

Excelentíssimo Senhor Juiz Conselheiro  
Presidente do Tribunal Constitucional

A Provedora de Justiça vem, ao abrigo do disposto no artigo 281.º, n.º 1, alínea *a*), e n.º 2, alínea *d*), da Constituição da República Portuguesa, requerer ao Tribunal Constitucional a fiscalização abstrata da constitucionalidade dos artigos 10.º, n.º 2, 13.º, n.º 4 e 14.º, n.º 1, da Lei n.º 26/2020, de 21 de Julho, que estabelece a obrigação de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira de determinados mecanismos internos ou transfronteiriços com relevância fiscal, transpondo a Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de Maio de 2018, que altera a Diretiva 2011/16/EU no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade em relação aos mecanismos transfronteiriços a comunicar, por constituírem uma restrição desproporcionada (artigo 18.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa) do direito a um processo justo e equitativo, consagrado no artigo 20.º, n.º 4; do direito à reserva sobre a intimidade da vida privada e familiar do advogado, consagrado no artigo 26.º, n.º 1; e do sigilo das comunicações entre o advogado e os seus clientes, protegido pelo artigo 34.º, n.º 1.

O pedido assenta nos seguintes fundamentos:

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

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

1. A Lei n.º 26/2020, de 21 de Julho, transpõe para a ordem jurídica nacional a Diretiva (UE) 2018/822 do Conselho, de 25 de Maio de 2018 (JO L 139 de 5.6.2018, p. 1). Esta Diretiva constitui a quinta alteração à Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de Fevereiro de 2011, relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade, conhecida pelo seu acrónimo «DAC» (*Directive on Administrative Cooperation* - JO L 64 de 11.3.2011, p. 1).
2. Ao contrário de outras diretivas europeias no domínio da fiscalidade, a Diretiva 2011/16/UE não contém um regime de tributação material, visando antes proporcionar aos Estados-Membros os meios e os poderes para cooperarem eficientemente a nível internacional em ordem a enfrentar os efeitos negativos de uma crescente globalização no mercado interno (cf. Considerandos 3 e 29). Como tal, as regras sobre cooperação administrativa não substituem as regras nacionais, mas fornecem padrões mínimos para a troca de informação, possibilitando diversas formas de cooperação (cf. Comissão Europeia, *Commission Staff Working Document Evaluation of the Council Directive 2011/16/EU*, SWD(2019) 327 final, Brussels, 12.9.2019, p. 7).
3. A DAC6 - a que foi objeto de transposição para a ordem jurídica nacional através da Lei n.º 26/2020, de 21 de Julho - veio alargar o âmbito das

informações sujeitas a troca automática e obrigatória entre Estados-Membros, passando a incluir os aí designados mecanismos de planeamento fiscal agressivo, de forma a assegurar que as autoridades fiscais dos Estados-Membros disponham de informações completas e pertinentes sobre tais mecanismos (cf. Considerando 2 da Diretiva).

4. Nos termos do ponto 19 da alínea *b*) do artigo 1.º da Diretiva, por “mecanismo transfronteiriço a comunicar” entende-se qualquer mecanismo transfronteiriço que contenha pelo menos uma das ditas «características-chave» descritas no anexo IV da Diretiva (cf. ainda Considerando 9 da Diretiva).
5. A respeito destes mecanismos, a Diretiva estabelece a obrigação de os Estados-Membros adotarem as medidas necessárias para exigir que os intermediários apresentem informações [relativas a tais mecanismos] que sejam do seu conhecimento ou que estejam na sua posse ou sob o seu controlo.
6. O artigo 3.º, ponto 21, da Diretiva 2011/16/EU, aditado pela DAC6 estabelece a noção de “intermediário” neste contexto.
7. A sujeição do intermediário à obrigação de comunicação encontra-se particularmente justificada nos Considerandos 6 a 8 da Diretiva (UE) 2018/822.
8. Nos termos da Diretiva, na ausência de tais intermediários, ou caso estes possam invocar o sigilo profissional previsto na ordem jurídica do Estado-

Membro, a obrigação de declaração é transferida para o contribuinte. Lê-se no Considerando 8 da Diretiva que uma vez que certos intermediários sujeitos a uma obrigação de comunicação à respetiva autoridade fiscal poderão estar, ao abrigo da legislação nacional do Estado-Membro, simultaneamente, sujeitos a um dever de sigilo legalmente protegido, será necessário transferir a obrigação de comunicação para o contribuinte que beneficia do mecanismo.

