de supervisão ou de confirmação, o responsável pelo tratamento é obrigado a assumir, verdadeiramente, uma função ativa que lhe permite interceder e controlar o *iter* decisório e alterar a decisão se considerar que não preenche os requisitos materiais e procedimentais que se encontram legalmente previstos<sup>592</sup>.

Por outro lado, a democratização do procedimento tributário, convoca, ainda, que, os contribuintes são dotados de um verdadeiro direito de participação, envolvendo-se na formação da decisão proferida. O direito de participação compreende efetivamente a capacidade de os

---

<sup>591</sup> Vide Parte II, Capítulo II, Ponto 3.

<sup>592</sup> Trazendo à colação o já referido anterior, o direito de obter intervenção humana foi vastamente defendido pelo Grupo de Trabalho do Artigo 29.º, o qual afirmou que a “*intervenção humana é um elemento essencial. Qualquer revisão tem de ser levada a cabo por alguém com a devida autoridade e competência para alterar a decisão. O revisor deve realizar uma avaliação exaustiva de todos os dados pertinentes, incluindo quaisquer informações adicionais transmitidas pelo titular dos dados*”<sup>592</sup>. GRUPO DE TRABALHO DO ARTIGO 29, *Orientações sobre as decisões individuais automatizadas e a definição de perfis para efeitos do Regulamento (UE) 2016/679 (17/PT WP251rev.01)*, 2018, p.30, disponível em [https://ec.europa.eu/info/law/law-topic/data-protection\\_pt](https://ec.europa.eu/info/law/law-topic/data-protection_pt), consultado em 30/03/2022.

contribuintes intervirem ativamente no *iter* decisório, exigindo-se uma verdadeira atuação influenciadora que poderá ser suscitada previamente à emanção do ato administrativo desfavorável aos seus interesses. Impõe-se uma verdadeira exigência que se concretiza pela promoção da participação do contribuinte na atividade administrativa, pressupondo uma irremediável audição sobre o teor do projeto de decisão. Veja-se que o direito à participação - que se encontra na qualidade e objeto do “aprofundamento da democracia participativa” enquanto corolário do disposto artigo 2.º *in fine* da Constituição da República Portuguesa - está desenvolvido e representado no artigo 267.º n.º1 do citado diploma constitucional, consagrando que “a Administração Pública será estruturada de modo a evitar a burocratização, a aproximar os serviços das populações e a *assegurar a participação dos interessados na sua gestão efectiva*”, acrescentando o n.º5 que “*o processamento da actividade administrativa será objeto de lei especial, que assegurará a racionalização dos meios a utilizar pelos serviços e a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito*”. Como referem JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS<sup>593</sup>, estamos perante um aprofundamento da democracia participativa ligada a uma das formas de participação setorial previstas na Constituição, uma vez que permite a salvaguarda dos interesses públicos e privados e a possibilidade de que a decisão tomada seja uma decisão mais ponderada, e realizada segundo as considerações e a participação de todos os intervenientes que envolvem o *iter* decisório.

Admitida esta relevância no sistema jurídico e compreendendo um meio garantístico dos contribuintes, não podemos deixar de convocar que o direito à participação – enquanto corolário do princípio da boa administração - expressa a admissibilidade de o contribuinte conhecer e de lhe serem trazidos para seu conhecimento, os elementos necessários para poder formar a sua convicção sobre a decisão que os algoritmos utilizados pela Administração Tributária determinaram. Veja-se que não é um meio garantístico direto do Regulamento Geral de Proteção de Dados, contudo a sua aplicabilidade para efeitos de tratamento automatizado por parte da inteligência artificial instrumentalizada pela Administração Tributária é inegável, pois enquanto direito e forma de tutela indireta dos contribuintes com caráter geral, não

---

<sup>593</sup> JORGE MIRANDA, RUI MEDEIROS, *Constituição Portuguesa Anotada – Tomo I*, 2.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, pp.64-65.

poderia o legislador afastar a sua conceção unicamente pela gestão do sistema fiscal estar encarregue a este sistema tecnológico inteligente.

A democratização do procedimento tributário assente em instrumentos de inteligência artificial convoca, assim, o tradicional direito à participação traduzido na participação democrática da atividade administrativa. Importa entender que o direito de participação representa, numa lógica de transparência administrativa, a expressão da natureza *juspublicista* da relação jurídica tributária, pelo que a participação que os contribuintes gozam no âmbito do procedimento tributário constitui uma das garantias mais importantes, cuja consagração constitucional se encontra gizada no artigo 267.º, n.º 1 e n.º 5 da Constituição da República Portuguesa<sup>594</sup>. A natureza *juspublicista* da relação jurídica tributária concorre com a ideia de que, a decisão proferida no âmbito do procedimento tributário não pode deixar de ter em consideração a posição do contribuinte e a sua participação segundo as formas previstas na lei. A este respeito, importa assinalar o disposto no artigo 60.º da Lei Geral Tributária, que estabelece o direito à audição prévia à decisão final que os contribuintes são titulares. Por via deste direito, os contribuintes podem participar ativamente na formação das decisões que lhes digam respeito, segundo um exercício ativo de participação e de audição<sup>595</sup>.

Mas o direito à participação no procedimento conferido ao sujeito passivo tem, também, uma vertente de densificação do princípio da boa administração, no sentido que a Administração deve, por via da sua atividade, robustecer o direito à participação conferido aos

---

<sup>594</sup> Como referem JORGE MIRANDA e RUI MEDEIROS, estamos perante um aprofundamento da democracia participativa ligada a uma das formas de participação sectorial previstas na Constituição, uma vez que, permite a salvaguarda dos interesses públicos e privados e a possibilidade de que a decisão tomada seja uma decisão mais ponderada e realizada, tendo em consideração a participação de todos os intervenientes na formação do *iter* decisório. JORGE MIRANDA, RUI MEDEIROS, *Constituição Portuguesa Anotada – Tomo I*, 2ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, pp.64-65. No mesmo sentido, afirma SÉRVULO CORREIA que “a conformação da relação jurídico-administrativa envolve, por definição, ponderação de interesses públicos e de interesses dos administrados. Os portadores destes últimos não poderão ser mantidos de fora do procedimento, sob pena de se tornarem em meros objectos do poder, entidades inaptas para participar em relações jurídicas bilaterais com os titulares do poder, súbditos, em vez de cidadãos”. JOSÉ MANUEL SÉRVULO CORREIA, “O direito à informação e os direitos de participação dos particulares no procedimento, Estudos sobre o Código de Procedimento Administrativo”, in *Legislação - Cadernos de Ciência de Legislação*, INA, n.º 9/10, Janeiro-Junho, 1994, pp.155-159; MARCELO REBELO DE SOUSA, *Lições de Direito Administrativo - Volume I*, Lisboa, Lex, 1999, p.449; PEDRO MACHETE, *A audiência dos interessados no procedimento administrativo*, 2ª Edição, Lisboa, Universidade Católica, 1995, pp.387 e seguintes; JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª Edição, Coimbra, Almedina, 2003, p.378.

<sup>595</sup> Como, por exemplo, antes da liquidação do tributo devido, do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições, da revogação de qualquer benefício ou ato administrativo em matéria fiscal, da decisão de aplicação de métodos indiretos quando não haja lugar a relatório de inspeção ou através do direito de audição antes da conclusão do relatório da inspeção tributária, sempre que estes atos sejam praticados através de meios automatizados e com recurso à inteligência artificial.

contribuintes, no sentido de dar a conhecer ao contribuinte todos os elementos necessários para que este possa formar a sua convicção sobre a decisão que os algoritmos determinaram. Em rigor, estamos perante um meio garantístico do sujeito passivo. Mas centrando o discurso no objeto do nosso estudo, importa dizer que estes meio garantístico não advém, diretamente, do Regulamento Geral de Proteção de Dados, contudo, a sua aplicabilidade, para efeito do tratamento automatizado de dados por parte da inteligência artificial instrumentalizada pela Administração Tributária é inegável, pois enquanto direito e forma de tutela indireta dos contribuintes com carácter geral, não poderia o legislador afastar a sua utilização, com o argumento de que a gestão do sistema fiscal está entregue a um sistema tecnológico inteligente.

## CAPÍTULO IV

### A RESPONSABILIDADE CIVIL PELOS ATOS PRATICADOS PELA ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA ARTIFICIALMENTE "INTELIGENTE" E OS MEIOS ALTERNATIVOS PARA TUTELA INDIRETA DOS OBRIGADOS TRIBUTÁRIOS

#### 1. Considerações preliminares

A capacidade de os sistemas de inteligência artificial agirem de forma cada vez mais autónoma, coloca um conjunto de questões e desafios jurídicos que não podem deixar de ser respondidas e analisadas. Como já atrás se deixou dito, os últimos anos marcaram, profundamente, as mudanças sociais e económicas das relações entre as pessoas, reformulando-se algumas das características clássicas e outrora determinantes da sociedade. Pense-se que uma sociedade que se converteu ao ponto de ser, exageradamente, complexa teve a necessidade de convocar instrumentos que visassem a simplificação das relações estabelecidas, designadamente por via dos sistemas de inteligência artificial e das tecnologias de informação e comunicação.

Mas, como se deixou já referido ao longo desta dissertação, não podemos admitir, que a adoção por estes sistemas inteligentes seja conseguida, sacrificando direitos e interesses legalmente protegidos dos obrigados tributários. Isto é, a admissibilidade destes sistemas de inteligência artificial termina, quando a esfera jurídica dos contribuintes não é respeitada, pelo que, a sua adoção, não pode deixar de comportar a imposição de limites jurídicos e estruturais que salvaguardem os direitos e interesses legalmente destes. Assim, a instrumentalização destes instrumentos pelo Direito e, em especial, o Direito Fiscal, invoca importantes limites que não podem ser desconsiderados. É nestes limites, que surge a questão que temos vindo a formular várias vezes durante a presente dissertação, e que é momento de dar resposta,

designadamente, quanto à responsabilização pelos danos e prejuízos causados pelos atos e omissões danosas, na esfera dos contribuintes e quem é suscetível de responsabilização pelos danos causados.

*Serão as normas jurídicas em matéria de responsabilidade civil, suficientes para integrar num seu arquétipo, os sistemas de inteligência artificial? Ou serão necessários novos institutos que o Direito ainda não concebeu?*

Em termos introdutórios, importa referir que, as normas jurídicas tendentes às matérias do instituto da responsabilidade civil, demonstram um caráter muito geral e, portanto, neutras em termos de flexibilidade. Aparentemente, a sua generalidade e características de abstração permitem a sua aplicabilidade ao uso de novas tecnologias, designadamente quando os algoritmos e os sistemas inteligentes, basicamente, são considerados como coisas ao serviço dos seus utilizadores<sup>596</sup>. Por outro lado, não poderemos deixar de apontar que alguns mecanismos alternativos, têm vindo a ser introduzidos na sociedade e, portanto, também poderão servir de orientação para a sua integração no âmbito dos atos danosos causados pelos sistemas de inteligência artificial. Falamos, essencialmente, dos sistemas de previdência, ou de terceiras vias que procuram dar inovação a estes instrumentos, também eles inovadores.

Assim, torna-se necessário realizar a sua concetualização prévia, por forma a permitir uma clara perceção da aplicabilidade dos institutos jurídicos respeitantes à matéria da responsabilização pelo atos e condutas que causem um dano na esfera jurídica de outrem e

---

<sup>596</sup> *“Die Fähigkeit von KI-Systemen, zunehmend autonom agieren zu können, stellt den bestehenden rechtlichen Rahmen auf die Probe. Die Frage der rechtlichen Bewertung der Autonomie ist derzeit vor allem für den Einsatz von KI in der Robotik relevant. Dabei stellt sich aus zivilrechtlicher Sicht die Frage, wer den durch ein solches System verursachten Schaden zu tragen hat, bzw. dafür haftet. Das schweizerische Haftpflichtrecht hat einen sehr allgemeinen Charakter und ist dadurch technologie-neutral und flexibel. Die allgemeinen Haftungsregeln lassen sich auch auf den Einsatz neuer Technologien anwenden, wobei Roboter grundsätzlich als Sachen betrachtet werden. Haftbar gemacht werden kann stets nur eine natürliche oder juristische Person und nicht die Maschine. Die Haftung für den Betrieb autonomer Informatiksysteme muss immer an die Handlung oder Unterlassung einer deliktstfähigen Person anknüpfen, und zwar selbst dann, wenn die Maschine ohne direkte Aufsicht der Person agiert“.* EIDGENÖSSISCHES DEPARTEMENT FÜR WIRTSCHAFT, BILDUNG UND FORSCHUNG WBF STAATSSSEKRETARIAT FÜR BILDUNG, FORSCHUNG UND INNOVATION SBFI FORSCHUNG UND INNOVATION, *Herausforderungen der künstlichen Intelligenz Bericht der interdepartementalen Arbeitsgruppe «Künstliche Intelligenz» an den Bundesrat*, p. 35, disponível em [https://www.sbfi.admin.ch/dam/sbfi/de/dokumente/2019/12/bericht\\_idag\\_ki.pdf.download.pdf/bericht\\_idag\\_ki\\_d.pdf](https://www.sbfi.admin.ch/dam/sbfi/de/dokumente/2019/12/bericht_idag_ki.pdf.download.pdf/bericht_idag_ki_d.pdf), consultado em 31/10/2021.

MAFALDA MIRANDA BARBOSA, “Inteligência Artificial, E-persons e Direito: Desafios e Perspetivas”, *Revista Jurídica Luso Brasileira*, Vol. 3, N.º 6, 2017, pp-1475,1503 (1476), disponível em [http://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2017/6/2017\\_06\\_1475\\_1503.pdf](http://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2017/6/2017_06_1475_1503.pdf), consultado em 31/10/2021;

que sejam praticados pela *Administração Tributária artificialmente “inteligente”*. A inovação e atualidade da problemática, agora em análise, é inegável, mas a maleabilidade que constitui esta realidade tecnológica, acrescida da falta de regulamentação específica, trazem desafios face aos cânones tradicionais da responsabilidade civil, lançando, assim, o intérprete e aplicador da lei numa tarefa difícil de atingir.

## 2. A responsabilização da inteligência artificial utilizada pela Administração Tributária

### 2.1. A imputabilidade dos danos causados pela Administração Tributária artificialmente “inteligente”

A par das evidentes conclusões formuladas ao longo da presente dissertação, deve-se partir do pressuposto que a responsabilização pelos atos praticados pelos sistemas inteligentes, deve imputar-se às pessoas ou entidades adstritas ao dever legal ou contratual de supervisão e de controlo sobre estes sistemas de inteligência artificial. Ou seja, assumindo desde já a problemática de autonomização jurídica dos sistemas inteligência artificial através de qualquer personificação ou ficção jurídica, não nos restará outra possibilidade que, admitir que o dever de ressarcimento pelos danos causados deverá ser imputado às pessoas ou entidades, sobre as quais recaem as mencionadas tarefas de supervisão e de controlo.

Como tivemos ocasião de referir *supra* - e para o qual remetemos<sup>597</sup> -, importa ter presente que a inteligência artificial não pode ser classificada juridicamente enquanto órgão administrativo, nem tampouco como um agente pertencente a qualquer pessoa ou entidade de direito público, pelo que, qualquer delegação, devolução de poderes ou outro qualquer instituto que comporte uma transferência legal de poderes acabaria por se revelar, juridicamente, inadmissível na atual ordem jurídica. Assumimos, ao longo desta dissertação, que estamos perante uma mera instrumentalização de uma ferramenta tecnológica avançada, que permite a racionalização dos meios disponíveis e pela qual, se consegue o aproveitamento do potencial existente. A natureza de instrumento de auxílio e de ferramenta destinado à aplicação das normas fiscais, não permite o seu enquadramento enquanto sujeito dotado de personalidade

---

<sup>597</sup> Sobre esta conclusão, *Vide* Parte I, Capítulo III, Ponto 2.



jurídica que permita a imputação dos danos causados, pelos atos e condutas danosas por si praticados<sup>598</sup>. Também não existe qualquer ato expresso de vontade que venha delegar na inteligência artificial os poderes que, legalmente, estão incumbidos à Administração Tributária, pelo que, a imputação dos atos e omissões por aquela praticados recairá, na nossa humilde opinião, sobre o real responsável pela sua supervisão e controlo e pelo tratamento dos dados pessoais dos contribuintes.

Atendendo a uma interpretação sistemática das normas jurídicas presentes no novo Regulamento Geral de Proteção de Dados, parece ser este o entendimento adotado pelo legislador, pois se atentarmos aos vários normativos ali presentes encontramos que a *ratio legis* associada à utilização de instrumentos automatizados se desenvolve perante um dever de cuidado - traduzida na necessidade de supervisão ativa e de controlo sobre os atos e decisões emanadas. A modelação do artigo 22.º do Regulamento Geral de Proteção de Dados Pessoais, permite formular a *tese da inadmissibilidade da autonomia funcional plena da inteligência artificial na automatização dos procedimentos* que sejam, juridicamente, vinculativos para os titulares dos dados. Consequentemente, compreende-se a intenção do legislador ordinário na desconsideração de qualquer personalidade jurídica ou responsabilização dos entes inteligentes artificiais, acabando por “*coisificar*” o sistema de inteligência artificial, inversamente, à ideia da “*personalização*” desta<sup>599</sup>.

Deste modo, a imputabilidade apenas poderá ser atribuída a uma pessoa responsável pela utilização, ou criação, dos sistemas de inteligência artificial. Este, de facto, parece ter sido o entendimento do legislador, pois como resulta do Regulamento Geral de Proteção de Dados, deve a Administração Tributária ser considerada como a entidade responsável pelo tratamento

---

<sup>598</sup> De acordo com MAFALDA MIRANDA BARBOSA, “*ainda que a simples atribuição de personalidade jurídica, enquanto expediente técnico e operativo, a realidades diversas da pessoa seja viável, há que encontrar-se uma razão justificativa à luz dos interesses da própria pessoa. Simplesmente, no caso dos mecanismos dotados de inteligência artificial, tal não se verifica*”. MAFALDA MIRANDA BARBOSA, “Inteligência Artificial, E-Persons e Direito: Desafios e Perspetivas”, in *Revista Jurídica Luso Brasileira*, Vol., N.º. 6, 2017, p. 1475; ANA RITA MAIA, “A Responsabilidade Civil na Era da Inteligência Artificial – Qual o caminho?”, in *Julgar Online*, maio de 2021, disponível em <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2021/05/20210511-JULGAR-A-responsabilidade-civil-na-era-da-inteligencia-artificial-Ana-Rita-Maia.pdf>, consultado em 02/10/2021.

<sup>599</sup> Neste sentido, veja-se que a posição adotada pelo Parlamento Europeu, é, precisamente, a de responsabilizar os operadores que utilizem estes instrumentos de inteligência artificial no âmbito das suas tarefas. Cfr. Resolução do Parlamento Europeu, de 20 de outubro de 2020, que contém recomendações à Comissão sobre o regime de responsabilidade civil aplicável à inteligência artificial (2020/2014(INL)), disponível em [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2020-0276\\_PT.pdf](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2020-0276_PT.pdf), consultada em 18/12/2021.

dos dados pessoais dos contribuintes, ainda que, por via dos instrumentos automatizados e mecanizados (cfr. artigo 4.º, n.º 7 do Regulamento Geral de Proteção de Dados). Atentos ao delimitado no citado preceito legal, considera-se como *responsável pelo tratamento dos dados pessoais*, “a pessoa singular ou coletiva, a autoridade pública, a agência ou outro organismo que, individualmente ou em conjunto com outras, determina as finalidades e os meios de tratamento de dados pessoais”. Ou seja, não será imputável aos sistemas de inteligência artificial, mas sim aos responsáveis pela sua gestão e pelo seu controlo, segundo o disposto no artigo 22.º do citado diploma. *Por isso, unicamente recairá na pessoa do responsável pelo tratamento dos dados pessoais, ainda que instrumentalizando meios mecanizados e automatizados, a imputabilidade dos danos causados pelas condutas lesivas aos contribuintes, ou seja, a Administração Tributária*<sup>600</sup>.

Deste modo, não podemos deixar de sufragar que, na nossa humilde opinião, considerar uma posição de passividade da Administração Tributária seria, juridicamente, ilícito e inadmissível face à ordem constitucional vigente. Compreender esta passividade seria contrariar os primados constitucionais que impõem o verdadeiro dever de ação da administração, de respeito pelos sujeitos, pela legalidade, pela dignidade humana e pelo próprio Estado de Direito. Daí que se afirme, inexoravelmente, um verdadeiro dever de ação que se traduz na supervisão e controlo da inteligência artificial e, caso seja necessário, de modificação da decisão que seja potencialmente lesiva e prejudicial para o contribuinte visado. O cumprimento destes deveres importa a sua relevância na circunstância de admissibilidade de um eventual direito de sub-rogação contra o produtor que não cumpriu com as obrigações a que estava, inicialmente, adstrito no momento de produção do algoritmo que serviu de base à

---

<sup>600</sup> Também ao próprio produtor poderá ser imputada a responsabilidade pelos atos causados pelos sistemas inteligentes, mas parece-nos que, aqui, deverá ser entendido que esta obrigação de ressarcimento dos dados se deverá entender como uma obrigação de indemnização solidária, pois nada isenta a Administração Tributária de controlar e supervisionar os atos e as condutas adotadas por estes sistemas inteligentes, pois a jusante recai sobre ela, a supervisão e a possibilidade de modificação da decisão formulada. Compreendemos, assim, as considerações tecidas pelo Parlamento Europeu, quando afirma que, “*poderão existir situações em que há mais do que um operador, por exemplo, um operador de backend e um operador de frontend; considera que, nesse caso, todos os operadores devem ser solidariamente responsáveis, tendo, ao mesmo tempo, o direito de recorrer proporcionalmente uns contra os outros; considera que a proporção da responsabilidade deve ser determinada pelo respetivo nível de controlo que os operadores têm sobre o risco relacionado com a operação e o funcionamento do sistema de IA*”. Cfr. Resolução do Parlamento Europeu, de 20 de outubro de 2020, que contém recomendações à Comissão sobre o regime de responsabilidade civil aplicável à inteligência artificial (2020/2014(INL)), disponível em [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2020-0276\\_PT.pdf](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2020-0276_PT.pdf), consultada em 18/12/2021.

atuação da inteligência artificial. Apesar disto, mostrar-se-á difícil que a Administração Tributária não revele algum grau de culpabilidade, pois o artigo 22.º do Regulamento Geral de Proteção de Dados é intangível ao consagrar um verdadeiro ónus de controlo e supervisão suficientes, para modificar as decisões formuladas por estes entes mecânicos<sup>601</sup>. Por isso, caberá sempre, em última instância, um poder de veto ou de censura por parte da Administração Tributária, pelo que não sendo exercido – mais que um dever é um verdadeiro ónus que impende sobre esta – a atuação danosa ser-lhe-á imputada e, portanto, caber-lhe-á ser responsabilizada para efeitos de ressarcimento dos danos causados.

## 2.2. O elemento gerador do dano e a sua imputabilidade subjetiva

Apresentada a possibilidade de a administração responder pelos danos causados pela utilização da inteligência artificial, o discurso não pode prosseguir, sem que se assente uma importante premissa para efeitos do presente apartado: *a responsabilidade dos atos praticados pelos sistemas inteligentes utilizados pela Administração Tributária, advém da sua atuação autónoma, a qual constitui a sua característica essencial, e cuja natureza lhe é intrínseca*<sup>602</sup>. *Será através da identificação do elemento desviante (encontrado na conceção do algoritmo ou na utilização do sistema inteligente) que poderemos imputar a responsabilidade pelo ato gerador da responsabilidade.*

---

<sup>601</sup> Como se verá seguidamente, a convocação do instituto da responsabilidade extracontratual do Estado admite uma presunção de culpa pelos atos danosos praticados pelos órgãos administrativos, procurando simplificar o ónus probatório de modo a dispensar a parte mais frágil de provar os factos que alega e que poderiam ser dificilmente conseguidos por grande parte dos elementos necessários se encontrarem na posse da administração ou de terceiros. Daí que um regime de responsabilidade civil desta índole se mostre admissível numa matéria tão complexa como é a da instrumentalização da inteligência artificial na prática dos atos aplicados aos vários domínios sociais.

<sup>602</sup> MAFALDA MIRANDA BARBOSA, "O futuro da responsabilidade civil desafiada pela inteligência artificial: as dificuldades dos modelos tradicionais e caminhos de solução", in *Revista de Direito Civil*, Vol. 2, Almedina, 2020, p. 269; ANDREA BERTOLINI, "Robots as Products: The Case for a Realistic Analysis of Robotic Applications and Liability Rules", in *Law Innovation and Technology*, n.º5, Vol.2, 2013, p. 236, disponível em <https://ssrn.com/abstract=2410754>, consultado em 30/10/2021; MARIA DEL CARMEN NÚÑEZ ZORRILA, *Inteligência artificial y responsabilidad civil. Régimen Jurídico de los daños causados por robots autónomos con inteligencia artificial*, Madrid, Editorial Reus, 2019.

Neste sentido, há que distinguir duas fases que criaram esta autonomia e que nos parecem importantes: *i)* a fase de conceção do algoritmo e do software; *ii)* e a fase de atuação da inteligência artificial.

### *1 – Fase de conceção*

Na fase de conceção, se o erro advier da errónea programação ou de negligência na sua produção, a responsabilidade deverá ser imputada ao produtor (*backend*), sempre e quando este esteja adstrito, legalmente ou contratualmente, a um conjunto de obrigações estabelecidas segundo a verificação de conformidade de riscos, numa fase de criação do algoritmo ou de atualização do mesmo. Falamos também, de possíveis condutas negligentes que resultem da falta ou insuficiência do controlo, pelos produtores numa fase de conceção, da falta de implementação de avisos de risco que possam ser programados, previamente, à existência de riscos para possível atuação preventiva. Nestas situações, o produtor acaba por incumprir com os deveres de diligência a que está, legalmente ou contratualmente, adstrito e a sua conduta deve considerar-se como lesiva para efeitos de apuramento de responsabilidade<sup>603</sup>. Entre nós, este entendimento tem sido sufragado por MAFALDA MIRANDA BARBOSA<sup>604</sup>, afirmando que *“há que não esquecer que, à parte destes, o produtor pode ser responsabilizado pelos defeitos de informação, onde se inclui a falta de instruções sobre o produto, a falta de advertência sobre o perigo, a falta de esclarecimento acerca das medidas de cuidado a ter em conta. É que não nos podemos esquecer que a defeituosidade se liga a uma ideia de segurança do produto e que esta segurança não é absoluta, referindo-se à segurança com que legitimidade se possa contar, donde o que se pretende não é que o robot não*

---

<sup>603</sup> Como afirma MANUEL FELÍCIO, *“verificando-se a inadequação, a insuficiência ou mesmo a falta de informações, avisos ou instruções, o produtor está sujeito a responsabilidade nos mesmos termos em que estaria por defeitos intrínsecos à estrutura do produto”*. MANUEL FELÍCIO, “Responsabilidade civil por acidente de viação causado por veículo automatizado”, in *Revista de Direito da Responsabilidade – Ano 1*, 2019, p.507, disponível em <https://revistadireitoresponsabilidade.pt/2019/responsabilidade-civil-por-acidente-de-viacao-causado-por-veiculo-automatizado-manuel-felicio/>, consultado em 31/10/2021.

<sup>604</sup> MAFALDA MIRANDA BARBOSA, “O futuro da responsabilidade civil desafiada pela inteligência artificial: as dificuldades dos modelos tradicionais e caminhos de solução”, in *Revista de Direito Civil*, Vol. 2, Almedina, 2020, p. 269;

*comporte qualquer risco, mas que o utilizador possa contar legitimamente com todos os riscos que a sua utilização envolve”.*

Com efeito, e para efeitos de apuramento objetivo da atuação do produtor, não podemos conceber que a função do produtor se inicie e esgote com o lançamento do algoritmo no mercado, ficando desonerado a partir do momento em que o mesmo é libertado no mercado. Ou seja, o produtor não fica desonerado com a mera avaliação do impacto do sistema inteligente - conforme a sua atuação de prevenção -, pois nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 6.º, n.º 1, alínea b), do Decreto-Lei n.º69/2005, de 17 de março, o produtor fica não só obrigado a colocar produtos seguros no mercado, bem como, a adotar as medidas necessárias para, em função das características daquele, informar sobre os riscos que o produto possa apresentar, incluindo-se as ações consideradas adequadas para mitigar estes riscos, apresentando um dever geral de segurança a que está vinculado e de acompanhamento do produto. Como afirmou o Parlamento Europeu na sua Resolução de 20 de outubro de 2020, *“observa que o desenvolvimento de tecnologias baseadas em IA [inteligência artificial] é extremamente dinâmico e está em constante aceleração; salienta que, para garantir uma proteção adequada dos utilizadores, é necessária uma abordagem acelerada para analisar os eventuais riscos dos novos dispositivos e sistemas que utilizam sistemas de IA que entram no mercado europeu; recomenda que todos os procedimentos a este respeito sejam simplificados tanto quanto possível; sugere ainda que a avaliação, pela Comissão, da questão de saber se um sistema de IA representa um alto risco deve começar ao mesmo tempo que a avaliação da segurança do produto, a fim de evitar uma situação em que um sistema de IA de alto risco já está aprovado para introdução no mercado mas ainda não está classificado como de alto risco e, por conseguinte, opera sem cobertura de seguro obrigatório”*<sup>605</sup>.

---

<sup>605</sup> Resolução do Parlamento Europeu, de 20 de outubro de 2020, que contém recomendações à Comissão sobre o regime de responsabilidade civil aplicável à inteligência artificial (2020/2014(INL)), disponível em [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2020-0276\\_PT.html](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2020-0276_PT.html), consultado em 31/10/2021.

## *II– Fase de atuação*

Já numa fase de atuação e de utilização dos sistemas inteligentes, a responsabilidade não passará pelo produtor, mas sim pelo responsável pelo tratamento dos dados pessoais e da entidade que se socorreu dos sistemas de inteligência artificial para seu proveito próprio. Também é nesta fase que se insere a factualidade de, no momento de conceção, não ser possível averiguar, em virtude do estado da arte atual e da cognoscibilidade do desenvolvimento da inteligência artificial, a identificação dos riscos inerentes ao próprio desenvolvimento funcional do algoritmo, em virtude da utilização de sistemas de aprendizagem automático<sup>606</sup>. É nesta fase que se encontra o já mencionado fenómeno de *blackbox*, pois sempre que o algoritmo suspeito de causar um dano tenha sido desenvolvido ou modificado por um sistema baseado em técnicas de *machine learning*, será extremadamente difícil estabelecer um nexo de causalidade entre a lesão e o comportamento do sujeito responsável pelo algoritmo e pretense lesante<sup>607</sup>. Resulta, igualmente difícil, a delimitação de um critério coerente de imputação de responsabilidade algorítmica, quando os *updates* do *software* utilizados pela administração forem realizados segundo critérios fornecidos por entidades terceiras e que não têm qualquer ligação com o produtor originário do produto. Da articulação

---

<sup>606</sup> “As interrogações sucedem-se: não respondendo o produtor pelos defeitos de desenvolvimento – aqueles que o estado dos conhecimentos científicos e técnicos, no momento em que o produto foi colocado em circulação, não permitia detectar -, porque exteriores ao alcance da sua actuação e intervenção e, portanto, impossíveis de prevenir, deverá o produtor responder por aqueles ‘defeitos’ que, seja qual for o estado da arte, inelutavelmente ocorrerão, ainda que com reduzida frequência? Até que ponto deverá o produtor responder pela imperfeição crónica – da qual padece também o criador – da sua criação, tendo presente que, em concreto no domínio da condução, esta reúne todas as condições para o superar? Ao mesmo passo, outra inquietação se afigura: chegado o momento em que o veículo autónomo, abandonando o jugo programático do seu produtor e dotado de aprendizagem automática, se entrega à comunhão com o meio em que circula, daí bebendo e assimilando, ao ponto em que, face a uma qualquer situação, actua de forma distinta de qualquer outra pré-definida no programa-base, deverá o produtor responder pela autonomia idiossincrática da sua criação?”. MANUEL FELÍCIO, “Responsabilidade civil por acidente de viação causado por veículo automatizado”, in *Revista de Direito da Responsabilidade – Ano 1*, 2019, p. 507, disponível em <https://revistadireitoresponsabilidade.pt/2019/responsabilidade-civil-por-acidente-de-viacao-causado-por-veiculo-automatizado-manuel-felicio/>, consultado em 31/10/2021.

