

PORTUGAL

## *Inteligência Artificial e Administração Tributária - A Perspetiva Portuguesa*

MIGUEL GONÇALVES CORREIA

*Professor Auxiliar da Escola de Lisboa da Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa. Investigador do Católica Research Centre for the Future of Law*

**Resumo:** Este breve estudo visa contribuir para uma melhor compreensão do *status quo* da utilização da inteligência artificial pela Administração Tributária no contexto funcional e normativo português. O estudo debruçar-se-á sobre a perspetiva da Administração Tributária portuguesa quanto ao uso da inteligência artificial para agilizar o cumprimento da sua missão, bem como sobre os limites normativos, nomeadamente constitucionais, impostos à adoção desta tecnologia no contexto da relação jurídico-tributária. O estudo abordará então a relação entre a inteligência artificial e a proteção dos dados pessoais dos obrigados tributários. O estudo encerra propondo algumas conclusões neste domínio.

**Palavras-chave:** Inteligência Artificial e Administração Tributária Portuguesa; Inteligência Artificial e Quadro Regulatório Português e Europeu

**Abstract:** This brief study aims to contribute to a better understanding of the *status quo* of the use of artificial intelligence by the Tax Administration in the Portuguese functional and legal context. The study will focus on the perspective of the Portuguese Tax Administration regarding the use of artificial intelligence to fulfil its mission, as well as on the legal limits, namely constitutional, imposed on the adoption of this technology in the context of the tax legal relationship. The study will then address the relationship between artificial intelligence and the protection of the personal data of taxpayers. The study ends by proposing some conclusions in this domain.

**Keywords:** Artificial Intelligence and Portuguese Tax Administration; Artificial Intelligence and Portuguese and European Regulatory Framework

## I. FISCALIDADE E INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL

### *1. Considerações Preliminares*

O recurso à inteligência artificial para auxiliar a Administração Tributária no cumprimento da sua vasta e exigente missão convoca um juízo de um fino equilíbrio entre os interesses económicos e financeiros do Estado e os direitos, liberdades e garantias dos obrigados tributários.

Mesmo no que respeita aos direitos, liberdades e garantias destes últimos, assistimos a uma tensão entre as normas que visam assegurar a sua segurança jurídica, incluindo a proteção dos seus dados pessoais, e o direito a usufruir de uma administração eficiente, rigorosa nos atos, e capaz de responder em tempo útil às suas solicitações.

A inteligência artificial parece impor-se como uma solução inevitável para conceder ao cidadão o Estado de que este necessita, atentas também as exigências da vida moderna. A aplicação da inteligência artificial ao domínio da atuação pública tende a materializar-se em serviços públicos mais céleres e, sempre que devidamente calibrada e implementada, mais rigorosos e inteligentes, permitindo um aproximar da atividade do Estado ao tempo real em que operam os seus administrados.

Esta aproximação não só é positiva para lidar com os agentes económicos cumpridores, que veem as suas transações a não ser proteladas ou tornadas mais onerosas pela burocracia da administração pública, como para abordar os incumpridores, na medida em que a deteção de atividades criminosas resulta agilizada.

As promessas são inúmeras. Sem qualquer pretensão de exaustividade, sublinharíamos, pelo menos, as seguintes:

- Indução dos contribuintes ao cumprimento voluntário das obrigações tributárias, seja numa lógica de facilitação do cumprimento, seja ao abrigo de uma estratégia preventiva ou corretiva;
- Processos mais eficientes, libertando os recursos da Administração Tributária para atividades de maior valor acrescentado;
- Obtenção agilizada e desmaterializada de dados;
- Melhoramento da colaboração entre a Administração Tributária e os obrigados tributários através de mecanismos que facilitem o cumprimento atempado e rigoroso das obrigações tributárias;

- Minimização da ocorrência de fenómenos de prescrição da obrigação tributária ou de caducidade do direito à liquidação;
- Otimização dos processos de inspeção, através de modelos mais sofisticados de gestão de risco, permitindo identificar de forma mais ágil e célere as situações/contribuintes onde o risco de elisão ou evasão fiscal é mais elevado, permitindo uma maior eficiência na alocação dos recursos da inspeção tributária;
- Otimização dos processos de tratamento de dados em matéria de assistência e cooperação mútua entre Estados, assim se contribuindo para o fortalecimento da justiça fiscal num contexto de transações e modelos de negócio crescentemente globais.

As promessas são, potencialmente, múltiplas. Mas qual o ponto de vista da Administração Tributária portuguesa nesta matéria? Quais os projetos que esta tem presentemente em curso para pilotar o uso da inteligência artificial? Qual o quadro jurídico, nomeadamente do foro constitucional, aplicável neste domínio de atuação da Administração Tributária? Como compatibilizar os direitos, liberdades e garantias dos obrigados tributários com a necessária eficiência e eficácia da Administração Tributária? Em particular, como lidar com o desafio da proteção de dados pessoais dos administrados? A estas e a outras questões relacionadas se dedicarão as páginas que se seguem, com o intuito de contribuir, de forma forçosamente muito limitada, para uma contínua evolução na compreensão do *status quo* do tema em Portugal e para um permanente enriquecimento das reflexões sobre o rumo a adotar para o futuro.

Urge, antes de mais, estabelecer uma definição de “inteligência artificial” que possa nortear este breve estudo. A esse desiderato nos dedicaremos primeiro.

Notamos que, atenta a natureza comparatística do projeto em que este estudo se insere, para agilizar a análise por juristas e outros interessados de outras jurisdições, as normas jurídicas nacionais e europeias mencionadas neste relatório são, sempre que considerado relevante, reproduzidas nos seus excertos de maior relevo, por via de regra, nos rodapés do texto.

## 2. O Conceito de Inteligência Artificial

Em que consiste, então, a “Inteligência Artificial”?

A Proposta inicial de Regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho da União Europeia que Estabelece Regras Harmonizadas em Maté-

ria de Inteligência Artificial (Regulamento Inteligência Artificial) e Altera Determinados Atos Legislativos da União (COM(2021) 206 final), de 21.4.2021, no seu art. 3.º veio propor que um “*sistema de inteligência artificial (sistema de IA)*” consistiria num “*programa informático desenvolvido com uma ou várias das técnicas e abordagens enumeradas no anexo I, capaz de, tendo em vista um determinado conjunto de objetivos definidos por seres humanos, criar resultados, tais como conteúdos, previsões, recomendações ou decisões, que influenciam os ambientes com os quais interage*”. Já no anexo I da Proposta, encontramos as técnicas e abordagens no domínio da inteligência artificial, incluindo:

- a) Abordagens de aprendizagem automática, incluindo aprendizagem supervisionada, não supervisionada e por reforço, utilizando uma grande variedade de métodos, designadamente aprendizagem profunda;
- b) Abordagens baseadas na lógica e no conhecimento, nomeadamente representação do conhecimento, programação (lógica) indutiva, bases de conhecimento, motores de inferência e de dedução, sistemas de raciocínio (simbólico) e sistemas periciais;
- c) Abordagens estatísticas, estimação de Bayes, métodos de pesquisa e otimização.

As negociações em Bruxelas resultaram numa evolução desta definição inicial. De acordo com a Resolução Legislativa do Parlamento Europeu, de 13 de março de 2024, sobre a proposta de regulamento do Parlamento Europeu e do Conselho que estabelece regras harmonizadas em matéria de inteligência artificial e que altera determinados atos legislativos da União (COM(2021)0206 - C9-0146/2021 - 2021/0106(COD))<sup>1</sup>, propõe-se, agora, a seguinte definição: “*Sistema de IA*, um sistema baseado em máquinas concebido para funcionar com vários níveis de autonomia, que pode apresentar adaptabilidade após à implantação e que, para objetivos explícitos ou implícitos, infere, a partir dos dados que recebe, como gerar resultados, tais como previsões, conteúdos, recomendações ou decisões que podem influenciar ambientes físicos ou virtuais”.

Nota o legislador europeu, no art. 1.º desta versão da Proposta, que o “*objetivo do presente regulamento é melhorar o funcionamento do mercado interno e promover a adoção de uma inteligência artificial (IA) centrada no ser humano e*

---

<sup>1</sup> Trata-se da última versão do Regulamento disponível aquando da conclusão deste estudo. Notar que todas as traduções desta versão do Regulamento são do autor, dado não existir à data de elaboração deste estudo uma versão oficial portuguesa do diploma.

*fiável, assegurando simultaneamente um elevado nível de proteção da saúde, da segurança e dos direitos fundamentais consagrados na Carta dos Direitos Fundamentais, incluindo a democracia, o Estado de direito e a proteção do ambiente, contra os efeitos nocivos dos sistemas de inteligência artificial (sistemas de IA) na União, e apoiar a inovação”.*

Este Regulamento, uma vez em vigor<sup>2</sup>, será aplicável à atividade das Administrações Tributárias europeias, nomeadamente, a portuguesa. No seu art. 3.º define-se como “Prestador”, uma “*pessoa singular ou coletiva, autoridade pública, agência ou outro organismo que desenvolve um sistema de IA ou um modelo de IA de uso geral ou que manda desenvolver um sistema de IA ou um modelo de IA de uso geral e o coloca no mercado ou coloca o sistema de IA em serviço com o seu próprio nome ou marca comercial, a título oneroso ou gratuito*”; e como “Implantador”, uma “*pessoa singular ou coletiva, autoridade pública, agência ou outro organismo que utilize um sistema de IA sob a sua autoridade*”. Por sua vez, no seu art. 2.º, o Regulamento estabelece que as suas normas são aplicáveis aos “*prestadores que colocam no mercado ou colocam em serviço sistemas de IA ou colocam no mercado modelos de IA de uso geral na União, independentemente de esses prestadores estarem estabelecidos ou localizados na União ou num país terceiro*”<sup>3</sup>.

Adicionalmente, no n.º 7 deste mesmo art. 2.º, esclarece-se que o “*direito da União em matéria de proteção dos dados pessoais, da privacidade e da confidencialidade das comunicações aplica-se aos dados pessoais tratados no âmbito dos direitos e obrigações estabelecidos no presente regulamento*”, não afetando o Regulamento (UE) 2016/679 ou (UE) 2018/1725, nem a Diretiva 2002/58/CE ou (UE) 2016/680.

