

INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M

MESTRADO
ÁREA DE AUDITORIA

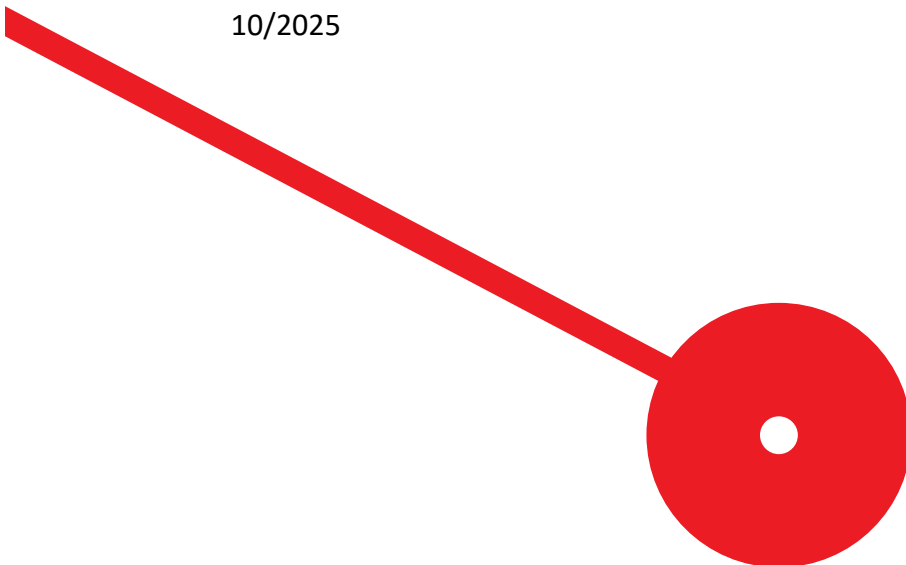
A Confidencialidade do
Auditor Tributário -
Entre o Dever de Sigilo
e os Deveres de Revelação

Tânia Margarida da Silva Garcia
Gonçalves

**Versão final (Esta versão contém as críticas e
sugestões dos elementos do Júri)**

10/2025

Tânia Margarida da Silva Garcia Gonçalves.
A Confidencialidade do Auditor tributário -
Entre o Dever de Sigilo e os Deveres de
Revelação
10/2025



INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M

MESTRADO
ÁREA DE AUDITORIA

A Confidencialidade do Auditor Tributário - Entre o Dever de Sigilo e os Deveres de Revelação

Tânia Margarida da Silva Garcia
Gonçalves

**Dissertação de Mestrado apresentado ao
Instituto Superior de Contabilidade e
Administração do Porto para a obtenção do grau
de Mestre em Auditoria, sob orientação da
Professora Doutora Ana Paula Rocha.**

Tânia Margarida da Silva Garcia Gonçalves.
A confidencialidade do Auditor Tributário-
Entre o Dever de Sigilo e os Deveres de
Revelação
10/2025

Dedicatória

Dedico este trabalho, antes de mais, a mim mesma. A mim, que, ao longo de todo este percurso, nunca desisti, mesmo quando a vida me apresentou motivos fortes que poderiam ter-me levado a fazê-lo. Houve momentos de cansaço, de incerteza e de luta constante, mas, ainda assim, mantive-me firme, acreditando que este sonho valia cada esforço e cada renúncia.

Dedico-o também, de forma muito especial, à minha família, pois, sem o apoio, a paciência e o amor de cada um deles, esta conquista não teria sido possível. Ao meu marido, que é o meu pilar e o meu porto seguro, sempre presente para me apoiar nos dias mais difíceis e celebrar comigo cada pequena vitória. Aos meus filhos, que são a minha maior inspiração e a razão de todo o meu esforço, agradeço cada abraço, cada sorriso e cada demonstração de amor que me deram ao longo deste caminho. Partilharam esta jornada comigo com uma generosidade imensa, e a minha bebé acompanhou-me de forma única, primeiro no meu ventre e depois nos meus braços, lembrando-me todos os dias da força e da beleza deste percurso.

Estendo esta dedicatória a todos aqueles que acreditaram e continuam a acreditar em mim, que me enchem de amor e motivação em todas as fases da minha vida, mesmo nas mais desafiantes.

E não posso deixar de a dirigir, com todo o carinho e emoção, às minhas estrelinhas no céu, que sei que me acompanham e me guiam silenciosamente, iluminando o meu caminho e dando-me forças para nunca desistir. Este ano, o meu céu ganhou novas estrelinhas que, embora ausentes fisicamente, continuam a iluminar e a inspirar a minha caminhada.