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

#### **b) A Lei n.º 26/2020, de 21 de Julho**

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

16.º do diploma. Conforme resulta do disposto no n.º 1 dessa disposição, as informações que devem ser comunicadas pela AT são aquelas que, por sua vez, lhe foram comunicadas pelo intermediário ou pelo contribuinte relevante, nos termos do disposto no artigo 15.º.

- 12.** Neste contexto, a lei portuguesa prevê no n.º 2 do artigo 10.º a obrigação dos intermediários, ainda que se verifique o dever legal ou contratual de sigilo, de comunicarem à AT todas as informações que sejam do seu conhecimento ou que estejam na sua posse ou sob o seu controlo relativas a qualquer um dos mecanismos previstos no artigo 3.º (mecanismos transfronteiriços) e no artigo 7.º (mecanismos internos), nos casos em que se verifique a obrigação subsidiária de comunicação prevista no n.º 4 do artigo 13.º.
- 13.** O artigo 13.º do diploma dispõe, em particular, sobre o cumprimento da obrigação de comunicação em caso de sigilo, estabelecendo que nas situações cobertas pelo dever legal ou contratual de sigilo, a obrigação de comunicação à AT recai sobre o contribuinte relevante, sem prejuízo da obrigação subsidiária de comunicação do intermediário prevista no n.º 4. Nos termos desta última disposição, no caso de não ter sido informado do cumprimento do dever de comunicação pelo contribuinte relevante, a comunicação das informações deve ser cumprida pelo intermediário.
- 14.** Ou seja, nas situações em que exista um dever contratual ou legal de sigilo, o legislador nacional impôs aos intermediários uma obrigação subsidiária de comunicação, que se aplica apenas quando estes não tenham recebido

informação do contribuinte acerca do cumprimento do dever de comunicação que sobre este último primariamente impende.

- 15.** Em matéria de sigilo, o n.º 1 artigo 14.º da lei nacional acrescenta ainda que o cumprimento das obrigações de comunicação a que estão adstritos os intermediários e os contribuintes relevantes prevalece sobre o dever de sigilo a que, legal ou contratualmente, os mesmos estejam obrigados, não podendo este ser por eles invocado no âmbito da lei.
- 16.** Nos termos do disposto no artigo 19.º, o incumprimento das obrigações legalmente impostas dá lugar a contraordenações puníveis com coima que pode ir até € 80.000,00.
- 17.** Apesar de, no essencial, acolher as soluções preconizadas na DAC6, a Lei n.º 26/2020, de 21 de Julho foi mais longe do que a Diretiva em pelo menos dois aspetos.
- 18.** Em primeiro lugar, ao estabelecer um regime para a obrigação de comunicação à AT de mecanismos estritamente internos, que não apresentem conexão com outros países (cf. Secção II do Capítulo II). Recorde-se que a Diretiva se aplica apenas a mecanismos de natureza transfronteiriça, reconhecendo aos Estados a possibilidade de adotar medidas nacionais adicionais de natureza semelhante (cf. Considerando 10).
- 19.** Em segundo lugar, apesar de, nos termos do disposto no artigo 13.º, n.º 1, «nas situações cobertas pelo dever legal ou contratual de sigilo», a

obrigação de comunicação à AT ser transferida para o contribuinte relevante, resulta do disposto no n.º 4 desse preceito e do n.º 1 do artigo 14.º, sempre que o contribuinte relevante não cumpra a obrigação de comunicação que lhe cabe, a sujeição do intermediário que seja titular do dever de sigilo a uma obrigação subsidiária de comunicação. Esta *re-transferência* da obrigação de comunicação não encontra respaldo na Diretiva.

20. Com efeito, a DAC6 limita-se a prever que os Estados-Membros poderão estabelecer que há lugar à dispensa da obrigação de comunicação nas situações em que os intermediários possam estar vinculados a deveres legais de sigilo profissional, caso em que a obrigação de declaração é transferida, *definitivamente*, para o contribuinte (cf. artigo 8.º-AB, n.ºs 5 e 6 da Diretiva 2011/16/UE, aditado pela DAC6).
21. Sem prejuízo, deve ainda notar-se que o legislador nacional limitou o âmbito de aplicação da obrigação subsidiária de comunicação dos intermediários vinculados a dever de sigilo, excluindo na noção de intermediário atuações como «a mera comunicação de informação estritamente descritiva de regimes tributários existentes, incluindo benefícios fiscais, e o aconselhamento estritamente prestado quanto a uma situação tributária já existente do contribuinte relevante, incluindo o exercício do mandato no âmbito do procedimento administrativo tributário, do processo de impugnação tributária, do processo penal tributário ou do processo de contraordenação tributária, incluindo o aconselhamento relativo à condução dos respetivos trâmites» (cf. artigo 2.º, n.º 1, alínea e)).