---

<sup>2</sup> Uma vez finalizado, o Regulamento entrará em vigor 20 dias após a sua publicação. De frisar que, após a sua publicação, o Regulamento entrará no seu período de transição, sendo a maior parte das suas regras aplicáveis no prazo de 24 meses contados a partir da data de entrada em vigor, com outros marcos temporais definidos para a aplicação de certas matérias, destacando-se, em especial, o caso das regras relativas a práticas de inteligência artificial proibidas, que serão aplicáveis num prazo de 6 meses.

<sup>3</sup> Notar que, conforme esclarecido neste mesmo art. 2.º, o Regulamento não se aplica aos sistemas de IA quando e na medida em que estes sejam colocados no mercado, postos em serviço ou utilizados com ou sem modificações exclusivamente para “*fins militares, de defesa ou de segurança nacional, independentemente do tipo de entidade que realiza essas atividades*”.

## II. A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA PORTUGUESA, A TECNOLOGIA E A INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL

### 1. *Considerações Preliminares*

A utilização da tecnologia para agilizar o cumprimento da missão da Administração Tributária portuguesa tem vindo a ser consagrada expressamente pelo legislador português, nomeadamente através de normas como o art. 60.º-A da Lei Geral Tributária ou os arts. 14.º e 61.º e seguintes do Código de Procedimento Administrativo.

Atualmente, a utilização da tecnologia projeta-se nos mais diversos domínios de atuação da Administração Tributária, incluindo notificação e comunicação com os contribuintes, liquidação dos vários tributos, justiça tributária e respetivos processos, procedimentos de inspeção tributária, etc. Sem qualquer pretensão de exaustividade, pense-se nomeadamente na notificação ou citação eletrónicas (art. 38.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário)<sup>4</sup>; restituições de IVA a certas entidades ao abrigo do Decreto-Lei n.º 84/2017 de 21 de julho<sup>5</sup>; requisição de informações ao abrigo de um procedimento de derrogação do sigilo bancário<sup>6</sup>; compensação automática de créditos e débitos tributários respeitantes ao mesmo

---

<sup>4</sup> *Cfr. em particular, os seus n.ºs 9 e 14 (“9 - As notificações referidas no presente artigo, bem como as efetuadas nos processos de execução fiscal, podem ser efetuadas por transmissão eletrónica de dados, através do serviço público de notificações eletrónicas associado à morada única digital ou da caixa postal eletrónica, equivalendo ambas à remessa por via postal registada ou por via postal registada com aviso de receção.” (Redação do Decreto-Lei n.º 93/2017, de 01/08); “14 - Sem prejuízo do disposto nos n.ºs 8 e 9, as notificações a entidades bancárias, relativas a pedidos de informação financeira ou outros atos e diligências no âmbito do processo de execução fiscal, podem ser realizadas através da plataforma informática de registos e transmissão de ofícios protocolada entre o Banco de Portugal e as autoridades públicas ou outras entidades requerentes.” (Aditado pela Lei n.º 7/2021, de 26 de fevereiro).*

<sup>5</sup> De forma sumária, trata-se de um sistema eletrónico de restituição de imposto sobre o valor acrescentado (IVA), aplicável aos bombeiros e às instituições particulares de solidariedade social. Forças Armadas e forças e serviços de segurança, tornando mais célere o processamento daqueles pedidos e o consequente pagamento aos beneficiários, aproveitando a informação eletrónica de faturação já recebida pela Autoridade Tributária e Aduaneira.

<sup>6</sup> Nos casos tipificados na lei (cfr. Artigo 63.º-B LGT), “a administração tributária tem o poder de aceder a todas as informações ou documentos bancários, bem como a informações ou documentos de outras entidades financeiras previstas como tal no artigo 3.º da Lei n.º 25/2008, de 5 de junho, alterado pelos Decretos-Leis n.os 317/2009, de 30 de outubro, e 242/2012, de 7 de novembro, sem depen-

contribuinte (art. 89.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário)<sup>7</sup>; instauração de um processo de execução fiscal (art. 188.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário)<sup>8</sup>; ordem de penhora eletrónica de certas quantias em dinheiro (art. 215.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário)<sup>9</sup>; etc.

## 2. O Ponto de Vista da Administração Tributária Portuguesa

Esta secção apresenta a súmula das conclusões de duas reuniões técnicas realizadas com responsáveis da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), em Lisboa, no dia 7 de dezembro de 2023 e, de forma virtual, no dia 8 de março de 2024, sobre o tema da Inteligência Artificial e da sua utilização no âmbito do cumprimento da missão confiada à AT pelo quadro normativo em vigor.

Na discussão realizada, a AT, em linha com os seus vários documentos de gestão (em particular, no seu Plano estratégico, mas também no QUAR Quadro de avaliação e responsabilização da AT; Plano de Atividades; e Relatório de Atividades<sup>10</sup>) defendeu uma postura de transparência, inovação e eficiência, com a tecnologia a apresentar-se como um instrumento central para o desenvolvimento presente e futuro da instituição. Durante a reunião foram, em particular, apontadas as seguintes vantagens ao desenvolvimento tecnológico:

- Favorecer o cumprimento voluntário das obrigações tributárias, criando mecanismos de apoio, simplificando a relação estabelecida e procurando o cumprimento atempado e correto das obrigações;

---

dência do consentimento do titular dos elementos protegidos:" (*Redação da Lei n.º 82-B/2014, de 31 de dezembro*). cfr. Artigo 63.º-B LGT n.º 1.

<sup>7</sup> Artigo 89.º do CPPT (Compensação de dívidas de tributos por iniciativa da administração tributária): "1 - Os créditos do executado resultantes de reembolso, revisão oficiosa, reclamação ou impugnação judicial de qualquer acto tributário são aplicados na compensação das suas dívidas cobradas pela administração tributária" (excepto nos casos elencados na lei).

<sup>8</sup> Artigo 188.º do CPPT (Instauração e autuação da execução). Cfr. em particular o seu n.º 3: "3 - Nos processos informatizados, a instauração é efectuada electronicamente, com a emissão do título executivo, sendo de imediato efectuada a citação." (Aditado pelo Decreto-Lei n.º 238/2006, de 20/12)

<sup>9</sup> Cfr. em particular, art. 215 n.º 2 do CPPT: "2 - A penhora pode ser efectuada por via electrónica". (*Redação da Lei n.º 67-A/2007, de 31/12*).

<sup>10</sup> Cfr. <https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/at/Pages/default-0.aspx> (consultado a 30/03/2024).

- Desenvolver uma abordagem mais individualizada ao contribuinte, disponibilizando-lhe a informação de que este mais carece e alertando para o cumprimento das obrigações tributárias que lhe são específicas;
- Garantir capacidade de resposta célere e rigorosa ao contribuinte;
- Adaptar o controlo dos fenómenos de evasão e fraude fiscal à época global e às transações globais e desmaterializadas, favorecendo a justiça fiscal: Eficiência em matéria de assistência e cooperação mútua entre Estados, otimizando-se procedimentos de troca de informação, agilizando a sua tramitação e potenciando as suas virtudes e benefícios;
- Minimizar os riscos associados a frustração da cobrança do crédito tributário por prescrição da obrigação tributária ou pela caducidade do direito à liquidação;
- Alocar os recursos existentes às tarefas de maior valor acrescentado;
- Cumprir primado da eficiência na atividade administrativa.

Da discussão resultou também a necessidade de distinguir entre os processos de modernização assentes na digitalização vs. inteligência artificial e, dentro desta última, entre inteligência artificial “simplex” vs. generativa.

Foi notadô que AT tem feito um percurso consistente na sua modernização e no processo de transformação digital de processos e procedimentos.

Já quanto à inteligência artificial generativa, foi observado que se trata de uma matéria que se encontra em estudo na organização, numa reflexão pautada pela necessidade de compreensão cabal das suas potencialidades e riscos. Foi, em particular, frisado que as seguintes preocupações têm surgido como elementos norteadores das reflexões em curso:

- Necessário compreender melhor as possibilidades oferecidas pela inteligência artificial generativa, dotada de aprendizagem autónoma, para se limitar com o máximo rigor as fronteiras da sua esfera de autonomia.
- Essencial continuar a ponderar a forma mais adequada, de um ponto de vista jurídico, para fundamentar os atos administrativos e tributários exercidos pela inteligência artificial, tendo-se notado que a explicabilidade dos passos lógicos que conduzem à formulação da decisão é crucial.

- Imperativo assegurar um rigoroso controlo e proteção de todos os dados recebidos do contribuinte, mantendo e fortalecendo sempre a boa estrutura de governança que, no caso nacional, se tem vindo continuamente a implementar e fortalecer ao longo dos anos.
- Nas áreas ou tarefas onde se exija uma valoração ética, sentimental ou factual necessário assegurar domínio exclusivo da pessoa humana, nomeadamente no caso de concretização e preenchimento de conceitos indeterminados que exijam capacidade cognitiva de valoração.
- Compromisso com a habitual postura de transparência da administração nestas matérias, salvaguardando os limites impostos pelo cumprimento da missão.

A AT notou que a interação entre a tecnologia e a administração fiscal e aduaneira tem vindo a ser acompanhada de forma atenta pela organização também nos foros internacionais em que participa, incluindo, grupos de trabalho da União Europeia, OCDE, OMA, CIAT e IOTA, onde se tem realizado um acompanhamento atento e cuidadoso das boas práticas internacionais existentes e em desenvolvimento nesta matéria.