<sup>607</sup> “Considerando que alguns sistemas de IA representam importantes desafios jurídicos para o quadro em vigor em matéria de responsabilidade, podendo resultar em situações em que a sua opacidade torne extremamente dispendiosa, ou mesmo impossível, a identificação de quem controlava o risco associado ao sistema de IA ou que código, intervenção ou dados acabaram por provocar a operação danosa; que este fator pode tornar mais difícil identificar a relação entre os danos ou prejuízos e o comportamento que os provocam, resultando no facto de as vítimas poderem não receber indemnização adequada”. Resolução do Parlamento Europeu, de 20 de outubro de 2020, que contém recomendações à Comissão sobre o regime de responsabilidade civil aplicável à inteligência artificial (2020/2014(INL)), disponível em [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2020-0276\\_PT.pdf](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2020-0276_PT.pdf), consultada em 18/12/2021.

mencionada, não se consegue determinar se a lesão ocorreu em virtude do algoritmo modificado ou, porventura, se se deve à programação originária operada no sistema de inteligência artificial, implicando uma problemática adstrita ao desenvolvimento concreto do algoritmo utilizado e que se desencadeia segundo um dinamismo que complexifica a determinação funcional daquela e a identificação concreta do “*ato zero*”.

\*\*\*

Apontadas as ideias enunciadas, importa referir que, será a exigência da determinação concreta do facto desencadeador do dano que pressupõe a base de partida para aferir a culpabilidade do agente e, conseqüentemente, a sua responsabilização. Ou seja, estando perante uma conduta lesiva que originou um dano concreto e individualizável deve-se aferir, com algum grau de certeza, o motivo justificativo que originou essa lesão, se a mesma poderia ser evitada, bem como, quem o poderia evitar. Serão estes pressupostos que nos irão permitir um desenvolvimento mais assertivo sobre a subjectivização da responsabilidade pelos danos causados, atribuindo a culpa pela conduta praticada a um determinado agente, juridicamente, existente e responsabilizável. Por isso, a análise da problemática mencionada não pode deixar de convocar um argumento jurídico-temporal, pois resulta evidente que, se o ponto desviante está na fase de conceção, então a conduta danosa geradora de responsabilização pelo dano causado, recairá sobre o importador do *software* ou do algoritmo que o programou<sup>608</sup>. Por outro lado, numa fase de execução, isto é, numa fase em que se está a utilizar a inteligência artificial aplicada ao caso concreto e perante uma total dispensa de supervisão do criador do algoritmo, a responsabilidade pelas condutas recairá sob o seu utilizador<sup>609</sup>.

---

<sup>608</sup> O próprio legislador parece apontar nesta direção, pois a Proposta de Regulamento sobre Inteligência Artificial consagra que “*enquanto um sistema de IA [inteligência artificial] de risco elevado estiver sob a responsabilidade dos importadores, estes devem assegurar, se for caso disso, que as condições de armazenamento ou de transporte não prejudicam a conformidade do sistema com os requisitos enunciados*”. Cfr. Artigo 26.º n.º4 e artigo 27.º n.º3 da Proposta de Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho, COM(2021), da Comissão Europeia, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0206&from=EN>, consultado em 28/12/2021.

<sup>609</sup> Veja-se que as potenciais vítimas de danos ou prejuízos, perspetivam que os mesmos se desenvolvem perante uma conduta que advém de um facto praticado por um sistema que está sob a alçada ou responsabilidade de um operador. Sendo que, devido à complexidade e conectividade do sistema de inteligência artificial, o operador será o primeiro ponto de contacto visível para a pessoa

Dito isto, a necessidade de convocação de um instituto de responsabilidade civil que permita aos contribuintes reagir contra as atuações lesivas e que causem um prejuízo ou dano considerável no seu património deve ser conseguida, primeiramente, pelo dever de informação sobre as decisões formalizadas pela inteligência artificial, sob o modo de funcionamento deste e sob o regime de registo de todos os atos relativos ao tratamento dos dados pessoais por parte da mesma. Apenas tendo por premissa este dever de informação, será possível aferir o momento concreto em que o comportamento desviante operou e gerou a conduta considerada lesiva para o lesado e, conseqüentemente, a determinação da pessoa responsável por este ato danoso.

### **3. As possíveis soluções para a responsabilidade da Administração Tributária artificialmente “inteligente”**

#### **3.1. Ponto de partida**

Assumidas as considerações até aqui tecidas sobre a responsabilização dos atos e condutas praticados pelos sistemas de inteligência artificial, devemos formular uma pequena análise sobre o regime jurídico que poderá ser imputado a estas atuações danosas. Conduzindo-se enquanto atos (ou omissões) dotados de juridicidade na esfera jurídica dos contribuintes, não pode o Direito deixar de dar invólucro legal a estes, designadamente através da adoção por mecanismos legais já existentes, ou outros que devam ser criados para o efeito, para efeitos de cobertura normativa relativamente aos danos causados e que tenham um nexo de causalidade com os mesmos.

---

lesada. Resolução do Parlamento Europeu, de 20 de outubro de 2020, que contém recomendações à Comissão sobre o regime de responsabilidade civil aplicável à inteligência artificial (2020/2014(INL)), disponível em [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2020-0276\\_PT.pdf](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2020-0276_PT.pdf), consultada em 18/12/2021.



## 3.2.A responsabilidade civil extracontratual do Estado e a atuação da Administração Tributária artificialmente “inteligente”

### 3.2.1. Enquadramento sistémico e normativo

A responsabilidade das ações (ou omissões) praticadas pela inteligência artificial, formaliza uma das problemáticas mais pertinentes no atual panorama jurídico. Muitos têm sido os contributos nesta matéria, designadamente, sobre a modalidade que deve revestir a responsabilidade civil a aplicar às condutas danosas praticadas pelos sistemas de inteligência artificial, sendo diversas as teses apontadas e formuladas para efeitos de contribuição e de enriquecimento doutrinal. Falamos da convocação dos institutos clássicos de responsabilidade civil *objetiva* e *subjektiva*, responsabilidade civil *contratual* e *extracontratual*, responsabilidade civil pelo *risco*, responsabilidade do *comitente*, responsabilidade do *produtor*<sup>610</sup>. Contudo, em todas as posições assumidas pela doutrina, sobressai uma conclusão que é unânime e que se traduz na insuficiência dos institutos clássicos de responsabilidade civil vigentes<sup>611</sup>.

Contudo, a atividade da Administração Tributária está pautada pelas diretrizes legais vigentes, sendo que responsabilização pelos atos e condutas praticados pelos seus agentes e funcionários, ou por instrumentos por si utilizados, é matéria enquadrada, normativamente, através do instituto especial da responsabilidade civil extracontratual do Estado, o qual foi aprovado pela Lei n.º 67/2007, de 31 de dezembro. Este instituto jurídico é um desenvolvimento do próprio dever de ressarcimento dos danos causados pela administração, o qual decorre do princípio da reposição da legalidade a que o Estado está adstrito. Conforme consagra o artigo 100.º da Lei Geral Tributária, a obrigação de reparação dos danos causados ao contribuinte e que advenham da procedência total ou parcial de reclamações ou recursos administrativos, ou de processo judicial a favor do contribuinte, emergem deste dever de

---

<sup>610</sup> LUÍS MENEZES LEITÃO, *Direito das Obrigações: Volume I – Introdução. Da Constituição das Obrigações*, 15.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2019, pp. 279 e seguintes.

<sup>611</sup> MAFALDA MIRANDA BARBOSA, *Inteligência Artificial. Entre a Utopia e a Distopia, Alguns Problemas Jurídicos*, Coimbra, Gestlegal, 2021; *Idem*, “O futuro da responsabilidade civil desafiada pela inteligência artificial: as dificuldades dos modelos tradicionais e caminhos de solução”, in *Revista de Direito Civil*. Vol. 2, Almedina, 2020, pp. 263 e seguintes.

reposição da legalidade, estando o Estado obrigado à imediata e plena reconstituição da situação que existiria caso não tivesse praticado o ato ilícito e danoso<sup>612</sup>.

Deste modo, tal instrumento normativo, deverá servir como bússola na análise que procede, uma vez que, estando em causa a atuação da administração, não poderemos deixar de nos socorrer deste instituto jurídico. Importa, antes de prosseguir no discurso, fazer um ponto de ordem, para dizer que não faremos uma análise exaustiva da problemática, atendendo ao objeto do nosso trabalho. Importa, assim, afunilar ainda mais a nossa análise, no sentido de apenas abordar o tema da responsabilidade civil na sua vertente aplicável ao Estado e demais pessoas coletivas públicas. Isto porque, as condutas da Administração Tributária, são perfeitamente enquadráveis através do instituto especial da responsabilidade civil extracontratual do Estado, aprovado pela Lei n.º 67/2007, de 31 de dezembro<sup>613 614</sup>.

---

<sup>612</sup> Acaba por se consolidar um verdadeiro dever de reposição da situação factual, nomeadamente através das normas constitucionais previstas nos artigos 18.º e 266.º, n.º 1 da Constituição da República Portuguesa. Retira-se, de uma leitura conjunta aos mencionados preceitos constitucionais, uma preocupação do legislador constituinte em dar cumprimento ao princípio da reposição da legalidade, designadamente pela proibição dos atos que sejam considerados danosos aos administrados, impedindo-se, assim, na tradução material de danosidade e de lesão na esfera jurídica dos sujeitos e na violação dos direitos e interesses legalmente tutelados destes. BÁRBARA PIAIRO DE SOUSA, *A Responsabilidade Civil da Administração Tributária – Os Atos Lesivos em Matéria Tributária*, Coimbra, Almedina, 2021, pp. 101 e seguintes.

<sup>613</sup> Foi com a reforma instituída em 1930 ao Código de Seabra que foi implementado, em Portugal, um regime jurídico que obrigava o estado a reparar os danos causados pelos agentes e funcionários da Administração Pública. Consagrava, assim, o artigo 2399.º do mencionado diploma legal, que “*os empregados públicos, de qualquer ordem ou graduações que sejam, não são responsáveis pelas perdas e danos que causem no desempenho das obrigações que lhes são impostas pela lei, excepto se excederem ou não cumprirem, de algum modo, as disposições da mesma lei, sendo neste caso, solidariamente com eles responsáveis as entidades de que forem serventuários*”.

<sup>614</sup> Historicamente, este instituto jurídico emerge do Estado Liberal e o qual resultou na ideia que o Estado, obrigando-se ao cumprimento da legalidade na sua atuação, deveria respeitar a legalidade vigente, atuando em respeito por esta<sup>614</sup>. Nesta senda axiológica, foram sendo aprovados um conjunto de instrumentos legislativos que procuravam dotar os administrados de meios de reação contra os atos lesivos praticados pelo Estado e demais pessoas coletivas públicas. Estas medidas foram constando de legislação avulsa e principalmente através do novo Código Civil de 1966, o qual consagra no seu artigo 501.º, que “*o Estado e demais pessoas coletivas públicas, quando haja danos causados a terceiro pelos seus órgãos, agentes ou representantes no exercício de actividades de gestão privada, respondem civilmente por esses danos nos termos em que os comitentes respondem pelos danos causados pelos seus comissários*”. Porém, não foi até 2007 que este instituto jurídico foi verdadeiramente autonomizado, sendo aprovado o regime da “Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e demais Entidades Públicas”, pela Lei n.º 67/2007, de 31 de dezembro. O objeto de aplicação do presente instituto jurídico abrange danos resultantes do exercício da função legislativa, jurisdicional e administrativa, compreendendo nesta última, para efeitos deste exercício, ações e omissões adotadas no exercício de prerrogativas de poder público ou reguladas por disposições ou princípios de direito administrativo. JOSÉ CASALTA NABAIS, “Considerações sobre a responsabilidade civil da Administração Fiscal”, in *Scientia Iuridica*, tomo LXI, n.º 329, 2012.

### 3.2.2. Admissibilidade de aplicação do Regime Jurídico da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado à atuação da Administração Tributária artificialmente “inteligente”

O regime jurídico da responsabilidade civil, consagrado pela Lei n.º 67/2007, de 31 de dezembro, assenta numa verdadeira responsabilidade civil aquiliana<sup>615</sup>. Tal entendimento, pressupõe que, para que haja esta responsabilização da administração, importa verificar o preenchimento dos seguintes pressupostos: *i)* o facto voluntário; *ii)* a ilicitude; *iii)* a imputação do facto ao lesante; *iv)* o dano; *v)* e o nexo de causalidade entre o facto e o dano<sup>616 617</sup>.

Todos estes pressupostos, podem ser arrumados, para efeitos sistemáticos do presente estudo, segundo um arranjo objetivo e subjetivo:

- i)* Em termos objetivos, dir-se-á que será necessária a prática de um ato, que se mostre desconforme com as regras e normas a que a administração está adstrita, que o mesmo possa ser imputado a esta e se verifique um nexo de causalidade entre o ato e o dano causado. Esses atos ilícitos serão todas aquelas ações ou omissões dos titulares de órgãos, funcionários e agentes que violem disposições ou princípios constitucionais, legais ou regulamentares ou infrinjam regras de ordem técnica ou deveres objetivos de cuidado e de que resulte a ofensa de direitos ou interesses legalmente protegidos. Verifica-se, assim, que a violação das normas jurídicas (*v.g. regulamentares, disciplinares, legais, constitucionais, etc.*), e que causem ofensa de um direito ou interesse legalmente protegido dos contribuintes, causando um dano que possa ser

---

<sup>615</sup> JORGE LOPES DE SOUSA, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por atos ilegais*, Áreas Editora, 2010, pp.17-18.

<sup>616</sup> Sobre estes pressupostos do instituto jurídico da responsabilidade civil, LUÍS MENEZES LEITÃO, *Direito das Obrigações – Vol. I*, 8.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2009, pp.287 e seguintes; ANTUNES VARELA, *Direito das Obrigações em Geral – Vol. I*, 10ª Edição, Coimbra, Almedina, 2000, pp.525 e seguintes; MÁRIO JÚLIO ALMEIDA COSTA, *Direito das Obrigações*, 12ª Edição, Coimbra, Almedina, 2011. pp.557 e seguintes.

<sup>617</sup> Neste sentido refere o Supremo Tribunal Administrativo que “*são pressupostos da responsabilidade civil extracontratual por fatos ilícitos: o ato administrativo legal ou material ilícito, o dano de que advenham prejuízos especiais e anormais, um interesse geral e o nexo causal entre o fato e o dano*”. Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 10/05/2006, processo n.º0246/04, relatora conselheira Fernanda Xavier, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 18/04/2020.

imputável à prática do ato realizado, será passível de responsabilização por via deste instituto jurídico. Contudo, a complexidade associada à realidade tecnológica, e a falta de disciplina jurídica própria sobre a matéria, leva-nos a tentar preencher estes “atos”, às realidades que juridicamente conhecemos e que evidencia a composição plural demarcada pelos atos lesivos em matéria tributária elencados no artigo 95.º da Lei Geral Tributária, mas, ainda, a inobservância dos deveres de cuidado a que a administração está adstrita e que se relacionam com o controlo sobre os atos praticados pelos sistemas automatizados de tratamento de dados pessoais (cfr. artigo 22.º do Regulamento Geral de Proteção de Dados).

- ii) Em termos subjetivos, deve-se aqui ter presente, que este regime jurídico acaba por comportar duas importantes vertentes no âmbito da responsabilização dos atos praticados pelo Estado e demais entidades públicas, englobando uma responsabilidade de índole subjetiva, prevista no artigo 7.º da Lei n.º 67/2007, de 31 de dezembro, pois “*o Estado e as demais pessoas colectivas de direito público são exclusivamente responsáveis pelos danos que resultem de acções ou omissões ilícitas, cometidas com culpa leve, pelos titulares dos seus órgãos, funcionários ou agentes, no exercício da função administrativa e por causa desse exercício*”; e, ainda, uma responsabilização objetiva pelo risco, consagrada no artigo 11.º, já que “*o Estado e as demais pessoas colectivas de direito público respondem pelos danos decorrentes de actividades, coisas ou serviços administrativos especialmente perigosos, salvo quando, nos termos gerais, se prove que houve força maior ou concorrência de culpa do lesado, podendo o tribunal, neste último caso, tendo em conta todas as circunstâncias, reduzir ou excluir a indemnização*”. Neste sentido, veja-se que, não podemos conceber a Administração Tributária artificialmente “*inteligente*”, enquanto órgão de natureza distinta, à de um órgão de Direito Tributário. Ou seja, a mera instrumentalização dos sistemas inteligentes, não dispensa a administração de pautar a sua atuação, segundo as regras e normas jurídicas que são estabelecidas para a sua atuação, sendo, aliás, possivelmente compreendida

como uma atividade de risco<sup>618</sup>. A Administração Tributária artificialmente “inteligente” é um órgão administrativo, pois não deixa de ser a Administração Tributária, e, portanto, está sujeita às prerrogativas legais exigidas na sua função administrativa. Por isso, a administração artificialmente “inteligente”, integra esta dimensão subjetiva, e responde nos termos da mencionada Lei n.º 67/2007, de 31 de dezembro, sendo o Estado responsável, civilmente, pelos danos e prejuízos causados (cfr. artigo 1.º n.º1, e n.º2 da Lei n.º 67/2007, de 31 de dezembro).

Por isso, a sua aplicabilidade é inegável e até desejada num contexto garantístico em que se pretende salvaguardar os direitos e liberdades dos contribuintes. O Estado acabará por ser responsável - de forma solidária com o próprio produtor se se revelar culpa deste - quando o dano ocorrido for resultado de ações ou omissões que sejam praticados de forma ilícita, cometidas com dolo ou culpa grave, por agentes ou funcionários no decorrer da sua atividade pública<sup>619</sup>. Daí que, atendendo à fragilidade dos sujeitos, ressalve o legislador que, sem prejuízo da demonstração de dolo ou culpa grave, presume-se a existência de culpa leve na prática de atos jurídicos ilícitos (cfr. artigo 10.º, n.º 2, e artigo 11.º n.º2 da Lei n.º 67/2007, de 31 de dezembro)<sup>620</sup>. Assim, é-lhe conferido um potencial aplicativo que obriga a administração a provar que o ato ilícito praticado não lhe pode ser censurado, segundo um juízo de culpabilidade. A identidade deste regime de responsabilidade civil mostra a preocupação do legislador em consagrar um instituto jurídico adequado e assente na preocupação pelos

---

<sup>618</sup> JOSÉ GONZÁLEZ, “Responsabilidade por danos e Inteligência Artificial (IA)”, in *Revista de Direito Comercial n.º1*, 2020, pp.69-112, disponível em <https://static1.squarespace.com/static/58596f8a29687fe710cf45cd/t/5e5c279317c29a501a4c55e2/1583097749667/2020-02+-+069-112.pdf>, consultado em 18/04/2021.

<sup>619</sup> FÉLIX BIEKER, BENJAMIN BREMERT, MARIT HANSEN, “Verantwortlichkeit und Einsatz von Algorithmen bei öffentlichen Stellen”, in *Datenschutz und Datensicherheit*, Vol.42, 10, 2018, p.609.

<sup>620</sup> Como refere VIEIRA DE ANDRADE, esta responsabilidade está ligada à prática de atos com “*diligência e zelo manifestamente inferiores àqueles a que se encontravam obrigados em razão do cargo*”. JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, “Responsabilidade por danos decorrentes do exercício da função administrativa na nova Lei sobre responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entes públicos”, in *Revista de Legislação e de jurisprudência*, Ano 137.º, N.º 3951 julho-agosto, 2008.

contribuintes<sup>621</sup>, já que, a distribuição probatória ficaria gravemente comprometida - sendo ainda assim criticável -, caso tal inversão não se verificasse, traduzindo-se numa verdadeira *diabolica probatio*.

### 3.2.3. A obrigação de indemnizar

Se a responsabilidade civil gravita em torno da conduta e do dano, o propósito finalístico não pode deixar de ser referido, sob pena de se revelar uma abordagem suscetível de mediano sucesso. O estágio final comporta o ressarcimento do dano causado por via da indemnização devida. Esta premissa deve ser atendida segundo o disposto no n.º 2, do artigo 3.º do Regime Jurídico da Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado e demais Entidades Públicas - o qual, seguiu, quase *ipsis verbis*, o disposto no artigo 566.º do Código Civil -, o qual dispõe que, “a indemnização é fixada em dinheiro, sempre que a reconstrução natural não seja possível, não repare integralmente os danos ou seja excessivamente onerosa para o devedor”<sup>622</sup>.

---

<sup>621</sup> “O ónus da prova inverte-se quando exista uma presunção legal ou quando a parte contrária tiver, com culpa, tornado impossível a prova do onerado”. Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra de 10/09/2013, processo n.º171/10.8TBSAT.C1, relatora desembargador Henriques Antunes, disponível em <http://www.dgsi.pt>, consultado a última vez em 18/04/2020.

<sup>622</sup> Neste sentido, refere CARLOS ChADILHA, que, “nestes termos, a exigência de um prejuízo ou encargo especial e anormal não obstará só por si a que se fixasse uma indemnização correspondente à integralidade dos prejuízos ou encargos dessa natureza que tivessem sido produzidos ou impostos. É esse também o critério que decorre dos princípios gerais relativos à obrigação de indemnizar que fluem do artigo 3.º desta Lei, que apontam para a reconstrução da situação jurídica anterior ou, devendo a indemnização ser fixada em dinheiro, a reposição da diferença entre a situação patrimonial atual do lesado e a que teria se não existissem os danos (cfr., também, os artigos 562.º e 566.º, n.º 2, do Código Civil). Todavia, o artigo 16.º manda atender, para o cálculo da indemnização, designadamente, ao «grau de afetação do conteúdo substancial do direito ou interesse violado ou sacrificado». Essa indicação legislativa pressupõe que se efetue uma apreciação equitativa do valor do encargo ou dano, e que, desse modo, poderá não corresponder ao montante económico que esteja efetivamente em causa. Evidencia, por outro lado, o caráter compensatório, e não meramente reparatório da indemnização, o que se compadece com a consideração de que os direitos ou interesses que possam ser sacrificados, em muitos casos, pela sua própria natureza, serão apenas suscetíveis de uma avaliação pecuniária indireta. A alusão ao grau de afetação do conteúdo substancial do direito ou interesse em causa parece reportar o quantum indemnizatur ao valor da desvantagem patrimonial que tenha incidido sobre bens materiais, ou ao nível de diminuição da capacidade de exercício de direitos de personalidade que tenha resultado sacrificada por via da intervenção unilateral da Administração. Está fora de dúvida que a garantia indemnizatória se estende tanto a bens patrimoniais (propriedade, direito de uso e fruição), como a bens pessoais (tais como a vida, a saúde, um ambiente de vida saudável, a liberdade), pelo que importa considerar a tradução material ou o equivalente económico do prejuízo efetivamente sofrido. Referindo-se, porém, ao conteúdo substancial do direito ou interesse violado ou sacrificado, pretende-se limitar o montante indemnizatório às consequências imediatas da perda de disponibilidade do bem ou da sua limitação, excluindo

A atuação da administração inteligente deve, assim, ser pautada pela legalidade, constituindo-se a obrigação de ressarcimento pelos danos causados, e repondo a situação danosa, como se ela não tivesse ocorrido, ou, na sua impossibilidade, através do ressarcimento económico, quantificado segundo a situação prévia à verificação daquele, ou seja, do dano. Por isso, este enunciado permite-nos afirmar que, para efeitos de fixação da quantia pecuniária que deverá ser atendida para apuramento do valor da indemnização devida, deverá ser fixada mediante a diferença entre a situação patrimonial do lesado, na data mais recente que puder ser atendida pelo tribunal, e a que teria nessa data se não existissem danos, compreendendo os danos patrimoniais e não patrimoniais, bem como os danos já produzidos e os danos futuros, nos termos gerais de direito.

### 3.3. Meios alternativos de ressarcimento dos danos causados pela inteligência artificial

#### 3.3.1. O problema da insuficiência dos institutos clássicos: busca de novas soluções?

Conforme explicamos em outro momento da presente investigação, o dever constitucional de responsabilização pelas condutas ativas ou omissivas que sejam praticadas no exercício da função administrativa-tributária, e que correspondam à materialização de um dano causado por violação direta das normas jurídicas vigentes, não pode deixar de exigir uma completa e sustentável admissão de outros mecanismos legais que complementem os regimes jurídicos de responsabilidade civil e que permitam uma efetiva concretização do mencionado direito constitucional de reposição da legalidade, completada pela exigência de reparação integral dos danos causados.

O frequente recurso ao instituto jurídico da responsabilidade extracontratual do Estado, não dispensa a admissibilidade de outros meios de tutela dos obrigados tributários<sup>623</sup>. Ou seja, a fluidez assumida perante uma função garantística dada por este instituto deve ser

---

*quaisquer efeitos indiretos, como os ganhos que se frustraram em consequência da lesão*". CARLOS CADILHA, *Regime de Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado*, 2.ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, p. 364

<sup>623</sup> Evidenciando, criticamente, este debate doutrinal, Cfr. THOMAS BURRI, "Künstliche Intelligenz und internationales Recht. Mögliche Entwicklungen und Hindernisse", in *Datenschutz und Datensicherheit*, Vol.42, 10, 2018, p.606.

desenvolvida, explicitamente, mediante determinados mecanismos acessórios que se erguem como potenciais meios complementares e que reforçam a posição de garantia. A complexidade materializada pela inteligência artificial desencadeia uma heterogeneidade de vicissitudes e de situações que nem sempre serão plenamente assumidas por via dos clássicos institutos de responsabilidade civil<sup>624</sup>. Pelo que se operam insuficiências que devem ser perspetivadas mediante os contornos próprios destes sistemas inteligentes. Não diremos que o instituto de responsabilidade extracontratual do Estado se revele insuficiente, mas a aceitação exclusiva desse instituto jurídico conduzirá a eventuais problemáticas que poderão resultar num prejuízo para a efetivação dos direitos dos contribuintes. Desta forma, a interpretação de um dever constitucional de reposição da legalidade por parte do Estado não poderá deixar de compreender a admissibilidade de meios especiais consagrados na lei que permitam um ressarcimento justo e atempado dos direitos e garantias dos obrigados tributários.

A este propósito, importa assinalar que as limitações existentes assumem uma ideia já arrogada e que se traduz na possível insuficiência sectorial dos tradicionais esquemas de responsabilidade civil. A complexidade caracterizada e que demarca esta dificuldade, foram já enfatizadas e pontificadas pelas instâncias europeias, as quais sublinharam a necessidade de se estabelecer uma disciplina específica que permita dar uma resposta eficiente e coerente face à atuação, potencialmente, lesiva destes instrumentos mecanizados. Por isso, foi apresentando um conjunto de medidas que permitem o ressarcimento pelos danos causados e a responsabilização destes sistemas de inteligência artificial, associadas a esquemas de seguros obrigatórios. Ou seja, as situações apresentadas em função da sua relevância para efeitos de imposição não podem deixar de comportar a adoção por instrumentos securitários, que permitam a criação de fundos de garantia ou de compensação que se arrogam na subsidiação do mesmo, para ressarcimento de eventuais danos causados.

É que, assumindo a relação jurídica uma natureza publicista e finalisticamente afeta ao financiamento público estadual poderão ser impostas medidas de responsabilização alargada a todos os sujeitos, na medida de serem forçados a subsidiar um fundo comum a partir do qual se compensariam os lesados, sempre que o dano emergisse da prática de um ato ilícito

---

<sup>624</sup> Sobre estas lacunas, Cfr. THOMAS BURRI, “Künstliche Intelligenz und internationales Recht. Mögliche Entwicklungen und Hindernisse”, in *Datenschutz und Datensicherheit*, Vol.42, 10, 2018, p.606.



praticado por estes entes providos de inteligência artificial. Em alternativa, poderemos admitir que este dever de contribuir poderia ser restringido a um plano mais específico, nomeadamente, a um conjunto mais restrito de pessoas ou a um determinado grupo que - direta ou indiretamente e segundo critérios objetivos e, previamente, delimitados legalmente, mediante um quadro de razoabilidade e coerência sistémica - seriam identificados como retirando benefícios destes sistemas inteligentes. Nesse caso, seriam apenas estes utilizadores que capitalizariam o mencionado fundo.

Contudo, importa ainda fazer uma outra reflexão, no sentido de perceber se seria possível atribuir *personalidade jurídica aos sistemas inteligentes*. A convocação de uma terceira via poderá ser aqui ponderada, como solução futurista que permita um equilíbrio entre os interesses dos contribuintes e a própria desresponsabilização do Estado, em situações em que a inteligência artificial utiliza técnicas de *machine learning*<sup>625</sup> ou *deep learning*<sup>626</sup> e, portanto, atua através do próprio desenvolvimento atualista que se baseia na aprendizagem das decisões que vão sendo formuladas e são armazenadas em bases de dados, para sustentar uma nova forma de atuação futura e que, dificilmente, poderá ser controlada pelo utilizar da inteligência artificial.

### 3.3.2. Os fundos de compensação enquanto instrumentos de garantia pelos atos ilícitos praticados pela Administração Tributária inteligente

Como se deixou referido, o instituto da responsabilidade civil não pode ser perspetivado, enquanto solução exclusiva que permita o afastamento de outros meios de tutela dos contribuintes. É com base nesta premissa que se tem vindo a admitir a consagração de

---

<sup>625</sup> *Machine learning* representa uma técnica em que a máquina irá desenvolver uma aprendizagem constante e automática, através da adoção de sistemas de construção capazes de adquirir novas técnicas de solução a casos concretos. Um sistema de aprendizado é um programa de computador que toma decisões baseado em experiências acumuladas através da solução bem-sucedida de problemas anteriores e que se encontram em bases de dados que formulam o denominador comum para formular estas novas soluções baseadas em outras formuladas e que se vão atualizando de forma constante e automática.

<sup>626</sup> *Deep Learning* compreende uma técnica de aprendizagem avançada que consiste num sector concreto da inteligência artificial e o qual é destinado a criar uma divisão de aprendizagem de máquina que pesquisa técnicas para simular o comportamento do cérebro humano em tarefas como reconhecimento visual, reconhecimento de fala e processamento de linguagem natural.

medidas de garantia previdencial, cujo propósito tem vindo o de ser a complementarização dos meios já existentes. Daí que uma das soluções que possam ser apresentadas, corresponda aos chamados *fundos de compensação ou de garantia*, os quais se assumem como um importante instrumento nos Estados contemporâneos e que se desenvolvem segundo uma ótica de sistema de previdência, que procuram uma tutela reforçada em sectores e domínios concretos.

A adoção destes fundos de garantia está, intrinsecamente, ligada à responsabilidade civil objetiva, sendo a mais conhecida a que advém da atividade de condução de veículos automóveis e que é designado por "*Fundo de Garantia Automóvel*". Contudo, a apresentação de uma visão uniforme é dificilmente atingível neste aspeto, pois havendo vários esquemas possíveis de responsabilidade objetiva, torna-se difícil tal apresentação. Contudo, a ideia do fundo de compensação, como se disse, acaba por estar subjacente à ideia do risco, isto é, da perspectiva que o agente não é responsável, em concreto, pela conduta, mas mais pelo não cumprimento de um dever de cuidado a que está adstrito por ter assumido uma atividade considerada perigosa e, potencialmente, lesiva. Veja-se que nestas situações, a responsabilidade não advém unicamente da prática de um ato ou conduta danosa, mas também da concretização do risco assumido pelo agente e que o legislador consagrou como sendo provável, acabando o ressarcimento por ser feito e coberto por via de um esquema securitário. Ou seja, os fundos de compensação surgem aqui como um esquema securitário, de ressarcimento dos danos causados pelos agentes que pratiquem uma atividade de risco em que o mesmo se verifique, sendo o fundo acionado para ressarcimento dos prejuízos causados, semelhante aos fundos de previdência que procuram a segurança social contra eventuais infortúnios que possam advir na vida das pessoas.