Tal como escreveu Antoine de Saint-Exupéry em *O Príncipezinho*:

"Quem parte, não vai só. Deixa um pouco de si, leva um pouco de nós."

Agradecimentos

Gostaria de expressar a minha profunda gratidão a todas as pessoas que, de forma direta ou indireta, tornaram este estudo possível. A cada participante que gentilmente dedicou o seu tempo e partilhou o seu conhecimento e experiência, contribuindo para o enriquecimento e viabilidade desta investigação, deixo o meu mais sincero reconhecimento.

Um agradecimento especial à minha orientadora, que desde o primeiro momento abraçou este projeto, disponibilizando-se sempre para orientar, esclarecer e apoiar ao longo de todo o processo. O seu vasto conhecimento, aliado às críticas construtivas e à capacidade de estimular o pensamento crítico, foram decisivos para a elaboração e conclusão bem-sucedida deste estudo.

Ao ISCAP – Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto – manifesto a minha profunda gratidão não apenas pelo apoio durante este mestrado, mas também pelo cuidado e compreensão demonstrados ao longo de toda a minha trajetória académica. Desde a licenciatura, sempre que enfrentei obstáculos, a instituição esteve presente, mostrando flexibilidade, incentivo e disponibilidade para juntos superarmos os desafios. O apoio institucional, aliado à atenção e ao carinho de todos, foi essencial para conciliar as exigências académicas com a minha vida pessoal, especialmente após a maternidade. Tenho, sem dúvida, muito a agradecer.

Como já referi na dedicatória, agradeço profundamente à minha família e aos meus amigos, pelo apoio incondicional, pela compreensão nos momentos de ausência, pela coragem transmitida e pelo otimismo constante. Agradeço também aos amigos que fiz no ISCAP, pela amizade, cumplicidade e momentos partilhados, que levarei comigo para a vida. A vossa presença, incentivo e carinho foram fundamentais para ultrapassar os desafios e manter a motivação viva até à concretização desta meta.

Que este sonho, agora realizado, continue a inspirar novos caminhos, desafios e conquistas, mantendo sempre viva a vontade de aprender, crescer e alcançar ainda mais.

Resumo:

A confidencialidade constitui um princípio estruturante da auditoria e da inspeção tributária, sendo determinante para a proteção dos dados dos contribuintes e para a credibilidade do sistema fiscal. Contudo, este dever de sigilo não é absoluto: em diversas situações, a lei impõe a sua derrogação em nome do interesse público, como no combate à criminalidade económico-financeira ou no âmbito da cooperação internacional.

Este estudo tem como objetivo analisar a confidencialidade no exercício da auditoria e da inspeção tributária em Portugal, clarificando os limites do dever de sigilo e identificando os contextos em que os profissionais estão obrigados a revelar informação reservada. Pretende-se ainda compreender a perceção de auditores e inspetores tributários sobre este equilíbrio, bem como os desafios que enfrentam no seu desempenho.

Metodologicamente, a investigação adota uma abordagem qualitativa, com base em entrevistas a inspetores da Autoridade Tributária e Aduaneira e a auditores financeiros e do Tribunal de Contas. A análise empírica foi complementada por uma revisão da legislação e jurisprudência relevantes, bem como pela análise de casos mediáticos que demonstram os dilemas do sigilo profissional.

Os resultados evidenciam que a confidencialidade é reconhecida como um valor essencial, mas coexistente com deveres de revelação em contextos legalmente tipificados. Os profissionais entrevistados apontaram como principais dificuldades a necessidade de equilibrar transparência e sigilo, bem como as pressões externas que condicionam a sua atuação. Conclui-se que a proteção da confidencialidade exige não apenas a aplicação rigorosa das normas legais e deontológicas, mas também medidas organizacionais que reforçam a confiança da sociedade na auditoria e na inspeção tributária.

Este estudo contribui para a literatura ao analisar de forma integrada o papel da confidencialidade nestas funções, evidenciando os dilemas éticos e práticos vividos pelos profissionais e sugerindo a necessidade de reforço de mecanismos de proteção e clarificação normativa.

Palavras chave:

Confidencialidade; Auditoria; Auditoria Tributária; Inspetor Tributário; Auditor/Revisor; Digitalização

Abstract:

Confidentiality is a core principle in auditing and tax inspection, essential to protecting taxpayers' data and ensuring the credibility of the tax system. However, this duty is not absolute: in certain circumstances, the law requires its derogation in the public interest, such as in cases of economic and financial crime or international cooperation.

This study aims to analyze confidentiality in the practice of auditing and tax inspection in Portugal, clarifying the limits of professional secrecy and identifying the contexts in which professionals are legally required to disclose information. It also seeks to understand how auditors and tax inspectors perceive this balance and the challenges they face in their professional activity.