Quanto às áreas específicas de desenvolvimento tecnológico, assentes em processos de transformação digital, *sem recurso a inteligência artificial generativa*, fez-se referência a vários projetos em curso, e em desenvolvimento, na AT, de que se destaca:

- IRS Automático (pré-preenchimento da declaração periódica do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares);
- IVA Automático (pré-preenchimento de certos campos da declaração periódica do IVA);
- Pagamento de impostos por débito direto;
- App AT GO (Aplicação de telemóvel que permite a contribuintes com perfis fiscais simples gerir a sua situação fiscal, incluindo emissão de faturas);
- E-Fatura (sistema de grande amplitude, alicerçado na comunicação transversal de elementos das faturas pelos contribuintes à Administração Tributária e sua utilização para uma multiplicidade de propósitos, incluindo pré-preenchimento das declarações periódicas do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e do IVA; controlo de divergências entre elementos reportados pelas diferentes partes envolvidas nas transações; etc.);

- App E-Fatura (Aplicação de telemóvel que permite aos contribuintes fazer uma gestão ágil das faturas comunicadas à AT com o seu respetivo Número de Identificação Fiscal);
- Alertas/Divergências (sistema automático de controlo de divergências entre montantes faturados comunicados à AT, e comunicação das mesmas aos contribuintes para clarificação mais ágil da origem da divergência);
- Modelos de análise de risco (no âmbito inspetivo);
- E-Taxfree (sistema de gestão eletrónico de reembolso do IVA a turistas oriundos de fora da UE nas compras efetuadas em Portugal);
- Gestão e tratamento da informação trocada automaticamente com outras administrações fiscais ao abrigo, e em linha em com os procedimentos definidos, nos instrumentos internacionais assinados por Portugal nesta matéria;
- Projeto simplificação IES com prévia submissão do SAF-T da contabilidade.

Notou-se, também, que na área da relação com o contribuinte, nos projetos Chatbot (CATia) e E-Ebalção Inteligente, ambos projetos em atual desenvolvimento, a organização está a testar as potencialidades da inteligência artificial, *incluindo a generativa*, seguindo a sua atitude de prudência e gradualidade que foram acima notadas.

Por último, discutiu-se o tema da boa governança e da transparência. Nesta matéria, foi notado que a AT possui, em particular:

- a. Plano de Ação AT em matéria de reforço da segurança da informação, proteção de dados pessoais e confidencialidade fiscal. [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/at/Documents/Plano\\_Acao\\_AT.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/at/Documents/Plano_Acao_AT.pdf) (consultado a 30/03/2024)
- b. Plano de Gestão de Riscos de Corrupção e Infrações Conexas da AT. [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/at/Instrumentos\\_Gestao/PGRIC/Documents/Relatorio\\_Execucao\\_Intercalar\\_PGRIC\\_1S2023.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/at/Instrumentos_Gestao/PGRIC/Documents/Relatorio_Execucao_Intercalar_PGRIC_1S2023.pdf) (consultado a 30/03/2024)
- c. Código de Conduta dos Trabalhadores da AT. - [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/legislacao/diplomas\\_legislativos/Documents/Despacho\\_12670\\_2023.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/legislacao/diplomas_legislativos/Documents/Despacho_12670_2023.pdf) (consultado a 30/03/2024)

A AT divulga também publicamente, de forma periódica, os seus principais instrumentos de gestão, em particular, Plano estratégico; QUAR - Quadro de avaliação e responsabilização da AT; Plano de Atividades; e Relatório de Atividades (cfr. <https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/at/Pages/default-0.aspx>, consultado a 30/03/2024).

Sublinhou-se ainda o seguinte:

- AT possui encarregado pela proteção de dados;
- Implementação de avaliação de risco para todos os projetos informáticos que envolvam dados de contribuintes e subsequente crivo do encarregado pela proteção de dados;
- Anonimização de dados sempre que seja necessário o seu tratamento interno ou externo;
- Utilização externa de dados sujeita a apertado crivo, sendo qualquer transmissão de dados sujeita a habilitação legal e consequente protocolo, avaliação de risco, bem como anonimização integral de toda a informação disponibilizada sempre que tal resulte da habilitação legal;
- Controlo muito rigoroso do uso interno dos dados confiados à administração;
- Adoção das melhores práticas internacionais na proteção informática desses dados;
- Controlo geral da instituição: existência de departamento de controlo interno (Direção de Serviços de Auditoria Interna, cobrindo na sua esfera de atuação o controlo da gestão e de procedimentos internos);
- Controlo geral da instituição: controlo externo (Inspeção Geral de Finanças, Tribunal de Contas).

### **III. A UTILIZAÇÃO DA INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL E O QUADRO CONSTITUCIONAL PORTUGUÊS**

#### ***1. Considerações Preliminares***

A utilização da inteligência artificial pela Administração Tributária insere-se num complexo contexto normativo, no qual assumem particular relevância os limites e imposições que resultam da aplicação da Constitui-

ção da República Portuguesa (“CRP”). Passemos brevemente em revista os elementos constitucionais e outras regras de particular relevo para o tema que nos ocupa<sup>11</sup>.

## 2. O Princípio da Legalidade

O princípio da legalidade tributária possui três corolários fundamentais: a preeminência da lei; a tipicidade e a reserva de lei formal<sup>12</sup>. De um ponto de vista constitucional, importa trazer, em particular, à colação o art. 103.º n. 2 e n.º 3 da CRP, no que respeita à tipicidade<sup>13</sup>, e o seu art.º 165 n.º 1, i), no que concerne a reserva de lei<sup>14</sup>.

<sup>11</sup> Para uma análise em profundidade dos fundamentos e limites constitucionais à aplicação da inteligência artificial no âmbito do direito tributário, cfr., em particular, Luís Manuel Pica, *A Inteligência Artificial no Direito Tributário: Fundamentos e Limites Constitucionais*, Almedina, Coimbra (2023), pág. 49 e ss. Para uma análise genérica dos diferentes preceitos constitucionais aqui mencionados, confrontar, por todos, José Joaquim Gomes Canotilho, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.ª Edição, Reimpressão, Almedina, Coimbra (2021); Jorge Miranda e Rui Medeiros, *Constituição Portuguesa Anotada*, Vol. II, 2.ª Edição, Universidade Católica, Lisboa (2018). Para uma análise, no estrito âmbito tributário, do quadro constitucional aplicável, cfr. Américo Brás Carlos, *Impostos - Teoria Geral*, 6.ª Edição, Almedina, Coimbra (2022), pág. 104-199; José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 11.ª Edição, Almedina, Coimbra (2021), pág. 131-178.

<sup>12</sup> Américo Brás Carlos, *Impostos - Teoria Geral*, pág. 105 ss. Cfr., também, para uma discussão aprofundada do princípio da legalidade no domínio administrativo-tributário, Diogo Freitas do Amaral, *Curso de Direito Administrativo*, Vol. II, 4.ª Edição, Reimpressão, Almedina, Coimbra (2021), pág. 38 e ss; Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal*, 7.ª Edição, Reimpressão, Almedina, Coimbra (2022), pág. 143 e ss; Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra (2018), pág. 326 e ss; Ana Paula Dourado, *O Princípio da Legalidade Fiscal - Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, Reimpressão, Almedina, Coimbra (2019).

<sup>13</sup> Artigo 103.º da CRP (Sistema fiscal): “(...) 2. Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes. 3. Ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição...cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”.

<sup>14</sup> Artigo 165.º da CRP (Reserva relativa de competência legislativa): “I. É da exclusiva competência da Assembleia da República legislar sobre as seguintes matérias, salvo autorização ao Governo: i) Criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas”.

Esta mesma vinculação estrita à lei no domínio tributário vemos refletida no art. 3.º, n.º 1, do Código do Procedimento Administrativo, onde o legislador vinca que os órgãos da Administração Pública, nomeadamente a Administração Tributária, devem atuar em *obediência à lei e ao direito, dentro dos limites dos poderes que lhes forem conferidos e em conformidade com os respetivos fins*.

Também a Lei Geral Tributária portuguesa, no seu art. 8.º, sublinha a centralidade do vínculo rigoroso aos preceitos legais na arquitetura e operação do sistema fiscal, estatuidando que se encontram sujeitos ao princípio da legalidade tributária todos os seus principais elementos constitutivos<sup>15</sup>.

A aplicação da inteligência artificial no domínio tributário pressupõe uma subjugação estreita ao princípio da legalidade, tal como materializado neste quadro jurídico. Em contraste com outras áreas do direito, neste ramo do direito Público o princípio da reserva de lei e da tipicidade possuem um peso que marca, de forma indelével, as considerações relativas à aplicação da inteligência artificial<sup>16</sup>. No direito fiscal o crivo é, de longe, mais apertado, devendo os critérios aplicáveis à operação da inteligência artificial sujeitar-se a uma delimitação jurídica muito mais rigorosa.

A vertente da tipicidade, em particular, assume especial relevo<sup>17</sup>. A definição, delimitação e identificação rigorosa e detalhada do facto jurídico-tributário e das obrigações tributárias a que dá origem, impõem um ónus elevado ao desenvolvimento e aplicação da inteligência artificial no domínio tributário.

O desafio será menor nas áreas em que o legislador atue através de normas fechadas que não convoquem a necessidade de juízos valorativos

---

<sup>15</sup> Referimo-nos, em particular, à delimitação de incidência; taxas; benefícios fiscais; garantias dos contribuintes; definição dos crimes fiscais e regime geral das contra-ordenações fiscais; liquidação e cobrança dos tributos, incluindo os prazos de prescrição e caducidade; definição das obrigações acessórias; regras de procedimento e processo tributário; etc.

<sup>16</sup> Cfr. Luís Manuel Pica, *A Inteligência Artificial no Direito Tributário: Fundamentos e Limites Constitucionais*, pág. 81 e ss.

<sup>17</sup> Para uma discussão aprofundada do princípio da tipicidade no direito tributário cfr. Ana Paula Dourado, *O Princípio da Legalidade Fiscal - Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, pág. 225 e ss, nomeadamente, também, no quanto respeita à flexibilização do princípio da tipicidade através de conceitos jurídicos indeterminados (pág. 357 e ss) e ao confronto da margem de livre apreciação administrativa com a discricionariedade administrativa (pág. 425 e ss).

por parte do intérprete ou aplicador da norma. Já quando o legislador recorra a conceitos indeterminados, que exijam capacidade valorativa, a possibilidade de utilização da inteligência artificial resultará forçosamente limitada<sup>18</sup>.

Esta necessidade de densificação normativa concorre, também, em prol da segurança jurídica e da proteção da confiança.

### 3. O Princípio da Segurança Jurídica e da Proteção da Confiança

O sistema jurídico, num Estado de Direito, dever-se-á caracterizar pela previsibilidade dos efeitos jurídicos que impõe na esfera dos agentes económicos<sup>19</sup>. A relação de causalidade entre ação e efeito jurídico deve resultar clara aos olhos do cidadão. Esta previsibilidade assume particular relevo no âmbito do Direito Público, e do Direito Tributário em particular, sendo crucial que os atos da Administração Tributária se caracterizem pela sua transparência, assim se garantindo a necessária certeza e confiança jurídicas<sup>20</sup>.

