

Procedimento tributário e inteligência (?) artificial *

Joaquim Freitas da Rocha
Professor na Escola de Direito da Universidade do Minho

Resumo: O presente artigo visa refletir sobre a relevância de fenómenos como a digitalização, a automatização, o acesso a dados sensíveis, e a inteligência artificial no âmbito do procedimento tributário, procurando salientar que o deslumbramento e a precipitação podem ser maus conselheiros. Não obstante as inegáveis vantagens que os impulsos tecnológicos podem trazer, os riscos de erosão das garantias dos obrigados tributários também são assinaláveis, pelo que se impõe o estabelecimento por via legal de um quadro garantístico atualizado que acautele novos perigos.

1. Introdução: tecnologia, vantagem e risco

Considerando o universo de vantagens que proporcionam, principalmente quando conseguem *antecipar* os desejos do utilizador e desonerá-lo do incómodo de uma demorada e fastidiosa tarefa de busca, é compreensível o entusiasmo, e até o deslumbramento, com as novas tecnologias de comunicação e informação. Na realidade, se um — assim designado — *sistema inteligente* conseguir, *just a click away*, facultar informações (quotidianas, jornalísticas, científicas, técnicas); proporcionar o acesso a bens e serviços (deslocações, restauração, alojamento, cuidados sanitários, instrução e ensino, lazer e prazer, etc.); ou agilizar contactos interpessoais, sem o desconforto de longas esperas, deslocações ou exposições a ambientes adversos, as vantagens são exaltadas e a sedução pela tecnologia parece irresistível. No fundo, assume-se que os desejos se realizam porque uma máquina os soube, *inteligentemente*, ler e materializar a sua realização. Neste sentido, parece certa a ideia de que a inteligência artificial (IA) diz respeito a máquinas pensantes (*selbst denkende Maschinen*) e à simulação (antecipação) de comportamentos humanos através das mesmas (*Simulation menschlichen Verhaltens durch Maschinen*)¹.

Porém, um olhar mais atento não deixa de suscitar perturbações: se se pensar que essas mesmas tecnologia e *inteligência* podem — com base no tratamento de milhões de dados pessoais (informação²) — ser utilizadas para detetar uma eventual mentira, avaliar

* Originariamente publicado em Cadernos de Justiça Tributária (CJT), 34, 2021, pp. 13 e ss.

¹ As expressões não são nossas, mas de Christian WÜRSCHINGER, *Künstliche Intelligenz – Zwischen Wunsch und Wirklichkeit*, in *Wirtschaftsinformatik & Management*, 2020, 2, p. 86.

² Para os presentes propósitos, e porque a complexificação introduziria aqui derivações dispensáveis, adotar-se-á a noção ampla de "dados pessoais" fornecida pelo Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados da União Europeia: Regulamento (UE) n.º 679/2016, de 27 de Abril (RGPD), que os concebe como informação relativa a uma pessoa singular identificada ou identificável em especial por referência a um identificador, como por exemplo um nome, um número de identificação, dados de localização,

o desempenho profissional, rastrear os passos, intuir as preferências afetivas, integrar uma pessoa numa *blacklist*, penhorar um salário, indeferir um pedido de subsídio, ou reter uma verba a que alegadamente se tem direito, a bondade com que os avanços tecnológicos são encarados tende a esbater-se. Aí, sobrevalorizam-se os riscos e a *inteligência* transforma-se em intrusão e em diminuição das garantias conferidas pelo Estado de Direito ³.

Pois bem, assumindo o exposto, importa refletir sobre a relevância de fenómenos como o acesso a dados sensíveis, a digitalização, a automatização e a já mencionada inteligência artificial (IA), para o mundo do Direito — domínio no qual o impacto não se faz sentir de modo uniforme, bem pelo contrário ⁴ —, especialmente para o Direito tributário adjetivo e, mais especificamente ainda, para o procedimento tributário.

Para o fazer, importa começar por procurar estabelecer um quadro conceitual minimamente adequado, pois percebe-se que a fungibilidade terminológica e a utilização de enunciados sem qualquer compromisso com regras de precisão e rigor conduzem necessariamente a um de dois caminhos: o erro ou a superficialidade opinativa.

Procuremos, na medida do possível, evitá-lo.

2. Precisoões terminológicas: digitalização, automatização e IA

É sabido que os atos jurídicos e materiais que integram o procedimento tributário podem ser classificados com base em diversos critérios, considerando, por exemplo, a base de voluntariedade em que assentam (unilaterais ou consensuais), a localização lógica e cronológica que ocupam no *iter decisório* (definitivos ou não definitivos), o grau de rigidez que os liga à norma que os fundamenta (vinculados ou não

identificadores por via eletrónica ou a um ou mais elementos específicos da identidade física, fisiológica, genética, mental, económica, cultural ou social dessa pessoa singular [cf. art.º 4.º, alínea 1)]. Já o "tratamento" desses dados consiste em qualquer operação ou conjunto de operações sobre os mesmos, incluindo a recolha, o registo, a organização, a conservação, a alteração, a recuperação, a consulta, a utilização, a divulgação, a comparação, a limitação, o apagamento ou a destruição [alínea 2)].

³ Sobre a relação entre inteligência artificial e Estado de Direito, v. BIEKER, Felix, BREMERT, Benjamin, HANSEN, Marit, *Verantwortlichkeit und Einsatz von Algorithmen bei öffentlichen Stellen*, in *Datenschutz und Datensicherheit*, volume 42, 10, 2018, pp. 611 e ss. V. também CONRAD, Conrad Sebastian, *Kann die Künstliche Intelligenz den Menschen entschlüsseln? – Neue Forderungen zum Datenschutz. Eine datenschutzrechtliche Betrachtung der „Künstlichen Intelligenz“*, in *Datenschutz und Datensicherheit*, volume 42, 9, 2018, p. 542 e ss.