## II. A COMPETÊNCIA DA JURISDIÇÃO CONSTITUCIONAL

22. Constituindo a Lei n.º 26/2020, de 21 de Julho um ato de aplicação do direito da União Europeia não se ignora que ela está, pelo menos na parte em que regula a obrigação de comunicação de mecanismos *transfronteiriços*, diretamente vinculada pela Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia (doravante «Carta», cf. artigo 51.º, n.º 1).
23. Ora, nessa medida, o nível de protecção dos direitos fundamentais previsto na Carta deve ser alcançado com essa transposição, independentemente da margem de apreciação de que os Estados-Membros dispõem quando procedem a transposição de diretivas (cf. acórdãos do Tribunal de Justiça da União Europeia - doravante «TJUE» - de 29 de Julho de 2019, *Funke Medien*, C-469/17, n.º 31; *Spiegel Online*, C-516/17, n.º 20 e *Pelham*, C-476/17, n.º 79).
24. Assim, na dimensão aplicável ao advogado-intermediário, o regime que se extrai dos artigos 10.º, n.º 2, 13.º, n.º 4 e 14.º, n.º 1, da Lei n.º 26/2020, de 21 de Julho, constitui uma interferência desproporcionada, em violação do artigo 52.º, n.º 1, da Carta, do direito a um processo justo e equitativo (artigo 47.º da Carta), bem como do direito ao respeito pela vida privada e familiar (artigo 7.º da Carta).
25. As disposições do direito nacional que transpõem uma diretiva da União Europeia não devem, em princípio, ser apreciadas à luz dos direitos fundamentais garantidos pela Constituição da República Portuguesa, mas



apenas à luz dos direitos fundamentais garantidos pelo direito da União, quando a diretiva em questão não deixe aos Estados-Membros margem de apreciação para a respetiva transposição.

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

- 28.** Pelo contrário, não estabelecendo o direito da União, neste domínio, uma exigência de uniformidade, é de presumir que os direitos fundamentais da Constituição garantem igualmente o nível de proteção da Carta. Com efeito, como afirma o Tribunal Constitucional Federal alemão, «se o legislador da União concede aos Estados-Membros margem de apreciação na transposição do direito europeu, deve partir-se do princípio de que tal é extensível à proteção dos direitos fundamentais. Em geral, é de presumir que o nível de proteção dos direitos fundamentais europeu consente, dentro dos limites externos definidos pelo direito da União, diversidade de direitos fundamentais» (BVerfG, Beschluss des Ersten Senats vom 6. November 2019 – 1 BvR 16/13 – [Recht auf Vergessen I], Rn. 50).
- 29.** Partindo desse enquadramento, a compatibilização entre a obrigação de comunicação do advogado-intermediário e o dever de sigilo profissional legalmente protegido ao abrigo do direito nacional de um Estado-Membro é, no pressuposto de que estamos perante *matéria de direitos fundamentais*, uma tarefa que cabe aos Estados-Membros, sendo, portanto, naturalmente, e eminentemente, da competência da jurisdição constitucional nacional o controlo dessa compatibilização, designadamente no que respeita ao juízo de ponderação a efetuar.
- 30.** Além do mais, sempre se dirá que, na medida em que a lei nacional se refere a mecanismos estritamente *internos*, estando aí em causa o exercício de uma competência meramente nacional que não convoca diretamente o regime estabelecido pela Diretiva, a sua validade depende primariamente da sua conformidade com a lei fundamental nacional. Aqui, o padrão de proteção convocado será inequivocamente o constante da ordem

constitucional nacional – ainda que em diálogo com a jurisprudência europeia –, cabendo o controlo da compatibilização dos valores e interesses em conflito à jurisdição constitucional.