Ora, como *supra* referimos, a contextualização exposta permite-nos assumir que, adequando-se juridicamente enquanto atividade de risco, os atos e condutas praticados por estes sistemas inteligentes justificam, sobremaneira, que sejam criados os respetivos fundos e se considere que a assunção destes instrumentos é perspectivada como uma atividade de risco<sup>627</sup>. Deste modo, a adoção por este sistema de previdência deveria compreender que a

---

<sup>627</sup> JOSÉ GONZÁLEZ, "Responsabilidade por danos e Inteligência Artificial (IA)", in *Revista de Direito Comercial* n.º1, 2020, pp.69-112, disponível em <https://static1.squarespace.com/static/58596f8a29687fe710cf45cd/t/5e5c279317c29a501a4c55e2/1583097749667/2020-02+-+069-112.pdf>, consultado em 18/04/2021.

responsabilidade derivada das condutas lesivas praticadas pela inteligência artificial é entendida como integrando um esquema próprio da responsabilidade civil pelo risco, em que a própria atividade seria considerada potencialmente lesiva, mostrando-se imperativo o recurso a instrumentos de garantia que permitam aos contribuintes ser ressarcidos pelos danos causados.

Todavia, esta afirmação não pode deixar de compreender algumas interrogações que carecem de alguma atenção. É que apesar da bondade destes fundos de compensação, não se podem deixar de identificar algumas considerações que nos parecem aqui pertinentes e com as quais somos assaltados.

Em primeiro lugar, e para além das exigências de clareza e de determinabilidade que são imperiosas num sistema jurídico coerente e formulado mediante um quadro de unidade, torna-se necessário entender que os fundos de compensação exigem uma premente necessidade de financiamento. Este dever de financiamento constitui o factor impulsionador ou catalisador de desenvolvimento funcional destes, englobando subjetivamente um conjunto mais ou menos alargado de sujeitos que o financiam. É que sem o financiamento do fundo, não será possível garantir o seu desiderato funcional, tornando esvazio de conteúdo a compreensão destes mecanismos securitários de previdência.

Ainda que a premissa se assumia com carácter transversal em relação aos vários fundos de compensação existentes e a constituir, acaba por se fazer sentir que a problemática é mais acentuada quando o mesmo é aplicado para efeitos de responsabilização dos atos do Estado. Para que resultem acautelados os direitos e as garantias dos contribuintes, o fundo tem de ser financiado e esse financiamento não é mais que uma espécie de transferência da responsabilidade do Estado para um fundo autónomo dotado de personalidade jurídica. Ou seja, o financiamento acabará por ser feito, indiretamente, pelos próprios contribuintes que em virtude do dever de pagar impostos irão financiar o fundo de compensação e, conseqüentemente, serão os destinatários finais quando o acionem. Assim, o real beneficiário deste fundo será o Estado, que acabaria por transferir a sua responsabilidade civil para os próprios contribuintes que o iriam financiar. Isto levaria a uma problemática, em que seriam os próprios contribuintes, a ressarcir o(s) lesado(s), mostrando-se dificilmente concebível segundo um quadro de justiça e de dignidade.

Em segundo lugar, a existência de um fundo de garantia ou compensação convoca uma transferência da responsabilidade civil do agente, podendo ou não depois ser acionado os instrumentos para que o fundo seja ressarcido. Sem prejuízo da importância finalística e garantística que os fundos de compensação assumem, a dimensão institucional que se reconhece à administração não pode deixar de cuidar o respeito pelos contribuintes e pelas relações jurídicas constituídas. A este respeito, damos nota que a existência de um fundo de previdência que responda pelos danos causados pela administração *inteligente* pode conflitar com a dimensão institucional em que se observa um dever de atuação, pautada pela legalidade e pelo respeito dos sujeitos e do Estado de Direito. Em termos simples, a transferência de responsabilidade operada por um sistema de previdência pode desenvolver um sentimento de despreocupação e de leviandade em que o Estado e a Administração Pública se isentariam de instituir medidas garantísticas de índole procedimental e material adequadas e necessárias para controlar e supervisionar a atuação da inteligência artificial, no domínio de aplicação das normas fiscais, ficando esta completamente livre para despoletar as medidas que considere necessárias, segundo a sua programação algorítmica. Não sendo este o fórum adequado para se debater a índole filosófica subjacente a esta discussão, diremos apenas que, poderá incorrer-se na problemática de se diluir, em certa medida, a responsabilidade do Estado, sempre e quando sejam os contribuintes a contribuir para o mencionado fundo, pois quanto maior o número de pessoas a financiar o fundo, mais diluída será a responsabilidade do agente responsável pelo dano causado.

Em face do exposto, diremos que, na nossa humilde opinião, a constituição de fundos de garantia ou compensação apenas seria admissível num quadro de administração artificialmente “inteligente”, se os sistemas inteligentes utilizados pela administração fossem dotados de autonomia sentimental, pelo que não sendo detendo qualquer autonomia própria que comporte uma natureza, minimamente, cognoscível quanto ao poder de decisão mediante a resolução de casos complexos, não poderemos entender que os fundos de compensação se assumam como uma garantia suficientemente autónoma que possa ser considerada para efeitos de garantia face às condutas danosas praticadas pela inteligência artificial. Daí que o próprio Regulamento Geral de Proteção de Dados não permita uma isenção total por parte do responsável pelo tratamento dos dados pessoais, aquando da adoção por sistemas

mecanizados de decisões automatizadas, devendo sempre existir um controlo e uma supervisão que permita uma modificação das decisões e dos atos emanados por esta.

Importa assinalar que, a adoção por um esquema securitário nos moldes acima exposto deve ser entendida em termos análogos a um seguro de responsabilidade civil, isto é, como um contrato em que uma das partes assume o risco de surgimento, na esfera do tomador do seguro, designadamente, por via da obrigação de indemnizar. Ora, dificilmente se concebe que o próprio Estado adote um sistema de previdência desta natureza, sendo mais próprio de relações jurídicas constituídas nos termos do Direito Privado ou então, quando é o próprio sistema de inteligência artificial que detém personalidade jurídica e, portanto, justifica-se a existência desta garantia por ser o mesmo o tomador do seguro que transfere a responsabilizado pelos seus atos a outrem. Por isso, somos do entendimento que tal medida securitária de seguro obrigatório deve ser assacada, unicamente, ao produtor que, numa fase de conceção ou de atualização do algoritmo utilizado, não cumpra com as obrigações a que está adstrito. Este parece ser de facto o entendimento do próprio Parlamento Europeu, quando consagra na sua Resolução de 20 de outubro de 2020, sobre o regime de responsabilidade civil aplicável à inteligência artificial (2020/2014(INL)), que “*o operador de backend deve assegurar que os seus serviços estejam cobertos por um seguro de responsabilidade empresa ou produtos*”<sup>628</sup>.

Destarte, a instituição de fundos de garantia revela-se uma possibilidade que deve ser perspectivada, atendendo ao atual quadro normativo existente, mas carece de profundas ponderações que devem ser repensadas na sua criação e na forma como deve ser aplicado o instituto jurídico da responsabilidade civil aos atos praticados pela inteligência artificial. Por isso, torna-se de grande importância a adoção por um sistema coerente e cujo equilíbrio permita encontrar um sistema jurídico-dogmático que se apresente razoável e permita a identificação das medidas e da sua articulação entre o instituto da responsabilidade civil e a existência destes fundos de garantia. Parece-nos mais importante uma reformulação do sistema de responsabilidade civil repensado quanto à extensão dos atos da inteligência

---

<sup>628</sup> Resolução do Parlamento Europeu, de 20 de outubro de 2020, que contém recomendações à Comissão sobre o regime de responsabilidade civil aplicável à inteligência artificial (2020/2014(INL)), disponível em [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2020-0276\\_PT.pdf](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/TA-9-2020-0276_PT.pdf), consultada em 18/12/2021.

artificial, através de uma dimensão objetiva e subjetiva, e que permita a sua complementarização com novos sistemas de previdência e de garantia como os fundos de compensação.

### 3.3.3. A atribuição de personalidade jurídica à inteligência artificial: uma terceira via para a sua responsabilização?

Compreender a imputabilidade dos atos e condutas praticados pela inteligência artificial para efeitos de atribuição de personalidade jurídica e de autonomização dos entes informatizados, não pode deixar de compreender a valoração ético-axiológica que caracteriza a motivação funcional da mesma. Importa ter presente que, não bastará uma vontade legislativa adotada para que a estes sistemas, providos de certo grau de autonomia, sejam atribuídas prerrogativas legais de personalidade jurídica e, conseqüentemente, serem titulares de direitos e deveres, assumindo-se enquanto pessoas de direito, juridicamente relevantes para efeitos das relações jurídicas constituídas<sup>629</sup>. Pelo contrário, deve-se tecer uma conceção prévia, que num plano filosófico, permita delimitar a sua autonomia enquanto sujeito capaz de constituir num plano social, económico e também jurídico, procurando a sua autonomização para efeitos de tutela de terceiros que com esta se relacionem.

A premissa que deve iniciar o nosso estudo assume-se através do reconhecimento do pressuposto jurídico-dogmático em que assenta a personalidade jurídica. Importa referir que a sua definição é dada pela lei civilista, embora o instituto jurídico - precisamente recortado deste ramo jurídico - assume uma transversalidade geral a todo o Direito, devendo ser concebido enquanto parte geral do mesmo. Parte-se do pressuposto que, é um conceito geral do Direito e que, inclusive, transcende o mesmo e se reporta à própria dignidade humana. Por isso, concordamos com MOTA PINTO<sup>630</sup> quando afirma que “*o reconhecimento pelo direito civil – ou por qualquer outro – da ideia de pessoa ou de personalidade começa por ser, para além de um princípio normativo, a aceitação de uma estrutura lógica sem a qual a própria ideia de*

---

<sup>629</sup> CARLOS MOTA PINTO, *Teoria Geral do Direito Civil*, 4ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2005, pp. 98 e seguintes.

<sup>630</sup> *Idem, Ibidem.*

*Direito não é possível!*. Por isso, a ideia de Direito deve partir do pressuposto finalístico que é o homem e a sua necessidade social de convivência. É por via dessa convivência, que o Direito surge como instrumento de regulação das condutas sociais, atribuindo juridicidade aos atos e factos no sentido de desencadear uma teia de efeitos jurídicos traduzidos em direitos e deveres jurídicos *lato sensu*. O conceito é assim recortado como a *aptidão para ser titular de direitos e obrigações e de integrar um complexo de relações jurídicas, sendo o centro de imputação de poderes e deveres jurídicos, um centro de uma esfera jurídica*.

Da premissa sufragada revela-se essencial a afirmação que o homem é, por questões éticas e assentes na própria dignidade em que se estabelece aquele conceito jurídico, detentor de personalidade jurídica, sendo a mesma atribuída sem qualquer critério ou juízo valorativo que lhe atribua esta imputação de juridicidade e de centralidade pelo Direito<sup>631</sup>. Dispõe o artigo 66.º do Código Civil que *“a personalidade adquire-se no momento do nascimento completo e com vida”*. Ou seja, independentemente da raça, sexo ou qualquer critério que assuma uma natureza, eminentemente, valorativa. O ser humano adquire personalidade jurídica no momento do seu nascimento, sendo o centro dos direitos e deveres a que passa a estar adstrito e dando forma à caracterização ética e dignificante em que assenta este instituto jurídico.

Um prelúdio que se exige, e que nos permite enquadrar a nossa investigação científica, surge através da seguinte questão controversa: *constituindo uma verdadeira ficção jurídica a atribuição de personalidade jurídica às pessoas coletivas ou outros entes e imputando-lhe uma verdadeira centralidade jurídica enquanto sujeito de titular de direitos e deveres, será admissível a sua extensão aos entes dotados de inteligência artificial?* É neste campo que a doutrina se debate sobre a atribuição de personalidade jurídica aos sistemas providos de inteligência artificial, em termos análogos ao que é feito com estas pessoas coletivas. Neste sentido, debate-se se à inteligência artificial, enquanto ente artificial que está adstrito e associado aos fins e interesses do homem, não poderá ser reconhecida a qualidade jurídica e, consequentemente, lhe ser atribuída personalidade jurídica para efeitos de imputação de direitos e deveres e enquanto integrante de uma relação jurídica e enquanto pessoa de direito.

---

<sup>631</sup> ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, *Tratado de Direito Civil Português I, Parte Geral, Tomo III, Pessoas*, Coimbra, Almedina, 2007, pp.336 e seguintes.

Os fundamentos são diversos e correspondem, essencialmente, à reivindicação dos parâmetros funcionais que lhes são intrínsecos e que se traduzem nas características próprias que lhe são imanentes, designadamente: a autonomia funcional dos sistemas de inteligência artificial, autoaprendizagem, adaptação do comportamento ao ambiente social e jurídico, desenvolvendo-se a partir desta última ideia que o próprio ente provido de inteligência artificial é superior a determinados seres humano, que não tem a sua capacidade cognitiva tão desenvolvida, tais como as crianças, pessoas psicologicamente menos desenvolvidas e com desenvolvimento psicológico patológico, pessoas em coma, fetos, entre outros<sup>632</sup>.

Embora se deva reconhecer a capacidade funcional própria de uma máquina e a sua capacidade de resolução de problemas em grande volume e dificilmente atingível através dos recursos humanos, somos a entender que, tal comparação não procede e é, eticamente, inadmissível num quadro de dignidade da pessoa humana. Embora não se possa desconsiderar o desenvolvimento tecnológico existente e o grau de sofisticação destes entes tecnológicos dotados de inteligência artificial, deverá ser compreendido que tal comparação é indigna para o ser humano e a sua razão ética e moral numa sociedade, reduzindo a sua autonomia a um mero entendimento de racionalidade ligado à sua capacidade de escolha e à sua mera existência mecânica que se direciona, eticamente, para a constituição de relações para efeitos de mecanização de soluções. Uma estruturação de analogia entre o homem e a máquina corresponderia à insusceptibilidade de basear o sistema jurídico no homem e na sua dignidade, correspondendo à fragmentação do sistema jurídico como um todo e enquanto estrutura unitária determinada segundo uma ordem principiológica, que se ergue como diretriz e que desenvolve as demais regras e normas jurídicas e que se pretende que sejam baseadas no homem e na sua dignidade enquanto pessoa humana. A exigência forçada a que corresponde esta analogia entre a capacidade cognitiva do ser humano e a capacidade dos sistemas de inteligência artificial, levanta graves problemas éticos e morais, pois a modelação estrutural da inteligência artificial vocacionada para atos mecânicos e meramente silogistas segundo critérios predeterminados não pode ser perspectivado, eticamente, à função cognitiva e emocional demonstrada pelo ser humano, já que a autonomia da primeira, contende

---

<sup>632</sup> MAFALDA MIRANDA BARBOSA, "O futuro da responsabilidade civil desafiada pela inteligência artificial: as dificuldades dos modelos tradicionais e caminhos de solução", in *Revista de Direito Civil*, Vol.2, Almedina, 2020, p. 291.



fortemente como uma autonomia anódina de capacidade de escolha. Por isso, não podemos deixar de atender às questões éticas e morais que subjazem a dotação da personalidade jurídica ao homem.

Veja-se que a autonomia dos sistemas inteligentes está dependente dos dados pessoais que são armazenados em grandes bases de dados e do algoritmo programado pelo homem. Assim, estará a mesma sempre condicionada na sua capacidade de resolução de problemas, pois sendo esvaziada de consciência não consegue resolver problemas quando a mesma é sujeita a pressão ou questões com algum grau de complexidade<sup>633</sup>. Atendendo a um entendimento meramente técnico-funcional, dir-se-á que sendo o Direito um instrumento criado pelo e para o homem e assente na *dignitas* deste, devendo ser observada a sua capacidade racional para efeitos de equiparação enquanto sujeitos dotados de sensibilidade para imputação de responsabilidade. Daí que se diga que, o atual estado evolutivo da inteligência artificial não permita comparar as condutas de sinapse cerebral do homem, não sendo possível a sua separação ou analogia na programação algorítmica do ente artificial<sup>634</sup>. A criação de uma *ex-machina* revista de um invólucro de super-humanidade cognitiva não é uma realidade, presentemente, admissível, pelo que o Direito não pode assimilar uma ficção que considere a máquina ao ser humano, pois tal seria reduzir a dignidade da pessoa humana enquanto valor axiológico fundamental da criação do Direito. Daí que se considere desrespeitoso e até indigno, implicando a coisificação do ser humano<sup>635</sup>.

Por outro lado, não podemos deixar de convocar para esta investigação científica, a dimensão jurídica. A inadmissibilidade da extensão da personalidade jurídica dada às pessoas coletivas, relativamente aos sistemas de inteligência artificial, encontra fundamento jurídico nas teorias que rodeiam a natureza jurídica das pessoas coletivas, enquanto sujeitos de direito.

---

<sup>633</sup> THOMAS BURRI, "Künstliche Intelligenz und internationales Recht. Mögliche Entwicklungen und Hindernisse", in *Datenschutz und Datensicherheit*, Vol.42, 10, 2018, p.606.

<sup>634</sup> Importa ter presente que o homem acaba por se revelar o grande artífice da atuação da inteligência artificial, pois é a programação do algoritmo que irá delimitar a atuação destes entes providos de inteligência artificial, acabando por ser naqueles que se encontra, indiretamente, a responsabilidade pelos atos e condutas praticadas por estes entes.

<sup>635</sup> O homem, baseado na sua capacidade dialogante e de relação com os outros, não vive encerrado em si e na sua compreensão unitária de processamento de sinapses cerebrais. Este entendimento pode levar à desnecessidade do Direito e, portanto, à desconsideração do homem enquanto pedra angular do mesmo, sendo que a comparação entre homem e máquina levaria à degradação da dignidade do primeiro. MAFALDA MIRANDA BARBOSA, "O futuro da responsabilidade civil desafiada pela inteligência artificial: as dificuldades dos modelos tradicionais e caminhos de solução", in *Revista de Direito Civil. Vol.2*, Almedina, 2020, p. 290.

Para alguns autores, como SAVIGNY e WINDSCHEID, as pessoas coletivas não são mais que uma ficção jurídica criada pelo Direito e que se estabelecem como formas de organização que o homem criou para prossecução dos seus fins. A personalidade coletiva seria uma *ficto iuris* (teoria da ficção), em que a lei, ao estabelecer a personalidade jurídica das pessoas coletivas, estaria a estender às pessoas coletivas, através dos instrumentos legais, a personalidade jurídica que as pessoas singulares detêm, sendo tratadas como tal<sup>636</sup>. Em sentido algo distinto, afirma MENEZES CORDEIRO<sup>637</sup> que esta ficção jurídica criada pelo Direito não pode ser compreendida num sentido estrito, pois o que pretenderam os autores como SAVIGNY seria a distinção pura entre as pessoas singulares e as pessoas coletivas, no sentido a que apenas às primeiras é reconhecida essa aptidão para ser titular de direitos e deveres, procurando uma teorização segundo uma conceção ética. Também MOTA PINTO<sup>638</sup> afirmou que “*não poderá aceitar-se a teoria da ficção, nem a teoria organicista. Com efeito, para atribuir personalidade jurídica aos entes colectivos, o direito civil não carece de fingir estar perante uma pessoa «física» ou singular. A personalidade jurídica, quer a das pessoas físicas, quer a das pessoas colectivas, é um conceito jurídico, uma realidade situada no mundo jurídico, nessa particular zona da camada cultural da realidade ou do ser. É uma criação do espírito humano no campo do direito, em ordem à realização de fins jurídicos*”.

Importa ter assumido que a personalidade jurídica e, portanto, a suscetibilidade de ser titular de direitos e obrigações, corresponde a uma condição indispensável da realização do ser humano, dos seus fins ou interesses na vida com os outros. Por isso, bem se compreende o reconhecimento dessa qualidade jurídica a todos os seres humanos, independentemente, da sua maior ou menor capacidade cognitiva, aferindo-se sim da qualidade da pessoa humana e da sua eticização e valor axiológico intrínseco respeitando a essa qualidade<sup>639</sup>. A determinação da realização do ser humano e dos seus fins deve aqui ser perspectivada segundo a tese organicista, que determina a forma de organização da pessoa coletiva, enquanto mecanismo de organização de direitos que as pessoas singulares são detentoras. Representando um

---

<sup>636</sup> CARLOS MOTA PINTO, *Teoria Geral do Direito Civil*, 4ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2005, p.140.

<sup>637</sup> ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, *Tratado de Direito Civil Português I, Parte Geral, Tomo III, Pessoas*, Coimbra, Almedina, 2007, pp. 469 e seguintes.

<sup>638</sup> CARLOS MOTA PINTO, *Teoria Geral do Direito Civil*, 4ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2005, p. 140.

<sup>639</sup> *Idem, Ibidem*.

verdadeiro organismo criado pelo homem, a pessoa coletiva não se confunde com as pessoas singulares que a integram. Estamos perante um desenho criado por estes e na qual o Direito dá validade, unicamente, porque resulta da sua atribuição axiológica de que está subjacente à função de determinados interesses das pessoas que estão na base da sua constituição e que se integram com base num fim concreto. Como refere MAFALDA MIRANDA BARBOSA<sup>640</sup>, *“trata-se, portanto, de uma personalidade jurídica funcionalizada à prossecução de determinados interesses humanos coletivos ou comuns ou, e dito de outro modo, de um expediente técnico que permite que os sujeitos (pessoas físicas) prossigam determinados interesses de modo diverso e mais consentâneo com a sua natureza”*.

É precisamente neste ponto que se encontra a fragilidade da possível atribuição de personalidade jurídica ao ente provido de inteligência artificial, enquanto sujeito de direito. A inadmissibilidade de ser outorgada personalidade jurídica a este ente inteligente traduz-se na impossibilidade de ser imputada qualquer titularidade negocial ou obrigacional a este instrumento jurídico. Isto porque, o sistema de inteligência artificial não pode aqui ser encarado como um garante humano responsável pelos seus atos, nem tampouco os agentes transitem parte dos seus direitos para esta, mas, inversamente, é o homem que é responsável pelo uso do sistema de inteligência artificial. A imagem de um supercomputador com discernimento fica comprometida quando perspectivada segundo uma conceção puramente funcional, em que este ente artificial se movimenta com base nos *inputs* que lhe são fornecidos pelo seu utilizador ou pelas bases de dados enriquecidas constantemente pelo homem. Por isso, denota-se que é um mero instrumento ao serviço do homem, não em prol dos seus interesses ou como forma de governação ou organização dos seus direitos, mas sim, enquanto mera ferramenta que lhe permite racionalizar os meios que já tem ao seu dispor para obtenção de melhores resultados. Assim, não podemos admitir a tese da equiparação às pessoas coletivas nem aos esquemas de responsabilidade civil que lhes podem ser imputadas a estas. Também o sistema inteligente não possui património próprio, pelo que, em última instância, a compensação terá de ser suportada pelo agente que utiliza este instrumento tecnológico. Mostra-se dificilmente admissível essa responsabilização autónoma pois, indiretamente, o património que garante

---

<sup>640</sup> MAFALDA MIRANDA BARBOSA, “O futuro da responsabilidade civil desafiada pela inteligência artificial: as dificuldades dos modelos tradicionais e caminhos de solução”, in *Revista de Direito Civil. Vol.2*, Almedina, 2020, p. 294.

este ressarcimento dos danos causados será o do seu utilizador e não um património autónomo e pessoal do ente tecnológico, não se efetivando uma separação de patrimónios afetos a um determinado fim concreto e do interesse da pessoa singular.

Em suma, não podemos deixar de admitir que a atribuição de personalidade jurídica aos sistemas inteligentes se revela uma possibilidade que, ainda que remota, deve ser encarada como aceitável num futuro em que os mesmos se assumam como, cognitivamente, autónomos e consigam imitar a capacidade ética e moral que é característica do homem, resolvendo situações complexas e que envolvam uma ponderação real perante uma heterogeneidade de possibilidades. Contudo, o atual estado da arte não nos permite admitir que seja momento para que o Direito outorgue tal prerrogativa aos mesmos pois, funcionalmente, os mesmos acabam por estar restringidos à vontade humana. É através da programação do algoritmo que a inteligência artificial irá atuar, bem como, através dos dados pessoais que constituirão os *inputs* para que os mesmos sejam tratados em conformidade com a programação determinada. Ou seja, não há uma autonomia funcional ou cognitiva, mas sim um mero processamento mecanizado e baseado em silogismos programados que permitem uma atuação predeterminada. Por isso, este sistema não pode ser realmente adjetivado como inteligente, mas sim como meramente mecânico. Unicamente se conforma como um instrumento que trata os dados pessoais de forma massiva e não detém qualquer capacidade cognitiva, que lhe permita imitar a capacidade humana. Por isso, não pode ser estendida a personalidade jurídica em termos análogos à detida pelas pessoas singulares. Assim, a responsabilização das condutas por aquelas praticadas deve recair sobre os seus utilizadores, pois são estes quem, verdadeiramente, instrumentalizam estes sistemas para atingir os fins que pretendem ver cumpridos.

#### **4. Considerações críticas**

Admitindo-se que a atuação da Administração Tributária está subjugada às novas realidades, podemos afirmar que a ordem jurídica tributária deve compreender que um sistema de gestão fiscal está vinculado às necessidades da sociedade e à sua evolução constante, impendendo sobre o legislador o dever de acompanhamento desta evolução.

Pretende-se, com isto, assinalar que, partindo dos pressupostos referidos, é momento de tecermos algumas considerações que nos parecem pertinentes.

Em primeiro lugar, a conceção de mecanismos como os *fundos de garantia* pode (e deve) ser admitida num sistema fiscal em que o arsenal garantístico se revela um desiderato natural de uma sociedade hodierna. Contudo, importa ter presente que não podemos conceber que os mesmos se entendam enquanto a solução exclusiva que subjaz ao cumprimento do desiderato garantístico pretendido pelo legislador constituinte. Ou seja, não se devem conceber como uma garantia única e que dispense a criação de meios garantísticos alternativos (ou mesmo cumulativos, em alguns casos). Neste contexto, os mesmos devem ser concebidos como um mero complemento relativamente aos demais instrumentos existentes, designadamente os institutos próprios de responsabilização da administração.

A sua natureza jurídica pressupõe o seu entendimento enquanto fundos garantísticos de ressarcimento, não como institutos de responsabilização e de imputação jurídica. Isto porque, em termos simples, a responsabilização acabaria por ser transferida pelo Estado para uma outra entidade ou organismo, o que representaria - em termos de responsabilidade civil - que seria um fundo de compensação criado para o efeito a responder pelos danos de outrem, dispensando a censura ético-comportamental que subjaz a atuação danosa do agente que realmente praticou o ato. Com efeito, atendendo que a culpa censurável seria plastificada perante um invólucro de compensação operada pela garantia, a desvalorização da responsabilidade operaria como fundamento psicológico para a despreocupação funcional da administração artificialmente "*inteligente*"; por outro lado, não esqueçamos que o fundo criado, seria financiado pelos contribuintes, pois num Estado eminentemente fiscal, a forma direta de financiamento do fundo corresponderia ao produto dos tributos arrecadados. Sendo o objeto do fundo de compensação o mesmo que os impostos e demais tributos, não faz, na nossa modesta opinião, grande sentido que seja constituído um fundo para onde seja transferida a responsabilidade, pois a garantia patrimonial do Estado é suficientemente ampla para suportar os encargos e prejuízos que advenham dos danos causados e que originem o dever de indemnizar o lesado.

Assim, somos em crer que a criação de fundo de garantia ou de compensação unicamente relevaria, se fosse estendida à inteligência artificial a personalidade jurídica e, conseqüentemente, autonomia patrimonial que legitimasse, teleologicamente, a criação de um

património também autónomo para suportar os prejuízos causados. Não sendo tal admissível no atual quadro jurídico, unicamente deverá assumir-se como mecanismo acessório que permita dar uma resposta atempada para ressarcimento dos danos causados pela inteligência artificial<sup>641</sup>, e posteriormente ao acionamento do fundo deverão ser despoletados os mecanismos próprios para apurar o verdadeiro responsável pelo ato danoso e agir em conformidade para uma eventual ação para que o fundo seja ressarcido, designadamente, por via do instituto jurídico do direito de sub-rogação<sup>642</sup>.

\*\*\*

Em segundo lugar, as problemáticas agudizadas pelo assinalado processo de transmissão de responsabilidade para um fundo previdencial, financiado pelos tributos, não pode deixar de convocar os institutos tradicionais de responsabilidade civil. A emergência de novas formas de criação de institutos garantísticos não pode deixar de refletir a fluidez que os institutos clássicos de responsabilidade civil caracterizam nos vários domínios do Direito, pelo que, a superior realização da reposição da legalidade não pode deixar de ser conseguida sem a adoção dos institutos de responsabilidade civil que são próprios de um Estado de Direito. Significa isto que, a absorção deste instituto jurídico idealiza-se segundo um dogma-ideológico que assenta na segurança atribuída historicamente por estes institutos e que permite a convicção de responsabilização real do agente a quem pode ser imputada a conduta danosa. Sendo a atuação da inteligência artificial utilizada para a aplicação das normas fiscais, poderá ser invocado o regime de responsabilidade extracontratual do Estado, enquanto instituto jurídico de responsabilização perante as condutas danosas praticadas por estes sistemas inteligentes em matéria fiscal.

---

<sup>641</sup> Neste sentido, refere MAFALDA MIRANDA BARBOSA que “tais fundos não devem substituir totalmente a responsabilidade. Eles determinam que, apesar de reforçarem o sentido da responsabilidade comunitária, o sentido da responsabilidade pelo equilíbrio da integração se perca”. MAFALDA MIRANDA BARBOSA, “O futuro da responsabilidade civil desafiada pela inteligência artificial: as dificuldades dos modelos tradicionais e caminhos de solução”, in *Revista de Direito Civil. Vol.2*, Almedina, 2020, p. 297.

<sup>642</sup> Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 18/01/2018, Processo n.º 126/10.2TBVPV.L1.S1, Relator Conselheiro Hélder Roque; Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça de 08/11/2018, Processo n.º 770/12.3TBSXL.L1.S1, Relator Conselheiro Abrantes Geraldes, ambos disponíveis em <http://www.dgsi.pt>, consultados em 20/12/2021.

Esta premissa é indispensável para efeitos da presente investigação, mas, contudo, não pode deixar de ser demasiado ampla, pois a compreensão da dimensão funcional de uma administração artificialmente “inteligente” não nos permite, sob pena de ligeireza científica e de pouco rigor metodológico, assumi-la como uma conclusão digna desta dissertação. Isto porque a adoção dos instrumentos de inteligência artificial pela Administração Tributária pode ser compreendida segundo diversas dimensões aplicadas ao domínio da gestão do sistema fiscal. Como se deixou referido, a adoção por *modelos plenos*, *semiplenos* ou *assistenciais* convocam aqui uma importante fronteira que permitirá um enquadramento distinto ao nível da responsabilidade civil pelos atos por esta praticados. É que apesar de nos referirmos aos problemas dos danos causados por sistemas de inteligência artificial de modo uniforme, não podemos deixar de mencionar que a mesma não é uma realidade uniforme, pois existem diversos mecanismos, com potenciais lesivos diversos e cujo controlo humano e autonomia funcional é distinto e que, portanto, assumem uma intensidade distinta e variável que varia em conformidade com as intenções da ordem jurídica.

A assunção por modelos *plenos* ou *semiplenos* não é, atualmente, admissível, atendendo ao princípio do Estado de Direito e ao princípio da dignidade da pessoa humana. Apesar das bondades trazidas e das vantagens que são inegáveis, a identificação de um conjunto de pressupostos jurídico-dogmáticos trouxe-nos uma realidade inegável e que se traduz no equilíbrio pelos vários bens e valores jurídicos que são colocados em jogo e que não permitem a desconsideração da pessoa e da sua dignidade perante uma atuação plena e mecanizada destes instrumentos, tornando o homem num mero objeto de uma relação mecânica e informatizada. Por isso, num plano funcional, a adoção por *modelos assistenciais* é querida (e até desejada) atualmente pelo legislador, pressupondo um controlo maior de supervisão e de controlo relativamente à proliferação de decisões automatizadas e mecanizadas.