The research follows a qualitative approach, based on interviews with inspectors from the Portuguese Tax and Customs Authority and with financial auditors and auditors from the Court of Auditors. The empirical analysis was complemented by a review of the relevant legislation and case law, as well as by the analysis of media cases that illustrate the dilemmas associated with professional confidentiality.

The findings reveal that confidentiality is regarded as a fundamental value, but one that coexists with disclosure obligations in specific legal contexts. The interviewees emphasized the difficulty of balancing secrecy and transparency, as well as external pressures that influence their actions. It is concluded that safeguarding confidentiality requires not only strict compliance with legal and ethical frameworks but also organizational measures that reinforce public trust in auditing and tax inspection.

This study contributes to the literature by integrating the analysis of confidentiality in auditing and inspection, highlighting ethical and practical dilemmas and pointing to the need for stronger protective mechanisms and clearer regulatory guidance.

Key words:

Confidentiality; Audit; Tax Audit; Tax Inspector; Auditor/Reviewer; Digitization

Índice geral

Capítulo - Introdução	1
Capítulo I – Auditoria	4
1.1 Conceito e Tipos de Auditoria	5
1.2 Auditoria Fiscal/Tributária.....	8
1.2.1 Auditoria Fiscal e Auditoria Tributária em Portugal.....	10
1.3 Auditoria Fiscal	11
1.3.1 Enquadramento	12
1.3.2 O papel do Auditor	14
1.3.3 Procedimentos de Auditoria.....	15
1.4 Auditoria Tributária.....	17
1.4.1 Inspeção Tributária	17
1.4.2 O papel do Inspetor.....	19
1.4.3 Procedimentos de Inspeção.....	22
Capítulo II – Confidencialidade	25
2.1 A Confidencialidade e o Sigilo Fiscal na Proteção dos Dados dos Contribuintes	26
2.2 A Confidencialidade do Auditor	27
2.2.1 Comunicação de irregularidades internas.....	28
2.2.2 Comunicação Externa Obrigatória	29
2.3 A Confidencialidade na Inspeção Tributária.....	30
2.3.1 Dever de Sigilo no Exercício da Função	31
2.3.2 Derrogação do Sigilo Fiscal – Dever de Revelação	33
2.4 O Papel das Tecnologias na Proteção da Confidencialidade	37
2.5 Análise de Jurisprudência	39
2.6 Notícias e Casos Reais	41
Capítulo III – Investigação	44

3.1	Objetivos	45
3.1.1	Questões de Investigação.....	46
3.1.2	Modelo Conceptual	49
3.2	Tipos de Metodologia.....	49
3.2.1	Metodologia Qualitativa	50
3.2.2	Metodologia Quantitativa	51
3.3	Metodologia escolhida	51
3.4	Instrumentos de Recolha de Dados	52
Capítulo IV – Análise de Resultados		53
4.1	Apresentação e Interpretação dos Dados	54
4.1.1	População e amostra	54
4.1.2	Caraterização da amostra.....	55
4.2	Análise das respostas obtidas	56
4.3	Discussão dos resultados.....	77
4.4	Contribuições e limitações do estudo.....	93
4.5	Sugestões de futuras investigações	95
Capítulo V – Conclusão.....		96
Referências bibliográficas.....		99

Índice de Figuras

Figura 1 - Diferentes tipos de Auditoria.....	7
Figura 2 - Percurso da Auditoria Fiscal/ Tributária.....	9

Índice de Gráficos

Gráfico 1 – Percentagem de entrevistados por grupo profissional.....	54
--	----

Índice de Tabelas

Tabela 1 - Obrigatoriedade de CLC por tipo de entidade.....	12
Tabela 2 - Principais bases legais de derrogação do sigilo fiscal e respetivo âmbito de aplicação.....	36
Tabela 3 - Alinhamento entre questões de investigação, literatura de suporte e questões de entrevista.....	46
Tabela 4 – Modelo conceptual da investigação.....	49
Tabela 5 – Caracterização dos entrevistados.....	55
Tabela 6 – Elementos da prática profissional.....	56
Tabela 7 - Desafios no equilíbrio entre sigilo e fundamentação.....	57
Tabela 8 - Impacto da preservação do sigilo no interesse público.....	60
Tabela 9 - Pressões para divulgar informação confidencial e estratégias de mitigação.....	62
Tabela 10 - Interferências políticas ou empresariais nas decisões de sigilo.....	65
Tabela 11 - Proteção jurídica do sigilo.....	67
Tabela 12 - Obrigações legais de revelação e existência de protocolos.....	70
Tabela 13 - Riscos associados à revelação de informação sigilosa.....	72
Tabela 14 - Medidas para melhorar o equilíbrio entre sigilo e dever de revelação.....	75