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

- 31.** Ao prever que o dever de comunicação do intermediário prevalece, em qualquer caso e de forma absoluta, sobre o dever de sigilo profissional a que esteja igualmente sujeito (artigos 13.º, n.º 4 e 14.º, n.º 1), a Lei n.º 26/2020, de 21 de Julho não salvaguarda um regime específico para os casos em que o intermediário seja um advogado, sujeito, nos termos da lei, a um dever de sigilo ou de segredo profissional (cf. artigo 92.º do Estatuto da Ordem dos Advogados – doravante «EOA» –, publicado em anexo à Lei n.º 145/2015, de 9 de Setembro). Retira-se aliás do artigo 14.º, n.º 1, que, para o efeito, a lei equipara esse dever de sigilo profissional, de fonte *legal*, preordenado à proteção de um interesse público de primeira grandeza, a um mero dever de sigilo emergente de contrato, cujo incumprimento é, quando muito, suscetível de gerar responsabilidade contratual.
- 32.** Ora, não obstante o seu regime se encontrar regulado em normas de direito infraconstitucional (Estatuto da Ordem dos Advogados [EOA]; Lei da Organização do Sistema Judiciário [LOSJ]; Código de Processo Civil [CPC] e Código de Processo Penal [CPP]), o sigilo profissional do advogado é *matéria de direitos fundamentais*.

33. Na ordem jurídica portuguesa, o sigilo profissional do advogado tem consagração estatutária (cf. artigo 92.º do EOA), como elemento essencial do exercício da profissão, designadamente no plano deontológico, cabendo à Ordem dos Advogados, no exercício das suas funções administrativas de autorregulação profissional, a decisão final sobre o seu levantamento. Trata-se, portanto, de um direito-dever de fonte *legal*.
34. É entendimento da Ordem dos Advogados que o sigilo profissional tem a natureza de um direito-dever, natureza essa decorrente do fundamento de ordem pública em que assenta (*vide, e.g.*, a esse respeito, no Parecer do Conselho Geral n.º E-14/02, de 12 de Abril de 2002). Lê-se ainda em parecer jurídico recentemente publicado (Cf. Sérvulo Correia, António Cadilha e Cláudia Amorim, «Parecer sobre Segredo Profissional no âmbito das escusas do Acesso ao Direito», in *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 79 – Julho/Dezembro 2019, pp. 413-458, pp. 442-444), que servindo três interesses diferentes – o do cliente, o da boa administração da justiça e o do profissional – o segredo profissional do advogado avulta como um princípio de ordem pública, funcionalmente indispensável ao papel da administração da justiça na promoção do Estado de Direito. Assim, o 208.º da Constituição “*condensa um eco funcional do direito fundamental à consulta jurídica, ao patrocínio judiciário e ao acompanhamento por advogado perante qualquer autoridade, reconhecido pelo art. 20.º, n.º 2, da Constituição*”, e reconhece “*que a advocacia desempenha uma importante “função social” de intervenção e colaboração na prossecução do interesse público subjacente ao serviço público da justiça*”.

- 35.** É este enquadramento que explica que, em determinadas circunstâncias, o sigredo profissional possa legitimar o não cumprimento de outros deveres legalmente estabelecidos para a realização de valores constitucionais, como é o caso da própria realização da justiça (cf. artigos 417.º, n.º 3, alínea *c*) e 497.º, n.º 3 do CPC; 131.º, n.º 1 e 135.º, n.º 1 do CPP; e acórdão do Tribunal Constitucional n.º 176/2021, de 6 de Abril, ponto 7).
- 36.** Mesmo à margem de processos judiciais, atendendo à sua natureza jurídica, a dispensa do sigilo profissional não é algo que possa ser livremente decidido pelo próprio advogado ou esteja na disponibilidade do cliente. É antes a própria lei a regular o procedimento de dispensa do sigilo profissional (cf. artigo 92.º, n.º 4 do EOA e ainda os artigos 40.º, n.º 1, alínea *n*); 46.º, n.º 1, alínea *g*); 55.º, n.º 1, alínea *l*); 99.º, n.ºs 4 e 5; 196.º, n.º 4, alínea *f*), todos do EOA).
- 37.** Neste contexto, a violação injustificada e não autorizada do dever de sigilo profissional pode implicar consequências nos planos disciplinar (artigo 115.º e segs. do EOA), criminal (artigo 195.º do Código Penal), civil (artigo 483.º, n.º 1, do Código Civil) e processual (artigo 92.º, n.º 5 do EOA).
- 38.** A esta luz, deve entender-se que o regime do sigilo profissional do advogado se funda desde logo naquele que é o seu enquadramento constitucional enquanto *matéria de direitos fundamentais*, integrando para além do artigo 208.º da Constituição o âmbito de proteção do direito a um processo justo e equitativo, consagrado no artigo 20.º, n.º 4, da Constituição, e bem assim do direito à reserva sobre a intimidade da vida

privada e familiar, consagrado no artigo 26.º, n.º 1, e ao sigilo das comunicações, protegido pelo artigo 34.º, n.º 1, ambos da Constituição.