Esta premissa constitui uma importante base para a seguinte conclusão: *a conceção de um ideal de Administração Tributária inteligente não pode assacar a ideia de responsabilização de um ente provido de inteligência artificial, pois o poder de controlo e de supervisão recai sobre o responsável pelo tratamento dos dados pessoais, assumindo este, um verdadeiro ónus que obriga a um dever de cuidado e de controlo que não permite a isenção de responsabilidade quanto aos atos praticados por estes instrumentos mecanizados. A prática de*

*um ato ou omissão da inteligência artificial instrumentalizada pela administração e que seja considerada ilícita e lesiva dos direitos e interesses legalmente protegidos dos obrigados tributários deve ser imputada à Administração Tributária, por, em última instância, recair sobre esta um verdadeiro dever de controlo e de modificação das decisões mecanizadas por aquela e que deveriam ser impedidos numa fase prévia de exteriorização. Assim, recaindo sobre a Administração Tributária a imputação da conduta ilícita e geradora do dano na esfera jurídica do contribuinte, deverá ser convocado o instituto jurídico da responsabilidade extracontratual do Estado, respondendo este pelos danos que sejam causados.*

\*\*\*

Num contexto de elevada complexidade funcional, resultará dificilmente perceptível que num domínio tão específico como poderá ser um denominado “*direito tributário adjetivo informático*”, a fase produtiva e executória dos sistemas inteligentes encarregues de gerir o sistema fiscal, comporta uma heterogeneidade de situações que devem ser referidas. Como se disse, a relação jurídica tributária mediada por sistemas inteligentes não se baseia no tradicional complexo subjetivo em que se integravam o sujeito ativo e passivo (ou terceiros convocados por força das normas fiscais), mas integram a título incidental, sujeitos que acabam por ter uma verdadeira influência no desenvolvimento da relação jurídica tributária. Daí que se possa referir que, estes terceiros podem surgir como agentes influenciadores no desenvolvimento patológico ativo da relação jurídica tributária. Ou seja, não falamos de um incumprimento dos deveres ou obrigações por parte dos contribuintes, mas sim um desenvolvimento patológico que advém destes terceiros e do seu poder de interferência no bom andamento da relação jurídica tributária. Daí que se deva ter presente que, embora a articulação que este instituto jurídico de responsabilidade civil assume neste contexto e que nos dispensa de grandes problemáticas doutrinárias e práticas, deve o mesmo ser repensado quando perspectivado segundo estes mecanismos tecnológicos, segundo os próprios produtores que intervêm no desenvolvimento da relação jurídica e, também, face aos próprios dados pessoais que são objeto de tratamento massificado por estes instrumentos.



Importa ter presente que a destrição entre produtor e utilizador é, como se deixou referido, uma necessidade premente e que não tem apenas importância para efeitos teóricos. Pelo contrário, a destrição mostra-se uma premissa de enorme importância que importa um arranjo concetual em conformidade com a possibilidade de identificação da causa geradora do dano ou do ato que o causou. Por outras palavras, a responsabilidade do produtor do algoritmo deverá ser repensada e ampliada, no sentido de compreender o ressarcimento dos danos causados aos contribuintes e que sejam motivados por um erro de programação ou de conceção do algoritmo utilizado por estes entes providos de inteligência artificial, partindo desde uma atuação defeituosa que cause um dano patrimonial, como um dano que seja causado relativamente ao apagamento ou distorção dos dados pessoais objeto de tratamento. Como afirma HENRIQUE SOUSA ANTUNES<sup>643</sup>, *“os conteúdos digitais adquiridos interferem, fundamentalmente, com outros conteúdos digitais (ficheiros armazenados num computador, programas aí instalados). A referência da Diretiva n.º 85/374/CEE (artigo 9.º) e do Decreto-Lei n.º 383/89 a danos em coisa excluírá o ressarcimento dos prejuízos associados à destruição ou corrupção de conteúdos digitais de um utilizador? Seria despropositado que o alargamento da responsabilidade civil do produtor pela extensão do conceito de produto convivesse com a restrição do conceito de dano material a coisa corpórea. Na verdade, se, numa abordagem conservadora, o universo de bens protegidos pela indemnização é mais extenso do que o âmbito dos produtos que geram responsabilidade, desconsiderar a desmaterialização dos bens jurídicos atendíveis a respeito dos danos ressarcíveis geraria um desequilíbrio que o legislador rejeitou”*. Delimitando o círculo de hipóteses que poderão ser adotadas pelo legislador, esse núcleo deve ser repensado garantindo que o sistema de responsabilidade extracontratual do Estado permita uma compreensão objetiva mais *lata* que constitua uma unidade material delimitada segundo os próprios dados pessoais e o algoritmo utilizado, enquanto bem jurídico

---

<sup>643</sup> HENRIQUE SOUSA ANTUNES, “Responsabilidade Civil do Produtor: os Danos Ressarcíveis na Era Digital”, in *Revista de Direito da Responsabilidade – Ano 1*, 2019, p.1483, disponível em <https://revistadireitoresponsabilidade.pt/2019/responsabilidade-civil-do-produtor-os-danos-ressarciveis-na-era-digital-henrique-sousa-antunes/>, consultado em 19/12/2021.

desmaterializado e que o Direito se encarrega de proteger por via dos vários institutos jurídicos, e, portanto, não devendo ser aqui desconsiderado para estes efeitos<sup>644</sup>.

A adequação da premissa sufragada, servirá como ponderação jurídica que pode (e deve) servir como pontapé de partida para uma futura abordagem científica e académica, e que se traduz no repensar do conceito de “*coisa*”. O recorte concetual que é dado pelo Código Civil parece não se adequar, objetivamente, às novas realidades existentes, compreendendo-se como uma realidade algo redutora, em face destes novos instrumentos que advêm da informatização e do avanço das novas tecnologias. Daí que a desmaterialização dos bens jurídicos coloque questões particularmente interessantes, relativamente aos danos causados pela destruição dos dados pessoais. Isto porque, o sistema jurídico vigente está alicerçado segundo uma conceção puramente vocacionada para o ressarcimento dos danos num quadro habitualmente orientado para lidar com danos emergentes num plano externo e físico, não se descortinando um alargamento da responsabilidade para além do que é atualmente visível e longe de um ambiente marcado pela inteligência artificial. Os danos emergentes e que repercutem em aspetos sociais como as áreas não patrimoniais devem, assim, ser repensadas e colocadas em prejuízo, perante o atual quadro de responsabilidade civil.

Por outro lado, a intervenção do produtor deve ser entendida numa fase de produção, mas também numa fase de manutenção, ou numa conceção defeituosa que deveria ter sido atendida inicialmente, aquando da verificação do algoritmo que foi disponibilizado aos serviços e órgãos fiscais e que o utilizaram no domínio de aplicação das normas fiscais. Atento o exposto, a responsabilidade do produtor deve ser excluída quando se invoque o desenvolvimento do próprio algoritmo ou quando os dados pessoais que deram origem à decisão proferida não demonstram um nexo de causalidade com a sua atividade de conceção ou supervisão de conformidade. Contrariamente, sempre que o produtor seja responsável pela

---

<sup>644</sup> O EXPERT GROUP ON LIABILITY AND NEW TECHNOLOGIES propõe que o ressarcimento dos danos causados nos dados pessoais pode ser feito quando: “*damage caused to data may lead to liability where (a) liability arises from contract; or (b) liability arises from interference with a property right in the medium on which the data was stored or with another interest protected as a property right under the applicable law; or (c) the damage was caused by conduct infringing criminal law or other legally binding rules whose purpose is to avoid such damage; or (d) there was an intention to cause harm*”. EXPERT GROUP ON LIABILITY AND NEW TECHNOLOGIES, *Liability for artificial intelligence and other emerging digital technologies*, 2019, p.59, disponível em <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/1c5e30be-1197-11ea-8c1f-01aa75ed71a1/language-en>, consultado em 19/12/2021.

manutenção do algoritmo e pelos *updates* que venham dar desenvolvimento à atuação do sistema de inteligência artificial, cabe-lhe um verdadeiro dever de supervisão e controlo sobre aquele, sendo responsável pelos atos e omissões danosas praticados. Assim, *quando o defeito resulta da interferência do produtor, tendo o bem sido já colocado em circulação (por meio de uma atualização de software), deve ser considerado um defeito no produto e no qual o produtor é o principal responsável. O momento em que um produto é colocado no mercado não deve estabelecer um limite estrito à responsabilidade do produtor pelos defeitos do algoritmo, quando, após esse momento, o produtor ou um terceiro agindo em nome do produtor continua a ser responsável pelo fornecimento atualizações ou serviços digitais. O produtor deve, portanto, permanecer responsável quando o defeito tiver sua origem: (i) em um componente digital ou parte digital auxiliar com defeito ou em outro conteúdo digital ou serviços fornecidos para o produto com o consentimento do produtor após o produto ter sido colocado em circulação; ou (ii) na ausência de uma atualização de conteúdo digital, ou da prestação de um serviço digital que teria sido necessário para manter o nível de segurança esperado dentro do período de tempo em que o produtor é obrigado a fornecer tais atualizações*<sup>645</sup>. A responsabilização do produtor deve, assim, concorrer com a da própria Administração Tributária, pois a utilização dos sistemas de inteligência artificial não pode deixar de compreender a sua conceção enquanto procedimento envolvendo uma complexidade tecnológica de elevado grau, intervindo um grande conjunto de pessoas na sua criação, manutenção e utilização<sup>646</sup>. Por isso, em caso de concurso, responderão pelos danos causados, os produtores e os utilizadores dos instrumentos tecnológicos inteligentes, revelando-se como uma obrigação solidária que deverá, *a posteriori*, ser imputada segundo a culpa aferida reclamada por critérios de razoabilidade que permitam identificar o facto gerador da conduta desviante e causadora do dano e do prejuízo na esfera jurídica do contribuinte.

---

<sup>645</sup> EXPERT GROUP ON LIABILITY AND NEW TECHNOLOGIES, *Liability for artificial intelligence and other emerging digital technologies*, 2019, p. 43, disponível em <https://op.europa.eu/en/publication-detail/-/publication/1c5e30be-1197-11ea-8c1f-01aa75ed71a1/language-en>, consultado em 19/12/2021.

<sup>646</sup> Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 5 de junho de 2018, Processo C-210/16, *Unabhängiges Landeszentrum für Datenschutz Schleswig-Holstein vs. Wirtschaftsakademie Schleswig-Holstein GmbH*, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A62016CJ0210>, consultado em 21/12/2021.

## CONCLUSÕES

As conclusões a que ora se chegam são o produto da abordagem analítica e crítica, e que reproduzem as ideias formuladas ao longo de toda a investigação apresentada. Diremos que todas as considerações que iremos aqui referir, têm como propósito o de dar resposta à questão inicial que moveu o nosso trabalho, nomeadamente, *se o procedimento tributário poderá ser aplicado integralmente por sistemas artificialmente inteligentes, transformando a atuação da Administração Tributária numa atividade totalmente automatizada e com recurso a sistemas tecnológicos e de inteligência artificial.*

A presente dissertação permite-nos, assim, apurar os tópicos concretos que formalizam a nossa posição, procurando condensar os aspetos mais relevantes e que formulam o corpo conclusivo do nosso estudo.

### A. Os fundamentos que legitimam o recurso a sistemas de inteligência artificial

- I. A globalização e a abertura dos mercados trouxeram a possibilidade de as riquezas serem facilmente mobilizáveis entre espaços, territórios ou Estados, incluindo aqueles em que o sistema de tributação e/ou comunicação são reduzidos ou nulos.
- II. Os fenómenos patológicos que se desenvolvem sob égide da globalização e abertura dos mercados, constituem uma importante fonte de erosão das bases tributáveis, tornando os sistemas de gestão fiscal clássicos, claramente insuficientes para identificar estas condutas ilícitas.
- III. A insuficiência do sistema de gestão fiscal clássico sustenta, assim, a necessidade de evolução do mesmo, fundamentando-se como um dos motivos justificativos para a integração de sistemas de inteligência artificial e de instrumentos eficientes e adequados à mitigação dos fenómenos patológicos.

- IV. Não admitir isto, será cair numa redundância sistémica que se apresente de tal forma disruptiva e fragmentante da unidade do próprio sistema de gestão fiscal e, conseqüentemente, na concretização dos valores e bens jurídicos integrados no sistema *justributário*.
- V. Mas, para além destes fundamentos externos, não podemos deixar de referir que, esta integração deve ser compreendida segundo uma conjectura de pressupostos jurídico-dogmáticos, os quais legitimam a incorporação de sistemas inteligentes ao domínio de aplicação dos impostos.
- VI. São as dimensões principiológicas que a nossa Constituição da República Portuguesa consagra, que nos darão uma resposta sobre a legitimidade de integração destes instrumentos no procedimento tributário, e, conseqüentemente, na reformulação das técnicas utilizadas pela Administração Tributária.
- VII. Daí que, os princípios jurídicos e o próprio sistema jurídico - enquanto conjunto de normas jurídicas que pivotam em torno a um ou vários bens ou valores jurídicos - constituam importantes fundamentos axiológicos que legitimam o legislador a proceder a uma reformulação do sistema de gestão fiscal.
- VIII. Os princípios da eficiência administrativa, da igualdade tributária (e capacidade contributiva), da dignidade da pessoa humana ou da legalidade constituem em importantes fundamentos dogmáticos que impelem o próprio legislador ordinário na ordenação de sistemas inteligentes aplicados ao domínio dos impostos.
- IX. A proeminência dos pressupostos jurídico-dogmáticos revela um importante contributo no desenvolvimento do sistema de gestão fiscal artificialmente "*inteligente*", modelando-o de acordo com os fundamentos, limites e diretrizes constitucionais vigentes.

- X. O cumprimento dos desideratos constitucionais, deve servir de fundamento para que o legislador ordinário desenvolva o sistema de gestão fiscal clássico e lhe outorgue os instrumentos e mecanismos que se prevejam suficientes para o cumprimento daqueles.
- XI. Será por via da reformulação da atividade da administração, sedimentada mediante instrumentos de inteligência artificial, que será possível dar cumprimento e concretização aos desideratos constitucionais a que o Estado está adstrito.
- XII. Falamos de administrações que assentam em modelos de automatização *plenos*, *semi-plenos* e *assistenciais*, procurando, através de uma maior ou menor autonomia do homem, agir com respeito aos interesses da administração.

#### **B. A integração dos sistemas de inteligência artificial no procedimento tributário**

- XIII. Porém, não podemos deixar afirmar que este estudo, foi perspectivado segundo uma ideia pré-formulada de integração de sistemas inteligentes mitigados, isto é, a reformulação para um sistema de gestão fiscal artificialmente “inteligente” é uma ideia que deve ser cuidada e ponderada, não podendo ser considerada até ao ponto de “delegar” na máquina a totalidade dos atos que compreendem o procedimento tributário.
- XIV. Como vimos, constata-se que, perante as realidades externas e os fundamentos principiológicos e constitucionais *supra* enunciados, será lícita a adoção dos sistemas de inteligência artificial, pois apenas com estes será possível dar resposta aos desafios e às problemáticas oriundas da globalização e de abertura dos mercados, permitindo a

mitigação dos fenómenos patológicos desenvolvidos e, conseqüentemente, a concretização dos bens e valores jurídicos.

- XV. Porém, a automatização total do sistema de gestão fiscal é uma realidade que deve ser rejeitada liminarmente, pois a possibilidade de integração de um sistema tecnológico tão complexo, não pode deixar de, previamente, identificar os prejuízos, os riscos e os resultados negativos que podem advir da sua utilização, bem como a repercussão e os impactos nos direitos e interesses legalmente protegidos dos obrigados tributários.
- XVI. Desta conclusão, podemos, ainda, afirmar que não é admissível a adoção destes instrumentos inteligentes, sem a prévia adaptação das estruturas (internas e externas) da administração, dos mecanismos existentes e dos procedimentos que integram o sistema de gestão fiscal.
- XVII. A estrutura jurídica e funcional não estava (está) preparada para integrar no seu recorte funcional (e normativo) um sistema desta complexidade, e que se integra segundo uma base informacional imensa.
- XVIII. A adoção de sistemas inteligentes exige a integração de canais de comunicação altamente complexos, de dimensões procedimentais, externas e internas, de elevadas implicações, quer a nível nacional, europeu e/ou internacional.
- XIX. Interagir com uma Administração Tributária artificialmente “inteligente”, sem o acesso, por esta, a um acervo informacional enorme, conduziria a uma atuação inócua e de conteúdo vazio, cujo funcionamento seria assentar a sua base de exercício num modelo plenamente anacrónico, que não permitiria atingir os níveis desejados de eficiência.

- XX. Julgamos necessário, preparar e dotar a Administração Tributária de um volume de dados pessoais que se considere suficiente, para tornar operativo um sistema de gestão fiscal de base tecnológica, automatizada e baseada em sistemas inteligentes.
- XXI. Nesse aspeto, estender os procedimentos informativos que a administração tem ao seu dispor, nomeadamente com o alargamento dos procedimentos de intercâmbio automático, a instituição de canais digitais automatizados que permitam uma atuação robusta e em tempo útil, ou desformalização dos procedimentos e da burocracia existente, expressam algumas das reformulações necessárias com a implementação destes instrumentos inteligentes.
- XXII. Mas, o acesso a um volume tão grande de dados pessoais, exige um tratamento adequado, legítimo e sistemicamente aceite, de modo a ser possível extrair todo o seu conteúdo material e objetivo.
- XXIII. Por isso, o acesso a um acervo informacional destas dimensões, pressupõe a adoção por instrumentos que permitam a leitura e o tratamento massivo destes dados pessoais, permitindo retirar todo o seu conteúdo material.
- XXIV. É nesta necessidade que converge a integração de sistemas de inteligência artificial de interpretação massiva de informação, aplicada ao domínio dos impostos.
- XXV. A funcionalidade característica dos sistemas inteligentes, e que se baseiam, também, no tratamento massivo de dados pessoais, permite que estes instrumentos tecnológicos colem e processem todos os dados pessoais, e que estão à disposição da administração.
- XXVI. O tratamento automatizado e massificado de dados pessoais dos contribuintes, permite reformular o próprio funcionamento interno da administração, permitindo aquilo que tem vindo a ser chamado de “*administração de massas*”.



- XXVII. Um grande volume de dados pessoais coletados, requer meios adequados para o seu devido tratamento, pois apenas assim será possível dar resposta às necessidades exigidas e que se pretendem concretizar.
- XXVIII. Será com o tratamento destes dados pessoais, que entendemos que os sistemas de inteligência artificial aplicados ao contexto fiscal instrumentalizam-se para dar lugar a uma atividade funcional da administração, perspetivada segundo uma tríplice dimensão: a *preventiva*, a *corretiva* e a *executória*.
- XXIX. Por via desta da dimensão *preventiva*, estes instrumentos de inteligência artificial irão tratar os dados pessoais dos contribuintes, a fim de criar uma base de catalogação que permita a realização de perfis sobre contribuintes, atividades de risco ou expedientes ilícitos existentes, procurando uma base de atuação de prevenção contra eventuais atos patológicos que se possam desenvolver no seio da relação jurídica tributária.
- XXX. Segundo uma atividade de base *corretiva* e *confirmativa*, procura-se, através de um tratamento massivo de dados pessoais, detetar os erros e omissões no cumprimento das obrigações tributárias, e agindo em conformidade, bem como confirmando as declarações emitidas pelos contribuintes, os dados pessoais declarados e a tributação ocorrida com base nestes.
- XXXI. Já numa atuação segundo uma dimensão *executória*, procura-se um tratamento massivo dos dados pessoais, automatizando os procedimentos e executando os atos correspondentes às necessidades exigidas e em conformidade com as informações de entrada.
- XXXII. Por via das enunciadas reformulações da atividade administrativo-tributária, verifica-se que esta passará a atuar segundo três linhas principais, mas a sua dependência aos dados pessoais dos contribuintes, a reformulação das técnicas e medidas administrativas utilizadas e as implicações jurídicas que daí derivam, são inegáveis.

XXXIII. Os contribuintes, enquanto destinatários das normas fiscais, são, assim, confrontados com novas realidades que causam um impacto na sua esfera jurídica, e às quais o Direito não pode ser imune.

**C. As tensões, os limites e as problemáticas na integração de um sistema inteligente na gestão do sistema fiscal**

XXXIV. Em todos os níveis de integração da inteligência artificial ao procedimento tributário, os destinatários das normas fiscais são confrontados com riscos e perigosidades que, hipoteticamente, causam um impacto na sua esfera jurídica, e às quais o Direito não pode esconder-se.

XXXV. Por isso, partindo do pressuposto que o sistema de gestão fiscal artificialmente “inteligente” se desenvolve segundo uma autonomia funcional de intensidade diversa, deve-se partir do princípio do Estado de Direito - e dos princípios e direitos fundamentais estruturantes da ordem jurídica - para formular um ajuizamento sobre a modalidade e a intensidade de autonomização face ao homem.

XXXVI. O equilíbrio entre os direitos e interesses dos contribuintes e a necessidade de satisfação dos interesses fiscais e financeiros do Estado, requer um exercício de ponderação que, finalisticamente, permita a arrecadação da receita tributária devida, mas partindo de uma base equitativa, justa e legalmente conforme ao sistema jurídico vigente.

XXXVII. Um sistema de maior autonomia, assente numa total dispensa de intervenção humana, traz consigo um maior prejuízo e contende fortemente com os direitos e interesses legalmente protegidos dos obrigados tributários.

- XXXVIII. Pelo contrário, um sistema de gestão fiscal menos autónomo, leva-nos a assumir que os contribuintes assumem uma matricialidade mais acentuada e constituem uma fonte de ponderação adequada, expressando a juridicidade dos bens e valores da sociedade como fundamento de restrição da autonomia plena da inteligência artificial.
- XXXIX. O tecido constitucional vigente, bem como a regulação concreta em matéria de dados pessoais, leva-nos a concluir que, a integração de sistemas inteligentes deve ser feita, através de modelos *semi-plenos* ou *assistenciais*, recusando, assim, a automatização total do sistema de gestão fiscal.
- XL. Isto porque, a adoção por instrumentos inteligentes revela-se, conjuntamente com a implementação de procedimentos de intercâmbio de informação tributária, merecedora de uma reflexão ao nível da sua natureza, dos seus pressupostos estruturais e jurídicos, quanto aos seus efeitos, bem como ao nível das suas conceções funcionais segundo um modelo de autonomia.
- XLI. Existem muitos aspetos que requerem ponderação, estudos prévios e uma melhor compreensão, pelo que, cabe à academia e aos investigadores da área do Direito e da informática, um conhecimento técnico mais profundo que permita conhecer estes instrumentos e os seus impactos.
- XLII. Todavia, não podemos deixar de evidenciar as tensões e problemáticas que atualmente já colocam em crise a tutela jurídica dos direitos dos obrigados tributários.
- XLIII. O tecido principiológico vigente é suficientemente permeável para compreender a tutela dos bens e valores jurídicos que aqui são colocados em perturbação.
- XLIV. Com isto, os princípios jurídicos que integram o tecido de um sistema jurídico devem ser os primeiros alicerces sob os quais devem ser identificados os limites à adoção destes sistemas inteligentes.

- XLV. A integração destes instrumentos inteligentes, segundo modelos de autonomia *plenos*, comporta tensões e problemáticas que se projetam nos direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes.
- XLVI. Constituindo o sistema jurídico um aglomerado de normas que expressam um propósito de salvaguarda de bens e dos valores jurídicos considerados intransponíveis, não pode o Estado nem os órgãos administrativos adotar medidas legais, administrativas ou condutas que contrariem o tecido normativo-constitucional.
- XLVII. A matricialidade que comporta o princípio da dignidade da pessoa humana e do Estado de Direito, impede o próprio Estado, o legislador ou a própria administração de adotar medidas que contrariem os bens e valores jurídicos que se pretendem salvaguardar.
- XLVIII. Por isso, o substrato normativo que é desenvolvido em prol dos interesses estaduais e que instrumentalizam a figura do imposto, não pode deixar de respeitar o “código genético” gravado no sistema jurídico, que se encontra sob a sua égide, designadamente o ser humano e a sua dignidade, enquanto sujeito central para o Direito.
- XLIX. Daí que, a tutela da esfera jurídica dos obrigados tributários, designadamente quando os instrumentos de inteligência artificial são aplicados no domínio tributário, sejam uma necessidade e um limite intransponível.
- L. Por isso, somos a admitir que não poderá ser respeitado, atualmente, um modelo *pleno* que atue autonomamente, sem dependência da mão humana e com recurso a instrumentos de automatização procedimental.
- LI. Tal consideração seria lesiva ao direito à autodeterminação informacional dos contribuintes, bem como à sua própria dignidade, enquanto ser humano e enquanto

pessoa. Deixar a posição dos contribuintes à mercê das máquinas e da atuação destas, sem intervenção humana necessária, seria contrário à moralidade do ser humano e a própria gênese axiológica da relação jurídica tributária. Deixaríamos de ter uma relação de base humanista, para ter uma relação em que o contribuinte passaria para a posição de um objeto da máquina e na sua “coisificação”.

- LII. Embora seja imprescindível a adoção de sistemas de inteligência artificial, não se pode admitir uma integração segundo um modelo *pleno* de atuação totalmente automatizado.
- LIII. Como se deixou bem vincado, a identidade genética do sistema jurídico (e do sistema jurídico-tributário) obriga a que as técnicas, os instrumentos e as condutas praticadas pela Administração Tributária artificialmente “inteligente” não violem os bens e valores jurídicos que se pretendem salvaguardar, designadamente o princípio do Estado de Direito, da dignidade da pessoa humana, da igualdade, da segurança jurídica, ou os direitos à reserva da vida privada e o direito fundamental à autodeterminação informativa.

#### **D. A necessidade de efetivação dos direitos e garantias dos obrigados tributários**

- LIV. Servindo o Direito para regular as condutas sociais, o seu propósito essencial é o de assegurar a salvaguarda pelos bens e valores jurídicos dos sujeitos.
- LV. Segundo um quadro de Estado de Direito, a administração e o próprio Estado estão vinculados ao dever de respeito pela posição do homem e pelo estrito cumprimento da legalidade vigente.
- LVI. Mas para isto, deve o próprio Direito evoluir e dar resposta aos novos desafios da sociedade.

- LVII. Neste sentido, deve o Direito dar cumprimento à articulação dos meios substantivos com os meios adjetivos, sendo estes últimos aqueles que permitem, realmente, a efetivação dos direitos dos obrigados tributários, principalmente enquanto instrumentos reativos contra ingerências ilícitas.
- LVIII. Todavia, não pode o Direito ser encarado, apenas, como um instrumento criado para efeitos de repressão ou correção, devendo também assumir-se uma lógica de prevenção contra condutas danosas e lesivas, que permitam prevenir eventuais danos ou lesões causadas, bem como, em última *ratio*, a correção das assimetrias causadas e dos danos ocorridos, por violação das condutas reguladas.
- LIX. Porque o Direito não nos deve acudir só para efeitos corretivos, mas também para efeitos preventivos, somos impelidos a afirmar que se pretende que, o mesmo, seja direcionado principalmente para efeitos de prevenção, procurando evitar e afastar possíveis atuações lesivas que sejam consideradas prejudiciais para os contribuintes, e apenas em último caso como instrumento de resolução de litígios emergentes, repondo a situação de ilegalidade cometida.
- LX. Dai que se convoquem, importantes institutos jurídicos que visam, principalmente, a reposição da legalidade violada, designadamente através do ressarcimento dos danos causados.
- LXI. Comportando um risco acrescido que não pode ser desconsiderado, torna-se importante avocar os institutos de responsabilidade que se encontram vigentes na ordem jurídica, bem como adotar mecanismos próprios que se adaptem a estas novas realidades e às vicissitudes próprias que as mesmas acarretam.
- LXII. Por isso, importa ter presente a necessidade de instituir medidas jurídicas que garantam o ressarcimento pelos danos causados.

- LXIII. Será através do instituto de responsabilidade civil extracontratual do Estado, que encontraremos uma maior tutela da esfera jurídica do contribuinte lesado, pois a imputabilidade da administração, acaba por ser compreendida através de uma presunção de culpa que permite um reforço da tutela do contribuinte.
- LXIV. Será através do instituto de responsabilidade civil extracontratual do Estado, que encontraremos uma maior tutela da esfera jurídica do contribuinte lesado, pois a imputabilidade da administração, acaba por ser compreendida através de uma presunção de culpa que permite um reforço da tutela do contribuinte.
- LXV. Contudo, não poderemos deixar de afirmar que, novos mecanismos e instrumentos devem ser criados, pois as vicissitudes próprias dos sistemas inteligentes exigem que o instituto jurídico da responsabilidade civil seja complementado com (novas) garantias complementares.
- LXVI. Falamos, essencialmente, de mecanismos securitários e de previdência que visam acautelar o ressarcimento pelos danos causados, ou, ainda, a criação de “terceiras vias” que, de um modo extremista, visam atribuir personalidade jurídica, aos sistemas inteligentes.
- LXVII. Ambos os institutos jurídicos devem ser repensados, mas, atualmente, consideramos que não são adequados, invocando o instituto da responsabilidade civil extracontratual do Estado, como o instituto jurídico vigente que melhor se ajusta a esta realidade.

## BIBLIOGRAFIA

ABÍLIO MORGADO, “O Sigilo Fiscal”, in *Ciência e Técnica Fiscal - n.º 414, julho / dezembro - 2004*, Centro de Estudos Fiscais - Direção Geral dos Impostos, Almedina, 2004, pp.7-62.

ADOLFO IRIARTE YANICELLI, “La Automatización Inteligente Supervisada en los Procesos de Recaudación Tributaria: A Propósito de la Ejecución Fiscal o via de apremio”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021.

ADORACIÓN BORJA SANCHIS, *La asistencia administrativa en materia de liquidación tributaria en la Unión Europea*, Valencia, Editorial Diálogo, 2005.

AGOSTINO ENNIO LA SCALA, PIETRO MASTELLONE, “New exchange of information versus tax solutions of equivalent effect”, in *EATLP 2014 Istanbul (Turkey), 29-31 May 2014*, 2014, pp.255-266, disponível em <http://www.eatlp.org/uploads/public/2014/National%20report%20Italy.pdf>, consultado a última vez em 20/05/2019.

AGUSTÍ CERILLO-I-MARTINEZ, “Son fiables las decisiones de las Administraciones públicas adoptadas por algoritmos?”, *European Review of Digital Administration & Law - Erdal*, Volume 1, Issue 1-2, June-December, Aracneeditrice, 2020, pp.17-36.

———, “El impacto de la Inteligencia artificial en el derecho administrativo. ¿Nuevos conceptos para nuevas realidades técnicas”, in *Revista General de Derecho Administrativo* 50, 2019, disponível em <http://laadministracionaldia.inap.es/noticia.asp?id=1509574>, consultado a 20/06/2021.



———, “La Contribución de las TIC a la Mejora de la Transparencia Administrativa”, in *ARBOR Ciencia, Pensamiento y Cultura*, Vol. 188, julio-agosto, 2012, pp.707-724.

AGUSTÍN ALBERTO GORDILLO, *Tratado de derecho administrativo y obras seletas, Tomo 3, El ato administrativo*, 10ª Edição, Buenos Aires, Fundación de Derecho Administrativo, 2011.

ALBERTO ANGULO CASCÁN, *La Administración fiscal eletrónica, Madrid, Marcial Pons*, 2004.

ALBERTO GIL SORIANO, “Toward an automatic but asymmetric exchange of tax information”, in *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, 2012.

ALBERTO MUÑOZ VILLARREAL, “Limites al Intercambio Internacional de Información Tributaria”, in *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, 2012.

ALBERTO PINHEIRO XAVIER, *Conceito e Natureza do Ato Tributário*, Coimbra, Almedina, 1972.

———, *Direito Tributário Internacional*, 2ª Edição, Lisboa, Almedina, 2018.

ALBERTO QUASSO, *Lo Scambio Di Informazioni Tra Amministrazioni Finanziarie*, Tesi di Dottorato Università Degli Studi Di Bergamo, 2008/2009, disponível em <https://aisberg.unibg.it/retrieve/handle/10446/93/1298/scambio%20di%20informazioni.pdf>, consultado a última vez em 12/09/2019.

ALCEU MAURICIO JUNIOR, “Governança Global da Tributação e os Tratados Internacionais de Cooperação e Transparência Fiscal”, in *Revista Opinião Jurídica, Fortaleza*, ano 16, n.º23, jul./dez. 2018.

ALEJANDRO C. ALTAMIRANO, *Derecho tributario: Teoría General*, Madrid, Marcial Pons, 2012.