⁴ V., por exemplo, a interessante análise de Thomas BURRI, *Künstliche Intelligenz und internationales Recht. Mögliche Entwicklungen und Hindernisse*, in *Datenschutz und Datensicherheit*, volume 42, 10, 2018, pp. 603 e ss.

vinculados/discricionários), a conformidade com o ordenamento jurídico-normativo (válidos ou inválidos), ou a aptidão para a produção imediata de efeitos (eficazes ou não eficazes) ⁵. Todas estas tipologias — e outras que poderiam ser convocadas — são ditas *clássicas*, e relativamente às quais não se suscitam problemas teóricos de relevo quanto à sua consideração e admissibilidade (embora existam relevantíssimos problemas de ordem prática, que a jurisprudência tem tentado, com mais ou menos mestria, bem resolver).

Todavia, mais recentemente, esse mesmo procedimento tributário não consegue esquivar-se aos impulsos da sociedade tecnológica e da informação, sofrendo alterações não despiciendas e potenciando a irrupção de diferentes tipos de atos, alguns com feição intrusiva e restritiva. Para os presentes propósitos, e nos referidos domínios tecnológicos e informacionais, importará considerar essencialmente os seguintes:

- i) Em primeiro lugar, atendendo a um critério que tenha em consideração o suporte da informação (dados) e dos respetivos circuitos ou fluxos, os atos procedimentais podem ser *físicos* ou *digitais*, consoante, respetivamente, as localizações e os canais de recolha, armazenamento e transmissão dos dados sejam materiais, localizados e corpóreos (e.g., papel), ou imateriais, deslocalizados ou incorpóreos (computadores, bases de dados, e-mail, etc.);
- ii) Em segundo lugar, considerando o modo como a vontade operativa é construída e exteriorizada, pode fazer-se referência a atos *puramente humanos* por contraposição a *atos automáticos*, conforme os mesmos assentem numa base volitiva intrinsecamente pessoal (biológica), consciente e natural, ou numa determinação automatizada, *robotizada*, por meio da qual uma máquina, após o *input* informativo fornecido pelo homem, verbaliza certo resultado de modo silogístico e inconsciente.

Em termos genéricos, não se pode dizer que o ordenamento jurídico tributário português tenha dispensado suficiente e igual atenção a ambas as dimensões, pois se em relação à digitalização pretende revelar sinais de uma suposta modernidade ⁶, quanto à automatização pouco ou nada diz ⁷, o que se mostra inadequado em termos de garantias constitucionalmente consagradas, atendendo a que a prática administrativa indicia

⁵ Para desenvolvimentos, v. o nosso *Lições de Procedimento e Processo Tributário*, 8.ª edição, Almedina, Coimbra, 2021, pp. 24 e ss.

⁶ Cf., por exemplo, art.º 60.º - A da LGT e art.ºs 14.º e 61.º e ss. do Código de Procedimento Administrativo (CPA), que se devem considerar aqui aplicáveis subsidiariamente.

⁷ Cf., todavia, art.º 62.º, n.º 4, do CPA.

avanços que ainda não vão sendo acompanhados legislativamente. Em todo o caso, que o procedimento tributário se desmaterializou e automatizou, apesar de ser algo ainda recente, não é novidade, pois sem dificuldade se constata que o mesmo, por um lado, está impregnado de *momentos de digitalização* e, por outro lado, frequentemente incorpora decisões automáticas e assentes na computação. Considerando apenas atuações da administração tributária (AT), basta pensar, por exemplo, na notificação ou citação eletrónicas ⁸; na requisição de informações ao abrigo de um procedimento de derrogação do sigilo bancário ⁹; na compensação automática de créditos e débitos tributários respeitantes ao mesmo contribuinte ¹⁰; na suspensão da concessão de reembolsos ¹¹; na ordem de apreensão de documentos ou de retenção de uma certa quantia em caso de incumprimento de um dever legal ¹²; na instauração de um processo de execução fiscal ¹³; na apensação oficiosa de dois processos executivos ¹⁴; no despacho a ordenar a reversão de um gerente ou administrador de sociedades ¹⁵; na ordem de penhora *eletrónica* de certas quantias em dinheiro ¹⁶; ou ainda no leilão eletrónico na fase da venda no processo de execução fiscal ¹⁷. Em todos estes casos, pode estar-se em presença de atos da AT que dispensam a materialidade (podem ser atos digitais) e a vontade puramente biológica (podem ser atos automáticos), bastando para a sua consecução (i) a programação do sistema mediante a pré-sequenciação de etapas legalmente previstas (algoritmos), (ii) a inserção de dados (informações, como nomes, domicílios, prazos, valores, características de bens, etc.), e (iii) o acesso dos sujeitos mediante registo e autenticação, tudo se passando em rede, num ambiente maquinal e automático. Salienta-se este último predicado - frequentemente o sistema incorpora os dados que lhe são inseridos por uma prévia atuação humana e, sem nada acrescentar, subsume-os acriticamente a uma situação jurídica (e.g., incumprimento, ausência de resposta, existência de dívidas, apresentação de uma proposta), transmitindo uma decisão que não é sua e que não pode ser outra (indeferimento, compensação, solicitação à instituição bancária, penhora, apensação, adjudicação do bem, etc.). Compreende-se bem que nestes casos — e este aspeto é de

⁸ Cf. art.º 38.º - A do CPPT.