Lista de siglas e acrónimos

Art.º- Artigo

AT- Autoridade Tributária e Aduaneira

CEOROC- Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

CLC- Certificação Legal das Contas

CMVM- Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

CPP- Código de Processo Penal

CRP- Constituição da República Portuguesa

EIP- Entidade de Interesse Público

EOROC- Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

IAASB- *International Auditing and Assurance Standards Board*

IES/DA- Informação Empresarial Simplificada/Declaração Anual

IFAC- *International Federation of Accountants*

IRC- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS- Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ISA- *International Standards on Auditing*

IVA- Imposto sobre o Valor Acrescentado

Lda.- Sociedade por Quotas

LGT- Lei Geral Tributária

MP- Ministério Público

N.º- Número

NIF- Número de Identificação Fiscal

OCDE- Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OECD- *The Organisation for Economic Co-operation and Development*

OROC- Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

PJ- Polícia Judiciária

PNAITA- Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira

RCPITA- Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira

Ref.- Referente

RGIT- Regime Geral das Infrações Tributárias

RGPD- Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados

ROC- Revisor Oficial de Contas

S.A.- Sociedade Anónima

SROC- Sociedade de Revisores Oficiais de Contas

TRP- Tribunal da Relação do Porto

UIF- Unidade de Informação Financeira

A confidencialidade ocupa um lugar central na auditoria, constituindo-se como um dos pilares fundamentais para a proteção da informação sensível dos contribuintes sejam estas pessoas singulares ou coletivas, e para a credibilidade das instituições que exercem funções de controlo. O dever de sigilo encontra respaldo na legislação nacional e internacional, refletindo a necessidade de preservar a privacidade, a integridade dos dados e a confiança entre cidadãos, profissionais e o Estado. Todavia, este dever não é absoluto: em circunstâncias específicas, a lei impõe a sua derrogação, obrigando auditores e inspetores a comunicar irregularidades ou ilícitos às entidades competentes.

No contexto português, não existe uma profissão autónoma de auditor tributário. Na prática, a avaliação de riscos fiscais é integrada na revisão legal das contas realizada pelos Revisores Oficiais de Contas e auditores financeiros, enquanto a vertente inspetiva é assegurada pela Autoridade Tributária e Aduaneira (AT). Esta configuração institucional confere particularidades à forma como o dever de confidencialidade é exercido, implicando articulações complexas entre o sigilo profissional e os deveres legais de revelação.

Após a identificação dos desafios contemporâneos na gestão da informação fiscal, a escolha deste tema justifica-se por duas razões principais. Em primeiro lugar, porque em Portugal a discussão académica e científica sobre a confidencialidade na auditoria fiscal/tributária é ainda limitada e com escassa produção recente, o que revela uma lacuna de investigação. Em segundo lugar, porque se trata de uma questão de interesse coletivo: todos os cidadãos estão sujeitos a obrigações fiscais, cuja informação pessoal e patrimonial concentrada na AT, ficando, portanto, expostos a potenciais riscos de utilização ou divulgação indevida dessa informação. Assim, a análise dos limites do dever de sigilo e das circunstâncias em que a sua derrogação é legalmente imposta adquire particular relevância para a sociedade no seu conjunto.

O presente estudo tem como objetivo analisar os limites da confidencialidade no exercício da auditoria e da inspeção tributária em Portugal, clarificando os limites do dever de sigilo e identificando os contextos em que a revelação de informação é legalmente exigida, bem como os fatores que influenciam as decisões dos profissionais nesta matéria. Pretende-se compreender de que modo os auditores e inspetores percecionam este equilíbrio, quais os riscos e pressões que enfrentam e de que forma estas dimensões afetam a confiança da sociedade nas instituições de controlo fiscal.

A investigação adota uma abordagem qualitativa, baseada em entrevistas a auditores (financeiros, do Tribunal de Contas e Revisores Oficiais de Contas) e a inspetores da AT. Complementarmente, recorre-se à análise de jurisprudência e de casos mediáticos que ilustram situações de quebra de sigilo, pressões externas ou ameaças à integridade profissional. Esta triangulação metodológica permite uma visão abrangente e crítica da temática em estudo.