ALESSANDRA COIANTE, The Automation of the Decision-making Process of the Public Administration in the Light of the Recent Opinion by the Italian Council of State Regarding the Draft of Regulations Concerning the Modalities of Digitalization in the

Public Tender Procedures”, in *European Review of Digital Administration & Law - Erdal*, Volume 2, Issue 1, June-December, Aracneeditrice, 2021, pp.239-248.

ALEXANDER BLECKAT, “Anwendbarkeit der Datenschutzgrundverordnung auf künstliche Intelligenz”, in *Datenschutz und Datensicherheit*, Vol.44, 3, 2020, p.194-198.

ALEXANDER RAIKOV, “Decreasing Tax Evasion by Artificial Intelligence”, in *IFAC Papers Online*, n.º54-13, 2021, pp.172-177.

ALEXANDRE AUGUSTO DE CASTRO CORRÊA, “Notas sobre a história dos impostos em direito romano”, in *Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo* n.º 66, 1971.

ALEXANDRE DE SOUSA PINHEIRO, *Privacy e protecção de dados pessoais: a construção dogmática do direito à identidade informacional*, Lisboa, AAFDL, 2015.

ALEXANDRE DE SOUSA PINHEIRO, CRISTINA PIMENTA COELHO, TATIANA DUARTE, CARLOS JORGE GONÇALVES, CATARINA PINA GONÇALVES, *Comentário ao Regulamento Geral de Protecção de Dados*, Almedina, 2018.

ALEXANDRE DIAS PEREIRA, “Ius Ex Machina? Da Informática Jurídica ao Computador-Juiz”, in *RJLB*, Ano 3, N.º1, 2017, pp.43-126.

ALFREDO AUGUSTO BECKER, *Teoria Geral do Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 1963.

ALMA DELIA VIRTO AGUILAR “El uso de la inteligencia artificial por las administraciones tributarias: el principio de transparencia y el derecho del contribuyente a recibir una resolución fundada y motivada”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021.

ALMENO DE SÁ, *Direito Bancário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2008.

AMADEU GUERRA, *Informática e Tratamento de Dados Pessoais*, Lisboa, Vislis Editores, 1997.

AMERICAN BAR ASSOCIATION SECTION OF INTERNATIONAL LAW AND PRACTICE REPORTS TO THE HOUSE OF DELEGATES, “OECD Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters”, in *The International Lawyer*, Vol. 24, N.º 3, disponível em <https://scholar.smu.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2759&context=til>, consultado a última vez 01/05/2020.

AMÉRICO FERNANDO BRÁS CARLOS, *Impostos, Teoria Geral*, Coimbra, Almedina, 2010.

AMITAI ETZIONI, “A cyber age privacy doctrine: More coherent, less subjective, and operational”, in *Brooklyn Law Review*, Vol. 80, n.º 4, 2015, pp.1263–1308.

ANA FAZENDEIRO, *Regulamento Geral Sobre a Proteção de Dados - Algumas notas sobre o RGPD*, Coimbra, Almedina, 2018.

ANA FLÁVIA MESSA, CARLOS CAMILO, “Diretrizes Éticas da Inteligência Artificial”, in *E.Tec Yearbook - Artificial Intelligence & Robots*, Escola de Direito Universidade do Minho, Braga, 2020, pp.1-16.

ANA ISABEL HERRÁN ORTIZ, *El Derecho a la protección de datos personales en la sociedad de la información. Cuadernos Desto De Derechos Humanos*, N.º26, Universidad de Bilbao, 2002.

ANA MARIA GUERRA MARTINS, *Curso de Direito Constitucional da União Europeia*, Almedina, 2004.

ANA PAULA DOURADO, “A Natureza Jurídica da Autoliquidação”, in *Revista Jurídica*, AAFDL, n.º11 e 12, Jan./Jun., 1988.

———, “Exchange of Information and Validity of Global Standards in Tax Law: Abstractionism and Expressionism or Where the Truth Lies”, in *European University Institute, Working Paper RSCAS 2013/11*, European University Institute, Robert Schuman Centre for Advanced Studies Global Governance Programme, 2013.

———, "O Princípio da Legalidade Fiscal na Constituição Portuguesa", in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º379, julho-setembro, Boletim da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, 1995, pp.47-97.

———, *A Governação Fiscal Global*, 2ª Edição, Coimbra, Almedina, 2018.

———, *Direito Fiscal*, 6ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021.

———, *O princípio da legalidade fiscal: tipicidade, conceitos jurídicos indeterminados e margem de livre apreciação*, Coimbra, Almedina, 2007.

ANA RITA MAIA, "A Responsabilidade Civil na Era da Inteligência Artificial – Qual o caminho?", in *Julgar Online*, maio, 2021, disponível em <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2021/05/20210511-JULGAR-A-responsabilidade-civil-na-era-da-inteligência-artificial-Ana-Rita-Maia.pdf>, consultado em 02/10/2021.

ANDRÉ GONÇALVES PEREIRA, FAUSTO DE QUADROS, *Manual de Direito Internacional Público*, 3ª Edição, Almedina, 2000.

ANDRÉ SCHOON, *Das Steuergeheimnis*, Hamburgo, Rose & Partner LLP, 2014.

ANDREA BERTOLINI, "Robots as Products: The Case for a Realistic Analysis of Robotic Applications and Liability Rules", in *Law Innovation and Technology*, n.º5, Vol.2, 2013, disponível em <https://ssrn.com/abstract=2410754>, consultado em 04/12/2021.

ANDREIA BARBOSA, *Direito Aduaneiro Multinível*, Petrony Editora, 2022.

ANDRÉS BOIX PALOP, "Los Algoritmos son Reglamentos: La Necesidad de Extender las Garantías Propias de las Normas Reglamentarias a los Programas Empleados por la Administración para la Adopción de Decisiones", in *Revista de Derecho Público: Teoría y Método* - Vol. 1, Marcial Pons Ediciones Jurídicas y Sociales, 2020, pp.223-269.

ANGELO GIUSEPPE OROFINO, "The Implementation of the Transparency Principle in the Development of Electronic Administration", in *European Review of Digital*

*Administration & Law - Erdal*, Volume 1, Issue 1-2, June-December, Aracneeditrice, 2020, pp-123-142.

ANTÓNIO BARRETO MENEZES CORDEIRO, *Comentário ao Regulamento Geral de Proteção de Dados e à Lei n.º58/2019*, Coimbra, Almedina, 2021.

———, “Dados Pessoais: conceito, extensão e limites”, *in Working paper*, Centro de investigação de Direito Privado, Universidade de Lisboa, 2018, disponível em <https://blook.pt/publications/publication/e38a9928dbce/>, consultado em 05/12/2021.

———, *Dados Pessoais: Conceito, Extensão e Limites*, 2018, disponível em <https://blook.pt/publications/publication/e38a9928dbce/>, consultado a última vez em 23/03/2020.

ANTÓNIO BRAZ TEIXEIRA, *Sentido e Valor do Direito - Introdução à Filosofia Jurídica*, 4ª Edição, Lisboa, Imprensa Nacional Casa da Moeda, 2010.

ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, CLOTILDE CELORICO PALMA, “A Administração Tributária e os sistemas de informação – entre transparência e proteção do sigilo fiscal”, *in Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 5, n.º4, Coimbra, 2013;

ANTÓNIO CASTANHEIRA NEVES, “Metodologia Jurídica (Problemas fundamentais)”, *in Stvdia Ivridica 1*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013.

———, *Sumários de Processo Criminal (1967-1968)*, Coimbra, Ed. em offset, 1968.

ANTÓNIO COLAÇO MARTINS FILHO, *Direito e Memória*, Braga, UMinho - Tese Doutoramento, 2019.

ANTÓNIO DE SOUSA FRANCO, *Finanças Públicas e Direito Financeiro, Vol. I e II*, 4.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2007.

ANTÓNIO FAÚNDEZ-UGALDE, RAFAEL MELLADO-SILVA e EDUARDO ALDUNATE-LIZANA, “Use of artificial intelligence by tax administrations: An analysis regarding taxpayers rights in Latin American countries”, *in Computer Law & Security Review*, n.º38, 2020.

- ANTÓNIO FRANCISCO DE ALMEIDA CALHAU, “Arbitragem Tributária”, in *Julgar n.º25 – 2015*, Coimbra, Coimbra Editora, 2015.
- ANTÓNIO FRANCISCO DE SOUSA, *Direito Administrativo em Geral*, 4ª Edição, FDUP, 2001.
- ANTÓNIO LOURENÇO MARTINS, JOSÉ GARCIA MARQUES, *Direito da Informática*, 2ª Edição, Coimbra, Almedina, 2006.
- ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO, “A Responsabilidade Civil do Estado”, in *Homenagem ao Professor Doutor Diogo Freitas do Amaral*, Coimbra, Almedina, 2010, pp. 883-920.
- , *Da Boa fé no Direito Civil*, 7ª Edição, Coimbra, Almedina, 2020.
- , *Tratado de Direito Civil Português I, Parte Geral, Tomo III, Pessoas*, Coimbra, Almedina, 2007.
- ANTÓNIO PEDRO FERREIRA, *Direito Bancário*, 2ª Edição, Lisboa, Quid Juris, 2008.
- ANTÓNIO SANTOS JUSTO, *Introdução ao Estudo do Direito*, 11ª Edição, Petrony Editora, 2020.
- ANTUNES VARELA, *Direito das Obrigações em Geral – Vol. I*, 10ª Edição, Coimbra, Almedina, 2000.
- APARÍCIO PÉREZ, *El Deber de Información Tributaria en el Ámbito de La Colaboración Con La Hacienda Pública*, 2002, disponível em <https://www2.uned.es/cagijon/web/actividades/publica/entemu01/a2.pdf>, consultado a última vez em 28/05/2019.
- ARMINDO SARAIVA MATIAS, *Direito Bancário*, Coimbra, Coimbra Editora, 1998.
- ARNALDO VASCONCELOS, “A Norma Básica em Direito Internacional Público”, in *Rev. C. Pol. Rio de Janeiro. N.º28 (2)*, Maio/Agosto, 1985, pp.17-24, disponível em <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rcp/article/viewFile/60228/58541>, consultado a última vez em 30/05/2019.
- ARNOLD WISSELINK, “International exchange of tax information between European and other countries”, in *6 EC Tax Review, Issue 2*, Kluwer Law International, 1997.

ARTEMI RALLO LOMBARTE, “Hacia un Nuevo Sistema Europeo de Protección de Datos: Las Claves de la Reforma” in *UNED. Revista de Derecho Político* N.º 85, septiembre-diciembre, 2012, disponível <http://revistas.uned.es/index.php/derechopolitico/article/view/10244/9782>, consultado a última vez em 22/10/2019.

———, “La Administración eletrónica y el derecho a la protección de datos personales”, in *Serie Claves del Gobierno Local*, Fundación Democracia y Gobierno Local, 2010, pp.61-73, disponível em [https://repositorio.gobiernolocal.es/xmlui/bitstream/handle/10873/967/claves12\\_06\\_rallo.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://repositorio.gobiernolocal.es/xmlui/bitstream/handle/10873/967/claves12_06_rallo.pdf?sequence=1&isAllowed=y), consultado em 13/10/2021.

ARTHUR COCKFIELD, “Big Data and Tax Haven Secrecy”, in *Florida Tax Review, Queen’s University Legal Research Paper*, n.º062, 2015, disponível em <https://ssrn.com/abstract=2670156>, consultado em 13/10/2021.

———, “Protecting Taxpayer Privacy Rights Under Enhanced Cross-Border Tax Information Exchange: Toward a Multilateral Taxpayer Bill of Rights.” *University of British Columbia Law Review*, Vol. 42, 2010, pp.420-471.

———, “Sharing Tax Information in the 21st Century: Big Data Flows and Taxpayers as Data Subjects”, in *Canadian Tax Journal / Revue Fiscale Canadienne*, Volume 67, n.º4, 2019, disponível em [https://www.ctf.ca/ctfweb/EN/Publications/CTJ\\_Contents/2019CTJ4.aspx](https://www.ctf.ca/ctfweb/EN/Publications/CTJ_Contents/2019CTJ4.aspx), consultado em 16/07/2021;

ARTHUR COCKFIELD, WALTER HELLERSTEIN, MARIE LAMENSCH, *Taxing Global Digital Commerce*, The Netherlands: Wolters Kluwer, 2020.

ARTUR SCHILLER, “Trade Secrets and the Roman Law; the Actio Servi Corrupti”, in *Columbia Law Review*, Vol. 30, n.º6, Jun., 1930, pp.837-845.

ASSOCIAÇÃO PARA A PROMOÇÃO E DESENVOLVIMENTO DA SOCIEDADE DA INFORMAÇÃO, *Transparência e sigilo na administração pública: a questão dos dados Fiscais*, 2013, disponível

[http://www.apdsi.pt/uploads/news/id650/Tomada%20de%20PosiçãO\\_GAN\\_APDSI\\_24%20de%20abril%202013.pdf](http://www.apdsi.pt/uploads/news/id650/Tomada%20de%20PosiçãO_GAN_APDSI_24%20de%20abril%202013.pdf), consultado a última vez em 26/10/2019.

AUGUSTO FANTOZZI, *Il Diritto Tributario*, 3ª Edição, Turim, UTET, 2003.

AUGUSTO JAVIER MOSQUERA BLANCO, “La prueba ilícita tras la sentencia Falciani: Comentario a la STS 116/2017, de 23 de Febrero”, in *InDret Revista para el Análisis del Derecho*, n.º3/2018, Barcelona, 2018, disponível em [http://www.indret.com/pdf/1398\\_2.pdf](http://www.indret.com/pdf/1398_2.pdf), consultado a última vez em 19/05/2019.

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA, *Guia Prático Procedimentos Amigáveis*, 2017, disponível em [http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/convencoes\\_evitar\\_dupla\\_tributacao/Documents/Procedimento\\_Amigavel\\_Guia\\_Pratico.pdf](http://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/Documents/Procedimento_Amigavel_Guia_Pratico.pdf), consultado a última vez em 08/04/2020

AVI YONAH, GIANLUCA MAZZONI, “Taxation and Human Rights a delicate balance”, in *University of Michigan Public Law Research Paper*, n.º.520, 2016, disponível em [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2834883](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2834883), consultado a última vez em 23/03/2020.

BÁRBARA NAZARETH OLIVEIRA, CARLA DE MARCELINO GOMES RITA PÁSCOA DOS SANTOS, *Os Direitos Fundamentais em Timor-Leste: Teoria e Prática*, Coimbra, Coimbra Editora, 2015.

BÁRBARA PIAIRO DE SOUSA, *A Responsabilidade Civil da Administração Tributária – Os Atos Lesivos em Matéria Tributária*, Coimbra, Almedina, 2021.

BEATRICE SANTOS, AGOSTINHO ALBERTO, TÂNIA LIMA, “Indústria 4.0: Desafios e Oportunidades”, in *Revista Produção e Desenvolvimento*, n.º4, 2018.

BENEDITA MAC CRORIE, “O Recurso ao Princípio da Dignidade da Pessoa Humana na Jurisprudência do Tribunal Constitucional”, in *Estudos em Comemoração do 10º Aniversário da Licenciatura da Universidade do Minho*, Almedina, 2003.



BENNO TORGLER, "Introduction to the Special Issue on Tax Compliance and Tax Policy", in *Economic Analysis and Policy (EAP)*, 38, 2008.

———, *Tax Morale and Compliance: Review of Evidence and Case Studies for Europe*, Policy Research Working Paper 5922, 2011, disponível em [https://www.researchgate.net/publication/228280659\\_Tax\\_Morale\\_and\\_Compliance\\_Review\\_of\\_Evidence\\_and\\_Case\\_Studies\\_for\\_Europe](https://www.researchgate.net/publication/228280659_Tax_Morale_and_Compliance_Review_of_Evidence_and_Case_Studies_for_Europe), consultado em 13/10/2021.

BENNO TORGLER, CHRISTOPH SCHALTEGGER, *Tax Morale and Fiscal Policy*, 2005, disponível em [https://www.researchgate.net/publication/5010351\\_Tax\\_Morale\\_and\\_Fiscal\\_Policy](https://www.researchgate.net/publication/5010351_Tax_Morale_and_Fiscal_Policy), consultado a última vez em 28/04/2020.

BERNHARD WALTL, ROLAND VOGL, "Increasing Transparency in Algorithmic-Decision-Making with Explainable AI", in *Datenschutz und Datensicherheit*, Vol.42, 10, 2018, p.613-617.

BERNARDO OLIVARES OLIVARES, "Law and Artificial Intelligence in the Spanish Tax Administration: the Need for a Specific Regulation", in *European Review of Digital Administration & Law - Erdal, Volume 1, Issue 1-2, June-December*, Aracneeditrice, 2020, pp.227-234.

BRITTA MARCINEK AUS BOTTROP, *Einflussfaktoren der Anwendung einer Steuerplanung in kleinen und mittleren Unternehmen "- Eine empirische Analyse der Berücksichtigung von Steuern bei der unternehmerischen Planung*, Universität Duisburg-Essen, Doktors der Wirtschaftswissenschaft, 2012.

CARLA AMADO GOMES, "Nota breve sobre a tendência de objectivação da responsabilidade civil extracontratual das entidades públicas no regime aprovado pela Lei 67/2007, de 31 de dezembro", in *Responsabilidade Civil do Estado. Coleção de Formação Contínua, Centro de Estudos Judiciários*, 2014, pp.71-102, disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Responsabilidade\\_Civil\\_Estado.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/civil/Responsabilidade_Civil_Estado.pdf), consultado a última vez em 24/05/2019.

- CARLOS CADILHA, *Regime de Responsabilidade Civil Extracontratual do Estado*, 2ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora.
- CARLOS CÉSAR SOUSA CINTRA, IVONE ROSANA FEDEL, “Desburocratização: Impactos Na Informatização E Celeridade Do Serviço Público”, in *Revista de Direito Administrativo e Gestão Pública*, Vol. 5, n.º2, Jul/Dez. Belém, 2019, p.55-75.
- CARLOS CONTRERAS GÓMES, *Planificación Fiscal - Principios, metodología e aplicaciones*, Madrid, Centro de Estudios Ramón Areces, 2016.
- CARLOS MATOS BORGES, “Contencioso tributário. Os meios de impugnação gratuitos e o processo de impugnação judicial”, in *Contencioso Tributário*, Lisboa, Centro de Estudos Judiciários, 2015, disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo/Contencioso\\_Tributario.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo/Contencioso_Tributario.pdf), consultado a última vez em 04/04/2020.
- CARLOS MOTA PINTO, *Teoria Geral do Direito Civil*, 4ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2005.
- CARLOS PALAO TABOADA, *La aplicación de las normas tributarias y la elusión fiscal*, Valladolid, Lex Nova, 2009.
- CARLOS RUIZ MIGUEL. "El derecho a la protección de los datos personales en la carta de derechos fundamentales de la Union Europea", in *La Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea: una perspectiva pluridisciplinar*, Fundación Rei Afonso Henriques, 2003, disponível em <http://dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/635290.pdf>, consultado a última vez em 07/10/2021.
- CAROL TELLO, JOAN ARNOLD, “Proposed FATCA regulation provide much relief though administrative and Financial burdens still remain”, in *Bulletin for international taxation*, IBFD, Vol. 66, 2012, disponível em <https://us.eversheds-sutherland.com/mobile/portalresource/lookup/poid/Z1tO19NPluKPtDNlqLMRV56Pa b6TfzcRXncKbDtRr9tObDdEv03Co0!/fileUpload.name=/bifd04051205.pdf>, consultado a última vez em 20/03/2020.

- CATARINA SARMENTO E CASTRO, *Direito da Informática, Privacidade e Danos Pessoais*, Coimbra, Almedina, 2005.
- CÉCILE RAUD-MATTEDI, “A construção social do mercado em Durkheim e Weber: análise do papel das instituições na sociologia econômica clássica”, *in Revista Brasileira de Ciências Sociais*, Vol. 20, N.º57, 2015, disponível <https://doi.org/10.1590/S0102-69092005000100008>, consultado em 16/12/2021.
- CELESTE GAY FUENTES, *Intimidad y tratamiento de datos en las Administraciones Públicas*, Editorial Complutense, 1995.
- CENTRE FOR TAX POLICY AND ADMINISTRATION - OCDE, “Monitoring Taxpayer’s Compliance: A Practical Guide Based on Revenue Body Experience”, *in Forum on Tax Administration: Compliance sub-Group*, Final Report, 2008.
- CENTRO DE ESTUDOS JUDICIÁRIOS, *Tributação Indirecta (IVA e IEC)*, Coleção Formação Contínua, Lisboa, Centro de Estudos Judiciários, 2019, disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_TributacaoIndir eta.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_TributacaoIndir eta.pdf), consultado a última vez em 03/05/2020.
- CENTRO INTERAMERICANO DE ADMINISTRAÇÕES TRIBUTÁRIAS, *Manual Ciat Para La Implantación Y Práctica Del Intercambio De Información Para Fines Tributarios. Aspectos Generales Y Legales Del Intercambio De Información*, 2006, disponível em [https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2006\\_Manual\\_CIAT\\_implantacion\\_Intercambio\\_Informaciones.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/DocumentosTecnicos/Espanol/2006_Manual_CIAT_implantacion_Intercambio_Informaciones.pdf), consultado a última vez em 17/07/2019.
- CHAIM PERELMAN, *Logique Juridique, Nouvelle Rhétorique*, Paris, Dalloz, 1979.
- CHARLES ADAMS, *Fight, Flight, Fraud: The Story of Taxation*, Euro-Dutch Publishers, 1982.
- CHARLES LOUIS DE MONTESQUIEU (trad. Cristina Murachco), *O Espírito das Leis*, 2ª Edição, São Paulo, Martins Fontes, 1996.

CHICO DE LA CÁMARA, P., “Competencia fiscal lesiva y armonización tributaria”, in *Estudios de Derecho Financiero y Tributario en Homenaje al Profesor Calvo Ortega*, Tomo II, Ed. Lex Nova, Valladolid, 2005.

——— “Los límites difusos entre la competencia fiscal “lesiva” y “beneficiosa”: Una reflexión sobre la necesidad de armonizar la imposición directa”, in *Estudios sobre fiscalidad internacional y comunitaria*, Ed. Colex, Madrid, 2005.

CHRISTOPH URTZ, “Exchange of information according to the EC Mutual Assistance Directive and Tax Treaties in Austria”, in *Tax Treaties and EC Law - Series on International Taxation n.º16*, Kluwer Law International, 1997.

CLÁUDIA FIGUEIRAS, “Arbitragem: a descoberta de um novo paradigma de justiça tributária?”, in *A arbitragem Administrativa e Tributária*, 2ª Edição, Almedina, 2018.

———, *Arbitragem em Matéria Tributária: à semelhança do modelo Administrativo?*, Braga, UMinho, 2011, disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/19318/1/Cláudia%20Sofia%20Melo%20Figueiras.pdf>, consultado a última vez em 30/04/2020

———, *Justiça Tributária: Prevenção e Resolução Alternativa de Litígios*, Lisboa, Almedina, 2018.

CLAUDINO PITA, “Exchange of information between the Tax Administrations”, in *CIAT, Combating Tax Abuse and Fraud*, Venice, CIAT Technical Conference, 1993.

———, “The Exchange of Tax Information”, in *CIAT, Key Aspects in the Control Actions of the Tax Administrations*, Lisboa, 2003.

CLAUDIO FRANZIUS, “Das Recht auf informationelle Selbstbestimmung”, in *Zeitschrift für das Juristische Studium*, 2015, pp.259-270.

CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ, “Los Impuestos con Fines no Fiscales: Notas Sobre Las Causas Que Los Justifican Y Sobre Su Admisibilidad Constitucional”, in *Civitas. Revista española de derecho financiero*, Nº 40, 1983, pp.505-516, disponível em

<https://dialnet.unirioja.es/servlet/articulo?codigo=59976>, consultado em 23/10/2021.

CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ, ISAAC MERINO JARA, “El derecho a la intimidad como límite a las funciones investigadoras de la Administración tributaria”, in *Anuario de la Facultad de Derecho*, 1988.

CLOTILDE CELORICO PALMA, *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado (N.º 1 da Coleção)*, Coimbra, Almedina, 2014.

COMISSÃO EUROPEIA, *European Semester Thematic Factsheet Curbing Aggressive Tax Planning*, 2017, disponível em [https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file\\_import/european-semester\\_thematic-factsheet\\_curbing-aggressive-tax-planning\\_en.pdf](https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/file_import/european-semester_thematic-factsheet_curbing-aggressive-tax-planning_en.pdf), consultado a última vez em 23/09/2019.

———, *Novas regras para a inteligência artificial – Perguntas e respostas*, Bruxelas, 2021, disponível em [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/PT/qanda\\_21\\_1683](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/PT/qanda_21_1683), consultado em 30/07/2021.

———, *Plano Coordenado para a Inteligência Artificial, Com (2018), 795 final*, Bruxelas, 7 de dezembro de 2018, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=COM:2018:795:FIN>, consultado em 24/07/2021.

———, *Relatório da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho. Análise e Avaliação das Estatísticas e da Informação sobre os Intercâmbios Automáticos no Domínio da Tributação Direta*, Bruxelas, 2018, disponível em <https://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=COM:2018:0844:FIN:PT:PDF>, consultado a última vez em 21/01/2020.

COMMITTEE ON FISCAL AFFAIRS OCDE, *Tax information exchange between OECD member countries: a survey of current practices*, Paris, 1994.

CHRISTIAN WÜRSCHINGER, “*Künstliche Intelligenz – Zwischen Wunsch und Wirklichkeit*”, in *Wirtschaftsinformatik & Management*, 2020, pp.86-89.

DANIELA PESSOA TAVARES, “A Troca Automática de Informações no Direito Europeu”, in *Direito Fiscal Internacional e Europeu e Jurisprudência do TJUE*, Lisboa, Centro de Estudos Judiciários, 2019, disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_DFInternacional2019.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_DFInternacional2019.pdf), consultado a última vez em 20/03/2021.

DAVID BANISAR, “Working paper: The Right to Information and Privacy: Balancing Rights and Managing Conflicts”, in *Washington: International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank*, 2011.

DAWN HOLMES, *Big data: a very short introduction*, Oxford, Oxford University Press, 2017.

DÉBORA MELO FERNANDES, “O Princípio da Transparência Administrativa: Mito ou Realidade?”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 75, Lisboa, Jan.-Jul.,2015, pp-425-457.

DEPARTAMENTO DE ASUNTOS ECONÓMICOS Y SOCIALES ONU, *Convención modelo de las Naciones Unidas sobre la doble tributación entre países desarrollados y países en desarrollo. Revisión de 2011*, Nova Iorque, 2013.

DEUTSCHE LANDESGRUPPE, *Der Schutz von Geschäftsgeheimnissen durch Rechte des Geistigen Eigentums und durch das Recht des unlauteren Wettbewerbs*, 2010, disponível em [https://aippi.org/download/committees/215/GR215germany\\_de.pdf](https://aippi.org/download/committees/215/GR215germany_de.pdf), consultado a última vez em 22/04/2020.

DIETER KUGELMANN, “Künstliche Intelligenz aus Sicht der Datenschutzaufsicht: Steuerung statt Verhinderung”, in *Datenschutz und Datensicherheit*, volume 45, 8, 2021, pp.503-508.

DIOGO FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo Volume I*, 4ª Edição, Coimbra, Almedina, 2018.

- , *Curso de Direito Administrativo Volume II*, 4ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021.
- , *Manual de Introdução ao Direito Volume I*, Coimbra, Almedina, 2004.
- DIOGO LEITE DE CAMPOS, “As Garantias Constitucionais dos Contribuintes”, in *Lições de fiscalidade – Vol. I*, 6ª Edição, Coimbra, Almedina, 2019, pp. 121-151.
- , “As três fases de princípios fundamentantes do direito tributário”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 2007, Ano 67 - Vol. I – Jan, 2007.
- , “Certeza e Segurança no Direito Tributário: a arbitragem”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 65 - II, Lisboa, 2005, disponível online em <https://portal.oa.pt/comunicacao/publicacoes/revista/ano-2005/ano-65-vol-ii-set-2005/artigos-doutriniais/diogo-leite-de-campos-certeza-e-seguranca-no-direito-tributario-a-arbitragem/>, consultado a última vez em 03/01/2022.
- DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES, JORGE LOPES DE SOUSA, *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, 4.ª Edição, Vislis, 2012.
- DIOGO LEITE DE CAMPOS, HÉLIO SÍLVIO OURÉM CAMPOS, “Dignidade da pessoa e impostos”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor António Carlos dos Santos*, Coimbra, Almedina, 2021, pp.57-84.
- DOMINGOS PEREIRA DE SOUSA, “Legalidade, vinculação e discricionariedade na Administração Tributária”, in *De Legibus - Law Jornal*, nº0, Lisboa, 2020, pp.39-72.
- EDUARDO PAIVA, HELENA CABRITA, *O processo executivo e o Agente de Execução*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2010.
- EDUARDO PAZ FERREIRA, “Inspeção tributária e justiça fiscal”, in *Desafios Tributários*, Vida Económica, 2015.
- ÉMILE DURKHEIM, *As regras do método sociológico*, (Tradução Maria Isaura Pereira de Queiroz), 17.ª Edição, São Paulo, Companhia Editora Nacional, 2002.

EMMANUEL KANT, *Crítica da Razão Pura (trad. Manuela Pinto dos Santos e Alexandre Fradique Morujão)*, 9ª Edição, Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 2013.

ENRIQUE LÓPEZ GONZÁLEZ, “Una aproximación de la Ciencia de la Administración al análisis conceptual del principio de eficacia como guía de acción de la Administración pública”, in *Documentación Administrativa*, Madrid, n.º 218-219, 1989, pp.75-81;

ERIC POSNER, "Law and Social Norms: The Case of Tax Compliance", in *86 Virginia Law Review* 1781, University of Chicago Law, School University of Chicago Law, 2000, pp.1781-1819, disponível em [https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2782&context=journal\\_articles](https://chicagounbound.uchicago.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2782&context=journal_articles), consultado em 14/11/2021.

ERZSEBET VARGA, *The Development Of International Tax Information Exchange In International Law, Eu Law And Hungarian Law - New opportunities for tax authorities, limitations to protect taxpayers*, Thesis Of Phd Dissertation, Budapest, Pázmány Péter Catholic University, 2016, disponível em [https://jak.ppke.hu/uploads/articles/12332/file/Varga\\_Erzsebet\\_tezisav\(1\).pdf](https://jak.ppke.hu/uploads/articles/12332/file/Varga_Erzsebet_tezisav(1).pdf), consultado a última vez em 12/09/2019.

EUGENIA POLITOU, “Profiling tax and financial behaviour with big data under the GDPR”, in *Computer Law & Security Review*, Volume 35, Issue 3, 2019, pp.306-329, disponível em <https://www.sciencedirect.com/journal/computer-law-and-security-review>, consultado a última vez em 08/03/2020.

EUSÉBIO GONZÁLEZ, “The Administrative Procedure for Determining Tax Liability”, in *International Tax Law*, Kluwer Law International, 2006.

FÁBIO SAPONARO, “Lo scambio di informazioni tra amministrazioni finanziarie e L’armonizzazione fiscale”, in *Boletim De Ciências Económicas - Volume XLVIII*, Coimbra, Universidade de Coimbra, 2005.

FARNY OTTO, FRANZ MICHAEL, GERHARTINGER PHILIPP, LUNZER GERTRAUD, NEUWIRTH MARTINA, SARINGER MARTIN, *Steuerflucht Und Steueroasen*, Gerechtigkeit Muss Sein, 2015.



FAUSTINO MATOS LEITE, *A dignidade humana em Kant e a dignidade das coletividades*, São Paulo, Editora Kelps, 2020.

FELIPE ALONSO MURILLO “Los Derechos Fundamentales como Límites al Empleo de Inteligencia Artificial en los Procedimientos Tributarios”, *in Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021.

FÉLIX BIEKER, BENJAMIN BREMERT, MARIT HANSEN, “Verantwortlichkeit und Einsatz von Algorithmen bei öffentlichen Stellen”, *in Datenschutz und Datensicherheit*, Vol.42, 10, 2018, pp.608-612.