⁹ Cf. art.º 63.º - B da LGT.

¹⁰ Cf. art.º 89.º do CPPT.

¹¹ V., por exemplo, em sede de IVA, art.º 14.º, n.º 4, do Decreto-Lei n.º 229/95.

¹² Cf., por exemplo, art.º 22.º do Código do Imposto Único de Circulação.

¹³ Cf. art.º 188.º do CPPT.

¹⁴ Cf. art.º 179.º do CPPT.

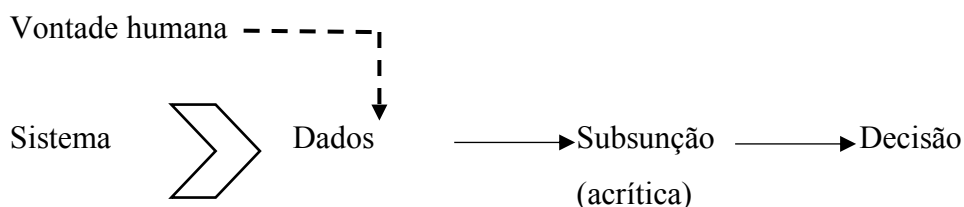
¹⁵ Cf. art.º 23.º da LGT.

¹⁶ Cf. art.ºs 215.º e ss. do CPPT.

¹⁷ V., em concreto, Portaria do Ministro do Estado e das Finanças, n.º 219/2011, de 1 de Junho.

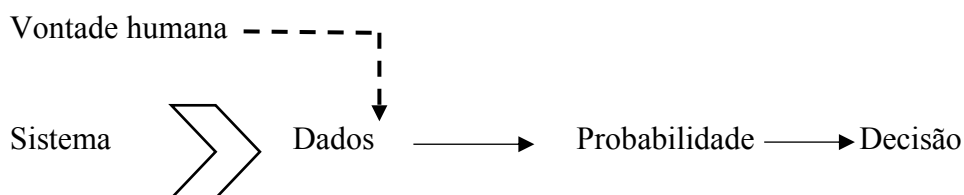
crucial importância — esse sistema não decide *por si*, mas limita-se a seguir uma sequência pré-determinada e a exteriorizar um resultado, denotando-se uma vontade automatizada e sem possibilidade de escolha, em face dos dados inseridos e da sequenciação de atuações anteriores. Ainda é possível, enfim, reconstituir todo o procedimento e nele vislumbrar uma vontade humana, conquanto um pouco recuada e acompanhada de automatismos que, sem a transcender, a substituem operativamente. Daí termos acima afirmado que se dispensa a vontade *puramente* biológica.

Enfim, um procedimento digital, neste sentido, será aquele no qual, após um *input* informacional e volitivo mais ou menos remoto, o sistema assimila a informação sob a forma de *dados*, e subsume-a a determinados pressupostos legais, gerando uma decisão:



Nada que, na verdade, se possa dizer que seja absolutamente novo.

Porém, os avanços tecnológicos empurram o procedimento para um estágio mais avançado, no âmbito do qual se desenham novos rumos e emergem novos desafios, no sentido da existência e afirmação de uma decisão administrativo-tributária "inteligente". Trata-se de reconhecer que, mais do que subsumir acriticamente os pressupostos previstos nas normas, a máquina avança um pouco mais, acrescenta algo de novo, introduzindo componentes decisórias e de formação autónoma da vontade. Pretende falar-se aqui em "inteligência artificial" (IA), e o caso paradigmático são as ilações, por via das quais o *sistema*, partindo do universo de dados que lhe é disponibilizado, procede ao tratamento dos mesmos e assume probabilisticamente um determinado resultado, por exemplo gerando padrões de comportamento a partir de certas qualificações por si operadas.



Como se compreende, as inquietações e perturbações são imensas: é de admitir que uma máquina *assuma* mais do que assumiu a vontade humana que a precedeu? Pode um estatuto jurídico ser criado a partir de assunções probabilísticas de feição automática? Pode imputar-se à máquina a responsabilidade (jurídica) pela prática do ato que exteriorizou?

Tudo entronca na questão de saber se existe *inteligência* não humana, maquinal ou artificial, e se à mesma podem ser imputadas consequências jurídicas.

3. O Direito e a IA

Tendo presente que o estudo sério da temática envolve conceitos, qualificações, categorias e tipos que em muito ultrapassam os propósitos do presente escrito, impõe o bom senso que a IA, quando aplicada ao Direito, seja aqui entendida de um modo propositadamente linear e sóbrio, como a aptidão não humana (maquinal) para gerar um sentido probabilístico ao qual se imputam determinados efeitos jurídicos ¹⁸.

Baseando-se em algoritmos (i. é, sequências standardizadas de instruções), um sistema dito *inteligente* colige e armazena dados, procedendo posteriormente à respetiva categorização e tipificação de acordo com critérios pré-determinados, criando categorias e *perfis* de pessoas e situações e gerando padrões de comportamento. Por exemplo, a partir do *histórico* das pesquisas na *web* (palavras de busca utilizadas), das deslocações, estadias, visitas ou compras físicas ou *online*, pode-se presumir (antever, conjeturar) as preferências em matéria de destinos geográficos, dietas alimentares, estilos de moda, géneros literários, musicais, teatrais ou cinematográficos, relacionamentos afetivos, etc., e, subsequentemente, gerar os ditos perfis ou padrões, os quais servirão para futuras interações: sugestões de pessoas, livros, hotéis, restaurantes, produtos financeiros ou cursos superiores ¹⁹. A *inteligência* reside precisamente no ponto em que o sistema (uma plataforma, um assistente digital, um *robot* industrial, hospitalar ou de cozinha, um tradutor automático, um veículo de transporte autónomo, uma arma ou câmara equipada com sensor, etc.) supera a simples subsunção e avança no sentido da antecipação volitiva,

¹⁸ V., por exemplo, a propósito da distinção entre IA "fraca" (*schwache KI, artificial narrow intelligence*), "forte" (*starke KI, artificial general intelligence*), ou "super" (*Superintelligenz, artificial superintelligence*), BLECKAT Alexander, *Anwendbarkeit der Datenschutzgrundverordnung auf künstliche Intelligenz*, in *Datenschutz und Datensicherheit*, volume 44, 3, 2020, p. 195.