Para atingir estes objetivos, o trabalho estrutura-se em cinco capítulos. Após esta introdução, o primeiro capítulo apresenta o enquadramento teórico da auditoria, com destaque para a distinção entre auditoria fiscal e auditoria tributária, clarificando os papéis do auditor e do inspetor. O segundo capítulo aprofunda o conceito de confidencialidade, o enquadramento legal e deontológico, as exceções ao dever de sigilo e os impactos das novas tecnologias. O terceiro capítulo explicita os objetivos, questões de investigação, modelo conceptual e a metodologia aplicada. O quarto capítulo apresenta e discute os resultados obtidos. Finalmente, o quinto capítulo sistematiza as conclusões, evidenciando as contribuições do estudo, as suas limitações e sugestões para investigações futuras.

Deste modo, esta investigação procura contribuir para a compreensão do equilíbrio entre o dever de sigilo e as obrigações de revelação, clarificando os limites éticos e legais que enquadram no contexto da auditoria e da inspeção tributária.

A auditoria assume um papel fundamental na gestão organizacional e no contexto económico, sendo uma prática indispensável para assegurar a fiabilidade e a transparência das informações disponibilizadas por uma entidade. De acordo com as *Internacional Standards on Auditing* (ISA), a auditoria é um processo sistemático e independente de obtenção e avaliação objetiva de evidências, visando auferir a conformidade de informações financeiras e não financeiras com critérios pré-estabelecidos, como normas contabilísticas, regulamentos legais ou políticas internas. Segundo Arens et al. (2016), a auditoria envolve a recolha e a análise de provas relativas a determinada informação, com o propósito de comunicar o grau de alinhamento dessa informação com os critérios definidos durante a sua elaboração.

“Etimologicamente a palavra auditoria tem a sua origem no verbo latino *audire* o qual, significando” ouvir”, conduziu à criação da palavra auditor (do latim *auditore*) como sendo aquele que ouve, ou seja, o ouvinte.”

Costa (2023:53)

1.1 Conceito e Tipos de Auditoria

Num contexto global cada vez mais competitivo e regulamentado, o papel da auditoria torna-se ainda mais relevante. Por um lado, a crescente complexidade das operações e a digitalização exigem auditorias mais técnicas e especializadas (p. ex., auditorias de sistemas e de cibersegurança); por outro lado, episódios de falhas de reporte e de governação corporativa evidenciaram a necessidade de práticas de auditoria rigorosas e eticamente robustas, com vista a prevenir distorções e a proteger os interesses dos investidores e da sociedade.

A prática de auditoria também evolui no sentido de integrar abordagens multidimensionais, combinando métodos quantitativos e qualitativos para uma análise mais abrangente. Além disso, as inovações tecnológicas, como a utilização de ferramentas de análise de dados e inteligência artificial, têm transformado significativamente os

processos de auditoria, permitindo uma maior precisão, rapidez e profundidade na avaliação de informações.

A auditoria pode ser classificada em diferentes tipos, cada um adaptado a finalidades específicas. Segundo Costa (2023: 99-103) a auditoria financeira concentra-se na verificação das demonstrações financeiras¹, assegurando que estas apresentam uma visão verdadeira e apropriada da posição financeira da organização. A relevância da auditoria financeira estende-se para além do cumprimento legal ou normativo, tendo um impacto direto na confiança dos diversos *stakeholders*, incluindo investidores, clientes e parceiros. Ao proporcionar uma visão imparcial e fundamentada sobre a situação financeira e operacional de uma organização, a auditoria contribui para a tomada de decisões mais informadas e estratégicas.

Por outro lado, a auditoria operacional avalia a eficácia e a eficiência dos processos internos, propondo melhorias que contribuam para a otimização dos recursos e o alcance dos objetivos organizacionais. A auditoria de gestão, entendida como uma das suas extensões, constitui uma técnica orientada para a análise, avaliação e revisão do desempenho da entidade em função de um conjunto pré-determinado de standards, abrangendo procedimentos, métodos de avaliação, políticas e tarefas que visam aperfeiçoar a gestão e os resultados organizacionais. Já a auditoria de interna tem como objetivo verificar o cumprimento de requisitos legais, regulamentos e normas internas, enquanto a auditoria de informática analisa a integridade, a segurança e a fiabilidade dos sistemas de informação da entidade.

