

PARECER/2020/1

I. Pedido

O Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais solicitou à Comissão Nacional de Proteção de Dados (CNPD) a emissão de parecer sobre o «projeto de proposta de lei que transpõe para a ordem jurídica portuguesa a Diretiva (UE) 2018/822, do Conselho, de 25 de maio de 2018 (DAC 6)».

O pedido formulado e o parecer ora emitido decorrem das atribuições e competências da CNPD, enquanto autoridade nacional de controlo dos tratamentos de dados pessoais, conferidos pela alínea *c)* do n.º 1 do artigo 57.º e pelo n.º 4 do artigo 36.º do Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016 (Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados – RGPD), em conjugação com o disposto no artigo 3.º, no n.º 2 do artigo 4.º e na alínea *a)* do n.º 1 do artigo 6.º, todos da Lei n.º 58/2019, de 8 de agosto.

A apreciação da CNPD cinge-se às normas que preveem ou regulam tratamentos de dados pessoais.

II. Apreciação

O projeto de proposta de lei em apreço (doravante, Projeto) transpõe para a ordem jurídica portuguesa a Diretiva (UE) 2018/822, que altera a Diretiva 2011/16/UE, reproduzindo no essencial as normas naquela previstas quanto às obrigações de comunicação à autoridade fiscal e de troca automática de informações quanto a mecanismos transfronteiriços que indiciem «*um potencial risco de evasão fiscal*».

Mas o objeto do Projeto ultrapassa o âmbito da Diretiva, regulando também obrigações de comunicação à Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) de mecanismos internos, i.e., mecanismos que indiciem um potencial risco de evasão fiscal aptos a ser aplicados ou a produzir efeitos em território nacional e que não correspondam a mecanismos transfronteiriços (cf. alínea *a)* do artigo 1.º do Projeto e alínea *h)* do n.º 1 do artigo 2.º do Projeto)¹.

¹ O Projeto distingue, portanto, os mecanismos internos dos mecanismos transfronteiriços, estes últimos correspondendo aos mecanismos que respeitem a mais do que um Estado-Membro da União Europeia ou a um Estado-Membro e um país terceiro (cf. alínea *j)* do n.º 1 do artigo 2.º do Projeto).

Nesta parte, o Projeto vem regular, em termos não totalmente coincidentes com os até agora previstos no Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, os deveres de comunicação, informação e esclarecimentos à administração tributária sobre esquemas propostos ou atuações adotadas com a finalidade, exclusiva ou predominante, de obtenção de vantagens fiscais, em ordem ao combate ao planeamento fiscal abusivo.

É sobre estas inovações, que não se limitam a reproduzir as normas da Diretiva que se pretende transpor, que começará a análise da CNPD, para só depois se considerarem outros aspetos de regime decorrentes da Diretiva.

1. A obrigação de comunicação de dados pessoais de terceiros pelos intermediários sujeitos ao dever de sigilo profissional

Na verdade, o presente Projeto introduz algumas novidades impactantes no contexto dos tratamentos de dados pessoais previstos no Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro, diploma que o Projeto prevê revogar.

A principal novidade reside no facto de a obrigação de comunicação dos esquemas com a finalidade, exclusiva ou predominante, de obtenção de vantagens fiscais que recai sobre os agora denominados *intermediários* (que, naquele Decreto-Lei assumiam a designação de «promotores») passar a abranger a identificação do contribuinte relevante – cf. alínea *a*) do n.º 1 do artigo 15.º do Projeto e n.º 2 do artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 29/2008.

Considerando que o contribuinte relevante pode ser uma pessoa singular e a informação a comunicar é a ele relativa, o Projeto vem, pois, prever inovatoriamente dois tratamentos de dados pessoais: o primeiro, a realizar pelo intermediário, e que se traduz na comunicação de dados pessoais de terceiros à AT; o segundo, que se revela nas subsequentes operações de recolha, conservação e análise dos dados pessoais pela AT, para as finalidades elencadas no artigo 17.º do Projeto.

Ora, é precisamente a inovação de se impor aos intermediários uma obrigação de comunicação à AT da identidade dos seus clientes ou, mais genericamente, daqueles a quem prestam serviços, associada à informação relativa aos mecanismos, que suscita reservas à CNPD. Em especial, porque em muitas dessas relações de prestação de

serviços há deveres estatutários de sigilo, e que o Projeto, no seu artigo 11.º, faz cessar perante a AT.