39. A título de exemplo, no seu acórdão de 26 de Junho de 2007, *Ordre des barreaux francophones e germanophone e o.*, Processo C-305/05, o TJUE considerou que o sigilo profissional integra o âmbito do direito a um processo equitativo.
40. Entendeu ali o TJUE que a partir do momento em que a assistência do advogado era solicitada para o exercício de uma missão de defesa ou representação em juízo ou para obter conselhos relativos à forma de instaurar ou evitar um processo judicial, a Diretiva 2001/97/CE do Parlamento e do Conselho, de 4 de Dezembro de 2001, que altera a Diretiva 91/308/CEE do Conselho relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais, exonerava o advogado das obrigações de informação e de colaboração aí elencadas. De acordo com o TJUE, essa exoneração era suscetível de preservar o direito do cliente a um processo equitativo (parágrafo 34).
41. No seu acórdão n.º 10/2008, de 23 de janeiro, proferido na sequência do mencionado acórdão do TJUE, o Tribunal Constitucional belga, que havia formulado o pedido de decisão prejudicial, clarificou ainda as situações em que, não obstante estar-se à margem do exercício da defesa e de representação do cliente perante a justiça, e portanto, fora do âmbito de proteção do direito a um processo equitativo, ainda assim o sigilo profissional do advogado merecia especial tutela constitucional. O Tribunal belga considerou que em determinadas situações,

designadamente no âmbito da avaliação da situação jurídica do seu cliente, não é legítimo sacrificar o segredo profissional do advogado e obrigar à divulgação da informação às autoridades (parágrafo B.9.3), precisando que a noção de «avaliação da situação jurídica» do cliente compreende a «consulta jurídica», ou seja a atividade que consiste em «informar o cliente do estado da legislação aplicável à sua situação pessoal ou à operação que pretende efetuar ou a aconselhá-lo da maneira de realizar a referida operação dentro do quadro legal» e que tal atividade «tem portanto por objetivo permitir ao cliente evitar um processo judicial relativo a essa operação» (parágrafos B.9.4 a B.9.5). A mera circunstância de recorrer a um advogado é, pois, coberta pelo segredo profissional. Apenas quando o advogado exerce uma atividade que vá além da sua missão específica de defesa ou de representação judicial ou de consulta jurídica é que pode ser sujeito à obrigação de comunicação às autoridades de informações de que tenha conhecimento (parágrafo B.9.6).

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

43. O TEDH considerou ali que o artigo 8.º da Convenção garante uma proteção reforçada a comunicações entre os advogados e os seus clientes, o que se justifica pelo facto de aos advogados caber um papel fundamental numa sociedade democrática, o de defender os litigantes. Essa relação de confiança entre advogado e cliente, essencial numa sociedade democrática, está na base do sigilo profissional (parágrafos 118 e 119).
44. Embora não tenha ainda tido oportunidade de tratar especificamente da questão do sigilo profissional do advogado, desde longa data que o Tribunal Constitucional tem entendido que os segredos profissionais, como o sigilo bancário ou o sigilo fiscal, embora sujeitos a limitações, se inserem no âmbito de proteção do direito à reserva sobre a intimidade da vida privada e familiar, consagrado no artigo 26.º, n.º 1, da Constituição da República (cf. acórdãos n.ºs 278/95, 256/02, 602/05, 442/2007, 145/2014, 517/15 e 740/2020).
45. À luz desta jurisprudência, é legítimo sustentar-se que, mesmo fora do contexto da defesa do cliente em tribunal, a quebra do sigilo profissional é suscetível de violar o direito, *de que o próprio advogado é titular*, à reserva sobre a intimidade da vida privada, estando constitucionalmente protegida uma dimensão de respeito pela relação profissional do advogado com os seus clientes, justificada pelo facto de aos advogados caber um papel fundamental numa sociedade democrática.