FERNÁNDEZ FERNANDEZ MARÍN, *El intercambio de información como asistencia tributaria externa del Estado en la Unión Europea*, Valencia, Tirant lo Blanch, 2006.

———, *La tutela de la Unión Europea al contribuyente en el intercambio de información tributaria*, Barcelona, Atelier Libros Jurídicos, 2007.

FERNANDO PEÑA ÁLVAREZ, “Principios de la Imposición em uma economia aberta”, *in Manual de Fiscalidad Internacional, Vol. I*, 3ª Edición, Instituto de Estudios Fiscales, Escuela de Hacienda Pública.

FERNANDO PEREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General*, 20ª Edição, Thomson Reuters, 2010.

FERNANDO SERRANO ANTÓN, “Inteligencia artificial y Administración Tributaria. Especial referencia al procedimiento de inspección tributaria”, *in Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021.

———, “La modificación del Modelo de Convenio de la OCDE para evitar la doble imposición internacional y prevenir la evasión fiscal. Interpretación y novedades de la versión del año 2000: Eliminación del artículo 14 sobre la tributación de los servicios profesionales independientes y el remozado trato fiscal a las partnerships”, *in Crónica tributaria*, nº 106, 2003.

———, *Fiscalidad e Inteligencia Artificial: Administración Tributaria y Contribuyentes en la era digital*, Thomson Reuters Aranzadi, 2020.

FERNANDO SOUSA MAGALHÃES, *Estatuto da Ordem dos Advogados – Anotado e Comentado*, 11ª Edição, Almedina, 2017.

FILIPA MATIAS MAGALHÃES, MARIA LEITÃO PEREIRA, *Regulamento Geral de Proteção de Dados*, Vida Económica, 2018.

FONDAZIONE LUCA PACIOLI, “La lotta dell’OCSE alla concorrenza fiscale dannosa dopo il rapporto del 2001: lo stato dell’arte e i possibili sviluppi”, in *Studio n.º1, Documento n.º4 del 28 gennaio 2002*.

FRANCESCO CARNELUTTI, *La prova Civile*, Roma, El Ateneo, 1947.

FRANCISCO ALFREDO GARCÍA PRATS, “Cooperación administrativa internacional en materia tributaria. Derecho Tributario Global”, in *Documentos de Trabajo*, núm. 3/07, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2007.

———, “Exchange of information under article 26 of the UN Model Tax Convention”, in *Bulletin for International Fiscal Documentation*, vol. 53, núm. 12, 1999.

———, “La asistencia mutua en materia de recaudación tributaria”, in *Documentos de Trabajo*, núm. 24/01, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2001.

———, “Los modelos de convenio, sus principios rectores y su incidencia sobre los convenios de doble imposición”, in *Crónica Tributaria*, N.º133, 2009.

FRANCISCO CABRAL MATOS, *Direito Fiscal Internacional e Europeu*, Lisboa, Centro Estudos Judiciários, 2016, disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_Direito\\_Fiscal\\_Internacional\\_Europeu.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Direito_Fiscal_Internacional_Europeu.pdf), consultado a última vez em 16/09/2019.

FRANCISCO ENÉRIZ OLAECHEA, *La Protección de Datos de Carácter Personal*, 2012, disponível em <http://www.navarra.es/NR/rdonlyres/517A4434-9C3B-442E-8651-61A7AE0490AD/226319/pdcp.pdf>, consultado a última vez em 10/10/2021.

- FRANCISCO MAGRANER MORENO, "Aspectos Actualmente Controvertidos Sobre La Prueba En Los Procedimientos Tributarios En España", in *Iuris Tantum Revista Boliviana de Derecho*, n.º24, 2017, pp.226-261.
- FRANCISCO OSSANDÓN CERDA, "Inteligência Artificial En Las Administraciones Tributarias: Oportunidades Y Desafíos", in *Revista de Estudios Tributarios* N°24, Centro de Estudios Tributarios de la Universidad de Chile, 2020, pp.123-155.
- FRANCISCO PASTOR ALCOY, *Prueba de Indicios, Credibilidad del acusado e presunción de inocencia*, Tirant lo Blanch, 2003.
- FRANCISCO RODRIGUES PARDAL, "O uso das presunções no direito tributário", in *Ciência e Técnica Fiscal*, Boletim da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, Lisboa, n.º 325-327(Jan.Mar), 1986.
- FRANZ J. SPIERDIJK, "Aspectos tributarios internacionales", in *Asamblea General del CIAT del año 1992, en La tributación frente a las tendencias en la economía mundial XXII Asamblea General del CIAT de 1992*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1993, disponible em [https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/1992/Espanol/montego26\\_1992\\_tema4\\_spierdijk\\_ifa.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/AsambleasGenerales/1992/Espanol/montego26_1992_tema4_spierdijk_ifa.pdf), consultado a última vezem 15/04/2021.
- FREDERIC L. KIRGIS JR., "Some Lingering Questions about Article 60 of the Vienna Convention on the Law of Treaties", in *Cornell International Law Journal*, Volume 22. Issue 3 Symposium, Article 14, 1989.
- G. MICHELI, "Ancora in tema di presunzioni in materia tributaria", in *Studi in memoria di Salvatore Satta*, Padova, Spoglio Riviste curato da V. Napoletano, 1982.
- G. SCHMÖLDERS, *The Psychology of Money and Public Finance*, Palgrave Macmillan, 2006.
- GANGEMI, "General Report", in *IFA - International Mutual Assistance through exchange of information*, CDFI, Vol. 75 b (Stockholm Congress) 1990.

- GASPARE FALSITTA, *Manuale di Diritto Tributario, Parte Generale*, 5ª Edição, Padova, CEDAM, 2005.
- GERMANO MARQUES DA SILVA, *Curso de Processo Penal – Vol.II*, Lisboa, Verbo Editora, 2010.
- , *Direito Penal Português - Vol.I, Introdução e Teoria da Lei Penal*, 3ª Edição, Verbo Editora, Loures, 2010.
- GERRIT LIETZ, *Tax Avoidance vs. Tax Aggressiveness: A Unifying Conceptual Framework*, Working Paper, University of Münster, 2013.
- GIANFRANCO GAFFURI, *Diritto Tributario, Parte Generali e Parte Speciale*, Milão, CEDAM, 2009.
- GIOVANNI DUNI, “Teleamministrazione”, in *Enciclopedia giuridica, Vol. XXX*, Roma: Istituto della enciclopedia italiana, 1993, disponível em [www.teleamministrazione.it](http://www.teleamministrazione.it), consultado a última vez em 17/11/2021.
- GIULIANI FONROUGE, *Derecho Financiero - Tomo II*, 9ª Edição, Buenos Aires, La Ley, 2005.
- GIULLIA AVANZINI, *Decisioni amministrative e algoritmi informatici. Predeterminazione, analisi predittiva e nuove forme di intellegibilità*, Nápoles, Editoria le Scientifica, 2019.
- GIUSEPPE TINELLI, *Instituzioni di Diritto Tributario*, 2ª Edição, Padova, CEDAM, 2007.
- GLÓRIA TEIXEIRA, *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Edição, Lisboa, Almedina, 2018.
- GOFFREDO TELLES JUNIOR, *Direito Quântico – Ensaio sobre o Fundamento da Ordem Jurídica*, São Paulo, Max Limonad, 1985.
- GRACIA LUCHENA MOZO, *La Relación Jurídico-Tributária, el Hecho imponible*, disponível em <https://www.uclm.es/cief/Doctrina/relacion%20jcotribut.pdf>, consultado a última vez em 26/11/2019.
- GREGORY J. DEGULIS, “Information Disclosure and Competent Authority: A Proposal, Case Western Reserve”, in *Journal of International Law*, Vol.17, Issue 3, 1985, disponível

em

<https://scholarlycommons.law.case.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com/&httpsredir=1&article=1764&context=jil> consultado a última vez em 10/04/2019.

GRUPO DE TRABALHO DO ARTIGO 29º, *Orientações para os Estados-Membros sobre os critérios para assegurar o cumprimento dos requisitos de proteção de dados no contexto do intercâmbio automático de dados pessoais para fins fiscais*, Bruxelas, 2015, disponível em [http://ec.europa.eu/justice/data-protection/index\\_pt.htm](http://ec.europa.eu/justice/data-protection/index_pt.htm), consultado em 06/08/2021.

———, *Orientações sobre a notificação de uma violação de dados pessoais ao abrigo do Regulamento (UE) 2016/679 (18/PT WP250rev.01)*, 2018, disponível em [https://www.cnpd.pt/media/zgkec1q0/data-breach\\_wp250rev01\\_pt.pdf](https://www.cnpd.pt/media/zgkec1q0/data-breach_wp250rev01_pt.pdf), consultado em 24/11/2021.

———, *Orientações sobre as decisões individuais automatizadas e a definição de perfis para efeitos do Regulamento (UE) 2016/679 (17/PT WP251rev.01)*, 2018, disponível em [https://ec.europa.eu/info/law/law-topic/data-protection\\_pt](https://ec.europa.eu/info/law/law-topic/data-protection_pt), consultado em 30/03/2022.

GRUPO INDEPENDENTE DE PERITOS DE ALTO NÍVEL SOBRE A INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL DA COMISSÃO EUROPEIA, *Orientações Éticas para uma IA de Confiança*, Bruxelas, 2019.

GUGLIELMO MAISTO, *Tax Treaties and Domestic Law*, IBFD, 2006.

H. ELFFERS, *Income Tax Evasion: Theory and Measurement*, Amsterdam, Kluwer, 1991.

HANS KELSEN, *Teoria Pura do Direito* (trad. João Baptista Machado), 8ª Edição, Coimbra, Almedina, 2019.

HANS MEYER-MEWS, “Hände weg von den verbotenen Früchten – Fernwirkung im Strafverfahrensrecht”, in *HRRS Onlinezeitschrift für Höchstgerichtliche Rechtsprechung zum Strafrecht*, Ausgabe n.º10/2015 16, Jahrgang, disponível em

<https://www.hrr-straftrecht.de/hrr/archiv/15-10/hrrs-10-15.pdf>, consultado a última vez em 18/05/2019.

HANS WEHBERG, *Pacta Sunt Servanda*, Volume 53, Issue 4, 1959, tradução portuguesa de Cassio Vieira Romeiro, “Pacta Sunt Servanda e Política Internacional”, in *Rev. Ci. Pol. Rio de Janeiro*, 3 (3), Julho-Setembro, 1969.

HARLEY T. DUNCAN, CHARLES E. MCLURE JR, “Tax Administration mechanisms for intergovernmental cooperation”, in Joseph Cordes, Robert Ebel e Jane Gravelle (dir), *The Encyclopedia of Taxation & Tax Policy*, Washington D.C, The Urban Institute Press, 2005.

HEINRICH EWALD HÖRSTER, *Teoria Geral do Direito Civil*, Coimbra, Almedina, 2007.

HELOÍSA OLIVEIRA, “Jurisprudência Comunitária e Regime Jurídico da Responsabilidade Extra-Contratual do Estado e Demais Entidades Públicas: Influência, Omissão e Desconformidade”, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Sérvulo Correia*, Volume IV, Coimbra, Coimbra Editora, 2010.

HENNING KAGERMANN, WOLF-DIETER LUKAS, WOLFGANG WAHLSTER, “Industrie 4.0: Mit dem Internet der Dinge auf dem Weg zur 4. industriellen Revolution”, in *VDI Nachrichten*, Vol. 13, n.º11, 2011, disponível em <http://www.vdi-nachrichten.com/Technik-Gesellschaft/Industrie-40-Mit-Internet-Dinge-Weg-4-industriellen-Revolution>, consultado a 04/07/2021;

HENRIQUE SOUSA ANTUNES, “Responsabilidade Civil do Produtor: os Danos Ressarcíveis na Era Digital”, in *Revista de Direito da Responsabilidade – Ano 1*, 2019, disponível em <https://revistadireitoresponsabilidade.pt/2019/responsabilidade-civil-do-produtor-os-danos-ressarciveis-na-era-digital-henrique-sousa-antunes/>, consultado em 19/12/2021.

HERBERT BRIGGS, “Reflections On Non-Retroactivity Of Treaties”, in *Revista Española De Derecho Internacional*, n.º 21(2), 1968, disponível em [www.jstor.org/stable/44294262](http://www.jstor.org/stable/44294262), consultado a última vez em 12/11/2019.

HUGH J. AULT, "The Role of the OECD Commentaries in the Interpretation of Tax Treaties" *in Intertax*, Volume 22, Issue 4, 1994.

HUGO DE BRITO MACHADO SEGURO, "Tributação e Inteligência Artificial", *in RJLB*, Ano 6, n.º1, 2020, pp.57-77, disponível em [https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2020/1/2020\\_01\\_0057\\_0077.pdf](https://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2020/1/2020_01_0057_0077.pdf), consultado em 06/06/2021.

HUGO FLORES DA SILVA, "O impacto da reforma do CPTA e do CPA no processo e procedimento tributário", *in Procedimento e Processo Tributário*, Lisboa, Centro de Estudos Judiciários, 2016, disponível em [https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/54932/1/0%20impacho%20da%20reforma%20do%20CPTA%20e%20do%20CPA%20no%20processo%20e%20procedimento%20tribut%C3%A1rio\\_Hugo%20Flores%20da%20Silva.pdf](https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/54932/1/0%20impacho%20da%20reforma%20do%20CPTA%20e%20do%20CPA%20no%20processo%20e%20procedimento%20tribut%C3%A1rio_Hugo%20Flores%20da%20Silva.pdf), consultado a última vez em 07/04/2020.

———, *Privatização do Sistema de Gestão Fiscal*, Coimbra Editora, 2014.

———, *Sistema fiscal português: is there such a thing? Pressupostos jurídico-dogmáticos para a Identificação de um conjunto coerente de impostos*, Lisboa, AAFDL Editora, 2021.

HURTADO PUERTA, "Big Data y la gestión tributaria", *in Fiscalidad e Inteligencia Artificial: Administración Tributaria y Contribuyentes en la era digital*, Thomson Reuters Aranzadi, 2020, pp.167-182.

IGNACIO JIMÉNEZ MACÍAS, *El intercambio de información y el sistema fiscal internacional después de FATCA: diagnóstico y perspectivas*, Tesis Doctoral, Universidad Complutense De Madrid, 2016.

INÊS DA SILVA COSTA, "A proteção da pessoa na era dos big data: a opacidade do algoritmo e as decisões automatizadas", *in RED – Revista Eletrónica de Direito*, Ano 2021, N.º1, Faculdade de Direito da Universidade do Porto, 2021.

INÊS QUADROS, *A Função Subjectiva da Competência Prejudicial do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias*, Almedina, 2007.

INTER-AMERICAN CENTER OF TAX ADMINISTRATIONS – CIAT, “Key Aspects in Control Actions of the Tax Administrations”, in *Topic 3 - The Control and Combat of Harmful Tax Practices*, Lisboa, 2003, disponível em [https://www.ciat.org/Biblioteca/ConferenciasTecnicas/2003/Ingles/portugal\\_2003\\_topic\\_3\\_telas\\_portugal.pdf](https://www.ciat.org/Biblioteca/ConferenciasTecnicas/2003/Ingles/portugal_2003_topic_3_telas_portugal.pdf), consultado a última vez em 3/10/2019.

INTERNAL REVENUE SERVICE, *Tax Gap for Tax Year 2006 Overview*, 2012, disponível em [https://www.irs.gov/pub/newsroom/overview\\_tax\\_gap\\_2006.pdf](https://www.irs.gov/pub/newsroom/overview_tax_gap_2006.pdf), consultado a última vez em 28/03/2020.

IRENE ROVIRA FERRER, *Los deberes de información y asistencia de la Administración tributaria en la sociedad de la información*, J. M. Bosch Editor, Barcelona, 2011.

ISABEL FONSECA, *Direito da Organização Administrativa – Roteiro Prático*, Almedina, 2011.

ISRAEL SANTOS FLORES, “El Uso de la Inteligencia Artificial en la Lucha Contra el Fraude Fiscal: Especial Referencia al Caso Mexicano y al Principio de Máxima Publicidad”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021.

J. BORJA TOMÉ, “El uso de la inteligencia artificial y el análisis de información en la Agencia Tributaria”, in *“Fiscalidad e inteligencia artificial: la Administración tributaria y el contribuyente en la era digital”*, Madrid, Thomson Reuters Aranzadi, 2019.

J. MALHERBE, “Protection of confidential information in tax matters”, in *IFA, Cahiers de Droit Fiscal International*, Vol. LXXVb, 1990.

J. RICHARD HARVEY, “Offshore Accounts: Insider's Summary of FATCA and Its Potential Future”, in: *Villanova Law Review*, Vol. 57, Vill. L. Rev. 471, 2012, disponível em <https://digitalcommons.law.villanova.edu/cgi/viewcontent.cgi?referer=https://www.google.com/&httpsredir=1&article=1312&context=vlr>, consultado a última vez em 19/03/2020;



J.A. OLIVEIRA ROCHA, *O Modelo Pós-Burocrático: A Reforma da Administração Pública à Luz da Experiência Internacional Recente*, Fórum 2000: Reforma do Estado e Administração Gestonária. Lisboa, Fundação Calouste Gulbenkian, 3-4 julho de 2000, disponível em <http://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/2910/3/0%20Modelo%20Pos-Burocratico.pdf>, consultado a 10/07/2021.

JACQUES DE HAUSSY, *Propos Sur les Sources du Droit International. L'exercice de la Fonction Normatrice Dans un Ordre Juridique Singulier*, Paris, Editions Pedone, 2017.

JEAN-PIERRE CHEVALIER, *Confidentialité et droit fiscal*, In *Revue internationale de droit comparé*. Vol. 50 N°2, Avril-juin 1998. Etude de droit contemporain [Contributions françaises au 15ème Congrès international de droit comparé (Bristol, 26 juillet-1er août 1988)].

JESUÍNO ALCÂNTARA MARTINS, JOSÉ COSTA ALVES, *Procedimento e Processo Tributário. Uma perspetiva prática*, Coimbra, Almedina, 2015.

JOANA COVELO DE ABREU, *Tribunais nacionais e tutela jurisdicional efetiva: da cooperação à integração judiciária no Contencioso da União Europeia*, Braga, Dissertação Doutoramento, UMinho, 2015.

JOÃO BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, Coimbra, Almedina, 2017.

———, *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, Ano 120°.

JOÃO CAUPERS, *Introdução ao Direito Administrativo*, 10.ª Edição, Lisboa, Âncora Editora, 2009.

JOÃO DE CASTRO MENDES, *Direito Processual Civil – Volume I*, Lisboa, AAFDL, 2012.

———, *Introdução ao Estudo do Direito*, Cacém, Artes Gráficas, 2004.

JOÃO GRANDINO RODAS, "The doctrine of non-retroactivity of international treaties", in *Revista da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo n.º68*, 1973, disponível em

<http://www.revistas.usp.br/rfdusp/article/viewFile/66677/69287>, consultado a última vez em 12/11/2019;

JOÃO NUNO CALVÃO DA SILVA, “Elisão Fiscal e Cláusula Geral Anti-abuso”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 66 – Vol.II, 2006, disponível em <https://portal.oa.pt/publicacoes/revista/ano-2006/ano-66-vol-ii-set-2006/doutrina/joao-nuno-calvao-da-silva-elisao-fiscal-e-clausula-geral-anti-abuso/>, consultado em 13/08/2021.

JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, *Teoria Geral do Imposto e da Norma Tributária (Algumas Notas)*, AEDUM, 3ª Edição, 2014.

———, *Tributação Presuntiva do Rendimento*, Coimbra, Almedina, 2014.

JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, JOSÉ CALDERÓN CARRERO, “Limite ao uso da inteligência artificial no controlo fiscal: a experiência francesa (*Décision n.º 2019-796 DC*)”, in *Cadernos de Justiça Tributária n.º 26*, Out-Dez, 2019.

JOÃO TABORDA DA GAMA, “Tendo surgido dúvidas sobre o valor das circulares e outras orientações genéricas”, in *Estudos em memória do Prof. Doutor J.L. Saldanha Sanches*, Volume III, Coimbra Editora, 2011.

JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, “Direito fiscal e autonomia da vontade. Do direito à livre planificação fiscal”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Heinrich Ewald Hörster*, Almedina, 2012.

———, “Estado e Privatização da segurança”, in *Scientia Iuridica*, tomo LIX, n.º 322, 2010.

———, “Sobre A Natureza Jurídica Dos Atos Praticados Em Execução Fiscal”, in *Execução Fiscal. Jurisdição Administrativa e Fiscal*, Centro de Estudos Judiciários, 2019, disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_ExecucaoFiscal.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_ExecucaoFiscal.pdf), consultado a última vez em 03/11/2019.

———, *A administração tributária odiosa (repensando os fins e atuações do fisco)*, disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/bitstream/1822/61950/1/AT%20odiosa.pdf>, consultado em 23/12/2021.

———, *Constituição, Ordenamento e Conflitos Normativos. Esboço de uma Teoria Analítica da Ordenação Normativa*, Coimbra Editora, Coimbra, 2008.

———, *Direito da Despesa Pública*, Almedina, 2019.

———, *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021.

JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, CLÁUDIO CARVALHO, “A Utilização Abusiva de Terceiros como Instrumentos de Averiguação Tributária. Em Particular, o caso dos Advogados”, *in Lus Nostrum*, n.º 2, Delegação de Guimarães da Ordem dos Advogados, 2011.

JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, HUGO FLORES DA SILVA, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Coimbra, Almedina, 2019.

JOAQUIM FREITAS DA ROCHA, JOÃO DAMIÃO CALDEIRA, *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira – Anotado e Comentado*, 2ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021.

JOAQUIM MANUEL CHARNECA CONDESSO, “Discricionariedade da Administração Fiscal”, *in Revista Julgar n.º15*, Coimbra, Coimbra Editora, 2011.

JÓNATAS MACHADO, *Direito Constitucional Angolano*, 4ª Edição, Petrony Editora, 2018.

JÓNATAS MACHADO, NOGUEIRA DA COSTA, *Curso de Direito Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.

JORDI LÓPEZ CAMPS, ALBERT GADEA CARRERA, “Una nueva Administración pública. Estrategias y métodos para mejorar la calidad y la eficiencia del e-Gobierno”, *in Instituto Vasco de Administración Pública*, Oñati, 2001.

JORGE BACELAR GOUVEIA, “Os direitos fundamentais à proteção dos dados pessoais informatizados”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 51, 1991-III.

———, *Manual de Direito Constitucional, Volume I*, 5ª Edição, Coimbra, Almedina, 2013.

———, *Manual de Direito Constitucional, Volume II*, 4ª Edição, Coimbra, Almedina, 2011.

JORGE CAMPINO, NUNO MONTEIRO AMARO, “Relato e Conta do Sistema Previdencial da Segurança Social - Caso da TCG”, in *Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*, n.º94, Julho-Setembro, 2021, pp.37-51.

JORGE FIGUEIREDO DIAS, *Direito Penal - Parte Geral - Tomo I - Questões Fundamentais; A Doutrina Geral do Crime*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2007.

———, *Direito Processual Penal*, Coimbra Editora, Coimbra, 1974.

JORGE LOPES DE SOUSA, *Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado e Comentado - Volume II*, Áreas Editora, Lisboa, 2011.

———, *Sobre a Responsabilidade Civil da Administração Tributária por atos ilegais*, Áreas Editora, 2010.

JORGE LOPES DE SOUSA, *Ilisão de presunções consagradas nas normas de incidência tributária: o art. 73.º da LGT*, Braga, Dissertação Mestrado, UMinho, 2013.

JORGE MARTIN LOPEZ, “Competencia Fiscal Perjudicial, Paraísos Fiscales e Intercâmbio de Información Tributária”, in *Estudios sobre el fraude fiscal e intercambio de información tributaria*, Barcelona, Atelier, 2012.

JORGE MIRANDA, *Manual de Direito Constitucional - Tomo I*, 6ª Edição, Coimbra Editora, 1997.

———, *Manual de Direito Constitucional - Volume II – Normas constitucionais. Direitos fundamentais. Atividade Constitucional do Estado. Fiscalização de constitucionalidade*, 2ª Edição, Universidade Católica Editora, 2020.

- , *Manual de Direito Constitucional - Direitos Fundamentais Tomo IV*, 5ª Edição, Coimbra Editora, 2012.
- JORGE MIRANDA, RUI MEDEIROS, *Constituição Portuguesa Anotada – Tomo I*, 2ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora.
- JORGE REIS NOVAIS, “Contributo para uma teoria do Estado de Direito”, in *Boletim Faculdade Direito de Coimbra*, Vol. 29, Coimbra, 1986, pp.257-496.
- , *Limites dos Direitos Fundamentais - Fundamento, Justificação e Controlo*, Coimbra, Almedina, 2021.
- , *Princípios Estruturantes de Estado de Direito*, Coimbra, Almedina, 2021.
- , *Princípios Estruturantes de Estado de Direito*, Coimbra, Almedina, 2021.
- JOSÉ AUGUSTO GARCIA MARQUES, LUÍS LINGNAU DA SILVEIRA, *Pareceres: vida privada – utilização da informática*, Lisboa, Procuradoria-Geral da República, 1998.
- JOSÉ CALDERÓN CARRERO, “El artículo 26 MC OCDE 2000: la cláusula de intercambio de información”, in *Comentarios a los convenios para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal concluidos por España (Análisis a la luz del Modelo de Convenio de la OCDE y de la legislación y jurisprudencia española)*, La Corunha, Instituto de Estudios Económicos de Galicia, 2004.
- , “La Directiva 77/799/CEE, de Asistencia Mutua e Intercambio de Información em Materia Tributaria”, in *Convenios Fiscales Internacionais y Fiscalidad de la Unión Europea*, Valência, CISS Wolters Kluwer, 2007.
- , *El derecho de los contribuyentes al secreto tributário, Fundamentación y consecuencias materiales y procedimentales*, 2009, disponível em <http://ruc.udc.es/bitstream/2183/11858/2/9788497454476.pdf>, e consultado a última vez em 17/10/2019.
- JOSÉ CARDOSO DA COSTA, “O Princípio Da Capacidade Contributiva no Constitucionalismo Português e na Jurisprudência do Tribunal Constitucional”, in *Boletim de Ciências*

*Económicas – Homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes*, Ano LVII, N.º1, Coimbra, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2014.

JOSÉ CARLOS FERREIRA CARNEIRO, *Os Crimes Fiscais: Em Especial, O Crime De Abuso De Confiança (Fiscal)*, Mestrado em Contabilidade e Finanças Porto, 2012.

JOSÉ CARLOS VIEIRA DE ANDRADE, “A responsabilidade por danos decorrentes do exercício da função administrativa na nova lei sobre responsabilidade civil extracontratual do Estado e demais entes públicos”, in *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, Ano 137, n.º3951 (jul/ago), 2008, pp.360-371.

———, *O Dever da Fundamentação Expressa de Actos Administrativos*, Coimbra, Almedina, 1991.

———, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, 4ª Edição, Almedina, 2009.

JOSÉ CASALTA NABAIS, “A erosão das bases tributáveis das sociedades”, in *Boletim de Ciências Económicas*, Volume LXI, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, Almedina, 2018.

———, “A impugnação unitária do ato tributário”, in *Procedimento e Processo Tributário 2016*, Lisboa, Centro de Estudos Judiciários, 2017, disponível em [http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo\\_fiscal/eb\\_Procedimento\\_Processo\\_Tributario2016.pdf](http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Procedimento_Processo_Tributario2016.pdf), consultado a última vez em 04/04/2020

———, “Avaliação indireta e manifestações de fortuna na luta contra a evasão fiscal em Portugal. Os Princípios de Direito Financeiro e Tributário”, in *Estudos em Homenagem ao Professor Ricardo Lobo Torres*, Renovar, 2006;

———, “Considerações sobre a responsabilidade civil da Administração Fiscal”, in *Scientia Iuridica*, tomo LXI, n.º 329, 2012.

———, “Contratos Fiscais (Reflexões acerca da sua admissibilidade)”, in *Studia Iuridica - Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, n.º 5, 1994.

- , “Crise e Sustentabilidade do Estado Fiscal”, in *Sustentabilidade Fiscal em Tempos de Crise*, Coimbra, Almedina, 2011, pp.96-126.
- , “O Princípio da Legalidade Fiscal e os Actuais Desafios da Tributação”, in *Boletim da Faculdade de Direito*, Volume Comemorativo, Coimbra, Universidade de Coimbra, 2003.
- , “Reflexões sobre quem paga a conta do estado social”, in *CEDOUA - Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra*, Coimbra, 1998, A. VII, n.º 13 (Jan./Jun. 2004), 2004.
- , *Direito Fiscal*, 11ª Edição, Coimbra, Almedina, 2021.
- , *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Coimbra, Almedina, 2012.
- , *Por um Estado Fiscal Suportável – Estudos de Direito Fiscal, Volume II*, Coimbra, Almedina, 2008.
- JOSÉ CASTRO ARANGO, “Los Derechos Humanos y Fundamentales a la Intimidad y la Protección de datos como Límites al Intercambio de Internacional de Información - Especial Referencia al Contenido mínimo del Derecho al Secreto Tributario”, in *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, 2012.
- JOSÉ DE CAMPOS AMORIM, *O Combate À Fraude E Evasão Fiscais. O Caso Português*, disponível em <http://www.aeca1.org/xixcongressoaeca/cd/37f.pdf>, consultado a última vez em 25/09/2019.
- JOSÉ DE OLIVEIRA ASCENSÃO, “Onerosidade excessiva por ‘alteração das circunstâncias’”, in *Revista da Ordem dos Advogados. Ano 2005. Vol.III. Dez.2005*, 2005, disponível em <https://portal.oa.pt/comunicacao/publicacoes/revista/ano-2005/ano-65-vol-iii-dez-2005/doutrina/jose-de-oliveira-ascensao-onerosidade-excessiva-por-alteracao-das-circunstancias/>, consultado a última vez em 30/05/2019.

———, *Alteração Das Circunstâncias E Justiça Contratual No Novo Código Civil*, disponível em <http://www.fd.ulisboa.pt/wp-content/uploads/2014/12/Ascensao-Jose-Oliveira-alteracao-das-circunstancias-e-justica-contratual-no-novo-codigo-civil.pdf>, consultado a última vez em 30/05/2019.

JOSÉ FIGUEIREDO DIAS, “Direito à informação, protecção da intimidade e autoridades administrativas independentes”, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Rogério Soares*, col. *Studia Iuridica*, nº 61, Coimbra Editora, Coimbra, 2001.

JOSÉ GONZÁLEZ, “Responsabilidade por danos e Inteligência Artificial (IA)”, in *Revista de Direito Comercial n.º1*, 2020, pp.69-112, disponível em <https://static1.squarespace.com/static/58596f8a29687fe710cf45cd/t/5e5c279317c29a501a4c55e2/1583097749667/2020-02+-+069-112.pdf>, consultado em 18/04/2021.

JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª Edição, Coimbra, Almedina, 2003.

JOSÉ JOAQUIM GOMES CANOTILHO, VITAL MOREIRA *Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume I*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

———, *Constituição da República Portuguesa Anotada, Volume II*, Coimbra, Coimbra Editora, 2010.

JOSÉ JOAQUIM TEIXEIRA RIBEIRO, *Lições de Finanças Públicas*, 5.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra, 2010.

JOSÉ LEBRE DE FREITAS, *A acção declarativa comum à luz do Código de Processo Civil de 2013*, 4ª Edição, Coimbra, Gestlegal, 2010.

JOSÉ LUIS PÉREZ DE AYALA “La hacienda española entre el ‘estado del bienestar’ y el ‘nuevo estado industrial’”, in *Estudios de derecho y hacienda : homenaje a César Albiñana García-Quintana* (Coord. por Antonio Martínez Lafuente; Sebastián Martín-Retortillo Baquer (dir.)), Vol. 2, Ministerio de Economía, Industria y Competitividad, 1987.



JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, “A segurança jurídica no Estado social de direito”, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.ºs 310/312.

———, “Do Ato à Relação: o Direito Fiscal entre o Procedimento Administrativo e a Teoria Geral das Obrigações”, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Inocêncio Galvão Teles*, I Volume, Coimbra, Almedina, 2002.

———, “Lei interpretativa e retroatividade em matéria fiscal – anotação ao Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 275/98”, in *Fiscalidade 1 – Revista de Direito e Gestão Fiscal*, 2000, disponível em <http://www.saldanhasanches.pt/pdf-3/2000,20-Fiscalidade,201,-2077-88.pdf>, consultado a última vez em 04/03/2020.