Importa a este propósito lembrar que os deveres de sigilo no âmbito de atividades profissionais reguladas, como sejam as de advogado, solicitador, contabilista ou revisor oficial de contas, expressamente impostos por lei, são essenciais à prossecução das finalidades de interesse público visadas pela regulação pública de tais profissões.

Esse é o dever que suporta a relação de confiança entre o profissional e o cliente e que, nessa medida, garante que todos os membros da nossa comunidade tenham acesso a aconselhamento ou defesa dos seus interesses no âmbito de cada uma das atividades em causa. É, na verdade, essencial à tutela dos interesses do cliente, que a prestação de serviços profissionais como os acima elencados tem em vista, a transmissão por este ao profissional de informação relativa à sua vida privada, a qual pode ter relevância patrimonial ou financeira; e nessa medida o dever de sigilo profissional contribui para a proteção do direito fundamental ao respeito pela vida privada e o robustecimento do direito fundamental à proteção dos dados pessoais. A aniquilação ou afastamento do dever de sigilo profissional e, com isso, da relação de confiança entre um profissional e o seu cliente, põe em crise os interesses públicos que a regulação daquelas atividades profissionais visa salvaguardar, e afeta significativamente os direitos fundamentais previstos no n.º 1 do artigo 26.º e no artigo 35.º da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Sem esquecer a eliminação do dever de sigilo profissional a que estão vinculadas, nos termos contratualizados, as instituições financeiras, que o legislador nacional já optou por afastar em relação à AT.

É por esta razão que a CNPD entende que o tratamento de dados pessoais agora introduzido pelo Projeto, que se consubstancia na comunicação de dados pessoais de terceiro (quando este seja pessoa singular), por implicar a restrição do direito fundamental à proteção de dados pessoais e do direito fundamental ao respeito pela vida privada, tem de ser especialmente ponderada e fundamentada, por via da demonstração não apenas da *adequação* de tal medida para atingir a finalidade visada de combate à evasão ou elisão fiscal ou ao planeamento fiscal abusivo, mas sobretudo da *necessidade* de tal medida – como impõe o n.º 2 do artigo 18.º da CRP, em conjugação com os artigos 26.º e 35.º da CRP.

E é esta necessidade que, na perspetiva da CNPD, não está alegada nem demonstrada no Projeto.

A invocação, na Exposição de Motivos do Projeto, da «*visão fortemente negativa sobre a evasão fiscal / elisão fiscal*» ou de que «*está consensualizada nas sociedades democráticas uma clara repulsa quanto à evasão fiscal, associada que lhe está uma carga seriamente depreciativa, não só em termos morais, mas também em termos jurídico-sociais*», poderá porventura servir de base para a demonstração da adequação de tal medida restritiva de um direito, liberdade e garantia, mas não é suficiente, *per se*, para afirmar a necessidade da mesma.

O juízo de necessidade dessa medida restritiva passa pela demonstração de que não existem outras medidas idóneas para atingir o mesmo fim e que não impliquem uma restrição tão significativa de direitos fundamentais dos cidadãos.

Ora, a Diretiva admite precisamente o afastamento do dever de comunicação de informações sobre um mecanismo transfronteiriço se o seu cumprimento implicar a violação de um dever de sigilo profissional legalmente protegido ao abrigo do direito nacional do Estado-Membro. E traça como medida adequada e necessária a exigência de que os intermediários notifiquem qualquer outro intermediário não sujeito a dever de sigilo ou, caso este não exista, o contribuinte relevante de que tem a obrigação de comunicação à autoridade tributária (cf. n.º 5 do artigo 8.º-AB inserido pela Diretiva 2018/822 na Diretiva 2011/16/EU; ainda o considerando 8). Tendo a Diretiva admitido como adequada e necessária ao combate ao planeamento fiscal agressivo uma solução que salvaguarda os deveres de sigilo profissional previstos pelo Direito nacional dos Estados-Membros, e que, portanto, não envolve a comunicação de dados dos clientes pelos intermediários sujeitos a tal dever, dificilmente se pode aceitar como suficiente a fundamentação vertida na Exposição de Motivos do Projeto para justificar a opção do legislador nacional por uma medida mais restritiva do direito fundamental à proteção dos dados pessoais e do respeito pela vida privada dos contribuintes, quando sejam pessoas singulares, e dos interesses públicos subjacentes à previsão do dever de sigilo profissional.