¹⁹ V., com interesse (particularmente nos domínios do trabalho, da mobilidade, da saúde e da segurança), KUGELMANN, Dieter, *Künstliche Intelligenz aus Sicht der Datenschutzaufsicht: Steuerung statt Verhinderung*, in *Datenschutz und Datensicherheit*, volume 45, 8, 2021, pp. 503 e ss.

proporcionando soluções que se intuem a partir dos dados introduzidos ²⁰. Um sistema inteligente adapta-se — melhor dito, procura adaptar-se — e antecipa-se aos utilizadores, algo que o sistema puramente digital não faz nem consegue fazer. Em todo o caso, importa enfatizar que se tratará de uma "inteligência limitada", meramente reativa e sem qualquer espécie de iniciativa própria, o que pode levar até a que se fale em *falsche Begriff* ²¹.

Bem vistas as coisas, a aparente novidade reside não na decisão em si — a qual, será ou (como entendemos) deve ser sempre humana —, mas sim na fase pré-decisória: a decisão *inteligente* baseia-se no *plus* que a máquina proporciona relativamente aos dados introduzidos, diferentemente da decisão digital que se baseia exclusivamente nestes últimos.

Numa perspetiva jurídica, a questão é tematizada tendo em conta um conceito que não é de modo algum alheio ao Direito - o de procedimento, enquanto modelo de padronização da exteriorização da vontade, modelo este alinhado numa sequência ordenada, lógica, sistemática e algorítmica ²². Na realidade, um órgão administrativo ou jurisdicional poderá basear-se num sistema desta natureza para, a partir de megabases de dados, "encaixar" os respetivos utilizadores (administrados, munícipes, contribuintes, candidatos, estudantes, pacientes, litigantes) em determinados perfis e apontar ou sugerir soluções, como o licenciamento ou não de certa atividade, a concessão ou não de certo subsídio, a admissão ou não num determinado curso ou emprego, a aprovação ou reprovação de um estudante, o envio ou não de uma ambulância ao local de um acidente, a admissão ou não a certo procedimento cirúrgico, o reconhecimento ou não do direito a ser indemnizado, a liquidação ou não de custas agravadas, a subida ou não de um recurso, etc. No limite, até um órgão normador (legislativo) o poderá fazer, considerando como utilizadores todos ou parte dos cidadãos eleitores, e aprovando leis em conformidade com as sugestões do sistema (por exemplo, no estabelecimento dos pressupostos de estatutos previdenciários ou de atribuição de subsídios, na fixação dos valores das deduções fiscais, ou na criação de rendimentos-padrão ou de indicadores objetivos de atividade).

²⁰ Para uma proveitosa visão mais exemplificativa, v. YELSHYNA, Aliaksandra, *Segurança e Privacidade no Contexto de Ambientes Inteligentes*, Dissertação de Mestrado, Universidade do Minho (Escola de Direito), pp. 16 e ss. disponível em <https://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/44509>.

²¹ Uma vez mais, WÜRSCHINGER, Christian, *Künstliche Intelligenz – Zwischen Wunsch ...*, cit, p. 86.

²² Num sentido próximo, v. WALTL, Bernhard, VOGL, Roland, *Increasing Transparency in Algorithmic-Decision-Making with Explainable AI*, in *Datenschutz und Datensicherheit*, volume 42, 10, 2018, p. 613.

4. As questões do ponto de vista do procedimento tributário

Procurando localizar as considerações no quadro do Direito tributário adjetivo, constata-se sem dificuldade que um procedimento tributário inteligente será aquele que, apoiando-se num acervo informacional imenso (megabases de dados), procura fundar os seus atos decisórios em esquemas automáticos de dedução, como padrões de comportamento (perfis) que conduzem a ilações²³. Em termos de reflexão jurídica, desenham-se dois momentos que reclamam particular ponderação: (i) a coleta e armazenamento de dados, em primeiro lugar, e (ii) a criação de perfis tributários, em segundo.

Debrucemos a atenção sobre cada um.

4.1. Megabases de dados e dados sensíveis

Compreender a administração tributária num ordenamento atual significa perspetivá-la como uma *administração de massas* o que, de resto, também não constitui novidade. Na verdade, com a democratização da riqueza, é incontestável que o fisco depende em larguíssima medida das interações permanentes e dinâmicas com milhões de obrigados tributários, seja numa perspetiva de colaboração recíproca, seja numa perspetiva de controlo, o que inevitavelmente conduz ao encontro de muitíssima informação (dados), alguma puramente financeira (valores dos salários, dos honorários, dos saldos de conta, dos preços, das rendas, dos juros, etc.), outra nem tanto (v.g., cláusulas contratuais de exclusividade, localização de uma operação, realização de uma intervenção cirúrgica, aquisição de certo bem de luxo). Num tal contexto, importa perceber que a administração tributária tem ao seu dispor vários canais comunicacionais de transmissão de informação, dispondo, entre outras, das seguintes fontes de recolha e coleta de dados:

- Declarações periódicas, como as declarações de rendimentos, de transações ou de atividade (e.g., início, alteração ou cessação), as quais tanto podem ser apresentadas no contexto de procedimentos de liquidação (auto- ou

²³ O sentido apontado no texto resulta da própria definição normativa de "perfil" consagrada no já citado RGPD [art.º 4.º, alínea 4)], nos termos do qual o mesmo consiste em qualquer forma de tratamento automatizado de dados pessoais com o fim de analisar ou prever — aspeto de extrema importância — o desempenho profissional, a situação económica, a saúde, as preferências pessoais, o comportamento, a localização ou outras dimensões de uma pessoa singular.

heteroliquidação) como fora dos mesmos, e tanto pode ser disponibilizadas pelos próprios sujeitos obrigados como por terceiros (por exemplo, entidades obrigadas a retenção na fonte);

- Faturas ou recibos, que titulam recebimentos, ou colocação à disposição de quantias devidas por atos tributáveis;
- Relatórios ou certidões emergentes de determinados procedimentos tributários específicos de natureza informacional, como a inspeção tributária ou aduaneira ou a derrogação do sigilo bancário;
- Comunicações de "intermediários" (i. é, profissionais habilitados para a prestação de serviços de natureza jurídica, fiscal ou de consultoria) obrigados por lei a reportar "mecanismos" com relevância fiscal ²⁴;
- Trocas institucionais de informações fiscalmente relevantes, seja numa perspectiva interna (como, por exemplo, as interações com outras instituições nacionais ou o acesso às respetivas bases de dados), seja numa perspectiva internacional (por exemplo, a troca de informações automáticas ou a pedido no quadro das convenções destinadas a eliminar ou a atenuar a dupla tributação).

Todas estas fontes informativas, além de fortemente impregnadas por componentes de digitalização, assentam na instituição normativa de verdadeiros deveres jurídicos de transmissão, comunicação ou reporte, aos quais se associam consequências gravosas em caso de incumprimento (como a imposição de pesadas coimas ou a aplicação de métodos indiretos de tributação), não se tratando de simples ónus, muito menos meras faculdades.

Reflitamos agora um pouco sobre a natureza desses abundantíssimos dados.

O primeiro traço característico que urge enfatizar, além dos "três V's" (*huge Volume, high Velocity and great Variety* ²⁵), é que os mesmos tanto podem dizer respeito aos próprios sujeitos passivos ou obrigados tributários (designadamente, as pessoas ou entidades declarantes, inspecionadas ou em relação às quais se pedem as informações relevantes), como podem respeitar a terceiros, não diretamente — ou, melhor dito, não

²⁴ Cf. art.ºs 3.º, 7.º, 9.º e 10.º (entre outros) da Lei n.º 26/2020.

²⁵ V., a respeito, o estudo *The impact of the General Data Protection Regulation (GDPR) on artificial intelligence*, European Parliamentary Research Service, 2020, p. 4.

geneticamente — integrados na relação jurídica tributária, como familiares, sócios, administradores, colaboradores, clientes, etc.²⁶.

Em segundo lugar, não pode ser perdida de vista a heterogeneidade das informações a que a AT acede ou pode aceder, bem assim como a *concreta circunstância* do respetivo titular: o nome, a residência, o estado civil, a constituição familiar, as datas das transações, os bens e serviços transacionados, a localização das operações, os montantes pagos e recebidos, os tipos contratuais celebrados, as cláusulas apostas, os saldos titulados, etc. Resulta inegável que se está em presença de um acervo informacional muitíssimo diversificado que ultrapassa largamente o âmbito tributário e fiscal, e que frequentemente pode estar na base de verdades que se querem escondidas ou, no mínimo, não se querem partilhadas, independentemente das motivações (lícitas ou ilícitas) que podem estar na origem desse desejo de não divulgação. Pense-se que, a partir da simples consulta dos recibos comprovativos de pagamento ou dos movimentos da conta bancária, se pode estar, por exemplo, a aceder a informação relacionada com a saúde do contribuinte ou de terceiro (consulta médica em determinada especialidade), a sua filiação partidária (donativos para uma campanha), a preferência desportiva (compra de lugares de assistência num estádio), a situação familiar (pagamento de uma propina num colégio), os lugares de lazer ou férias (reserva em *sites*, agências de viagens ou hotéis), a preferência afetivo-sexual (aquisição de certo livro ou filme), etc. Tudo informação que, nuns casos apresentará diretamente relevância tributária ou fiscal, mas em outros não, e que justifica um *direito a reserva* por parte dos envolvidos. Aliás, já em tempos não propriamente recentes (ano de 2007) a jurisprudência aludia a *autodeterminação informativa*, enquanto manifestação do direito constitucionalmente consagrado à reserva da vida privada (art.º 26.º da CRP), concretizada no "direito de subtrair ao conhecimento público factos e comportamentos reveladores do modo de ser do sujeito na condução da sua vida privada". Já então se alertava para o facto de que "[a]través 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". Como o órgão máximo da jurisdição constitucional portuguesa refere, trata-se de conhecer, não apenas o que o sujeito *tem*, mas aquilo que ele *é*²⁷.

²⁶ Cf., por exemplo, 63.º - B, n.º 2, da LGT.

²⁷ Cf. acórdão do TC n.º 442/2007. Para uma visão mais atual, sugere-se o acórdão do mesmo tribunal n.º 687/2021 (e as referências nele contidas).