Neste domínio assume também particular relevo o princípio da colaboração com os particulares, estatuído em Portugal no art. 11.º do Código do Procedimento Administrativo<sup>21</sup>, em linha com uma postura de boa-fé<sup>22</sup>, e

---

<sup>18</sup> Cfr. Luís Manuel Pica, *A Inteligência Artificial no Direito Tributário: Fundamentos e Limites Constitucionais*, pág. 84-88.

<sup>19</sup> A este propósito, cfr. em particular o artigo 2.º da CRP (Estado de direito democrático): “A República Portuguesa é um Estado de direito democrático, baseado na soberania popular, no pluralismo de expressão e organização política democráticas, no respeito e na garantia de efectivação dos direitos e liberdades fundamentais e na separação e interdependência de poderes, visando a realização da democracia económica, social e cultural e o aprofundamento da democracia participativa”.

<sup>20</sup> A este propósito, cfr. Manuel Henriques de Freitas Pereira, *Fiscalidade*, 7.ª Edição, Almedina, Coimbra (2023), pág. 357 ss, para uma discussão aprofundada das garantias materiais e das garantias adjetivo-processuais dos contribuintes. Cfr., também, José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, pág. 349 e ss.

<sup>21</sup> Artigo 11.º do CPA (Princípio da colaboração com os particulares): “1 - Os órgãos da Administração Pública devem atuar em estreita colaboração com os particulares, cumprindo-lhes, designadamente, prestar aos particulares as informações e os esclarecimentos de que careçam, apoiar e estimular as suas iniciativas e receber as suas sugestões e informações. 2 - A Administração Pública é responsável pelas informações prestadas por escrito aos particulares, ainda que não obrigatórias”.

<sup>22</sup> Artigo 10.º do CPA (Princípio da boa-fé): “1 - No exercício da atividade administrativa e em todas as suas formas e fases, a Administração Pública e os particulares devem agir e

da participação destes na formação das decisões que lhes digam respeito, conforme imposto pelo art. 12.º do mesmo Código<sup>23</sup>. Os mesmos princípios vemos refletidos na Lei Geral Tributária, respetivamente, nos seus artigos 59.º e 60.º<sup>24</sup>.

Este princípio colocará diferentes limites à aplicação da inteligência artificial, dependendo das características da mesma. Urge aqui realizar a distinção entre inteligência artificial não generativa e inteligência artificial generativa. Na primeira, as dificuldades jurídicas resultam fortemente atenuadas dado que é possível definir com rigor um algoritmo que seguirá, sem desvios, o procedimento regra que foi definido pelo seu programador humano. No âmbito da inteligência artificial não generativa o desafio coloca-se essencialmente ao nível da competência técnica propriamente dita do programador e dos seus conselheiros jurídicos. Um algoritmo tecnicamente competente neste âmbito limitar-se-á a seguir o que está estritamente previsto na lei. Nesta medida, como defendem alguns<sup>25</sup>, procedimentos e atos assentes exclusivamente neste tipo de abordagem técnica têm, em potência, a virtualidade de assegurar um cumprimento absolutamente estrito do princípio da legalidade, e por arrasto, do princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança.

Já no campo da inteligência artificial generativa assim não sucede. Com efeito, a necessidade de explicabilidade do ato tributário impõe fortes limitações à aplicação desta tecnologia pela Administração Tributária, sempre que não seja possível prever o desenlace decisório da máquina e o processo lógico-cognitivo que conduziu à fundamentação do seu ato.

---

*relacionar-se segundo as regras da boa-fé. 2 - No cumprimento do disposto no número anterior, devem ponderar-se os valores fundamentais do Direito relevantes em face das situações consideradas, e, em especial, a confiança suscitada na contraparte pela atuação em causa e o objetivo a alcançar com a atuação empreendida."*

<sup>23</sup> Artigo 12.º do CPA (Princípio da participação): "Os órgãos da Administração Pública devem assegurar a participação dos particulares, bem como das associações que tenham por objeto a defesa dos seus interesses, na formação das decisões que lhes digam respeito, designadamente através da respetiva audiência nos termos do presente Código".

<sup>24</sup> Artigo 59.º da LGT (Princípio da colaboração): "1 - Os órgãos da administração tributária e os contribuintes estão sujeitos a um dever de colaboração recíproco. 2 - Presume-se a boa fé da actuação dos contribuintes e da administração tributária. (...)"; Artigo 60.º da LGT (Princípio da participação): "1 - A participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito (...)"

<sup>25</sup> Cfr., em particular, Luís Manuel Pica, *A Inteligência Artificial no Direito Tributário: Fundamentos e Limites Constitucionais*, pág. 57 e ss.

Uma última questão que se coloca neste domínio, é se será possível equacionar um procedimento tributário integralmente artificial, sem intervenção humana direta, baseado em atos puramente automáticos. Neste cenário, questões como a fundamentação dos atos tributários, requisito imposto inclusivamente pelo texto constitucional português<sup>26</sup>, ou o apuramento de responsabilidade pela decisão<sup>27</sup>, surgem como merecedores de uma aturada reflexão.

#### 4. O Princípio da Igualdade

Os impostos *stricto sensu*, enquanto contribuições unilaterais obrigatórias<sup>28</sup>, baseiam-se no princípio filosófico e constitucional da igualdade, me-

<sup>26</sup> Cfr. art. 268.º, n.º 3 da Constituição da República Portuguesa, que determina que os atos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados na forma prevista na lei e carecem de fundamentação expressa e acessível quando afetem direitos ou interesses legalmente protegidos. Cfr., também, Lei n.º 27/2021, de 17 de maio (Carta Portuguesa de Direitos Humanos na Era Digital), no seu art. 19.º (Direitos digitais face à Administração Pública), onde se estatui, nas alíneas b) e c), respetivamente, o direito a obter informação digital relativamente a procedimentos e atos administrativos e a comunicar com os decisores; e o direito à assistência pessoal no caso de procedimentos exclusivamente digitais.

<sup>27</sup> Para uma discussão aprofundada sobre esta matéria cfr., em especial, Luís Manuel Pica, *A Inteligência Artificial no Direito Tributário: Fundamentos e Limites Constitucionais*, pág. 201 e ss (discutindo a responsabilidade civil pelos atos praticados pela administração tributária artificialmente inteligente e os meios alternativos para tutela dos direitos dos obrigados tributários).

<sup>28</sup> A definição de impostos em todo o mundo não é unívoca. Em Portugal e Espanha, o imposto *stricto sensu*, enquanto contribuição unilateral obrigatória, é conhecido por *Imposto* (português) ou *Impuesto* (espanhol). Por sua vez, *Tributo*, em ambas as línguas (o equivalente a *Abgabe* em alemão), inclui o conceito de impostos *stricto sensu*, Contribuições e Taxas. As Contribuições e as Taxas integram relações quase-sinalagmáticas ou sinalagmáticas, respetivamente. Na doutrina portuguesa, Sérgio Vasques, adotando uma posição que acompanhamos, limita a caracterização como “imposto” às contribuições unilaterais obrigatórias que tenham como pressuposto legal a capacidade contributiva, qualificando todas as outras prestações obrigatórias, com base no princípio da equivalência, como taxas ou contribuições, consoante se trate de relações quasi-sinalagmáticas ou sinalagmáticas, respetivamente. Cfr. Sérgio Vasques, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Almedina, Coimbra (2008). Cfr. também, com uma boa visão geral do conceito de “impostos” em todo o mundo, e observando como nas jurisdições de *Common Law* o conceito de “Contribuição” não tem o significado ou a riqueza

dido pela bitola da capacidade contributiva<sup>29</sup>. Vemos esta visão refletida em várias Constituições do mundo, incluindo a portuguesa<sup>30</sup>. Em geral, a capacidade contributiva revela-se através da obtenção de um rendimento, pela titularidade ou aquisição de bens de natureza patrimonial, e pela aquisição onerosa de bens e serviços (rendimento, património e consumo)<sup>31</sup>. A seleção da capacidade contributiva enquanto pressuposto legal de tributação justifica-se, na essência, pela procura de um critério de justiça material onde assentar os tributos que têm como propósito financiar prestações do Estado sem um beneficiário individualizado<sup>32</sup>.

Já nos tributos assentes no princípio da equivalência<sup>33</sup>, o caráter sinalagmático, ou quasi-sinalagmático, da prestação assume-se como um pilar da configuração do tributo. Neste tipo de tributos de caráter comutativo ou paracomutativo assiste-se a uma equivalência, que pode ser mais próxima ou distante, entre prestação e contraprestação. Esta equivalência traduz-se

---

conceitual que pode ser encontrada nas jurisdições de *Civil Law*, V. Thuronyi, *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, Haia (2003), pág. 45-54.

<sup>29</sup> Como refere Casalta Nabais, com base na obra de Tipke, o princípio da igualdade e o princípio da capacidade contributiva não se justapõem cumulativamente. Ao invés, o princípio da capacidade contributiva é a bitola com que se mede a igualdade na tributação. Cfr. José Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra (1998), pág. 444.

<sup>30</sup> Por exemplo, a Constituição italiana, no seu artigo 53.º, estabelece que: “Cada pessoa contribui para as despesas públicas de acordo com a sua capacidade contributiva. O sistema fiscal baseia-se em critérios de progressão”. Tradução do autor. A Constituição Espanhola, no seu artigo 31.º, n.º 1, tem a seguinte redação: “Todos contribuirão para sustentar as despesas públicas na proporção das suas possibilidades económicas, através de um sistema de tributação justo e progressivo, baseado em princípios de igualdade, que em caso algum terá carácter confiscatório.” Tradução do autor. A Constituição da República Portuguesa não menciona expressamente o critério da capacidade contributiva, mas a doutrina é consensual na sua interpretação extensiva com base no princípio da igualdade e nos artigos 103.º e 104.º da Constituição da República Portuguesa. Com efeito, o artigo 4.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária Portuguesa refere expressamente que “Os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património.”