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

- 46.** Sendo o sigilo profissional do advogado *matéria de direitos fundamentais*, a conformidade constitucional das pertinentes normas da Lei n.º 26/2020, de 21 de Julho, depende de as mesmas observarem as exigências decorrentes do princípio da proporcionalidade (cf. artigo 18.º, n.º 2 da Constituição).
- 47.** Ora, o regime constante da lei nacional, na medida em que exclui de forma categórica e *a priori* que um advogado-intermediário possa, ao abrigo do sigilo profissional, ser dispensado da obrigação de comunicação à AT de mecanismos que contenham uma das características-chave, prevalecendo tal obrigação em qualquer caso e de forma absoluta, não satisfaz as exigências de proporcionalidade ditadas pela Constituição.
- 48.** Na verdade, o legislador nacional não procurou acomodar as obrigações a que o advogado está vinculado em função do segredo profissional, nem teve em conta o procedimento legalmente estabelecido no EOA para efeitos de levantamento de um sigilo profissional de fonte legal.
- 49.** Seja pela inexistência de um regime específico aplicável ao advogado-intermediário (equiparando-se o sigilo de fonte legal com o sigilo de fonte contratual), seja pela rigidez do regime que determina a prevalência absoluta do dever de comunicação, seja pela própria amplitude das informações objeto de comunicação à AT, o regime instituído pela Lei n.º

26/2020, de 21 de Julho, não consagra uma solução equilibrada entre os vários direitos e interesses em conflito.

- 50.** Com efeito, não obstante ser essa a qualificação feita pelo autor da proposta legislativa quanto à solução nela consagrada (cf. Proposta de Lei n.º 11/XIV (1.<sup>a</sup>), publicada no Diário da Assembleia da República II Série A – Número 44, de 31 de Janeiro de 2020, pp. 52-68), a solução legal não pode ser vista como uma solução *intermédia*. Na verdade, embora se trate de uma obrigação subsidiária de comunicação, prevalecendo esta sobre o dever de sigilo profissional a que se encontrem sujeitos os advogados-intermediários, o regime legal, em vez de procurar compatibilizar os interesses em conflito, assume, em termos absolutos e *a priori*, a preferência por um em detrimento do outro.
- 51.** A tal entendimento não obsta a circunstância de a lei excluir, logo à partida, do conceito de intermediário – e portanto da sujeição à obrigação de comunicação – algumas das situações (não todas) que poderiam justificar a invocação do sigilo profissional do advogado (cf. artigo 2.º, n.º 1, alínea *e*), da Lei n.º 26/2020, de 21 de Julho).
- 52.** Com efeito, a discriminação positiva do tipo de procedimentos e processos que ficam fora do conceito de intermediário nos termos da lei nacional implica que por ele fiquem abrangidos – e, portanto, sujeitos à obrigação de comunicação à AT – todos os restantes tipos de procedimentos ou processos (civil, comercial ou laboral) não expressamente referidos, em

que o advogado não deixa de estar a atuar no contexto da função essencial de advogado.

- 53.** Além disso, é impossível prever à partida, no próprio quadro legal, todas as situações da vida real relativamente às quais se possa verificar a necessidade de efetuar um juízo de ponderação sobre o peso a atribuir ao interesse público que justifica a instituição de uma obrigação de comunicação à AT de determinados mecanismos de planeamento fiscal agressivos e o peso a atribuir à tutela do sigilo profissional do advogado. Sobretudo considerando que o conceito legal de intermediário não exclui todas as situações em que o advogado atua no âmbito da sua função essencial.
- 54.** Pelo que, não obstante a delimitação do conceito de intermediário e a inerente exclusão de algumas das situações (não todas) que poderiam justificar a invocação do sigilo profissional do advogado, ainda assim a opção legislativa por uma prevalência absoluta da obrigação de comunicação não salvaguarda devidamente, como é exigível em virtude do princípio da proporcionalidade, a tutela do sigilo profissional do advogado em situações concretas em que, em ponderação, fosse de concluir que o mesmo possa e deva prevalecer.
- 55.** A conclusão a que chegamos sai reforçada se se comparar a solução consagrada na Lei n.º 26/2020, de 21 de Julho, e aquela que vigorava ao abrigo do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, agora revogado (*vide* em particular o regime dos artigos 6.º e 11.º deste último diploma).