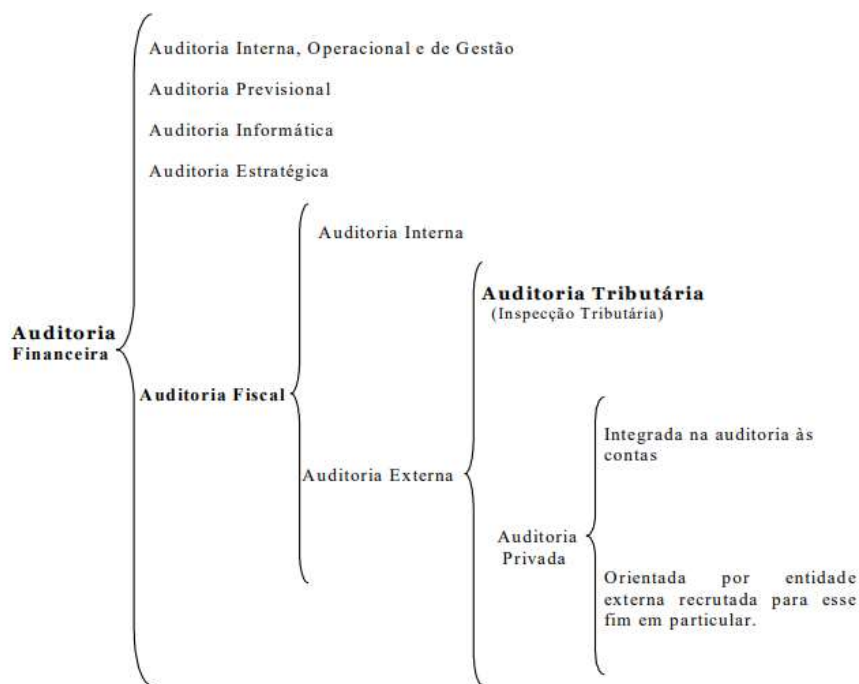
Nos últimos anos tem-se reconhecido que a divulgação de informação financeira histórica não é suficiente para avaliar a viabilidade futura das empresas. Por isso, tornou-se prática comum complementar os relatórios de contas com informações previsionais, sobretudo nas grandes empresas cotadas em bolsa, onde a legislação de vários países impõe essa obrigatoriedade.

A auditoria fiscal, uma vez que é sobre esta que o tema da presente investigação se enquadra, será abordada com maior profundidade ao longo do trabalho, em particular no ponto 1.3.

¹ Compreende-se por demonstrações financeiras o Balanço, a Demonstração dos Resultados, a Demonstração das Alterações no Capital Próprio, a Demonstração dos Fluxos de Caixa e o Anexo às Demonstrações Financeiras.

Para sintetizar os tipos de auditorias existentes, Bastos (2004) adaptou o seguinte esquema, que ilustra de forma clara o enquadramento das diferentes modalidades de auditoria.

Figura 1 - Diferentes tipos de Auditoria



Fonte: Bastos (2004)

Segundo Bastos (2004) a auditoria financeira e a auditoria tributária podem ser vistas como áreas distintas, embora apresentem pontos de interseção. No seu enquadramento conceptual, a auditoria tributária é posicionada como uma vertente da auditoria fiscal, podendo assumir características diferentes consoante quem a realiza. Quando executada por auditores financeiros, integra-se como parte da auditoria financeira; quando conduzida por técnicos da administração fiscal, assume natureza autónoma. Assim, a auditoria tributária corresponde essencialmente à componente externa da auditoria fiscal, “com um sentido próprio e dissociado do processo sistemático de auditoria financeira” realizada por entidades públicas com competências de inspeção e controlo tributário.

Em suma, a auditoria é uma ferramenta indispensável para assegurar a transparência, a conformidade e a eficácia organizacional. A sua evolução contínua reflete não apenas a adaptação às exigências regulamentares, mas igualmente a resposta às dinâmicas do

mercado e à necessidade crescente de credibilidade e confiança por parte de todas as partes interessadas.

1.2 Auditoria Fiscal/Tributária

Este ponto constitui o núcleo central do trabalho, pois é aqui que serão abordados e explicados os conceitos-chave e fundamentais para a compreensão da temática em estudo. Segundo o esquema de Bastos (2004) sobre os diferentes tipos de auditoria, a auditoria tributária surge como ramo específico ligado à auditoria fiscal, que por sua vez se insere no âmbito mais lato da auditoria financeira.

A distinção entre auditoria fiscal e auditoria tributária tem sido objeto de debate doutrinário, na medida em que ambos os conceitos partilham fundamentos comuns, mas diferem substancialmente no âmbito e no sujeito que a conduz.

De acordo com Bastos (2004), a auditoria fiscal emerge como um desdobramento da auditoria financeira quando realizada por Revisores Oficiais de Contas (ROC) ou auditores financeiros. Neste enquadramento, a auditoria fiscal não se limita à certificação das demonstrações financeiras, estende-se à verificação do cumprimento das obrigações tributárias da entidade, avaliando riscos fiscais e garantindo a conformidade com a legislação aplicável.