<sup>31</sup> Cfr. artigo 4.º n.º 1 da LGT.

<sup>32</sup> Atenta a sua justeza enquanto critério para repartir custos com benefícios não atribuíveis a sujeitos específicos, não será de estranhar que constitua um critério tradicionalmente escolhido pelos legisladores constitucionais para fundar os sistemas de impostos.

<sup>33</sup> A equivalência assume aqui a natureza de princípio, enquanto critério de igualdade tributária.

num pagamento ao Estado como compensação pelos benefícios auferidos por um contribuinte ou grupo homogéneo de contribuintes, ou ainda pela cobertura dos custos que um contribuinte ou um grupo homogéneo de contribuintes impõem ao resto da sociedade<sup>34</sup>. Nesta equivalência encontramos, também, em última análise, uma materialização do princípio da igualdade no campo tributário.

Ora, sempre que haja espaço para a utilização da inteligência artificial com o objetivo de determinar de forma mais rigorosa a capacidade contributiva ou a equivalência que subjazem à imposição dos tributos, aí se deverá convocar necessariamente a ponderação entre eficiência e proteção dos direitos, liberdades e garantias dos agentes económicos. Nestas situações, mais do que uma opção para, de forma discricionária, explorar ou não as potencialidades desta tecnologia, impõe-se avaliar com rigor a valia da abordagem tecnológica. Num mundo cada vez mais complexo, com transações desmaterializadas e plurilocalizadas, a tecnologia desempenha um papel crucial para assegurar a justiça fiscal propriamente dita. A igualdade de um ponto de vista tributário, tanto na sua vertente da capacidade contributiva como do princípio da equivalência, sairia fortemente lesada se a administração tributária fosse impedida de recorrer aos mecanismos tecnológicos para identificar e avaliar com maior rigor os factos jurídico-tributários.

O princípio da igualdade é também chamado à colação na própria construção dos algoritmos e dos seus pressupostos. A programação deverá ser feita de forma a assegurar a ausência de patologias ou erros técnicos no algoritmo que resultem em ações discriminatórias, privilegiando-se ou penalizando-se certos contribuintes em relação a outros<sup>35</sup>.

Este é um princípio, também, particularmente pertinente quando abordamos o tema da criação de perfis de risco de contribuintes, com base nos

---

<sup>34</sup> Nesta vertente da equivalência, falamos da compensação do custo específico ocasionado à comunidade pelo facto jurídico-tributário. Cfr. Suzana Tavares Silva, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, 2.<sup>a</sup> Edição, Coimbra Editora, Coimbra (2013), pág. 105 e ss; Sérgio Vasques, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, pág. 435.

<sup>35</sup> Cfr. Luís Manuel Pica, *A Inteligência Artificial no Direito Tributário: Fundamentos e Limites Constitucionais*, pág. 89. Cfr. também Felipe Alonso Murillo, Los Derechos Fundamentales como Limites al Empleo de Inteligencia Artificial en los Procedimientos Tributarios, en *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Thomson Reuters, Navarra (2021).

quais, a administração tributária defina padrões de comportamento discriminatórios relativamente a certos contribuintes. Com efeito, a criação de perfis de risco pela Administração Tributária convoca duas preocupações distintas. Uma primeira, relativa à utilização dos dados utilizados para a criação desses perfis, e a forma como estes são tratados e cruzados para gerarem um certo perfil comportamental com relevo tributário. Uma segunda, relativa aos atos ou procedimentos que a administração tributária adota com base nesses perfis. Ambas as preocupações merecem reflexão por parte da Administração Tributária sempre que pondera recorrer à inteligência artificial para a construção de perfis de risco e sua aplicação com vista ao cumprimento da sua missão. Os limites são estritos e deverão ser bem ponderados<sup>36</sup>.

### 5. O Princípio da Eficiência e de Prossecução do Interesse Público

A Administração Tributária deve reger-se pelos princípios da eficiência e eficácia na sua ação, racionalizando a afetação de recursos, sem comprometer a maximização de resultados<sup>37</sup>. Conforme claramente estatuído no art. 5.º do Código de Procedimento Administrativo, a Administração Pública, nomeadamente a Administração Tributária, *deve pautar-se por critérios de eficiência, economicidade e celeridade*. Semelhante abordagem principiológica encontramos também espelhada no que respeita à utilização dos meios tecnológicos pela Administração. Conforme preceituado no art. 14.º do Código de Procedimento Administrativo, *os órgãos e serviços da Administração Pública devem utilizar meios eletrónicos no desempenho da sua atividade, de modo a promover a eficiência e a transparência administrativas e a proximidade com os interessados*. O legislador frisa, ainda, no n.º 2 deste preceito, que *os meios*

<sup>36</sup> Para uma análise em profundidade do tema cfr. Luís Manuel Pica, *A Inteligência Artificial no Direito Tributário: Fundamentos e Limites Constitucionais*, pág. 101-107. O respaldo constitucional é notório, nomeadamente nos arts. 13.º e 266.º, n.º 2 da Constituição. De relevar, ainda, os artigos Artigo 6.º (Princípio da igualdade) e 9.º (Princípio da imparcialidade) do Código de Procedimento Administrativo. Cfr. a este propósito Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal*, pág. 227 e ss; Sérgio Vasques, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 289 e ss.

<sup>37</sup> Cfr., em particular, art. 103.º da CRP (Sistema fiscal): “1. O sistema fiscal visa a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.”; e art. 267.º n.º 5 da CRP: “(Estrutura da Administração): “5. O processamento da actividade administrativa será objecto de lei especial, que assegurará a racionalização dos meios a utilizar pelos serviços e a participação dos cidadãos na formação das decisões ou deliberações que lhes disserem respeito”.

*eletrônicos utilizados devem garantir a disponibilidade, o acesso, a integridade, a autenticidade, a confidencialidade, a conservação e a segurança da informação.*

Neste primado da eficiência para prosseguir de forma racional o interesse público encontramos o principal respaldo para a utilização da inteligência artificial pela Administração Tributária. Este postulado impele a Administração Tributária a procurar sempre mais e melhores soluções para fazer face, de forma cada vez mais célere e rigorosa, à diversidade de tarefas que lhe são confiadas no cumprimento da sua ampla missão.

Será na busca do balanço entre este postulado da eficiência e eficácia, e a proteção dos direitos, liberdades e garantias constitucionalmente consagrados dos obrigados tributários, que se jogará, de um ponto de vista jurídico, a busca pelo difícil equilíbrio que deverá nortear a regulação da utilização da inteligência artificial pela Administração Tributária<sup>38</sup>.

#### IV. INTELIGÊNCIA ARTIFICIAL E PROTEÇÃO DE DADOS PESSOAIS DOS OBRIGADOS TRIBUTÁRIOS

##### 1. Considerações Preliminares

Como incisivamente nota Luís Pica, “a arrecadação da receita fiscal contende com o direito à autodeterminação informativa dos contribuintes”<sup>39</sup>. Há necessariamente um balanço a estabelecer, cujos contornos nem sempre se revelam claros, entre estes dois objetivos. Conclui o autor, em linha com o enquadramento constitucional português<sup>40</sup>, que a solução para esta tensão entre o dever fundamental de pagar impostos e a proteção dos direitos, liberdades e garantias dos obrigados tributários no que respeita aos seus dados

<sup>38</sup> A este propósito, cfr. em particular o Artigo 7.º do Código do Procedimento Administrativo (Princípio da proporcionalidade): “1 - Na prossecução do interesse público, a Administração Pública deve adotar os comportamentos adequados aos fins prosseguidos. 2 - As decisões da Administração que colidam com direitos subjetivos ou interesses legalmente protegidos dos particulares só podem afetar essas posições na medida do necessário e em termos proporcionais aos objetivos a realizar”.

<sup>39</sup> Cfr. Luís Manuel Pica, *A Inteligência Artificial no Direito Tributário: Fundamentos e Limites Constitucionais*, pág. 110.

<sup>40</sup> Cfr. art. 18.º n.º 2 da CRP (Força jurídica): “2. A lei só pode restringir os direitos, liberdades e garantias nos casos expressamente previstos na Constituição, devendo as restrições limitar-se ao necessário para salvaguardar outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos.”

residirá numa “restrição parcial dos interesses contrapostos, cedendo um deles, para concretização daquele que se mostra mais relevante”<sup>41</sup>. O consenso parece residir na proporcionalidade dos meios face aos fins, na indispensabilidade dos mesmos para a prossecução do exercício das funções fixadas pela lei à Administração Tributária<sup>42</sup>.

Em termos práticos, este balanço começará por ser determinado no âmbito das avaliações de impacto que se impõem sempre que a Administração Tributária pretenda tratar dados pessoais dos obrigados tributários para efeitos de cumprimento da sua missão, em linha com o disciplinado no art. 35.<sup>o</sup><sup>43</sup> do Regulamento Geral da Proteção de Dados (RGPD)<sup>44</sup>.

<sup>41</sup> Cfr. Luís Manuel Pica, *A Inteligência Artificial no Direito Tributário: Fundamentos e Limites Constitucionais*, pág. 116.

<sup>42</sup> *Ibidem*, pág. 128 e literatura aí citada. Como nota o autor, “a administração tributária está legitimada a aceder aos dados pessoais que sejam considerados convenientes e necessários ao cumprimento dos desideratos constitucionais ligados à manutenção do sistema fiscal e para efeitos dos interesses tributários subjacentes às necessidades financeiras do Estado os princípios da proporcionalidade e da finalidade funcionam aqui como verdadeiro limite no acesso e no tratamento dos dados pessoais, por parte da administração tributária... uma vez que, apenas poderão ser recolhidos e tratados os dados pessoais dos contribuintes quando tal se afigure necessário e adequado à finalidade que justifica a sua obtenção, assumindo especial relevo o momento da sua obtenção, mas também posterior cancelamento, nomeadamente, quando os dados tributários já não tenham qualquer finalidade que justifiquem o seu tratamento”. Cfr. pág. 130-131.