- 56.** Com efeito, também aí se previa uma obrigação de comunicação em termos absolutos (cf. artigo 11.º). Todavia, não só o artigo 6.º previa um regime específico aplicável a advogados e solicitadores, excluindo um conjunto amplo de atuações do âmbito de aplicação daquela obrigação, como o âmbito das informações a comunicar era drasticamente mais limitado, não incluindo elementos relativos aos clientes e utilizadores (cf. artigo 8.º, n.º 2). Ora, perante o alargamento do âmbito das informações sujeitas a comunicação à AT – que passaram a incluir informação detalhada sobre os clientes e utilizadores dos mecanismos – o ponto de equilíbrio a realizar entre a obrigação de comunicação e o sigilo profissional não pode ser o mesmo. Pelo que, ao ter-se limitado a replicar a solução de prevalência absoluta da obrigação de comunicação, tal como prevista no Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, o legislador não realizou o devido equilíbrio que é imposto pelo princípio da proporcionalidade.
- 57.** Em qualquer caso, não se vislumbra a existência de justificação para um regime de prevalência absoluta do dever de comunicação, sem qualquer preocupação de estabelecer um equilíbrio entre as finalidades de interesse público de transparência e combate à evasão e elisão fiscal e os direitos fundamentais que protegem especialmente o segredo profissional do advogado. Sendo tais finalidades de interesse público legítimas, o peso a atribuir a essas finalidades – por muito elevado que possa ser – não pode implicar tão intenso sacrifício dos direitos fundamentais em causa.
- 58.** A este propósito importa precisar que, de modo diferente do que sucede em matéria de combate ao branqueamento de capitais – matéria sobre a qual recaiu a jurisprudência do TJUE e do TEDH a que se fez referência

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

- 59.** Certo que resulta da exposição de motivos da proposta legislativa governamental que esteve na origem da Lei n.º 26/2020, de 21 de Julho, que a intenção do legislador terá sido justamente a de atenuar a distinção conceptual tradicional entre *evasão* ou *elisão fiscal* e *fraude fiscal*. Sendo, todavia, inquestionável a necessidade para os Estados de proteger a matéria coletável nacional da erosão, e que tal pode ser feito através da obtenção

de informações que permitam às autoridades fiscais reagir prontamente contra as práticas fiscais prejudiciais e colmatar as lacunas através da aprovação de legislação ou da realização de avaliações de risco adequadas e de ações inspetivas (cf. Considerando 2 da DAC6), nos seus próprios termos, tal destina-se, primordialmente, a identificar lacunas e falhas de neutralidade ou de consistência no sistema em ordem a retificá-las.

- 60.** Tal como sucede como muitos outros bens jurídico-constitucionais, o valor da transparência – e, genericamente, da integridade e da justiça dos sistemas fiscais – não é um valor absoluto. Ele integra um sistema e, por isso, entra em conflito com outros valores que podem justificar o seu condicionamento no quadro de um juízo de ponderação, sobretudo se estiver em causa a compressão de direitos fundamentais. Ora, tratando-se apenas de contribuir para a deteção de lacunas e falhas de neutralidade ou de consistência no sistema com vista à sua correção, por muito útil e preciosa que a informação possa ser aos olhos da AT, não é admissível, num Estado de Direito democrático, que a função desempenhada pelo advogado seja posta ao serviço do Estado, passando a agir como auxiliar da AT para a prossecução das suas atribuições legais. Um sistema jurídico em que tal aconteça – por muito que contribua para a eficiência e justiça do sistema fiscal, na medida em que reduz significativamente os custos administrativos de fiscalização da máquina fiscal – não preserva em termos satisfatórios a relação de confiança entre advogado e cliente que desempenha uma função essencial numa sociedade democrática.
- 61.** A desnecessidade de um regime de prevalência absoluta, como aquele instituído pela Lei n.º 26/2020, de 21 de Julho, é ainda demonstrada pela

possibilidade real de prosseguir os objetivos da lei e da Diretiva através de meios menos restritivos de direitos fundamentais.

62. O modelo previsto na própria Diretiva, ao procurar compatibilizar a obrigação de comunicação com o dever de sigilo profissional, prevendo expressamente a possibilidade de o sigilo profissional prevalecer, pelo menos em certos casos, sobre a obrigação de comunicação, é, de resto, bem elucidativo.
63. Como elucidativos são os regimes instituídos na legislação de outros Estados-Membros que transpôs a Diretiva para a respetiva ordem jurídica nacional.
64. A título de exemplo, considere-se o regime estabelecido em Espanha onde se prevê que, nas situações em que, nos termos da Diretiva, o advogado haja de qualificar-se como intermediário, pode ficar dispensado da obrigação de comunicação com base no sigilo profissional, desde que se tenha limitado a prestar uma informação neutral, isto é com o único objetivo de avaliar a adequação de um determinado mecanismo ao quadro legal aplicável, sem procurar ou facilitar a sua implementação<sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> Cf. *Ley 10/2020, de 29 de diciembre, por la que se modifica la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, com transposición de la Directiva (COM) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/COM por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información com el ámbito de la fiscalidade com relación com los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información* [Boletín Oficial del Estado, núm. 340, de 30 de diciembre de 2020] e *Real Decreto 243/2021, de 6 de abril, por el que se modifica el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio, en transposición de la Directiva (UE) 2018/822 del Consejo, de 25 de mayo de 2018, que modifica la Directiva 2011/16/UE, por lo que se refiere al intercambio automático y obligatorio de información en el ámbito de la fiscalidad en relación com los mecanismos transfronterizos sujetos a comunicación de información* [Boletín Oficial del Estado, núm. 340, de 7 de abril de 2021].