Ora, atendendo ao que acaba de ser descrito, natural se torna que a qualificação dos dados pessoais como "sensíveis" — por oposição a "comuns" — se demonstre absolutamente pertinente, impendendo sobre a AT especiais deveres de cuidado nos momentos da sua obtenção, tratamento, conservação e divulgação. Aqui, embora não exista uma juridificação expressa do respetivo conceito, consideram-se, em geral, "sensíveis" aqueles dados que revelem dimensões essenciais da personalidade humana, como a origem racial ou étnica, as características genéticas e físicas (dados genéticos e biométricos), a saúde, os comportamentos afetivos ou as convicções políticas, religiosas ou filosóficas ²⁸. Por tal motivo, devem tais dados estar sujeitos a um regime jurídico-normativo muito mais restritivo e blindado do que aquele que atualmente é dispensado, em ordem a prevenir os riscos envolvidos (a que aludiremos abaixo).

4.2. Criação de perfis

Particularmente no domínio tributário, a criação de perfis a partir dos dados de obrigados tributários pode ser pensada numa perspetiva, por assim dizer, positiva ou negativa:

- i) Por um lado, numa ótica positiva, de colaboração ou *coadjuvante*, podem ser úteis para efeitos de catalogação dos contribuintes, englobando-os (automaticamente) em determinados tipos (*contribuintes gerais, grandes contribuintes, prestadores de serviços, operadores domésticos, contribuintes com vocação de internacionalização, etc.*) e facultando-lhes de modo semi-personalizado ferramentas ou resultados, como o pré-preenchimento de declarações, o preenchimento por defeito, ou a assistência digital individualizada;
- ii) Por outro lado, numa vertente negativa, repressiva ou fiscalizadora, podem constituir uma base para identificar presuntivamente comportamentos de risco, assumindo que certo contribuinte terá uma *propensão* para comportamentos evasivos ou fraudulentos, nomeadamente ao nível da denominada erosão da base de tributação ou dissipação de património para efeitos de frustração de créditos tributários.

²⁸ Para desenvolvimentos, v. art.ºs 9.º, n.º 1, e 4.º, alíneas 13) e 14) (bem assim como os considerandos antecedentes n.ºs 35 e 51) do RGPD.

Admitindo que será nesta segunda perspectiva que os maiores perigos poderão surgir, poderá ser útil concretizar o raciocínio de um modo exemplificativo, o que se procurará fazer já de seguida, assumindo que a AT:

- Primeiro, estabelece (por exemplo, no PNAITA ²⁹) um objetivo de sinalização de riscos de incumprimento tributário (*tax risk assessment*);
- Segundo, para efeitos desse objetivo, considera, relativamente a cada contribuinte, três parâmetros relevantes:
 - O historial de incumprimento, tendo em atenção o que foi efetivamente declarado pelo próprio (1),
 - A existência de manifestações de riqueza não condizentes com o declarado pelo próprio (2), e
 - A existência de ligações a países, territórios ou regiões, sujeitos a um regime fiscal favorável (territórios *offshore*) (3);
- Terceiro, estabelece no sistema informático uma programação que permita catalogar automaticamente os contribuintes, enquadrando-os num perfil, e recomendar *inteligentemente* medidas.

Dados Risco de incumprimento	Historial de incumprimento (1)	Manifestações de riqueza (2)	Ligações <i>offshore</i> (3)	PERFIL	Medidas recomendadas
Muito elevado	√	√	√	1	Inspeção tributária imediata Avaliação indireta Derrogação do sigilo bancário Medidas cautelares (e.g., arresto)
Muito elevado	√	—	√	2	Inspeção tributária imediata Derrogação do sigilo bancário Medidas cautelares (e.g., arresto)
Elevado	√	√	—	3	Inspeção tributária nos 2 anos seguintes Avaliação indireta Medidas cautelares (e.g., arresto)
Elevado	—	√	√	4	Inspeção tributária nos 2 anos seguintes Derrogação do sigilo bancário
Alerta	—	—	√	5	Derrogação do sigilo bancário Medidas cautelares (e.g., arresto)
Alerta	√	—	—	6	Medidas cautelares (e.g., arresto)
Alerta	—	√	—	7	Avaliação indireta
Inexistente	—	—	—	8	—

Como se procura demonstrar, não se trata aqui de existir uma vontade humana (funcionário) que analisa o acervo informacional e, em função dessa análise, processa os dados e subsume a situação tributária a um determinado parâmetro, sugerindo medidas em conformidade, mas antes de reconhecer que é o próprio sistema a qualificar

²⁹ Cf. art.º 23.º do Regime complementar do procedimento de inspeção tributária e aduaneira (RCPITA).

automaticamente os contribuintes em padrões, categorias ou perfis, a antever desvios, a emitir alertas e a recomendar tais medidas. Porém, saber se, e em que momento, tal vontade humana deve existir é questão que, como se compreende, não pode ser deixada em aberto.

Por ora, exposta que está a possibilidade abstrata da existência de *decisões inteligentes* no domínio procedimental tributário, importará refletir sobre os eventuais efeitos que as mesmas podem comportar.

É o que se fará de imediato.