Com efeito, a afirmação na referida Exposição de Motivos, subsequente ao elenco das finalidades de interesse público no domínio fiscal, de que «*Compreende-se, pois, que se estabeleça que a obrigação de revelar práticas que objetivamente indiciem um*

✓

potencial risco de evasão fiscal deve prevalecer sobre o dever de sigilo que, legal ou contratualmente, impenda sobre os sujeitos daquela obrigação», não esclarece por que se não seguiu por um caminho distinto, aliás, proposto na Diretiva, e que é ainda idóneo à prossecução de tais finalidades. Tão-pouco invocando-se, como se afirma na mesma Exposição de Motivos, que essa prevalência vem «na senda, aliás, do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de fevereiro», quando na verdade o cumprimento das obrigações previstas neste diploma legal não implicava a violação, pelo menos direta, do dever de sigilo, por não envolver a identificação das pessoas a que dizia respeito a informação a comunicar. Aliás, o menor rigor do afirmado na Exposição de Motivos pode conduzir um leitor menos atento a concluir que essa opção vertida no articulado do Projeto não traduz qualquer inovação no nosso ordenamento jurídico ou que se limita a transpor a citada Diretiva, quando é certo que qualquer das conclusões não corresponde à realidade.

De resto, a solução encontrada no n.º 2 do artigo 10.º e no artigo 13.º do Projeto de fazer recair em primeira linha o dever de comunicação sobre o contribuinte relevante, prevendo o dever de o intermediário notificar o contribuinte para que este cumpra tal dever, e apenas subsidiariamente, *i.e.*, em caso de não cumprimento pelo contribuinte, fazer recair tal dever de comunicação sobre o intermediário sujeito a dever de sigilo, não deixa de traduzir a opção de prevalência do dever de comunicação de dados pessoais de terceiro sobre o dever de sigilo profissional, em termos que, como se expôs, não demonstram a necessidade dessa medida restritiva.

Assim, uma vez que na Exposição de Motivos não é alegada nem demonstrada a necessidade de uma tal medida, a CNPD recomenda, a ponderação da opção, vertida no n.º 4 do artigo 13.º e no n.º 1 do artigo 14.º do Projeto, de fazer prevalecer o dever de comunicação à AT dos dados pessoais de terceiros sobre o dever de sigilo, à luz do princípio da proporcionalidade da restrição dos direitos fundamentais ao respeito pela vida privada e à proteção dos dados pessoais – robustecidos no contexto de relações de prestação de serviços em que, pela natureza da própria atividade dos profissionais que os prestam, os titulares expõem aspetos da sua vida privada.



2. As finalidades do tratamento de dados pessoais pela AT e os direitos dos titulares dos dados

O n.º 3 do artigo 15.º do Projeto determina que as informações comunicadas à AT «constam, no respeito pelas exigências legais aplicáveis à proteção dos dados nela contidos, de uma base de dados nacional da AT, acedível pelos órgãos e serviços desta para prossecução das respetivas competências», definindo-se no artigo 16.º e 17.º do Projeto, as finalidades do tratamento da informação comunicada. Se quanto às informações relativas a mecanismos transfronteiriços nada há a observar, uma vez que a finalidade é definida com precisão, já a previsão das «finalidades internas da informação comunicada» à AT, no artigo 17.º, carece de revisão.

Com efeito, no n.º 1 do artigo 17.º determina-se que «*Na posse das informações referidas no artigo 15.º que lhe foram comunicadas, a AT, para além do disposto no artigo anterior, procede, nomeadamente: [...]*», a que se segue um elenco exemplificativo de finalidades que podem ser prosseguidas pela AT.

A CNPD não questiona a adequação e necessidade da informação para a prossecução de qualquer das finalidades elencadas. Todavia, o tratamento pela AT da informação relativa a mecanismos transfronteiriços e a mecanismos internos (por ser esse o âmbito do disposto no artigo 17.º), quando referente a pessoas singulares, não pode servir uma qualquer finalidade, mesmo que de interesse público, a determinar em concreto pela AT ou por qualquer um dos seus órgãos ou serviços (e isto, mesmo que a finalidade caia no âmbito da atribuição que cabe à AT prosseguir). Não se trata apenas de uma imposição do princípio da legalidade da Administração Pública, que, no contexto de tratamento de dados pessoais, por em causa estarem direitos, liberdades e garantias, obriga a uma maior densificação das normas legislativas que prevejam restrições ou condicionamentos dos direitos. É também uma imposição do direito da União Europeia, em particular do princípio da finalidade consagrado na alínea *b*) do n.º 1 do artigo 5.º do RGPD: os tratamentos de dados pessoais têm uma ou mais finalidades pré-determinadas, ainda que, em determinadas condições, se possa admitir a reutilização dos dados para novas e distintas finalidades.