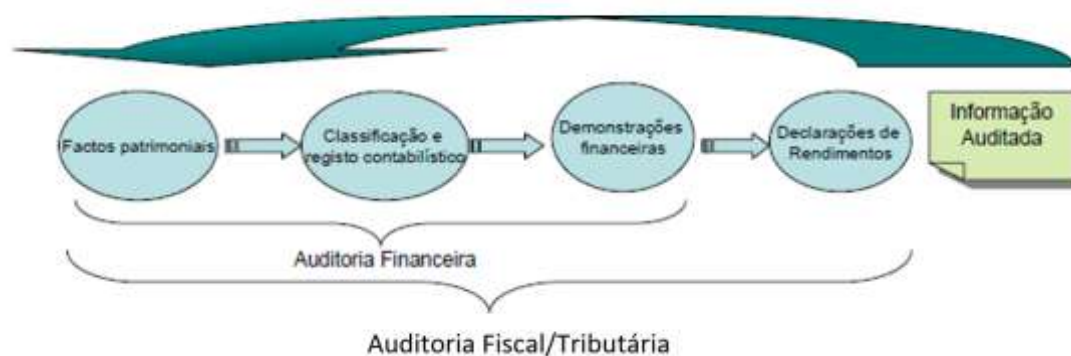
Por outro lado, quando a atividade é conduzida por inspetores da AT², adquire uma natureza distinta, assumindo a designação de auditoria tributária. Trata-se, neste caso, de um procedimento inspetivo e independente, orientado para a validação da conformidade fiscal das entidades com as normas tributárias em vigor, bem como para a deteção de eventuais incumprimentos. A literatura não é consensual quanto ao posicionamento da auditoria tributária. Para Gonçalves (2010), a auditoria tributária constitui um ramo especializado da auditoria financeira, partilhando a mesma lógica metodológica e as técnicas de análise. Já Canedo et al. (2007) defendem que a auditoria tributária tem vindo a ganhar autonomia, assumindo objetivos e características próprias, orientadas pelo interesse público e pela justiça fiscal.

² No art.º 1º do Decreto-Lei nº 118/2011, que aprova a lei orgânica da AT, tem previsto que “A Autoridade Tributária e Aduaneira (...) é um serviço da administração direta do Estado dotado de autonomia administrativa.” Segundo a lei orgânica, é da competência da AT executar inspeções tributárias.

A principal diferença entre ambas reside no âmbito institucional e funcional: a auditoria fiscal integra-se numa lógica privada de certificação e gestão de riscos, enquanto a auditoria tributária se insere na esfera pública da ação inspetiva da AT. Embora interligadas, respondem a propósitos distintos: a primeira orientada para a transparência e regularidade das contas; a segunda para o cumprimento da legalidade fiscal.

Mais uma vez, Basto (2004) conseguiu esquematizar de forma clara e perceptível o Percurso da Auditoria Fiscal/Tributária.

Figura 2 - Percurso da Auditoria Fiscal/ Tributária



Fonte: Bastos (2004)

A auditoria fiscal tem como principal finalidade assegurar que as entidades cumprem de forma adequada as suas obrigações tributárias, avaliando riscos associados a contingências fiscais e verificando se os impostos foram devidamente calculados, declarados e liquidados. Para além da conformidade, esta vertente visa também garantir a transparência das práticas contabilísticas e fiscais, permitindo que eventuais irregularidades sejam detetadas e corrigidas em tempo útil (Valderrama, 1996, citado por Bastos, 2004).

Já a auditoria tributária, embora partilhe fundamentos semelhantes, distingue-se pelo seu carácter inspetivo e público. A sua missão consiste em confirmar a veracidade das declarações fiscais apresentadas, verificando se os valores declarados correspondem de facto à realidade económica e patrimonial do contribuinte (Lourenço, 2000; Canedo et al., 2007). Neste sentido, procura-se assegurar que os impostos apurados e entregues ao

Estado refletem fielmente a situação tributária da entidade, prevenindo fenómenos de evasão ou fraude fiscal (Amorim, 2016).

De forma complementar, a literatura sublinha uma função pedagógica e reguladora da auditoria tributária, ao incentivar o cumprimento voluntário e consciente das normas, reforçando a confiança no sistema (Gonçalves, 2010; Tendean et al., 2024).

Enquanto a auditoria fiscal se centra na perspectiva da entidade e na regularidade das suas obrigações dentro de um quadro de gestão e certificação financeira, a auditoria tributária atua sobretudo numa lógica de interesse público, assegurando a legalidade, prevenindo a evasão e protegendo as receitas do Estado.