5. Limitações, riscos e perigos da aplicação da IA ao procedimento tributário.

Propostas de mitigação

Na euforia do deslumbramento pela inovação tecnológica, não se pode negligenciar que a IA apresenta limitações e dificilmente se pode considerar um substituto absoluto da vontade humana. Desde logo, porque não consegue fornecer solução adequada para aquelas situações em que o criador normativo devolve para o agente da AT espaços autónomos de ponderação e de valoração, concedendo-lhe a possibilidade de escolher uma de entre várias soluções legalmente admissíveis, como sucede quando utiliza conceitos indeterminados, margens mínimas e máximas de conformação, conceitos de "pode" ou outro modo de cedência de escolha. Independentemente da questão de saber se se está ou não em presença de verdadeiros espaços discricionários — qualificação que não apresenta aqui particular relevância e, por esse motivo, é contornada —, a verdade é que o sistema, por muito *inteligente* que seja, não vai saber identificar qual será, de entre as várias opções possíveis, a mais adequada para uma certa situação, do mesmo modo que não saberá reconhecer, atendendo às concretas circunstâncias, o que será um "prejuízo irreparável" ³⁰, uma "relação congruente e justificada entre os factos apurados e a situação concreta do contribuinte" ³¹, ou o que se deva entender por " termos ou condições substancialmente idênticos aos que normalmente seriam contratados, aceites e praticados entre entidades independentes " ³². Numa certa perspetiva, tornar-se-lhe-á quase impossível atender às exigências decorrentes do princípio da igualdade na sua vertente material, pois não conseguirá dispensar tratamento diferente ao que é diferente,

³⁰ Cf. art.º 278.º, n.º 3, do CPPT.

³¹ Cf. art.º 90.º, n.º 1, alínea i), da LGT.

³² Cf. art.º 63.º do Código do Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas (CIRC).

podendo mesmo incorrer em (propostas de) decisões discriminatórias ³³. A vontade humana será aqui insubstituível.

Claro que não pode deixar de se reconhecer que um sistema *inteligente* apresentará vantagens (quase todas ao nível da eficiência gestonária): padronizando tarefas, permite a concentração dos esforços de fiscalização e controlo nos obrigados tributários que o justifiquem (os "sinalizados", aliviando os restantes) e, ao nível da tramitação, potencia a celeridade, pois os procedimentos libertam-se de uma fase instrutória demorada e laboriosa, não sendo preciso esperar meses por respostas de outros serviços, ler e analisar *dossiers* de centenas de páginas, ou reduzir a termo longas declarações, bastando confiar na IA para sugerir a solução adequada. Acresce que, assentando fortemente na imaterialidade e na digitalização, libertam-se espaços físicos, reduzem-se os custos de manutenção dos mesmos e permite-se, ao menos em tese, a continuidade da prestação de serviços públicos (o sistema não terá propriamente um horário de entrada e de saída) ³⁴.

Em todo o caso, além das limitações apontadas, é prudente não minimizar os riscos e perigos existentes, os quais têm sido sinalizados principalmente ao nível (i) do tratamento e sigilo dos dados sensíveis, (ii) da sujeição da pessoa humana a decisões não humanas, (iii) das denominadas *presunções de infracionalidade*, e (iv) das falhas do sistema e da responsabilização.

Procuremos ver sumariamente em que termos.

- i) Os dados tributários *sensíveis* convocam *em si* múltiplos problemas relacionados com o modo da sua obtenção, o tratamento a que estão sujeitos por parte de quem a eles acede, a forma e duração da sua conservação, a exatidão, e — principalmente, diríamos — com a respetiva divulgação a terceiros, designadamente a partir de pedidos de outros contribuintes ou em consequência da partilha com empresas externas à própria AT. Neste particular, concordamos com a afirmação de que o sigilo é uma das pedras angulares (*Eckpfeiler*) do sistema tributário ³⁵. Por

³³ Cf., WALTL, Bernhard, VOGL, Roland, *Increasing Transparency in Algorithmic-Decision-Making...* cit., pp. 613, 617 e BIEKER, Felix, BREMERT, Benjamin, HANSEN, Marit, *Verantwortlichkeit und Einsatz von Algorithmen ...*, cit., p. 611.

³⁴ V., a respeito, PICA, Luís Manuel, *A utilização da inteligência artificial pelas administrações fiscais: uma necessidade ou uma utopia?*, in *E.Tec Yearbook - Artificial Intelligence & Robots*, JusGov, Universidade do Minho, 2020, p. 23.

³⁵ HEINE, Alexander, *Steuerdaten im Fokus des Datenschutzes*, in *Datenschutz und Datensicherheit*, volume 41, 6, 2017, p. 369.

exemplo, atendendo ao constitucional e legalmente previsto em matéria de transparência e acesso aos documentos administrativos ³⁶, como deve a AT proceder perante um pedido de informações respeitantes a um contribuinte (o estado da sua situação tributária, o número de filhos, a titularidade de certos bens, a participação em certos negócios ou contratos, a existência de gestor ou representante fiscal em território português, etc.), quando o mesmo seja apresentado por quem invoque um interesse direto, pessoal e legítimo?

- ii) Por outro lado, a admissibilidade da IA, *objetificando* os sujeitos, pode conduzir a verdadeiros atos administrativo-tributários desumanizados, no sentido em que dispensam uma vontade e ponderação humanas. Não se torna difícil compreender que a automatização e a IA, linearizando o procedimento e a decisão, fragilizam as garantias procedimentais classicamente reconhecidas aos obrigados tributários, como, entre outras, o direito de audição (eventualmente efetivado junto de quem não instruiu o procedimento, quando não dispensado com base no argumento de que a decisão foi tomada *pelo sistema*), ou a transparência da decisão (a qual correrá o risco de assentar em *black-boxes* ³⁷, fundamentações *standardizadas* e turvas, não permitindo a um normal destinatário reconstituir o percurso do raciocínio decisório);
- iii) Acresce que, antecipando juízos, a inteligência artificial pode ter como resultado, no limite, a criação de perfis infracionais ou até criminógenos, nas situações em que estabelecem que certo contribuinte, a partir dos dados fornecidos, pode ser considerado um presumível infrator. Sendo certo que em determinados ordenamentos (como o português) tal possibilidade resulta, e bem, terminantemente excluída em consequência da presunção de inocência constitucionalmente consagrada, não deixa de ser um sinal perturbador naqueles ordenamentos em que tal garantia não existe;
- iv) Requer ainda atenção acrescida a circunstância de a IA poder suscitar problemas em matéria de responsabilização por falhas cometidas no decurso de um procedimento. Pense-se, por exemplo, nas falhas ao nível

³⁶ Cf. Lei n.º 26/2016.