———, “O contencioso tributário como contencioso de plena jurisdição”, in *Fiscalidade*, n.º.7/8, Julho/Outubro, 2001.

———, “Segredo Bancário, Segredo Fiscal: Uma Perspectiva Funcional”, in *Revista Fiscalidade*, n.º 21, Lisboa, Instituto Superior de Gestão Janeiro – Março, 2005.

———, *A Quantificação da Obrigação Tributária – Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, 2ª Edição, Lex, Lisboa, 2000.

———, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2002.

———, *Os Limites ao Planeamento Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007.

JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, JOÃO TABORDA, “Pressuposto Administrativo e Pressuposto Metodológico do Princípio da Solidariedade Social: a derrogação do sigilo bancário e a cláusula geral antiabuso”, in *O Princípio da Solidariedade Social*, São Paulo, Editora Dialética, 2005.

JOSÉ MANUEL SÉRVULO CORREIA, “O direito à informação e os direitos de participação dos particulares no procedimento, Estudos sobre o Código de Procedimento Administrativo”, in *Legislação - Cadernos de Ciência de Legislação*, INA, n.º 9/10, Janeiro-Junho, 1994.

JOSÉ MARCOS DOMINGUES, CLEMENTE CHECA GONZÁLEZ, “Concepto de tributo: una perspectiva comparada Brasil-España”, *in: Rev. direito GV*, Vol.9, n.º2, 2013.

JOSÉ ORTIZ LIÑÁN, *Derecho y Garantías del Contribuyente ante la utilización por la Hacienda Pública de sus datos personales*, Editorial Camares, Granada, 2003.

JOSÉ RENATO GONÇALVES, *Acesso à Informação das Entidades Públicas*, Almedina, 2002.

JOSÉ SETTE CAMARA FILHO, “Hans Kelsen e a Teoria Pura do Direito Internacional”, *in Revista da Faculdade de Direito. Universidade Federal de Minas Gerais*, Vol.1, 1949, disponível em <https://www.direito.ufmg.br/revista/index.php/revista/article/viewFile/487/456>, consultado a última vez em 30/05/2019;

JOSEP AGUILÓ REGLA, “Las presunciones hominis y las inferencias probatorias”, *in Derecho PUCP*, n.º79, 2017, disponível em [http://www.scielo.org.pe/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S0251-34202017000200005&lng=es&nrm=iso](http://www.scielo.org.pe/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S0251-34202017000200005&lng=es&nrm=iso), consultado em 09/08/2021.

JOSHUA A. KROLL JOANNA HUEY, SOLON BAROCAS, EDWARD W. FELTEN, JOEL R. REIDENBERG, DAVID G. ROBINSON, HARLAN YU, “Accountable algorithms”, *in University of Pennsylvania Law Review*, Vol. 165, 2017, disponível em [https://scholarship.law.upenn.edu/penn\\_law\\_review/vol165/iss3/3/](https://scholarship.law.upenn.edu/penn_law_review/vol165/iss3/3/), consultado em 25/08/2021.

JUAN EDUARDO LEONETTI, “El Rol De Los Contribuyentes, Responsables Y Terceros en El Intercambio De Información Entre Administraciones Tributarias”, *in Dikaion*, n.º21 Vol.2, 2012, disponível em <http://widgets.ebscohost.com/prod/customerspecific/ns000290/authentication/index.php?url=https%3a%2f%2fsearch.ebscohost.com%2flogin.aspx%3fdirect%3dtrue%26AuthType%3dip%2ccookie%2cshib%2cuid%26db%3da9h%26AN%3d88864691%26lang%3dpt-pt%26site%3deds-live%26scope%3dsite>, consultado a última vez em 11/04/2019.

JUAN MANUEL HERRERO DE EGAÑA ESPINOSA DE LOS MONTEROS, *Intimidad, tributos y protección de datos personales*, Barcelona, 2007, disponível em [http://www.indret.com/pdf/441\\_es\\_1.pdf](http://www.indret.com/pdf/441_es_1.pdf), consultado a última vez em 23/06/2019.

JULI PONCE SOLÉ, “Inteligencia artificial, Derecho administrativo y reserva de humanidad: algoritmos y procedimiento administrativo debido tecnológico”, in *Revista general de Derecho administrativo*, N.º.50, 2019.

JULIÁN VALERO TORRIJOS, “Las garantías jurídicas de la inteligencia artificial en la actividad administrativa desde la perspectiva de la buena administración”, in *Revista Catalana de Dret Públic*, N.º58, 2019, pp.82-96.

———, *Derecho, innovación y Administración electrónica*, Global Law Press, Sevilha, 2013.

JÚLIO RODRIGUES COELHO NETO, *Dignidade Social: Direitos Fundamentais e as Fronteiras da Atividade Prestacional do Estado - Vol.I*, Tese de Doutoramento em Ciências Jurídico-Políticas, Lisboa, Faculdade Direito de Lisboa, 2014.

JÜRGEN KÜHLING, MÁRIO MARTINI, “Die Datenschutz-Grundverordnung: Revolution oder Evolution im europäischen und deutschen Datenschutzrecht?“, in *Europäische Zeitschrift für Wirtschaftsrecht (EuWZ)*, 27, Frankfurt, 2016, pp. 448-454.

JÜRGEN SCHWABE, *Fünfzig Jahre Des Deutschen Bundesverfassungsgerichts Rechtswissenschaft*, Konrad-Adenauer-Stiftung, (tradução de Beatriz Hennig, Leonardo Martins, Mariana Bigelli de Carvalho, Tereza Maria de Castro e Vivianne Geraldes Ferreira), Cinquenta Anos de Jurisprudência do Tribunal Constitucional Federal Alemão, Fundación Konrad-Adenauer Oficina Uruguay, Montevideo, 2005.

KARL ENGISCH, *Introdução ao Pensamento Jurídico (trad. J. Baptista Machado)*, 6.ª Edição, Lisboa, Calouste Gulbenkian, 1983.

KARL LARENZ, *Metodologia da Ciência do Direito (tradução)*, 3.ª Edição, Fundação Calouste Gulbenkian, 2009.

- KATAL, M. WAZID, R. H., GOUDAR, “Big data: Issues, challenges, tools and Good practices”, *2013 Sixth International Conference on Contemporary Computing (IC3)*, 2013, pp.404-409.
- KEVIN JESTIN, *Mutual Legal assistance in Tax Matters Recent Trends and Challenge Ahead*, 2008, disponível em <http://visar.csustan.edu/aaba/Jestin2008.pdf>, consultado a última vez em 13/10/2019.
- KLAUS SCHWAB, *A quarta revolução industrial (Tradução de Daniel Moreira Miranda)*, São Paulo, Edipro, 2016.
- KLAUS TIPKE, “Princípio da Igualdade e Ideia de Sistema no Direito Tributário”, in *Estudos em Homenagem ao Prof. Ruy Barbosa Nogueira*, Editora Saraiva, 1984.
- KLAUS TIPKE, JOACHIM LANG, *Direito Tributário (Steuerrecht), Volume I (Tradução da 18.ª edição alemã por Luiz Dória Furquim)*, Porto Alegre, Sérgio Fábri Editor, 2008.
- KLAUS VOGEL, *Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OECD-, UN- and US model conventions for the avoidance of double taxation of income and capital with particular reference to German Treaty Practice*, 3ª Edição, Londres, Kluwer Law International, 1999.
- , *On double taxation conventions – Vol. I e II*, 4ª Edição, Londres, Kluwer Law International, 2015.
- L. COTINO HUESO, “Riesgos e impactos del big data, la inteligencia artificial y la robótica, Enfoques, modelos y principios de la respuesta del Derecho”, in *Revista General de Derecho Administrativo*, 2019.
- LAURIA FELICETTA, *Manuale di Diritto delle Comunità Europee*, 3ª edição, Milão, ITET, 1992.
- LAUS-DIETER DRUEN, “Verfassungsfragen der digitalen Außenprüfung”, in *Steuer und Wirtschaft*, Jahrgang, 2003.
- LAWRENCE LESSIG, *Code: And Other Laws of Cyberspace, Version 2.0*, 2ª Edição, Nova York, Basics Books, 2006.

LEAGUE OF NATIONS, *Double Taxation and Tax Evasion Report*, Publications of the League of Nations II, 1928, disponível em [https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-562-M-178-1928-II\\_EN.pdf](https://biblio-archive.unog.ch/Dateien/CouncilMSD/C-562-M-178-1928-II_EN.pdf), consultado a última vez em 03/02/2020.

LINOS-ALEXANDER SICILIANOS, “The Relationship Between Reprisals and Denunciation or Suspension of a Treaty”, in *European Journal of International Law*, Volume 4, Issue 3, 1993.

LORENZO DE TOLEDO QUINTANA, *El Derecho De Defensa En Relación Con El Secreto Profesional Del Abogado*, disponível em [http://www.fundacionmarianoruizfunes.com/ver\\_articulo.php?articulo=136](http://www.fundacionmarianoruizfunes.com/ver_articulo.php?articulo=136), consultado a última vez em 28/04/2020.

LORENZO DEL FEDERICO, “Exchange of information between tax authorities and taxpayer’s protection: international, EU and domestic aspects”, in *Estudos Em Memória Do Prof. Doutor J. L. Saldanha Sanches – Vol.V*, Coimbra, Coimbra Editora, 2011.

LOUSA GUTIÉRREZ, (coord.), *Manual de Fiscalidad Internacional*, Volumen II, 3ª Edição Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2007.

LUIS ALFONSO MARTÍNEZ GINER, “Nuevos horizontes en el intercambio de información tributaria: a propósito de la propuesta de directiva relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad”, in *Quincena Fiscal*, n.º 12, 2009.

LUÍS CABRAL DE MONCADA, *Filosofia do Direito e do Estado*, Vol.I, 2ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2006.

LUÍS CARVALHO FERNANDES, *Teoria Geral do Direito Civil – Vol.II*, 3ª Edição, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2001.

LUIS DÍAZ-PICAZO, “Directivas comunitarias y comunidades autónomas: el derecho patrimonial”, in *Revista de Derecho Político* n.º44, 1998.

LUÍS GONÇALVES AMARAL, IVO GONÇALVES, ANTÓNIO CARLOS DOS SANTOS, “A DIGITA e a gestão das tecnologias de informação e comunicação na Administração Tributária”, in *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 209, 2009.

LUÍS LINGNAU DA SILVEIRA, *O Direito à Proteção de Dados Pessoais*, disponível em [http://www.apdsi.pt/uploads/news/id545/2.11\\_luis%20silveira\\_070626.pdf](http://www.apdsi.pt/uploads/news/id545/2.11_luis%20silveira_070626.pdf), consultado a última vez em 11/12/2021.

LUIS MANUEL PICA, “A Utilização da Inteligência Artificial pelas Administrações Fiscais: Uma Necessidade ou uma Utopia?”, in *E.Tec Yearbook - Artificial Intelligence & Robots*, EDUM, Braga, 2020, pp.17-38;

———, “As Avaliações de Impacto, o Encarregado de Dados Pessoais e a Certificação no Novo Regulamento Europeu de Proteção de Dados Pessoais.”, in *Cyberlaw by CIJIC*, n.º 5, 2018.

———, “El uso de la Inteligencia Artificial por parte de las Administraciones Tributarias: ¿Una Necesidad o una Utopía?”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021.

———, “La definición de perfiles en el derecho tributario y la protección de los datos personales de los obligados tributarios en el derecho portugués”, in *Revista De La Facultad De Derecho*, n.º51, jul-dic, Universidad Uruguay, 2021.

———, “The new challenges of artificial intelligence, profiling and bigdata analysis by tax administrations: will the right to meet these new challenges be show?”, in *Top 10 Challenges of Big Data Analytics*, New York, Nova Science Publishers, 2021, pp.87-102.

LUÍS MARTÍNEZ GINER, “El intercambio de información tributaria en la Unión Europea a la luz de la directiva 2011/16/UE sobre cooperación en el ámbito de la fiscalidad: Aspectos novedosos”, in *Estudios sobre el fraude fiscal e intercambio de información tributaria*, Barcelona, Atelier, 2012.

- , “Elusión Fiscal e Intercambio de Información Tributaria entre Estados”, in XXIV Jornadas Latino Americanas De Derecho Tributario, Instituto latino americano de Derecho Tributario, 2008.
- , *La Protección jurídica del contribuyente en el intercambio de información entre Estados*, Madrid, Iustel, 2008.
- LUÍS MENEZES LEITÃO, *Direito das Obrigações – Vol. I*, 8ª Edição, Coimbra, Almedina, 2009.
- LUÍS PIRES DE SOUSA, *Prova por Presunção no Direito Civil*, 3ª Edição, Coimbra, Almedina, 2017.
- LUISA SCARCELLA, “Tax compliance and privacy rights in profiling and automated decision making”, in *Internet Policy Review, Volume 8, Issue 4*, 2019, pp.1-19.
- LUZ RUIBAL PEREIRA, “Inteligencia Artificial, Humanismo Tecnológico e Interpretación Jurídica en el Ámbito de un Proceso Contencioso-Tributario”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021.
- M. KEEN, J. E. LIGTHART, “Incentives and Information Exchange in International Taxation”, in *International Tax and Public Finance*, Vol.13, N.º. 2 e 3, 2006.
- , “Information Sharing and International Taxation: A Primer”, in *International Tax and Public Finance*, vol.12, N.º1, 2006.
- MAFALDA MIRANDA BARBOSA, “Inteligência Artificial, E-persons e Direito: Desafios e Perspetivas”, in *Revista Jurídica Luso Brasileira*, Vol. 3, N.º6, 2017, pp-1475-1503, disponível em [http://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2017/6/2017\\_06\\_1475\\_1503.pdf](http://www.cidp.pt/revistas/rjlb/2017/6/2017_06_1475_1503.pdf), consultado em 04/12/2021.
- , “O futuro da responsabilidade civil desafiada pela inteligência artificial: as dificuldades dos modelos tradicionais e caminhos de solução”, in *Revista de Direito Civil*, Vol.2, Almedina, 2020.

———, *Inteligência Artificial. Entre a Utopia e a Distopia, Alguns Problemas Jurídicos*, Coimbra, Gestlegal, 2021.

MANUEL CAVALEIRO DE FERREIRA, *Curso de Processo Penal*, Editora Danúbio, Lisboa, 1986.

MANUEL DA COSTA ANDRADE, *Sobre As Proibições de Prova em Processo Penal*, Coimbra Editora, 2013.

MANUEL DAVID MASSENO, “Como A União Europeia Procura Proteger os Cidadãos - Consumidores em Tempos de Big Data.” *Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM – Vol. 14, n.º 3, 2019, p.2*, disponível em <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/41708>, consultado em 05/09/2020.

———, “Na Borda: Dados Pessoais e Não Pessoais nos dois Regulamentos da União Europeia.” *CyberLaw by CIJIC, n.º9, 2020, pp.25-43*, disponível em [https://www.cijic.org/wp-content/uploads/2020/04/Cyberlaw-by-CIJIC\\_ed-9\\_vf.pdf](https://www.cijic.org/wp-content/uploads/2020/04/Cyberlaw-by-CIJIC_ed-9_vf.pdf), consultado em 05/09/2020.

———, “Protegendo os cidadãos-consumidores em tempos de Big Data: uma perspetiva desde o Direito da União Europeia.”, *Revista Portuguesa de Direito do Consumo, n.º 89, 2017. pp.43-66*, disponível em [https://www.academia.edu/31787984/Protegendo\\_os\\_cidadãos-consumidores\\_em\\_tempos\\_de\\_Big\\_Data](https://www.academia.edu/31787984/Protegendo_os_cidadãos-consumidores_em_tempos_de_Big_Data), consultado a última vez em 01/05/2020.

———, *O novo Regulamento Geral sobre proteção de dados pessoais da União Europeia, 8º Congresso de Direito de Informática e Telecomunicações*, Setembro 2016, disponível em [https://www.academia.edu/31981614/O\\_novo\\_Regulamento\\_Geral\\_sobre\\_proteção\\_o\\_de\\_dados\\_pessoais\\_da\\_União\\_Europeia?auto=download](https://www.academia.edu/31981614/O_novo_Regulamento_Geral_sobre_proteção_o_de_dados_pessoais_da_União_Europeia?auto=download), consultado a última vez em 22/10/2019.

———, *Se, hoje, a IA constitui a maior das ameaças à Privacidade e às Liberdades... que respostas dá o RGPD europeu?*, Campo Grande/Marília, 2020, disponível em [https://www.academia.edu/43367440/Se\\_hoje\\_a\\_IA\\_constitui\\_a\\_maior\\_das\\_ame](https://www.academia.edu/43367440/Se_hoje_a_IA_constitui_a_maior_das_ame)



*aças\_à\_Privacidade\_e\_às\_Liberdades\_que\_respostas\_dá\_o\_RGPD\_europeu?email\_work\_card=title*, consultado em 17/01/2022.

MANUEL FAUSTINO, *O dever de retenção na fonte e outros deveres autónomos de cooperação em IRS*, Áreas Editora, 2003.

MANUEL FELÍCIO, “Responsabilidade civil por acidente de viação causado por veículo automatizado”, in *Revista de Direito da Responsabilidade – Ano 1*, 2019, disponível em <https://revistadireitoresponsabilidade.pt/2019/responsabilidade-civil-por-acidente-de-viacao-causado-por-veiculo-automatizado-manuel-felicio/>, consultado em 04/12/2021.

MANUEL SÁNCHEZ FERNÁNDEZ DE LA RIVA, *El derecho de acceso a la información pública*. Imprime CERSA Madrid, 2008, disponível em [http://eprints.ucm.es/8946/1/MANUEL\\_SANCHEZ\\_DER\\_ACCESO\\_V14\\_2.pdf](http://eprints.ucm.es/8946/1/MANUEL_SANCHEZ_DER_ACCESO_V14_2.pdf), consultado a última vez em 03/01/2021.

MARIA DEL CARMEN NÚÑEZ ZORRILA, *Inteligência artificial y responsabilidad civil. Régimen Jurídico de los daños causados por robots autónomos com inteligencia artificial*, Madrid, Editorial Reus, 2019.

MARC LEROY, *La sociologie de l'impôt*, Paris, Presses Universitaires de France, 2002.

MARCELLO CAETANO, *Manual de Direito Administrativo*, Volume I, Coimbra, Almedina, 1982.

MARCELO REBELO DE SOUSA, “O Princípio da legalidade administrativa na Constituição de 1976”, in *Democracia e Liberdade*, n.º13, 1980.

———, *Lições de Direito Administrativo - Volume I*, Lisboa, Lex, 1999.

MARCELO REBELO DE SOUSA, ANDRÉ SALGADO DE MATOS, *Direito Administrativo Geral, Introdução e Princípios Fundamentais Tomo I*, Lisboa, Dom Quixote, 2004.

———, *Direito Administrativo Tomo III - Actividade Administrativa. Responsabilidade Civil Administrativa (de acordo com o novo Regime da responsabilidade civil*

*extracontratual do Estado e demais entidades públicas, aprovado pela Lei n.º67/2007, de 31 de Dezembro*, Lisboa, Dom Quixote, 2008.

MARCUS ABRAHAM, JOÃO RICARDO CATARINO, “O uso da inteligência artificial na aplicação do direito público: o caso especial da cobrança dos créditos tributários - um estudo objetivado nos casos brasileiro e português”, in *e-Pública: Revista Eletrónica de Direito Público*, Vol.6 n.º2, 2019, disponível em [http://www.scielo.mec.pt/scielo.php?script=sci\\_arttext&pid=S2183-184X2019000200010&lng=pt&tlng=pt](http://www.scielo.mec.pt/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2183-184X2019000200010&lng=pt&tlng=pt), consultado a última vez em 13/04/2020.

MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, *As Convenções sobre Dupla Tributação*, Lisboa, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º179, 1998.

MARIA AMÁLIA SANTOS, “O direito constitucionalmente garantido dos cidadãos à tutela jurisdicional efectiva”, in *Revista Julgar Online*, Novembro, 2019, disponível em <http://julgar.pt/wp-content/uploads/2019/11/20191118-ARTIGO-JULGAR-O-Direito-%C3%A0-tutela-jurisdicional-efetiva-%C3%A0-luz-da-Constitui%C3%A7%C3%A3o-Maria-Am%C3%A1lia-Santos.pdf>, consultado em 06/12/2021.

MARIA AMPARO GRAU RUIZ, “*Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters and Community Rules: How to Improve Their Interaction*”, in 15 EC Tax Rev. 196, n.º4, 2006.

———, *Mutual Assistance for the Recovery of Tax Claims*, Instituto de Estudios Fiscales. Kluwer Law International, 2003.

———, *La cooperación internacional para la recaudación de tributos: El procedimiento de asistencia mutua*, Madrid, Ed. La Ley, 2000.

MARIA CORDEIRO MESQUITA, “Troca de informações e cooperação fiscal internacional”, in *A internacionalização da economia e a fiscalidade*, Lisboa, DGCI - Centro de Estudos Fiscais, 1993.

MARIA DE LOURDES ALVES LIMA ZANATTA, *Da Legitimação da Justiça Restaurativa Enquanto Ideal de Justiça no Confronto com a Justiça Retributiva: Implicações na Resolução de*

*Conflitos de Crianças e Adolescentes em Contexto Escolar*, Tese Doutoramento, Braga, UMinho, 2017.

MARIA EDUARDA AZEVEDO, *Temas de Direito da Economia*, 2ª Edição, Coimbra, Almedina, 2015.

MARIA EDUARDA GONÇALVES, *Direito da Informação, Novos Direitos e Formas de Regulação na Sociedade da Informação*, Coimbra, Almedina, 2003.

MARÍA SÁNCHEZ LÓPEZ, “El problema de la protección del contribuyente en el ambito del intercambio automático de información entre estados” in *Rivista Di Diritto Tributario Internazionale. International Tax Law Review*, n.º1 janeiro/abril, 2018.

———, “La influencia del derecho comunitario en la tutela del contribuyente afectado por las actuaciones de intercambio de información tributaria”, in *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, Università Editrice, 2012, disponível em <http://www.rdti.it/sites/default/files/allegati/1-2018.pdf>, consultada a última vez em 18/06/2019.

———, “La Transmisión Automática de Información. ¿Hacia un Estandar Global de Intercambio de Información”, in *Misión Jurídica - Revista de Derecho y Ciencias Sociales*, Núm. 11 Año 2016 - Julio-Diciembre, Colombia, disponível em <https://www.revistamisionjuridica.com/wp-content/uploads/2017/03/REVISTA-11-165-182.pdf>, consultado a última vez em 04/05/2019.

———, *Los deberes de información tributaria desde la perspectiva constitucional*, Centro de Estudios Políticos e Constitucionales, Madrid, 2001.

MARIA EULALIA HERNANDO RIVERA, “El futuro de la cooperación fiscal europea: la diretiva 2011/16/UE”, in *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, 2012.

MARIA JOSÉ GARDE, “Eficacia del intercambio de información tributária em Estados: Experiência de la Administración Tributária Española em el Ámbito de la Imposición

Directa”, in *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, 2012.

MARIA JOSÉ RANGEL DE MESQUITA, *O Poder Sancionatório da União e das Comunidades Europeias sobre os Estados Membros*, Coimbra, Almedina, 2006.

MARIA LUÍSA DELGADO LOBO, “Sociología y Psicología Fiscales. la Cultura Fiscal dos Españoles”, in *Conferência proferida no XXI Curso de Instituciones y Técnicas Tributárias*, Instituto de Estudios Fiscales: Madrid, 2001, disponível em <http://www.fes-sociologia.com/files/congress/10/grupos-trabajo/ponencias/613.pdf>, consultado a última vez em 11/02/2019.

MARIA LUISA GUERMANI, *Lo Scambio Automatico di Informazioni Ambito Comunitario e Internazionale a Confronto*, Dottorato di Ricerca in Diritto Tributario Europeo, Bologna, 2017, disponível em [http://amsdottorato.unibo.it/7991/1/guermani\\_marialuisa\\_tesi.pdf](http://amsdottorato.unibo.it/7991/1/guermani_marialuisa_tesi.pdf), consultado a última vez em 24/04/2019.

MARIA MARLY FONTENELE, *A Influência dos Modelos Administrativos sobre os Valores Organizacionais: Os Casos das Secretarias de Estado da Fazenda e do Planejamento e Gestão do Ceará*, Tese Doutorado, Universidade de Lisboa, 2021.

MARÍA MERCEDES SERRANO PÉREZ. “El derecho fundamental a la protección de datos. Su contenido esencial”, in *Nuevas Políticas Públicas: Anuario multidisciplinar para la modernización de las Administraciones Públicas 1*, 2005, p.247.

MARIA ODETE BATISTA DE OLIVEIRA, *O intercâmbio de informação tributária - Nova disciplina comunitária. Estado atual da prática administrativa. Contributos para uma maior significância deste instrumento*, Coimbra, Almedina, 2012.

MARILUZ LLANES FONT, MALVINA DÍAZ DE CEBALLOS, YUDITH SALVADOR HERNÁNDEZ, “Administración pública y cuarta revolución industrial. ¿Qué nos lleva hasta allí?”, in *XXXIII Concurso del CLAD sobre Reforma del Estado y Modernización de la Administración Pública "La cuarta revolución industrial en la administración pública"*, Caracas, 2020, disponível em <https://clad.org/wp->

*content/uploads/2020/12/Mención-Honor%C3%ADfica-Lorena-Mariluz-Llanez-et-al.pdf*, consultado a 11/07/2021;

MÁRIO AROSO DE ALMEIDA, *Teoria Geral do Direito Administrativo*, 5.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2018.

MÁRIO HÉRNANDEZ RAMOS, El derecho al olvido digital en la web 2.0”, in *Cuaderno Red de Cátedras Telefónica n.º.11*, Salamanca, 2013, disponível em <http://hdl.handle.net/10366/122443>, consultado a última vez em 01/05/2020.

MÁRIO JÚLIO DE ALMEIDA COSTA, *Direito das Obrigações*, 12.ª Edição, Coimbra, Almedina, 2009.

MARK EUGEN VILLIGER, *Commentary on the 1969 Vienna Convention on the Law of Treaties*, Boston, Martinus Nijhoff Publishers, 2009.

MARKUS MEINZER, ANDRES KNOBEL, *Automatic Exchange of Information: An Opportunity for Developing Countries to Tackle Tax Evasion and Corruption*, 2014, disponível em <http://www.taxjustice.net/wp-content/uploads/2013/04/AIE-An-opportunity-for-developing-countries.pdf>, consultado em 09/01/2022.

MARTA CALDAS, *O Conceito de Planeamento Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?* Almedina, 2015.

MARTA PANKIV, “Tax Information Exchange Agreements (TIEAs)”, in *Exchange of Information for Tax Purpose*, Linde Verlag Wien, 2013, disponível em <https://ssrn.com/abstract=2648583>, consultado a última vez em 15/02/2020.

MARTÍN LÓPEZ, J., *Competencia fiscal perjudicial y ayudas de estado en la Unión Europea*, Ed. Tirant Lo Blanch, Valencia, 2009.

MARTIN CHRISTOF KINDSMÜLLER, SANDRO LEUCHTER, DIRK SCHULZE-KISSING, LEON URBAS, “Modellierung und Simulation menschlichen Verhaltens als Methode der Mensch-Maschine-System-Forschung”, in *MMI-Interaktiv*, N.º.7, 2004, pp.4-16.

MARTINS ALFARO: “Orientações Administrativas, Obrigações Acessórias e Regulação da Aplicação das ADT’s”, in *Revista de Doutrina Tributária*, 3º trimestre, 2014.

MATHEUS ROMANO, *Entenda o que é IoT na Indústria 4.0 e porque isso é uma aposta que vai revolucionar o mercado industrial*, 2017, disponível em <http://www.logiquesistemas.com.br/blog/iot-na-industria-4-0>, e consultado em 09/07/2021;

MATIAS MASCITTI, “La función conjetural del Derecho reforzada por los algoritmos en la era de big data”, in *IUS ET SCIENTIA*, Volume 6, n.º2, 2020, pp.162-185, disponível em [https://institucional.us.es/revistas/lus\\_Et\\_Scientia/VOL6-2/lus\\_et\\_Scientia\\_vol\\_6\\_n2\\_11\\_matias\\_mascitti.pdf](https://institucional.us.es/revistas/lus_Et_Scientia/VOL6-2/lus_et_Scientia_vol_6_n2_11_matias_mascitti.pdf), consultado em 14/07/2021;

MAURICIO MUÑOZ-NÁJAR BUSTAMANTE, F. SORIA AGUILAR ALFREDO, "Precisiones Sobre Las Facultades Discrecionales De La Administración Tributaria", in *Derecho & Sociedad 14*, Pontificia Universidad Católica del Perú, 2000, pp.78-87.

MAURIN ALMEIDA FALCÃO, “A teoria do fato social em Durkheim e os elementos de conexão para uma análise sociológica do tributo”, in *ARGUMENTUM - Revista de Direito n.º 13*, 2012.

MENITA GIUSY DE FLORA, “Protection of the Taxpayer in the Information Exchange Procedure”, in *INTERTAX*, Volume 45, Issue 6 & 7, 017 Kluwer Law International BV, 2017.

MICHAEL G. ALLINGHAM, AGNAR ASGMO, “Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis”, in *Journal of Public Economics 1*, North-Holland Publishing Company, 1972, pp.323-338, disponível em [http://www.academia.edu/download/30457905/allingham-sandmo\\_\(jpube72\).pdf](http://www.academia.edu/download/30457905/allingham-sandmo_(jpube72).pdf), consultado a última vez em 23/05/2020.

MICHAEL LITTLEWOOD, “Tax Competition: Harmful to Whom?”, in *Michigan Journal of International Law*, Volume 26, Issue 1, 2004, pp-412-485.

- MICHAEL VEALE, LILIAN EDWARDS, “Clarity, surprises, and further questions in the Article 29 Working Party draft guidance on automated decision-making and profiling”, *in Computer Law & Security Review*, Volume 34, Issue 2, 2018, pp.398-404
- MIGUEL GORJÃO-HENRIQUES, *Direito da União. História, Direito, Cidadania, Mercado Interno e Concorrência*, 6ª Edição, Almedina, 2010.
- MIGUEL PRATA ROQUE, “O Nascimento da Administração Eletrónica num Espaço Transnacional (Breves notas a propósito do projeto de revisão do Código do Procedimento Administrativo)”, *in e-Pública* -Vol. I N°. 1, janeiro 2014, pp.307-321.
- MIGUEL TEIXEIRA DE SOUSA, *Protecção de Dados: aspectos da tutela administrativa e jurisdicional no RGPD*, 2019, disponível em [https://www.academia.edu/38415354/TEIXEIRA\\_DE\\_SOUSA\\_M.\\_Protecção\\_de\\_dos\\_aspectos\\_da\\_tutela\\_administrativa\\_e\\_jurisdicional\\_no\\_RGPD\\_20.2.2019\\_.pdf](https://www.academia.edu/38415354/TEIXEIRA_DE_SOUSA_M._Protecção_de_dos_aspectos_da_tutela_administrativa_e_jurisdicional_no_RGPD_20.2.2019_.pdf), consultado a 13/10/2021.
- MILAGROS VILLASMIL, “La Planificación tributaria: herramienta legítima del contribuyente en la gestión empresarial”, *in Dictamen Libre, Edición N°. 20 - Enero - Junio 2017* - Universidad Libre, 2017.
- MIREILLE HILDEBRANDT, “Who is Profiling Who? Invisible Visibility.”, *Gutwirth S., Pouillet Y., De Hert P., de Terwangne C., Nouwt S. (eds) Reinventing Data Protection?*, Springer, 2009, pp-239-252.
- MIRIAM COLMENARES DE EIGAZA, MARIA ELENA ARMAS A., *Las nuevas tecnologías en las administraciones tributarias*, Telematique 6.3, 2010.
- RAHUL NAVIN, *Information Exchange and Tax Transparency–Tackling Global Tax Evasion and Avoidance*, LexisNexis, 2017
- NAYOUNG KWON, A Very Complicated Game of Hide and Seek. *Will Automatic Exchange of Information Become a Game Changer in International Tax Evasion?*, Otago, 2016, p.33, disponível em <https://www.otago.ac.nz/law/otago638171.pdf>, consultado a última vez em 20/01/2020.