Mas, como vem positivado no RGPD, quando este diploma de direito da União admite que os Estados-Membros prevejam, por via legislativa, restrições de direitos ou a reutilização de dados pessoais para finalidades distintas da que justifica a recolha dos

dados, impõe que tal previsão legislativa constitua uma *medida necessária e proporcionada* numa sociedade democrática para assegurar, entre outras finalidades, o interesse público no domínio fiscal (cf. n.º 4 do artigo 6.º e alínea *e*) do n.º 1 do artigo 23.º do RGPD). Ora, a medida legislativa só pode ser e ter-se por necessária e proporcionada para assegurar finalidades de interesse público, se essas finalidades estiverem previamente determinadas. Por isso mesmo, na alínea *a*) do n.º 2 do artigo 23.º do RGPD, se indica como elemento que deve estar definido na pretendida norma a finalidade ou as finalidades visadas com o tratamento, em termos, portanto, que permitam esse juízo de necessidade e proporcionalidade do tratamento.

Por outras palavras, o artigo 17.º tem de definir um elenco taxativo de finalidades do tratamento de dados pessoais relativos aos mecanismos transfronteiriços e internos, sob pena de violar o disposto no n.º 4 do artigo 6.º e do artigo 23.º do RGPD, bem como o princípio da finalidade dos tratamentos de dados pessoais, consagrado na alínea *b*) do n.º 1 do artigo 5.º do RGPD.

Pelo exposto, a CNPD recomenda a eliminação do n.º 1 do artigo 17.º do advérbio «nomeadamente», considerando também útil que se acrescente no final do n.º 3 do artigo 15.º «para as finalidades previstas nos artigos 16.º e 17.º».

Ainda a propósito da base de dados a que se refere o n.º 3 do artigo 15.º do Projeto, a CNPD recomenda que se preveja o prazo de conservação dos dados pessoais, em função da necessidade da informação em causa para as finalidades visadas, nos termos indicados pelo n.º 2 do artigo 23.º do RGPD e no respeito pela alínea *e*) do n.º 1 do artigo 5.º do RGPD.

Recomenda-se também a previsão explícita dos direitos de acesso e de retificação, densificados nos artigos 15.º e 16.º do RGPD.

III. Conclusões

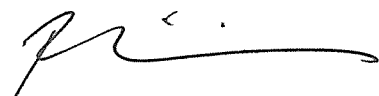
Na perspetiva da CNPD, o Projeto de Proposta de Lei não revela – não estando demonstrada, tão-pouco alegada na Exposição de Motivos – a necessidade e proporcionalidade da previsão inovatória de fazer prevalecer o dever de comunicação à AT dos dados pessoais de terceiros sobre o dever de sigilo. Consequentemente, a

restrição, decorrente de tal previsão, dos direitos fundamentais ao respeito pela vida privada e da proteção dos dados pessoais – especialmente robustecidos no contexto de relações de prestação de serviços em que, pela natureza da própria atividade dos profissionais que os prestam, os titulares expõem aspetos da sua vida privada (*v.g.*, de advocacia, contabilidade, revisão oficial de contas) – não parece cumprir o princípio da proporcionalidade consagrado no n.º 2 do artigo 18.º da CRP, em especial quando a própria Diretiva que se pretende transpor traça caminho alternativo menos lesivo de tais direitos.

Assim, com os fundamentos supra expostos, a CNPD recomenda:

- a) A ponderação da opção, vertida no n.º 4 do artigo 13.º e no n.º 1 do artigo 14.º do Projeto, de fazer prevalecer o dever de comunicação à AT dos dados pessoais de terceiros sobre o dever de sigilo;
- b) A eliminação do n.º 1 do artigo 17.º do advérbio «nomeadamente» e a especificação no final do n.º 3 do artigo 15.º da referência às finalidades previstas nos artigos 16.º e 17.º, sob pena de violação do princípio da finalidade dos tratamentos de dados e do n.º 4 do artigo 6.º e do artigo 23.º do RGPD;
- c) A previsão no articulado do Projeto do prazo de conservação dos dados pessoais e dos direitos de acesso e de retificação, em conformidade com o regime jurídico de proteção de dados pessoais.

Aprovado na reunião plenária de 7 de janeiro de 2020.



Filipa Calvão (Presidente)