³⁷ Cf. WALTL, Bernhard, VOGL, Roland, *Increasing Transparency in Algorithmic-Decision-Making*, cit., p. 613.

da programação (e.g., ordens, instruções, sequências, algoritmos mal concebidos), da recolha dos dados (por exemplo, dados ilicitamente obtidos) ou da respetiva exatidão ou correção, seja do ponto de vista subjetivo (engano numa identidade) seja do ponto de vista objetivo (engano num valor, data ou localização). Na realidade, uma compensação de créditos pode ser sugerida automaticamente a partir de valores erradamente inseridos, o que, concomitantemente, vai gerar um resultado incorreto a pagar ou a receber; do mesmo modo, a instauração de um processo de execução fiscal ou a liquidação de juros moratórios podem ser efetuadas a partir do errado pressuposto de que o contribuinte se encontra em mora. Em casos como estes, a quem se pode pedir responsabilidades se a decisão for totalmente automatizada e inteligente, assumida pelo sistema? Considerar-se-á que o conceito de *erro imputável aos serviços* é suficientemente elástico, de modo a poder abranger situações como as descritas ³⁸? Ou, mais amplamente, considera-se a existência de uma atuação voluntária, ilícita e culposa para efeitos de responsabilidade civil extracontratual do Estado?

Enfim, são várias as inquietações que a aplicação da IA pode suscitar ao nível do procedimento tributário. Não se pretende, longe disso, negar que os avanços tecnológicos podem imprimir ao Direito tributário uma marca positiva, designadamente ao nível da gestão e da eficiência da atividade administrativo-tributária, como se procurou assinalar. Simplesmente, não se pode perder de vista que uma eventual implementação precipitada pode trazer como consequência a erosão de garantias dos obrigados tributários, as quais, nunca é despidendo recordar, demoraram séculos a sedimentar-se.

Por tal motivo, para que a IA possa ser aproveitada com todas as suas vantagens, o ordenamento jurídico deve desenhar um revestimento normativo-legal que acautele, entre outras, as seguintes blindagens:

- Nenhuma decisão administrativo-tributária — no sentido de ato produtor de efeitos jurídicos vinculativos externos — poderá ser tomada com base *exclusiva* na automatização, devendo ser reconhecido ao obrigado tributário o *direito à intervenção humana* numa fase pós-instrutória do procedimento;

³⁸ Cf. art.º 43.º da LGT.

- O acesso por parte da AT a dados considerados sensíveis (no sentido referido *supra*) apenas pode ser efetuado mediante previsão legal, autorização judicial ou consentimento explícito do respetivo titular;
- Tais dados apenas podem ser recolhidos e mantidos para efeitos tributários *quando e enquanto* se demonstre serem absolutamente necessários à prossecução do interesse público, o que implica que todos terão o direito a requerer o seu apagamento, designadamente após o decurso do prazo prescricional das obrigações tributárias;
- Quando aceda aos mesmos, a AT deve estar sujeita a um *dever jurídico de confidencialidade* ou *sigilo*, com as regras da sua derrogação claramente definidas;
- Quando integrados em perfis ou afetados por decisões inteligentes, todos os obrigados tributários têm o direito a ser informados dos momentos de automatização que decorreram no respetivo procedimento, bem assim como das respetivas finalidades, critérios subjacentes e garantias de defesa;
- Deve consagrar-se a previsão legal de ressarcimento dos prejuízos causados por decisões automatizadas ou inteligentes, incluindo, por exemplo, um regime específico de responsabilidade civil — pelo risco? — da AT nestas situações ³⁹, o alargamento do conceito de *erro imputável aos serviços* e a consignação orçamental de uma verba exclusivamente para esse fim.

E sabido que algumas destas garantias já se encontram consagradas, seja ao nível do RGPD (por exemplo, a necessidade e adequação da recolha e tratamento de dados, ou o direito à intervenção humana ⁴⁰), seja ao nível da legislação interna (como a imposição do dever de sigilo aos funcionários e agentes da AT ⁴¹). Outras, porém, ainda não estão, ou estão a um nível de densidade legislativa insuficiente (como os modos de ressarcimento de prejuízos), pelo que se torna urgente uma intervenção normadora que robusteça o quadro legal e possibilite o recurso à IA de um modo aceitável.

Como se disse, as garantias dos obrigados tributários demoraram séculos a sedimentar-se e a tornar-se aquilo que são - um esteio sólido num edifício garantístico.

³⁹ V., por exemplo, uma vez mais, CONRAD, Conrad Sebastian, *Kann die Künstliche Intelligenz den Menschen entschlüsseln?*, cit., p. 545.

⁴⁰ Cf., respetivamente, art.ºs 5.º e 22.º do RGPD.

⁴¹ Cf., por exemplo, art.ºs 64.º da LGT e 91.º do Regime geral das infrações tributárias (RGIT).

Não devem a precipitação e a imprudência causadas pelo deslumbramento em face da novidade transformar um instrumento potencialmente útil num material de corrosão.

Braga, dezembro de 2021