<sup>43</sup> Cfr. art. 35.<sup>o</sup> do RGPD (Avaliação de impacto sobre a proteção de dados): “1. Quando um certo tipo de tratamento, em particular que utilize novas tecnologias e tendo em conta a sua natureza, âmbito, contexto e finalidades, for suscetível de implicar um elevado risco para os direitos e liberdades das pessoas singulares, o responsável pelo tratamento procede, antes de iniciar o tratamento, a uma avaliação de impacto das operações de tratamento previstas sobre a proteção de dados pessoais.(...)”

<sup>44</sup> Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016, relativo à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados e que revoga a Diretiva 95/46/CE (Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados) (JO L 119 de 4.5.2016, pág. 1-88). O Regulamento (UE) 2016/679 foi sujeito a diversos complementos. Nôtar, em particular, a Diretiva (UE) 2016/680 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016, relativa à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais pelas autoridades competentes para efeitos de prevenção, investigação, deteção ou repressão de infrações penais ou execução de sanções penais, e à livre circulação desses dados, e que revoga a Decisão-Quadro 2008/977/JAI do Conselho (JO L 119 de 4.5.2016, pág. 89-131); Regulamento (UE) 2018/1725 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 23 de outubro de 2018, relativo à proteção das pessoas singulares no que diz respeito

Atualmente, em Portugal, a tutela dos dados pessoais das pessoas singulares é realizada, de forma clara, tal como em toda a Europa, via RGPD<sup>45</sup>. Já no que concerne à proteção dos dados pessoais das pessoas coletivas, ou outros entes obrigados ao pagamento de tributos, a questão não se apresenta tão linear. Com efeito, apesar de expressamente excluídas do âmbito do RGPD<sup>46</sup>, há quem entenda defensável que o quadro normativo português, nomeadamente do foro constitucional, assegura também proteção aos dados pessoais destes entes<sup>47</sup>. A admitir-se esta posição, a extensão e os contornos dessa proteção, não resultam, no entanto, inteiramente claros.

## 2. O Controlo dos Obrigados Tributários sobre os seus Dados Pessoais

Disciplina a Lei n.º 27/2021, de 17 de maio (Carta Portuguesa de Direitos Humanos na Era Digital), no seu art. 9.º, relativo ao uso da inteligência

---

ao tratamento de dados pessoais pelas instituições e pelos órgãos e organismos da União e à livre circulação desses dados, e que revoga o Regulamento (CE) n.º 45/2001 e a Decisão n.º 1247/2002/CE (JO L 295 de 21.11.2018, pág. 39-98); e a Diretiva 2002/58/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 12 de julho de 2002, relativa ao tratamento de dados pessoais e à proteção da privacidade no setor das comunicações eletrónicas (Diretiva relativa à privacidade e às comunicações eletrónicas) (JO L 201 de 31.7.2002, pág. 37-47). A aplicabilidade deste Regulamento à Administração Tributária resulta da própria Lei Geral Tributária, no seu art. 2.º, c).

<sup>45</sup> Em Portugal, a proteção de dados pessoais foi inicialmente consagrada através da Lei 10 /91, de 29 de abril, tendo esta sido posteriormente revogada, passando o regime aplicável a ser o preceituado na Diretiva 95/46/CE. De sublinhar, ainda, a aplicabilidade neste domínio do artigo 17.º do CPA (Princípio da administração aberta): “1 - Todas as pessoas têm o direito de acesso aos arquivos e registos administrativos, mesmo quando nenhum procedimento que lhes diga diretamente respeito esteja em curso, sem prejuízo do disposto na lei em matérias relativas à segurança interna e externa, à investigação criminal, ao sigilo fiscal e à privacidade das pessoas. 2 - O acesso aos arquivos e registos administrativos é regulado por lei.”; e do artigo 18.º do mesmo diploma (Princípio da proteção dos dados pessoais): “Os particulares têm direito à proteção dos seus dados pessoais e à segurança e integridade dos suportes, sistemas e aplicações utilizados para o efeito, nos termos da lei”.

<sup>46</sup> Cfr RGPD art. 1.º n.º 1 (Objeto e objetivos): “1. O presente regulamento estabelece as regras relativas à proteção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação desses dados. 2. O presente regulamento defende os direitos e as liberdades fundamentais das pessoas singulares, nomeadamente o seu direito à proteção dos dados pessoais.”

<sup>47</sup> Cfr. Luís Manuel Pica, *A Inteligência Artificial no Direito Tributário: Fundamentos e Limites Constitucionais*, pág. 113 ss.

artificial e de robôs, que “a utilização da inteligência artificial deve ser orientada pelo respeito dos direitos fundamentais, garantindo um justo equilíbrio entre os princípios da explicabilidade, da segurança, da transparência e da responsabilidade, que atenda às circunstâncias de cada caso concreto e estabeleça processos destinados a evitar quaisquer preconceitos e formas de discriminação”. Mais se impõe que as “decisões com impacto significativo na esfera dos destinatários que sejam tomadas mediante o uso de algoritmos devem ser comunicadas aos interessados, sendo suscetíveis de recurso e auditáveis, nos termos previstos na lei.” Por fim, mas não de somenos, estatui-se que “são aplicáveis à criação e ao uso de robôs os princípios da beneficência, da não-maleficência, do respeito pela autonomia humana e pela justiça, bem como os princípios e valores consagrados no artigo 2.º do Tratado da União Europeia, designadamente a não discriminação e a tolerância”.

Esta abordagem surge em linha com o art. 35.º da Constituição da República Portuguesa, que prevê que “todos os cidadãos têm o direito de acesso aos dados informatizados que lhes digam respeito, podendo exigir a sua rectificação e actualização, e o direito de conhecer a finalidade a que se destinam, nos termos da lei”. Disciplina, ainda, este preceito, no seu n.º 2, que a “lei define o conceito de dados pessoais, bem como as condições aplicáveis ao seu tratamento automatizado, conexão, transmissão e utilização, e garante a sua protecção, designadamente através de entidade administrativa independente”.

Também o RGPD, nos seus arts. 13.º e 14.º é perentório quanto à informação a facultar ao titular dos dados pessoais recolhidos. O art. 13.º, por exemplo, prevê que quando os dados pessoais forem recolhidos junto do titular, “o responsável pelo tratamento faculta-lhe, aquando da recolha desses dados pessoais, as seguintes informações: a) A identidade e os contactos do responsável pelo tratamento e, se for caso disso, do seu representante; b) Os contactos do encarregado da protecção de dados, se for caso disso; c) As finalidades do tratamento a que os dados pessoais se destinam, bem como o fundamento jurídico para o tratamento”, bem como o “prazo de conservação dos dados pessoais ou, se não for possível, os critérios usados para definir esse prazo”, entre outros elementos. O art. 14.º do diploma adota similar postura garantística também no caso de informações a facultar quando os dados pessoais não são recolhidos junto do titular.

O RGPD deixa efetivamente claro que os dados pessoais deverão sempre ser “objeto de um tratamento lícito, leal e transparente em relação ao titular dos dados (licitude, lealdade e transparência)”<sup>48</sup>.

---

<sup>48</sup> Cfr. RGPD art. 5.º, n.º 1, a).

Já o art. 15.º, referente ao direito de acesso do titular aos dados, preceitua que o titular dos dados tem o direito de obter do responsável pelo tratamento a confirmação de que os dados pessoais que lhe digam respeito são ou não objeto de tratamento e, se for esse o caso, o direito de aceder aos seus dados pessoais, bem como a um conjunto variado de informações.

Da leitura conjunta deste quadro normativo resulta claro que a atuação da Administração Tributária em matéria de tratamento de dados pessoais deve ser pautada pela transparência. Conforme nota Luís Pica, “*A transparência deve abranger tanto a informação e os dados que são recompilados, mas também a forma como os mesmos são tratados e quais os procedimentos a que são submetidos, com quem são partilhados segundo a legitimidade legal existente nesta matéria*”<sup>49</sup>.

Este princípio da transparência tem de ser temperado pela específica missão que incumbe à Administração Tributária. Com efeito, a transparência total, nomeadamente por exemplo no que respeita aos critérios de seleção de contribuintes para auditorias, em sede de análise de risco, poderia conduzir ao frustrar da missão da Administração Tributária, com um impacto inaceitável na própria justiça fiscal.

### ***3. A Segurança dos Dados Pessoais Armazenados pela Administração Tributária***

Os dados pessoais armazenados pela Administração Tributária devem ser sujeitos a um estrito controlo de confidencialidade. Isto mesmo resulta de uma leitura conjunta do art. 35.º n.º 4 da Constituição da República Portuguesa, onde se determina que “*É proibido o acesso a dados pessoais de terceiros, salvo em casos excecionais previstos na lei*”. O art. 64.º da Lei Geral Tributária afina pelo mesmo diapasão, salvaguardando o necessário sigilo fiscal, quando estatui que “*os dirigentes, funcionários e agentes da administração tributária estão obrigados a guardar sigilo sobre os dados recolhidos sobre a situação tributária dos contribuintes e os elementos de natureza pessoal que obtenham no procedimento, nomeadamente os decorrentes do sigilo profissional ou qualquer outro dever de segredo legalmente regulado*”. Por fim, o art. 32.º do RGPD (segurança

---

<sup>49</sup> Cfr. Luís Manuel Pica, *A Inteligência Artificial no Direito Tributário: Fundamentos e Limites Constitucionais*, pág. 179. Cfr., também, Fernando Serrano Antón, *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria. Especial Referencia al Procedimiento de Inspección Tributaria*, en *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Thomson Reuters, Navarra (2021).

do tratamento de dados) providencia uma camada adicional de proteção regulatória neste domínio, dispondo que “*tendo em conta as técnicas mais avançadas, os custos de aplicação e a natureza, o âmbito, o contexto e as finalidades do tratamento, bem como os riscos, de probabilidade e gravidade variável, para os direitos e liberdades das pessoas singulares, o responsável pelo tratamento e o subcontratante aplicam as medidas técnicas e organizativas adequadas para assegurar um nível de segurança adequado ao risco, incluindo, consoante o que for adequado: a) A pseudonimização e a cifragem dos dados pessoais; b) A capacidade de assegurar a confidencialidade, integridade, disponibilidade e resiliência permanentes dos sistemas e dos serviços de tratamento*”, entre outras medidas.