- NICOLÒ POLLARI, *Diritto Tributario – Parte Generale*, Laurus Robuffo, Roma, 2004.
- NINA AGUIAR, “O Regime Fiscal da Subcapitalização na União Europeia e nas Relações com Países Terceiros: uma Síntese”, in *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas – Caderno de Direito Comparado*, Julho/Agosto 2019, Magister Editora, 2019, pp.81-103.
- NOEL GOMES, *O Segredo Bancário e Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2006.
- NORA LIBERTAD RODRIGUEZ PEÑA, “Big data e inteligencia artificial: una aproximación a los desafíos éticos y jurídicos de su implementación en las administraciones tributarias”, in *US ET SCIENTIA*, Vol. 7, N° 1, 2021, disponível em <https://revistascientificas.us.es/index.php/ies/article/view/15843/15111>, consultado em 25/07/2021.
- NÚBIA FRANCO DE OLIVEIRA, DEILTON RIBEIRO BRASIL, JAMILE BERGAMASCHINE MATA DIZ, “Decisões Automatizadas e Processos Discriminatório: a Lei Geral de Proteção de Dados brasileira como mecanismo de governança”, in *Privacy and Data Protection Magazine - Revista Científica na Área Jurídica*, n.º 02-2021, Universidade Europeia, 2021, disponível em [https://www.europeia.pt/content/files/pdpm\\_002.pdf](https://www.europeia.pt/content/files/pdpm_002.pdf), consultado em 15/12/2021.
- NUNO BASTOS, “O Princípio do Inquisitório no Processo Tributário”, in *AAVV, A Prova no Processo Tributário*, Coleção Formação Contínua, CEJ, Lisboa, 2017.
- NUNO DE SÁ GOMES; *Lições de Direito Fiscal – Vol.II*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal n.º134, Centro de Estudos Fiscais, Direção-Geral das Contribuições e Imposto, Ministério das Finanças, 1984.
- NUNO SOUSA E SILVA, “What exactly is a trade secret under the proposed directive?”, in *Journal of Intellectual Property Law & Practice*, 9 (11), 2014, pp. 923-932, disponível em <https://ssrn.com/abstract=2427002>, consultado a última vez em 07/12/2021.
- OCDE, *Advanced Analytics for Better Tax Administration*, Organisation for Economic Cooperation and Development, 2016, disponível em



- <https://www.oecd.org/publications/advanced-analytics-for-better-tax-administration-9789264256453-en.htm>, consultado em 13/10/2022.
- , *Agreement on Exchange of Information on Tax Matters*, 1998, disponível em <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/2082215.pdf>, consultado a última vez em 13/02/2020.
- , *Anti-Avoidance Rules Against International Tax Planning: A Classification Economics Departments Working Papers N.º. 1356*, ECO/WKP, 2016, disponível em <https://www.oecd.org/eco/Anti-avoidance-rules-against-international-tax-planning-A-classification.pdf>, consultado a última vez em 13/09/2019.
- , *Artificial Intelligence in Society*, OECD Publishing, Paris, 2019, disponível em [https://www.oecd-ilibrary.org/sites/eedfee77-en/1/2/3/index.html?itemId=/content/publication/eedfee77-en&\\_csp\\_=5c39a73676a331d76fa56f36ff0d4aca&itemIGO=oecd&itemContentType=book](https://www.oecd-ilibrary.org/sites/eedfee77-en/1/2/3/index.html?itemId=/content/publication/eedfee77-en&_csp_=5c39a73676a331d76fa56f36ff0d4aca&itemIGO=oecd&itemContentType=book), consultado em 24/07/2021.
- , *Committee on Fiscal Affairs, Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*, Paris, 2019, disponível em [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_g2g972ee-en#page3](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page3), consultado a última vez em 09/02/2020.
- , *Committee on Fiscal Affairs, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices*, 2000, disponível em <http://www.oecd.org/ctp/harmful/2090192.pdf>, consultado a última vez em 08/02/2020.
- , *Compliance Risk Management: Managing and Improving Tax Compliance*, Paris, OECD, 2004, disponível em <https://www.oecd.org/tax/administration/33818656.pdf>, consultado em 02/08/2021.
- , *Delivering a standardised, secure and cost effective model of bilateral automatic exchange for the multilateral context*, 2013, disponível em [https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxtransparency\\_G8report.pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/taxtransparency_G8report.pdf), consultado a última vez em 04/03/2020.

- , *Exchange of Information on Request Handbook For Peer Reviews 2016-2020*, 3ª Edição, 2016, p.156, disponível em <http://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-handbook-2016.pdf>, consultado a última vez em 12/02/2020.
- , *Guidance on the Implementation of Country-by-Country Reporting – BEPS Action 13*, Paris, OECD, 2019, disponível online em [www.oecd.org/tax/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf](http://www.oecd.org/tax/guidance-on-the-implementation-of-country-by-country-reporting-beps-action-13.pdf), consultado a última vez em 19/02/2020.
- , *Guidelines on the Protection of Privacy and Transborder Flows of Personal Data*, 2003.
- , *Harmful Tax Competition an Emerging - Global Issue*, Paris, 1998, disponível em [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition\\_9789264162945-en#page23](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en#page23), consultado a última vez em 08/02/2020.
- , *Keeping it Safe the OCDE Guide on the Protection of Confidentiality of Information Exchanged for Tax Purposes*, 2012, disponível em <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/keeping-it-safe.htm>, consultado em 22/04/2019.
- , *Manual on the Implementation of Exchange of Information Provisions for Tax Purposes*, 2016, disponível em <https://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/36647823.pdf>, consultado a última vez em 14/10/2019.
- , *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*, OECD Publishing, Paris, 2014, disponível online em <https://doi.org/10.1787/9789264207790-pt>, consultado a última vez em 19/02/2020.
- , *Recommendation of the Council on Tax Avoidance and Evasion*, OECD/LEGAL/0158, 2019, disponível em <https://legalinstruments.oecd.org/public/doc/79/79.en.pdf>, consultado a última vez em 03/02/2020.

———, *Tax challenges arising from digitalization - Interim Report, 2018: Inclusive Framework on BEPS, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OCDE Publishing, 2018.

———, *Technologies for Better Tax Administration: A Practical Guide for Revenue Bodies*, Organisation for Economic Cooperation and Development, disponível em <https://www.oecd.org/publications/technologies-for-better-tax-administration9789264256439-en.htm>, consultado em 13/10/2021.

———, *The 2005 Update to the Model Tax Convention*, disponível em <http://www.oecd.org/tax/treaties/34576874.pdf>, consultado a última vez em 11/02/2020.

———, *Update to Article 26 of the OECD Model Tax Convention and its Commentary*, 2012, p.5, disponível em [https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718\\_Article%2026-ENG\\_no%20cover%20\(2\).pdf](https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-tax-information/120718_Article%2026-ENG_no%20cover%20(2).pdf), consultado a última vez em 11/02/2020.

———, *Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes Multilateral Cooperation Changing the World*, p.3, disponível em <https://www.oecd.org/tax/transparency/global-forum-10-years-report.pdf>, consultado a 06/06/2021;

OECD/COUNCIL OF EUROPE, *The Multilateral Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters: Amended by the 2010 Protocol*, Paris, OECD Publishing, 2011, disponível em <https://doi.org/10.1787/9789264115606-en>, consultado a última vez em 11/10/2019.

OLIVER DÖRR KIRSTEN SCHMALENBACH, *Vienna Convention on the Law of Treaties: A Commentary*, Berlim, Springer-Verlag, 2012.

PAMPLONA CORTE-REAL, JORGE BACELAR GOUVEIA, JOAQUIM PEDRO CARDOSO DA COSTA, "Breves reflexões em matéria de confidencialidade fiscal", in *Revista de Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 368, Boletim da Direcção-Geral das contribuições, 1992;

PAULO ANTÔNIO DA SILVEIRA, *Ética e Inteligência Artificial: da possibilidade filosófica de agentes morais artificiais*, Porto Alegre, Tese Doutorado, 2020, disponível em <https://philarchive.org/archive/DASTEI-3>, consultado em 27/01/2022.

PAOLO PIANTAVIGNA, "Tax Abuse and Aggressive Tax Planning in the BEPS Era: How EU Law and the OECD Are Establishing a Unifying Conceptual Framework in International Tax Law, despite Linguistic Discrepancies", in *World Tax Journal - February*, 2017.

PARLAMENTO EUROPEU, *Projeto de Relatório sobre a inteligência artificial no direito penal e a sua utilização pelas autoridades policiais e judiciárias em casos penais (2020/2016(INI))*, disponível em [https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/LIBE-PR-652625\\_PT.pdf](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/LIBE-PR-652625_PT.pdf), consultado em 05/10/2021.

PASQUALE PISTONE, "The impact of European Law on the Relations with Third Countries in the Field of Direct Taxation", in *Intertax*, Vol. 34 Issue 5, 2006.

PATRÍCIA LAMPREAVE, "Diferentes Enfoques Para El Intercambio Automático De Información (Different Approaches to Automatic Interchange of Information)", in *Quincena Fiscal*, Vols. 15-16, 2013, disponível em <https://ssrn.com/abstract=2343316>, consultado a última vez em 18/03/2020.

PAUL SCHWARTZ, DANIEL SOLOVE, "The PII problem: Privacy and a new concept of personally identifiable information", in *New York University Law Review*, 86, 2011, pp.1814–1894.

PAULA GUEDES, "Discriminação tecnológica: desmistificando a neutralidade da Inteligência Artificial em meio à crise de inclusão e de diversidade nas tecnologias emergentes", in *Grupo de Pesquisa de Direito do Instituto de Tecnologia e Sociedade*, 2020, disponível em [http://itsrio.org/wpcontent/uploads/2020/10/Discrimina%C3%A7%C3%A3otecnol%C3%B3gica\\_Paula\\_Guedes.pdf](http://itsrio.org/wpcontent/uploads/2020/10/Discrimina%C3%A7%C3%A3otecnol%C3%B3gica_Paula_Guedes.pdf), consultado em 15/12/2021.

PAULO DÁ MESQUITA, *A prova do Crime e o que se disse antes do julgamento, Estudo Sobre a Prova no Processo Penal Português, À Luz Do Sistema Norte-Americano*, Coimbra Editora, 2011.

PAULO DE PITTA E CUNHA, “A integração europeia no mundo globalizado”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 67, Janeiro 2007, Lisboa, Ordem dos Advogados.

PAULO MARQUES, *O Crime de Abuso de Confiança Fiscal, Problemas do Atual Direito Penal Tributário*, 2ª Edição, Coimbra Editora, 2009.

PAULO MARQUES, CARLOS COSTA, *A Liquidação de Imposto e a sua Fundamentação*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013.

PAULO OTERO, *A Competência Delegada no Direito Administrativo Português. Conceito, Natureza e Regime*, Lisboa, AAFDL, 1987.

———, *Direito Constitucional Português – Vol.I. Identidade Constitucional*, Almedina, 2010.

PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE, *Comentário do Código de Processo penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, 2ª Edição, Lisboa, Universidade Católica Editora, 2008.

———, *Comentário do Regime Geral das Contra-Ordenações à Luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Universidade Católica, 2011.

PEDRO COSTA GONÇALVES, “O ato administrativo informático (o direito administrativo português face à aplicação da informática na decisão administrativa)”, in *Sciencia Iuridica* n.º 267, 1997, pp. 47-95.

———, *Entidades Privadas com Poderes Públicos*, Coimbra, Almedina, 2008.

———, *Manual de Direito Administrativo Vol.I*, Almedina, 2019;

- PEDRO DE ALBUQUERQUE, DIOGO COSTA GONÇALVES, “O impedimento do exercício do direito de voto como proibição genérica de atuação em conflito”, in *Revista de Direito das Sociedades* - Vol.III, N.º3, 2011.
- PEDRO LEITÃO PAIS DE VASCONCELOS, “Como matar uma *offshore*”, in *Revista de Direito Comercial*, Lisboa, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, 2017.
- PEDRO MACHETE, *A audiência dos interessados no procedimento administrativo*, 2ª Edição, Lisboa, Universidade Católica, 1995.
- PEDRO SOARES MARTINEZ, *Manual de Direito Fiscal*, 10ª Edição, Coimbra, Almedina, 2003.
- PÉREZ RODILLA, “La colaboración de las Administraciones fiscales en el ámbito de la Unión Europea en la lucha contra el fraude fiscal”, in *Manual de Fiscalidad Internacional*, 2ª Edição, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 2004.
- PETR JIRÁSEK, “Non-It Perspectives Of Cyber Security By An It Professional: Challenges And Future Trends”, in *Cyberlaw by CIJIC*, Edição n.º III, Fevereiro, 2017, disponível em [http://www.cijic.org/wp-content/uploads/2017/02/Cyberlaw-by-CIJIC\\_edicao-n3.pdf](http://www.cijic.org/wp-content/uploads/2017/02/Cyberlaw-by-CIJIC_edicao-n3.pdf), consultado a última vez em 22/10/2019.
- PHILIPP GENSCHER, PETER SCHWARZ, *Tax Competition: A Literature Review (September 2, 2011)*, *Socio-Economic Review* 9, 2011, pp.339–370, disponível em <https://ssrn.com/abstract=2490529>, consultado a última vez em 01/05/2020.
- PILAR FERNÁNDEZ URIEL, “Algunas precisiones sobre el sistema fiscal romano”, in *Espacio, Tiempo y Forma*, Serie II, Historia Antigua, Facultad de Geografía e Historia, UNED, Madrid, 2014.
- PIRES DE LIMA, ANTUNES VARELA, *Código Civil Anotado – Vol.I*, 4ª Edição, Coimbra, Coimbra Editora, 2011.
- POLLYANA MAYER, “Information Exchange: Deterring International Tax Avoidance and Evasion”, in *Tax Notes International*, vol. 45, n.º8, 2007.

- RABEH MORRAR, HUSAM ARMAN, "The Fourth Industrial Revolution (Industry 4.0): A Social Innovation Perspective", in *Technology Innovation Management Review* n.º7, 2017, pp.12-20, disponível em [https://www.researchgate.net/publication/321326072\\_The\\_Fourth\\_Industrial\\_Revolution\\_Industry\\_40\\_A\\_Social\\_Innovation\\_Perspective](https://www.researchgate.net/publication/321326072_The_Fourth_Industrial_Revolution_Industry_40_A_Social_Innovation_Perspective), consultado em 04/07/2021.
- RABINDRANATH CAPELO DE SOUSA, *O Direito Geral de Personalidade*, Coimbra, Coimbra Editora, 1995.
- RAFAEL CALVO ORTEGA, JUAN CALVO VÉRGEZ, *Curso de Derecho Financiero*, 20ª Edição, Civista, Thomson Reuters, 2021.
- RAFFAELE RICCARDI, *Perché non siamo tutti evasori?" Il passaggio dalla "lotta all'evasione" al "miglioramento", nei sistemi fiscali, della "tax compliance" grazie al contributo della tax morale. Il caso Italia*, Bergamo, 2015, disponível em [https://aisberg.unibg.it/retrieve/handle/10446/30740/15997/DT\\_Riccardi\\_Raffael\\_e\\_2014.pdf](https://aisberg.unibg.it/retrieve/handle/10446/30740/15997/DT_Riccardi_Raffael_e_2014.pdf), consultado a última vez em 26/04/2020.
- RAMÓN BONELL COLMENERO, "Inteligencia Artificial, Análisis de Datos e Impacto en el Sistema Fiscal", in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021.
- RAMÓN FALCÓN Y TELLA, ELVIRA PULIDO GUERRA, *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, 2010.
- RAQUEL ALEXANDRA BRÍZIDA CASTRO, *As Omissões Normativas Inconstitucionais no Direito Constitucional Português*, Coimbra, Almedina, 2012.
- RAQUEL MIEKO NAKAZA, ORLANDO BRUNO LINHARES, "O Silogismo Científico em Aristóteles", in *XIII Jornada de Iniciação Científica e VII Mostra de Iniciação Tecnológica – 2017*, disponível em <https://philarchive.org/archive/NAKOSC>, consultado a 09/06/2021.

RAÚL VERGARA MONCADA, “Tecnología Informática Herramienta Contra la Evasión Tributaria”, in Quipukamayoc, disponível em <http://sisbib.unmsm.edu.pe/bibvirtual/publicaciones/quipukamayoc/default.htm>, consultado a última vez 21/09/2019.

RENÉ OFFERMANN, “Exchange of Information”, in *European Taxation*, Vol. 39, N.º 4 e 5, 1999.

RICARDO JORGE RODRIGUES PEREIRA, *A Troca de Informações Fiscais entre os Estados-Membros da União Europeia e a Tutela Jurídica dos Contribuintes*, Braga, UMinho, 2011.

RITA AMARAL CABRAL, “O Direito à Intimidade da Vida Privada”, in *Estudos em Memória do Prof. Doutor Paulo Cunha*, Lisboa, 1989, pp.373-406.

RITA CALÇADA PIRES, *Manual de Direito Fiscal Internacional*, Coimbra, Almedina, 2019.

———, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Electrónico, Desvendar mitos e construir realidades*, Coimbra, Almedina, 2011.

RIXEN THOMAS, “Der Kampf gegen Steuerwettbewerb und Steuerflucht: Entwicklungslinien der internationalen Steuerpolitik”, in *Vierteljahrshefte zur Wirtschaftsforschung -Vol. 82, Iss. 1*, Berlim.

ROBERT COOTER, THOMAS RULEN, *Law and economics*, 3ª Edição, Addison-Wesley Series in Economics.

ROBERT M. PITLER, “The Fruit of the Poisonous Tree Revisited and Shepardized”, in *California Law Review*, Vol.56, Issue 3, California, 1968, disponível em <https://scholarship.law.berkeley.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=2807&context=california-law-review>, consultado a última vez em 18/05/2019.

ROBERT STEPHEN HAWKSHAW, *Tax Information Exchange and the Erosion of Taxpayer Privacy Rights*, Vancouver, The University of British Columbia, 2014.



ROBERTO LAGUADO GIRALDO, “Atos administrativos por medios electrónicos”, in *Vniversitas*, N.º105, Junio, 2003, p.89-128, disponível em <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=82510504>, consultado a última vez em 11/12/2021.

RODRIGUES PORTO, “International Cooperation to Combat Tax Evasion and Avoidance. Cooperation Without International Agreements”, in *CIAT, Combating Tax Abuse and Fraud*, 1993.

ROMAN SEER, (Trad.Diogo Brandau Signoretti), “Proteção de dados e tributação na Alemanha: repercussões do Regulamento Geral sobre Proteção de Dados”, in *Revista Jurídica da Presidência Brasília*, Vol.22, N.º126, Fev./Maio, 2020 pp.20-47.

RUDOLF GOLDSCHIED, “Staatssozialismus oder Staatskapitalismus”, in *FinanzArchiv / Public Finance Analysis* 34. Jahrg., H. 2, 1917, disponível em [https://www.jstor.org/stable/40906168?seq=1#metadata\\_info\\_tab\\_contents](https://www.jstor.org/stable/40906168?seq=1#metadata_info_tab_contents), consultado a última vez em 26/04/2020;

RUI DUARTE MORAIS, “Dupla tributação internacional em IRS – Notas de uma leitura em jurisprudência”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 1, n.º1, 2008.

———, “Paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados”, in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 66 - Vol III, Dezembro, 2006, disponível em <https://portal.oa.pt/comunicacao/publicacoes/revista/ano-2006/ano-66-vol-iii-dez-2006/doutrina/rui-duarte-moraes-paraisos-fiscais-e-regimes-fiscais-privilegiados/>, consultado a última vez em 19/01/2019.

———, *Manual de Procedimento e Processo Tributário*, Almedina, 2014.

RUI MARQUES, *A prescrição das dívidas tributárias*, Coimbra, Almedina, 2018.

RUI MARQUES, PAULO MARQUES, “Direito Internacional Fiscal, Soberania e Territorialidade: uma Perspectiva Luso-Brasileira”, in *Revista Jurídica Luso-Brasileira*, Ano 3, nº3, 2017.

- RUI PINTO, *Manual da Execução e Despejo*, Coimbra, Coimbra Editora, 2013.
- S. FEDAGHI, “Experimentation with personal identifiable information”, in *Intelligent Information Management*, Vol. 4, n. °4, 2012, pp.123–133.
- SABINE GLESS, “Beweisverbote und Fernwirkung”, in *ZStrR - Band 128*, Basel, Stampfli Verlag, AG Bern, 2010.
- SALVADOR ZAVALA TOYA, “Las presunciones en el derecho civil”, in *Revista de DERECHO* n. °48, Facultad de Derecho de la Pontificia Universidad Católica del Perú, 1994, disponível em <https://doi.org/10.18800/derechopucp.199401.005>, consultado em 08/08/2021;
- SALVATORE STEFANELLI, “Diritto e Intelligenza artificiale. Alcune riflessioni nell’ambito del paradigma argomentativo”, in *Informatica e diritto, XXV Annata, Vol.VIII, n. °1*, 1999, pp.7-22.
- SAMUEL WARREN, LOUIS BRANDEIS, "The Right of Privacy", in *Harvard Law Review - Vol.IV*, December, n.°5, 1890, disponível em <https://www.cs.cornell.edu/~shmat/courses/cs5436/warren-brandeis.pdf>, consultado a última vez em 01/12/2021.
- SANDRINE GIROUD, SIMONE NADELHOFER, “Switzerland: New Standards on the Exchange of Tax-Related Information”, in *International Enforcement Law Reporter*, Volume 28, Issue 1, January 2012, disponível em [https://www.lalive.law/data/publications/2011-SGI+SNA-Switzerland\\_New\\_Standards\\_on\\_the\\_Exchange\\_of\\_Tax-related\\_Information.pdf](https://www.lalive.law/data/publications/2011-SGI+SNA-Switzerland_New_Standards_on_the_Exchange_of_Tax-related_Information.pdf), consultado a última vez em 20/05/2019.
- SANTIAGO SEGARRA, “Fiscalidad e Inteligencia Artificial”, in *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Pamplona, Thomson Reuters, 2021;

SATURNINA MORENO GONZÁLEZ, “Reflexiones en torno a la asistencia mutua en la Ley General Tributaria”, in *Estudios sobre fraude fiscal e intercambio internacional de información tributaria*, Atelier, 2012.

SEBASTIAN CONRAD, “Kann die Künstliche Intelligenz den Menschen entschlüsseln? – Neue Forderungen zum Datenschutz. Eine datenschutzrechtliche Betrachtung der Künstlichen Intelligenz“, in *Datenschutz und Datensicherheit*, Vol.42, 9, 2018, pp.541-546.

SEBASTIANO GARUFI, “Tax Havens and Exchange of Information: Is Uncooperative Behaviour a Violation of International Law?”, in *Legal Studies Research Paper Series*, n.º2355679, Università Commerciale Luigi Bocconi, 2013, disponível em [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2355679](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2355679), consultado a última vez em 08/02/2020.

SÉRGIO AMADEU SILVEIRA, “Governo dos Algoritmos”, in *Revista de Políticas Públicas - Poder Político e Gestão Pública: questões e debates contemporâneos*, Vol.21, N.º1, 2017;

SÉRGIO ANDRÉ ROCHA, “Exchange of Tax-Related Information and the Protection of Taxpayer Rights: General Comments and the Brazilian Perspective” in *Bulletin for International Taxation - September 2016*, IBFD, Amsterdam, 2016, disponível em [http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2017/01/bit\\_2016\\_09\\_br\\_2.pdf](http://www.sarocha.com.br/wp-content/uploads/2017/01/bit_2016_09_br_2.pdf), consultado a última vez em 04/05/2019.

SÉRGIO PASSOS, *Contra-Ordenações, Anotações ao Regime Geral*, 3ª Edição, Almedina Editora, 2009.

SÉRGIO PRATAS, *Transparência do Estado, Administração Aberta e Internet*, Ina Editora, 2013.

SÉRGIO VASQUES, *Capacidade Contributiva, Rendimento e Património*, in *Intervenção no Fórum Direito Tributário*, Universidade Católica de Brasília, disponível em [https://www.isg.pt/wpcontent/uploads/2021/02/23\\_2\\_svasques\\_cpacidadecontributiva\\_f23.pdf](https://www.isg.pt/wpcontent/uploads/2021/02/23_2_svasques_cpacidadecontributiva_f23.pdf), consultado a 04/08/2021.

———, *Manual de Direito Fiscal*, 2ª Edição, Coimbra, Almedina, 2019.

- , *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Almedina, 2008.
- SÉRVULO CORREIRA, “Devolução de Poderes”, in *Dicionário Jurídico de Administração Pública*, Volume III, Lisboa, 1990;
- SHABTAI ROSENNE, “The Temporal Application of the Vienna Convention on the Law of Treaties”, in *Cornell International Law Journal Volume 4. Issue 1 Fall*, 1970, disponível em <http://scholarship.law.cornell.edu/cilj/vol4/iss1/1>, consultado a última vez em 12/11/2019.
- SORAYA RODRÍGUEZ LOSADA, “El Intercambio de información fiscal como pieza clave en una nueva era de Cooperación Fiscal Internacional”, in *Intercambio de Información y Medidas Fiscales de Efecto Equivalente (Jornada Preparatoria del Congreso de la EATLP)*, Instituto de Estudios Fiscales, 2014, disponível [https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos\\_trabajo/2014\\_08.pdf](https://www.ief.es/docs/destacados/publicaciones/documentos_trabajo/2014_08.pdf), consultado a última vez em 21/03/2020.
- SUSANA AIRES DE SOUSA, *Os crimes Fiscais – Análise Dogmática e Reflexão sobre a Legitimidade do Discurso Criminalizador*, Coimbra Editora, 2009, pp.17 e seguintes.
- SUZANA TAVARES DA SILVA, *Direito Fiscal – Teoria Geral*, 2ª Edição, Coimbra, Imprensa da Universidade de Coimbra, 2015.
- TARLETON GILLESPIE, PABLO J. BOCZKOWSKI, KIRSTEN FOOT, *Media Technologies: Essays on Communication, Materiality, and Society*, Cambridge, MA: MIT, 2014.
- TAX POLICY CHIEF DIRECTORATE: THE BUDGET OFFICE, *The Impact of Globalisation on Tax Policy and The Use of Tax Incentives*, National Treasury – South Africa Pretoria Republic Of South Africa, 2000, disponível em <http://pmg-assets.s3-website-eu-west-1.amazonaws.com/docs/2000/appendices/001025Globalisation.htm>, consultado a última vez em 07/09/2019.
- TEODORO CORDÓN EZQUERRO, “Los derechos de los contribuyentes en el intercambio de información entre Administraciones tributarias”, in *Derecho PUCP*, N° 72, Perú, Fondo Editorial, 2014.

TERESA ALEXANDRA COELHO MOREIRA, *Igualdade e não Discriminação*, Coimbra, Almedina, 2013.

THANAPAT CHATINAKROB, "Material Breach and Its Exception: An Analysis of "A Humanitarian Character", in *Institute of Advanced Legal Studies (IALS) Student Law Review*, Volume 5, Issue 2, 2018, disponível em <https://doi.org/10.14296/islr.v5i2.4903>, consultado a última vez em 03/07/2019.

THOMAS BURRI, "Künstliche Intelligenz und internationales Recht. Mögliche Entwicklungen und Hindernisse", in *Datenschutz und Datensicherheit*, Vol.42, 10, 2018, pp.603-607.

THOMAS RIXEN, "Internationale Steuerflucht und schädlicher Steuerwettbewerb", in *Politische Bildung*, N.º47 (4), Steuerpolitik, 2014.

TIAGO LOPES DE AZEVEDO, *Lições de Direito das Contraordenações*, Almedina, 2020.

TOMI VIITALA, *Taxation of Investment Funds in the European Union*, Volume 8, Doctoral Series, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, Academic Council, 2004.

TOMMASO EDOARDO FROSINI, "Il diritto costituzionale di accesso a Internet", in *Rivista AIC* 1, 2011, disponível em [http://www.ctr.it/back\\_end/files\\_news/799.pdf](http://www.ctr.it/back_end/files_news/799.pdf), consultado a última vez em 3/08/2021.

TONNY SCHENK-GEERS, *International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers*, Eucotax Series on European Taxation, Volume 24, Alphen aan den Rijn, Kluwer Law International, 2009.

TREASURY REGULATION, §1.482-1(d)(2) (Standard of comparability). Evaluation of whether a controlled transaction produces an arm's length result is made pursuant to a method selected under the best method rule described in § 1.482-1(c).

TULIO ROSEMBUJ, *Intercambio Internacional de Información Tributaria*, Barcelona, Publicacions i Edicions de la Universitat de Barcelona, 2004.

TUOMAS OJANEN, "Privacy is more than just a seven-letter word: The Court of Justice of the European Union sets constitutional limits on mass surveillance: Court of Justice of the

European Union Decision of 8 April 2014 in Joined Cases C-293/12 and C-594/12, digital right”, in *European Constitutional Law Review*, Vol.10, n.º3, 2014, pp.528–541.

U. GONZÁLEZ DE FRUTOS, “Inteligencia artificial y Administración tributaria”, in *Fiscalidad e inteligencia artificial: Administración tributaria y contribuyentes en la era digital*, Pamplona, Aranzadi, Thomson Reuters, 2020, pp. 146-151.

ULRICH THIELEMANN, “Grundsätze fairen Steuerwettbewerbs - Ein wirtschaftsethisches Plädoyer für einen Steuerleistungswettbewerb”, in *Regulierung oder Deregulierung der Finanzmärkte*, Heidelberg 2002.

VASCO BRANCO GUIMARÃES, *A Responsabilidade da Administração Fiscal – Emergente da Obrigação de Imposto –*, Vislis, Lisboa, 2006.

VASCO PEREIRA DA SILVA, *Em busca do Ato Administrativo Perdido*, Coimbra, Almedina, 1998.

———, *O conceito de Ato Administrativo Perdido*, Coimbra, Almedina, 2021.

VICTOR THURONYI, “Presumptive Taxation”, in *Law Design and Drafting, Volume 1*, International Monetary Fund, 1996, disponível em <https://www.imf.org/external/pubs/nft/1998/tlaw/eng/ch12.pdf>, consultado em 12/08/2021.

VITOR FAVEIRO, “Despesa Fiscal”, in *Dicionário jurídico da Administração Pública*, Coimbra, Coimbra Editora, 2007;

———, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português. Volume I - Introdução ao estudo da realidade tributária, Teoria Geral do Direito Fiscal*, Coimbra, Coimbra Editora, 1984.

———, *O Estatuto do Contribuinte, A Pessoa do Contribuinte no Estado Social de Direito*, Coimbra, Coimbra Editora, 2002.

WILLIAM BYRNES, ROBERT MUNRO, “Background and Current Status of FATCA”, in *LexisNexis Guide to FATCA & CRS Compliance*, University School of Law Legal Studies Research

Paper N°. 17-31, 2017, disponível em <https://ssrn.com/abstract=2926119>, consultado a última vez em 22/03/2020.

WISSENSCHAFTLICHE DIENSTE DEUTSCHER BUNDESTAG, *Bedeutung und Ausmaß der Steuervermeidung anhand von Steuervermeidungsmodellen In Abgrenzung zur Steuerhinterziehung*, 2018, p.5, disponível em <https://www.bundestag.de/resource/blob/564376/d598166091d2ba55ae1767ea578a5314/WD-4-032-18-pdf-data.pdf>, consultado a última vez em 26/04/2020.

XAVIER OBERSON, *International Exchange of Information in Tax Matters*, 2ª Edição, Elgar Tax Law and Practice, 2018.

YAVAR BATHAEE,, “The Artificial Intelligence Black Box anda the Failure of Intent and Causation.”, *Harvard Journal of Law & Technology Volume 31, Number 2 Spring*, 2008, pp.890-938.

YOUSSRA RIAHI, “Big Data and Big Data Analytics: Concepts, Types and Technologies”, *International Journal of Research and Engineering, Vol. 5 N°. 9, September-October*, 2018, pp.524-528.

YOHAN ANDRÉS CAMPOS MARTINEZ, “Los Principales Retos Derivados del Uso de las Herramientas de Inteligencia Artificial en la Aplicación de los Tributos”, *in Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Navarra, Thomson Reuters, 2021.