- 65.** Também na Bélgica a legislação adotada assume a existência de situações em que o advogado-intermediário possa invocar o sigilo profissional. Aqui, como regra, é legalmente possível o intermediário invocar o sigilo profissional e ficar dispensado da obrigação de comunicação, sendo que tal é expressamente afastado apenas no que respeita à obrigação de declaração de mecanismos comercializáveis<sup>2</sup>. Com efeito, a lei belga prevê um sistema de dispensa de sigilo por parte do contribuinte relevante (cf. artigo 326/7, § 2), muito embora de acordo com a interpretação do Tribunal Constitucional belga mesmo na hipótese de o contribuinte ter autorizado o intermediário a cumprir a obrigação de declaração, desvinculando-o do dever de sigilo profissional, o advogado-intermediário não está obrigado a fazê-la, podendo optar por submetê-la ao órgão disciplinar da Ordem Profissional para que este verifique o seu conteúdo e extensão (cf. Acórdão n.º 167/2020 do Tribunal Constitucional belga, de 17 de Dezembro, parágrafo B.12.2).
- 66.** Ainda assim, a exclusão absoluta da possibilidade de invocação do sigilo profissional no que respeita à obrigação de comunicação de mecanismos comercializáveis, prevista no § 3 do artigo 326/7, mereceu reservas por parte do Tribunal Constitucional da Bélgica, tendo a disposição, de idêntico teor ao da legislação regional aplicável na Região da Flandres sido suspensa a título provisório (mesmo Acórdão n.º 167/2020 do Tribunal Constitucional belga, de 17 de Dezembro).

---

<sup>2</sup> Cf. *Loi du 20 décembre 2019 «transposant la Directive (UE) 2018/822 du Conseil du 25 mai 2018 modifiant la Directive 2011/16/UE en ce qui concerne l'échange automatique et obligatoire d'informations dans le domaine fiscal en rapport avec les dispositifs transfrontières devant faire l'objet d'une déclaration»*, publicada no Moniteur belge de 30 de dezembro de 2019.



67. Foi ainda neste contexto que aquele Tribunal Constitucional decidiu submeter um pedido de decisão prejudicial ao TJUE (*Orde van Vlaamse Balies e outros*, Processo C-694/20), questionando a validade da própria Diretiva à luz da Carta dos Direitos Fundamentais da União, relativamente a um aspeto específico do regime que estabelece a compatibilização entre a obrigação de comunicação do advogado-intermediário e o dever de sigilo profissional do advogado.
68. Inequívoco é que, sem prejuízo da solução encontrada em outros Estados-Membros, ao legislador nacional exige-se, em virtude do princípio da proporcionalidade, um esforço de compatibilização. Independentemente de quais venham a ser, concretamente, os critérios, materiais e/ou procedimentais, para o levantamento do sigilo profissional – matéria que, naturalmente, cabe na liberdade de conformação do legislador –, daquele princípio retira-se, pelo menos, uma proibição de a lei estabelecer uma prevalência absoluta e *a priori* da obrigação de comunicação sobre o sigilo profissional do advogado.

**Nestes termos, venho requerer ao Tribunal Constitucional que aprecie e declare, com força obrigatória geral, a inconstitucionalidade do disposto nos artigos 10.º, n.º 2, 13.º, n.º 4 e 14.º, n.º1, da Lei n.º 26/2020, de 21 de julho, por violação do princípio da proporcionalidade na restrição do direito a um processo justo e equitativo, consagrado no artigo 20.º, n.º 4, do direito à reserva sobre a intimidade da vida privada e familiar, consagrado no artigo 26.º, n.º 1, e ao sigilo das comunicações**

**entre o advogado e os seus clientes, protegido pelo artigo 34.º, n.º  
1, todos da Constituição da República Portuguesa.**

Lisboa, 15 de Setembro de 2021

A Provedora de Justiça

(Maria Lúcia Amaral)