#### **4. O Tempo e os Termos de Conservação dos Dados Pessoais pela Administração Tributária**

Relativamente à conservação dos dados, dispõe a Lei n.º 27/2021, de 17 de maio (Carta Portuguesa de Direitos Humanos na Era Digital), no seu art. 13.º (Direito ao esquecimento), n.º 1, que “*todos têm o direito de obter do Estado apoio no exercício do direito ao apagamento de dados pessoais que lhes digam respeito, nos termos e nas condições estabelecidas na legislação europeia e nacional aplicáveis*”.

O RGPD adota postura similar, estatuidando, nomeadamente, no seu art. 5.º, n.º 1, e), que os dados pessoais deverão ser conservados “*de uma forma que permita a identificação dos titulares dos dados apenas durante o período necessário para as finalidades para as quais são tratados*”. Dispõe, ainda, este n.º 1 na sua alínea f), que estes dados deverão ser tratados “*de uma forma que garanta a sua segurança, incluindo a proteção contra o seu tratamento não autorizado ou ilícito e contra a sua perda, destruição ou danificação acidental, adotando as medidas técnicas ou organizativas adequadas (integridade e confidencialidade)*”.

Nesta medida, conforme disciplinado no seu art. 17.º n.º 1, o titular dos dados tem “*direito a ser esquecido*”, em particular, o “*titular tem o direito de obter do responsável pelo tratamento o apagamento dos seus dados pessoais, sem demora injustificada, e este tem a obrigação de apagar os dados pessoais, sem demora injustificada, quando se aplique um dos seguintes motivos: a) Os dados pessoais deixaram de ser necessários para a finalidade que motivou a sua recolha ou tratamento; b) O titular retira o consentimento em que se baseia o tratamento dos dados nos termos do artigo 6.º, n.º 1, alínea a), ou do artigo 9.º, n.º 2, alínea a) e se não existir outro fundamento jurídico para o referido tratamento; c) O titular opõe-se ao tratamento nos termos do artigo 21.º, n.º 1, e não existem interesses legítimos prevalecentes que justi-*

*fiquem o tratamento, ou o titular opõe-se ao tratamento nos termos do artigo 21.º, n.º 2; d) Os dados pessoais foram tratados ilicitamente*”, entre outros motivos.

Em matéria tributária, ganha especial relevo o prazo de prescrição da obrigação tributária, consagrado no art. 48.º da Lei Geral Tributária, e no seu art. 49.º (interrupção e suspensão da prescrição), bem como o instituto da caducidade do direito à liquidação (arts. 45.º e 46.º da Lei Geral Tributária), e os prazos fixados pelo próprio direito tributário penal. Conforme nota Luís Pica, “*a abordagem à durabilidade que os dados pessoais têm na gestão do sistema fiscal não pode deixar suscitar a convocação destes institutos jurídicos que são a prescrição da obrigação tributária e a caducidade do direito à liquidação e os próprios prazos legais relacionados com as infrações tributárias*”<sup>50</sup>. Assim, no âmbito tributário, o “*direito ao esquecimento*” necessita de ser temperado, aparecendo mais limitado, mas somente na estrita medida necessária para assegurar o regular funcionamento do sistema fiscal, tal como disciplinado nas leis tributárias.

### ***5. A Legitimidade do Desenvolvimento de Perfis Pessoais pela Administração Tributária***

Será legítimo desenvolver, com base na inteligência artificial, perfis de risco a partir das bases de dados que integram o património informacional fornecido pelos próprios obrigados tributários e por terceiros, com o propósito de agilizar o procedimento inspetivo? A questão não se apresenta linear. Também aqui o critério da proporcionalidade poderá apresentar-se como o critério decisivo.

A este propósito, justifica-se também trazer à colação o art. 5.º, alínea c), do Regulamento Europeu de Inteligência Artificial, na sua última versão disponível a que aludimos já neste estudo, na parte em que estabelece que são proibidas as práticas de IA que consistam na “*colocação no mercado, a entrada em serviço ou a utilização de sistemas de IA para efeitos de avaliação ou classificação de pessoas singulares ou grupos de pessoas durante um determinado período de tempo com base no seu comportamento social ou em características pessoais ou de personalidade conhecidas, inferidas ou previstas, com a pontuação social que conduza a um ou a ambos os seguintes aspetos: (i) tratamento prejudicial ou desfavorável de certas pessoas singulares ou grupos inteiros de pessoas em contextos sociais*

<sup>50</sup> Cfr. Luís Manuel Pica, *A Inteligência Artificial no Direito Tributário: Fundamentos e Limites Constitucionais*, pág. 135.

*que não estão relacionados com os contextos em que os dados foram originalmente gerados ou recolhidos; (ii) O tratamento prejudicial ou desfavorável de certas pessoas singulares ou grupos de pessoas que seja injustificado ou desproporcionado em relação ao seu comportamento social ou à sua gravidade.”*

A proporcionalidade apresentar-se-á neste domínio como a pedra-de-toque.

## V. CONCLUSÕES

É tempo de concluir. A análise efetuada conduz-nos às seguintes ilações:

- O recurso à inteligência artificial para auxiliar a Administração Tributária no cumprimento da sua vasta e exigente missão convoca um juízo de um fino equilíbrio entre os interesses económicos e financeiros do Estado e os direitos, liberdades e garantias dos obrigados tributários.
- Mesmo no que respeita aos direitos, liberdades e garantias destes últimos, assistimos a uma tensão entre as normas que visam assegurar a sua segurança jurídica, incluindo a proteção dos seus dados pessoais, e o direito a usufruir de uma administração eficiente, rigorosa nos atos, e capaz de responder em tempo útil às suas solicitações.
- A utilização da tecnologia para agilizar o cumprimento da missão da Administração Tributária portuguesa tem vindo a ser consagrada expressamente pelo legislador português. Atualmente, a utilização da tecnologia projeta-se nos mais diversos domínios de atuação da Administração Tributária.
- A AT têm feito um percurso consistente na sua modernização e no processo de transformação digital de processos e procedimentos. Já quanto à inteligência artificial generativa, trata-se de uma matéria em estudo na organização, numa reflexão pautada pela necessidade de compreensão cabal das suas potencialidades e riscos. As seguintes preocupações têm surgido como elementos norteadores das reflexões em curso:
  - Necessário compreender melhor as possibilidades oferecidas pela inteligência artificial generativa, dotada de aprendizagem autónoma, para se limitar com o máximo rigor as fronteiras da sua esfera de autonomia.

- Necessário continuar a ponderar a forma mais adequada, de um ponto de vista jurídico, para fundamentar os atos administrativos e tributários exercidos pela inteligência artificial. Nesta matéria, a explicabilidade dos passos lógicos que conduzem à formulação da decisão reveste caráter crucial.
- Imperativo assegurar um rigoroso controlo e proteção de todos os dados recebidos dos obrigados tributários, mantendo e fortalecendo sempre a boa estrutura de governança que, no caso nacional, se tem vindo continuamente a implementar e fortalecer ao longo dos anos.
- Nas áreas ou tarefas onde se exija uma valoração ética, sentimental ou factual é necessário assegurar o domínio exclusivo da pessoa humana, nomeadamente no caso da concretização e preenchimento de conceitos indeterminados que exijam capacidade cognitiva de valoração.
- Compromisso com a habitual postura de transparência da administração nestas matérias, salvaguardando os limites impostos pelo cumprimento da missão.
- A AT encontra-se a acompanhar, de forma atenta, as reflexões e trabalhos neste domínio nos foros internacionais em que participa, incluindo, grupos de trabalho da União Europeia, OCDE, OMA, CIAT e IOTA.
- A AT está a testar as potencialidades da inteligência artificial, incluindo a generativa, seguindo uma atitude de prudência e gradualidade, na área da relação com o contribuinte, nos projetos Chatbot (CATia) e E-Ebalcão Inteligente, ambos projetos presentemente em desenvolvimento.
- A AT tem dado especial atenção ao tema da boa governança e da transparência, possuindo vários documentos oficiais orientadores nesta matéria, uma prática instituída de estrito controlo da segurança dos dados que lhe são confiados, e metodologias e práticas implementadas para avaliar o risco de todos os projetos informáticos que envolvam dados de contribuintes.
- A utilização da inteligência artificial pela Administração Tributária insere-se num complexo contexto normativo, no qual assumem particular relevância os limites e imposições que resultam da aplicação da Constituição da República Portuguesa e de outros referenciais normativos nacionais e europeus.

- Neste domínio, o princípio da legalidade, na sua vertente da tipicidade, assume especial relevo. A definição, delimitação e identificação rigorosa e detalhada do facto jurídico-tributário e das obrigações tributárias a que dá origem, impõem um ónus elevado ao desenvolvimento e aplicação da inteligência artificial no domínio tributário.
- O desafio será menor nas áreas em que o legislador atue através de normas fechadas que não convoquem a necessidade de juízos valorativos por parte do intérprete ou aplicador da norma. Já quando o legislador recorra a conceitos indeterminados, que exijam capacidade valorativa, a possibilidade de utilização da inteligência artificial resultará forçosamente limitada.
- O princípio da segurança jurídica e da proteção da confiança coloca diferentes limites à aplicação da inteligência artificial, dependendo das características da mesma. Urge, nesta matéria, realizar uma distinção entre inteligência artificial não generativa e inteligência artificial generativa. Na primeira, as dificuldades jurídicas resultam fortemente atenuadas dado que é possível definir com rigor um algoritmo que seguirá, sem desvios, o procedimento regra que foi definido pelo seu programador humano.
- Já no campo da inteligência artificial generativa assim não sucede. Com efeito, a necessidade de explicabilidade do ato tributário impõe fortes limitações à aplicação desta tecnologia pela Administração Tributária, sempre que não seja possível prever o desenlace decisório da máquina e o processo lógico-cognitivo que conduziu à fundamentação do seu ato.
- Uma questão adicional que se coloca neste domínio é se será possível equacionar um procedimento tributário integralmente artificial, sem intervenção humana direta, baseado em atos puramente automáticos. Neste cenário, questões como a fundamentação dos atos tributários, requisito imposto inclusivamente pelo texto constitucional português, ou o apuramento de responsabilidade pela decisão, surgem como merecedores de uma aturada reflexão.
- Sempre que haja espaço para utilização da inteligência artificial para determinar de forma mais rigorosa a capacidade contributiva ou a equivalência que subjazem à imposição dos tributos, aí se deverá convocar necessariamente a ponderação entre eficiência e proteção dos direitos, liberdades e garantias dos agentes económicos. Nestas situações, mais do que uma opção para, de forma discricionária, explorar ou não as potencialidades da inteligência artificial, impõe-se

avaliar com rigor a valia da abordagem tecnológica. Num mundo cada vez mais complexo, com transações desmaterializadas e plurilocalizadas, a tecnologia desempenha um papel crucial para assegurar a justiça fiscal. A igualdade de um ponto de vista tributário, tanto na sua vertente da capacidade contributiva como do princípio da equivalência, sairia fortemente lesada se a Administração Tributária fosse impedida de recorrer aos mecanismos tecnológicos para identificar e avaliar com maior rigor os factos jurídico-tributários.

- O princípio da igualdade é também chamado à colação na construção dos algoritmos e dos seus pressupostos. A programação deverá ser feita de forma a assegurar a ausência de patologias ou erros técnicos no algoritmo que resultem em ações discriminatórias, privilegiando-se ou penalizando-se certos contribuintes em relação a outros.
- A criação de perfis de risco pela Administração Tributária convoca duas preocupações distintas. Uma primeira, relativa à utilização dos dados utilizados para a criação desses perfis, e a forma como estes são tratados e cruzados para gerarem um certo perfil comportamental com relevo tributário. Uma segunda, relativa aos atos ou procedimentos que a Administração Tributária adota com base nesses perfis. Ambas as preocupações merecem reflexão por parte da Administração Tributária sempre que pondere recorrer à inteligência artificial para a construção de perfis de risco e à sua aplicação com vista ao cumprimento da sua missão. Os limites são estritos e deverão ser bem ponderados.
- No primado da eficiência para prosseguir de forma racional o interesse público encontramos o principal respaldo para a utilização da inteligência artificial pela Administração Tributária. Este postulado impele a Administração Tributária a procurar sempre mais e melhores soluções para fazer face, de forma cada vez mais célere e rigorosa, às diferentes tarefas que lhe são confiadas no cumprimento da sua ampla missão.
- Será na busca do balanço entre este postulado da eficiência e eficácia, e a proteção dos direitos, liberdades e garantias constitucionalmente consagrados dos obrigados tributários, que se jogará, de um ponto de vista jurídico, a busca pelo difícil equilíbrio que deverá nortear a regulação da utilização da inteligência artificial pela Administração Tributária.
- A solução para a tensão entre o dever fundamental de pagar impostos e a proteção dos direitos, liberdades e garantias dos obrigados

tributários no que respeita aos seus dados residirá numa “*restrição parcial dos interesses*” em jogo. O consenso parece residir na proporcionalidade dos meios face aos fins, na indispensabilidade dos mesmos para a prossecução do exercício das funções fixadas pela lei à Administração Tributária.

- Atualmente, em Portugal a tutela dos dados pessoais das pessoas singulares é realizada, de forma clara, tal como em toda a Europa, via RGPD. Já no que concerne à proteção dos dados pessoais das pessoas coletivas, ou outros entes obrigados ao pagamento de tributos, a questão não se apresenta tão linear.
- A atuação da Administração Tributária em matéria de tratamento de dados pessoais deve ser pautada pela transparência. Este princípio da transparência tem de ser temperado pela específica missão que incumbe à Administração Tributária. Com efeito, a transparência total, nomeadamente por exemplo no que respeita aos critérios de seleção de contribuintes para auditorias, em sede de análise de risco, poderia conduzir ao frustrar da missão da Administração Tributária, com um impacto inaceitável na própria justiça fiscal.
- Os dados pessoais armazenados pela Administração Tributária devem sempre ser sujeitos a um estrito controlo de confidencialidade.
- Relativamente ao tempo e termos de conservação dos dados, em matéria tributária ganha especial relevo o prazo de prescrição da obrigação tributária, bem como o instituto da caducidade do direito à liquidação e os prazos fixados pelo próprio direito tributário penal. Assim, no âmbito tributário, o “*direito ao esquecimento*” necessita de ser temperado, aparecendo mais limitado, mas somente na estrita medida necessária para assegurar o regular funcionamento do sistema fiscal, tal como disciplinado nas leis tributárias.
- O desenvolvimento, com base na inteligência artificial, de perfis de risco a partir das bases de dados que integram o património informacional facultado pelos obrigados tributários e por terceiros, com o propósito de agilizar o procedimento inspetivo, é um tema que não se apresenta linear. A proporcionalidade apresentar-se-á neste domínio como a pedra-de-toque.

## Bibliografia

- Amaral, Diogo Freitas do Curso *de Direito Administrativo*, Vol. I, 4.<sup>a</sup> Edição, Reimpressão, Almedina, Coimbra (2021)
- Amaral, Diogo Freitas do Curso *de Direito Administrativo*, Vol. II, 4.<sup>a</sup> Edição, Reimpressão, Almedina, Coimbra (2021)
- Antón, Fernando Serrano, Inteligencia Artificial y Administración Tributaria. Especial Referencia al Procedimiento de Inspección Tributaria, en *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Thomson Reuters, Navarra (2021)
- Antunes, Henrique Sousa, *et alii.* (editores), *Multidisciplinary Perspectives on Artificial Intelligence and the Law*, Springer, Cham (2024)
- Brederode, Robert F. van, *Science, Technology and Taxation*, Kluwer Law International, AH Alphen aan den Rijn (2012)
- Campos, Diogo Leite de, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *Lei Geral Tributária Anotada e Comentada*, 4.<sup>a</sup> Edição, Encontros da Escrita, Lisboa (2012)
- Canotilho, José Joaquim Gomes, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7.<sup>a</sup> Edição, Reimpressão, Almedina, Coimbra (2021)
- Carlos, Américo Brás, *Impostos - Teoria Geral*, 6.<sup>a</sup> Edição, Almedina, Coimbra (2022)
- Dourado, Ana Paula, *O Princípio da Legalidade Fiscal - Tipicidade, Conceitos Jurídicos Indeterminados e Margem de Livre Apreciação*, Reimpressão, Almedina, Coimbra (2019)
- Dourado, Ana Paula, *Direito Fiscal*, 7.<sup>a</sup> Edição, Reimpressão, Almedina, Coimbra (2022)
- Frutos, Ubaldo González de, Inteligencia Artificial y Administración Tributaria, en *Fiscalidad e Inteligencia Artificial: Administración Tributaria y Contribuyentes en la Era Digital*, Thomson Reuters, Navarra (2020)
- Inter-American Center of Tax Administrations (CIAT), *ICT as a Strategic Tool to Leapfrog the Efficiency of Tax Administrations*, CIAT, Panamá, (2020)
- Miranda, Jorge e Rui Medeiros, *Constituição Portuguesa Anotada*, Vol. II, 2.<sup>a</sup> Edição, Universidade Católica, Lisboa (2018)
- Murillo, Felipe Alonso, Los Derechos Fundamentales como Limites al Empleo de Inteligencia Artificial en los Procedimientos Tributarios, en *Inteligencia Artificial y Administración Tributaria: Eficiencia Administrativa y Defensa de los Derechos de los Contribuyentes*, Thomson Reuters, Navarra (2021)
- Nabais, José Casalta, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, Almedina, Coimbra (1998)
- Nabais, José Casalta, *Direito Fiscal*, 11.<sup>a</sup> Edição, Almedina, Coimbra (2021)
- OECD, *Tax Administration 3.0 and Connecting with Natural Systems: Initial Findings*, OECD Publishing, Paris (2020)
- OECD, *Tax Administration 3.0: The Digital Transformation of Tax Administration*, OECD Publishing, Paris (2020)
- OECD, *Tax Administration 3.0 and the Digital Identification of Taxpayers: Initial Findings*, OECD Publishing, Paris (2022)
- OECD (2023), *Tax Administration 2023: Comparative Information on OECD and other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paris (2023)
- Pereira, Manuel Henriques de Freitas, *Fiscalidade*, 7.<sup>a</sup> Edição, Almedina, Coimbra (2023)
- Pica, Luís Manuel, *A Inteligência Artificial no Direito Tributário: Fundamentos e Limites Constitucionais*, Almedina, Coimbra (2023)

- Puerta, Javier Hurtado, Big Data y la Gestión Tributaria, en *Fiscalidad e Inteligencia Artificial: Administración Tributaria y Contribuyentes en la Era Digital*, Thomson Reuters, Navarra (2020)
- Santos, António Carlos dos e Clotilde Celorico Palma, A Administração Tributária e os Sistemas de Informação - entre Transparência e Proteção do Sigilo, *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 5, nº 4
- Segarra, Santiago, Algunas Aplicaciones de la Inteligencia Artificial en la Administración Tributaria, en *Fiscalidad e Inteligencia Artificial: Administración Tributaria y Contribuyentes en la Era Digital*, Thomson Reuters, Navarra (2020)
- Silva, Suzana Tavares, *As Taxas e a Coerência do Sistema Tributário*, 2.ª Edição, Coimbra Editora, Coimbra (2013)
- Rocha, Joaquim Freitas da y Hugo Flores da Silva, *Teoria Geral da Relação Jurídica Tributária*, Reimpressão, Almedina, Coimbra (2019)
- Thuronyi, V., *Comparative Tax Law*, Kluwer Law International, Haia (2003)
- Tomé, José Borja, El Uso de la Inteligencia Artificial y el Análisis de Información en la Agencia Tributaria, en *Fiscalidad e Inteligencia Artificial: Administración Tributaria Y Contribuyentes en la Era Digital*, Thomson Reuters, Navarra (2020)
- Vasques, Sérgio, *O Princípio da Equivalência como Critério de Igualdade Tributária*, Almedina, Coimbra (2008)
- Vasques, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, 2.ª Edição, Almedina, Coimbra (2018)
- Yanicelli, Adolfo A. Iriarte, Derechos y Garantías de los Contribuyentes en la Cuarta Revolución Industrial: "Aproximación desde las Transformaciones de la Relación Jurídica Tributaria en la Era de la Inteligencia Artificial", en *Fiscalidad e Inteligencia Artificial: Administración Tributaria y Contribuyentes en la Era Digital*, Thomson Reuters, Navarra (2020)