1.2.1 Auditoria Fiscal e Auditoria Tributária em Portugal

Tendo já sido apresentada a distinção conceptual entre auditoria fiscal e auditoria tributária, importa agora analisar a forma como estas se manifestam no contexto português.

Em Portugal, a auditoria fiscal é geralmente entendida como uma extensão da auditoria financeira, com enfoque no cumprimento das obrigações tributárias e na identificação de riscos fiscais materialmente relevantes. Contudo, o seu papel assume também uma dimensão estratégica para o Estado, na medida em que as escolhas fiscais das empresas têm impacto direto nas receitas públicas. Como refere o Professor Casalta Nabais (2013), o Estado português é um Estado fiscal, cuja subsistência depende essencialmente da arrecadação de impostos; por isso, o controlo e a verificação do cumprimento tributário através da auditoria fiscal são instrumentos fundamentais para garantir a justiça e a sustentabilidade do sistema fiscal. Nesta perspetiva, a auditoria fiscal representa não apenas um mecanismo de conformidade, mas também uma ferramenta de apoio à gestão e à transparência das demonstrações financeiras. Na prática, muitos auditores recorrem a relatórios elaborados por consultores fiscais especializados, preparados de forma a poderem ser integrados na Certificação Legal das Contas (CLC)³. Esta articulação evidencia que a auditoria fiscal, além de complementar a financeira, pode

³ A CLC compreende, entre outros elementos, a emissão de uma opinião de auditoria, a qual pode ser sem reservas, com reservas ou, em casos excecionais, assumir a forma de opinião adversa. Esta opinião reflete o juízo profissional do Revisor Oficial de Contas ou da Sociedade de Revisores Oficiais de Contas quanto à medida em que as demonstrações financeiras apresentam, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira da entidade, em conformidade com a estrutura de relato financeiro aplicável e com os requisitos legais vigentes (n.º 2 do artigo 45.º do Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas).

assumir caráter técnico especializado, sendo em certos casos subcontratada para reforçar a robustez do processo de auditoria.

Para além desta vertente, alguns auditores desenvolvem trabalhos de *due diligence* fiscal, sobretudo em operações de fusão, aquisição ou reestruturação empresarial. Ao contrário da auditoria fiscal tradicional, estes procedimentos não se destinam à certificação das contas, mas à identificação de contingências fiscais e à avaliação prospetiva de riscos que possam condicionar decisões de investimento.

Já a auditoria tributária assume em Portugal uma natureza eminentemente inspetiva, desenvolvida pela AT. O seu objetivo central passa pela verificação da fiabilidade das declarações fiscais submetidas pelos contribuintes, assegurando a correspondência entre os valores declarados e a realidade económica e patrimonial da entidade (Canedo et al., 2007). Neste quadro, a AT adota medidas preventivas e dissuasoras do incumprimento, acompanha contribuintes relevantes⁴ e promove o cumprimento voluntário. Tal como refere Bastos (2004), as declarações fiscais constituem o ponto de partida do trabalho inspetivo, sendo a base do controlo e combate à fraude e evasão fiscal.

Neste enquadramento, embora partilhando metodologias de análise, as duas vertentes assumem funções diferenciadas: a primeira, associada sobretudo ao setor privado e à certificação das contas; a segunda, centrada na ação do Estado e no cumprimento das normas tributárias, protegendo os interesses da administração pública.

1.3 Auditoria Fiscal

Depois de abordadas as noções gerais e as diferenças conceptuais, impõe-se uma análise mais detalhada da auditoria fiscal, com foco no seu enquadramento normativo, no papel do auditor e nos procedimentos adotados na prática em Portugal. Este aprofundamento permite compreender como a auditoria fiscal se articula com a auditoria financeira e contribui para a fiabilidade da informação tributária e para a transparência das contas.

⁴ Cumprem os critérios legais da Portaria n° 318/2021, de 24 de dezembro e encontram-se listados como grandes contribuintes no Despacho n° 7048/2022

1.3.1 Enquadramento

A auditoria fiscal, tal como se encontra praticada em Portugal, não constitui uma área autónoma, mas antes uma vertente da auditoria financeira. O objetivo passa por avaliar os riscos fiscais, verificar o correto enquadramento das operações e assegurar que as declarações tributárias refletem de forma fidedigna a situação económica e patrimonial da entidade. Quando a complexidade o justifica, recorre-se a especialistas externos em consultoria fiscal, cujos relatórios podem ser integrados na auditoria legal às contas.

A CLC é uma obrigação legal que visa reforçar a credibilidade da informação financeira e fiscal das entidades. A determinação das entidades sujeitas a esta exigência assenta em critérios objetivos, que se apresentam no quadro seguinte.

Tabela 1 - Obrigatoriedade de CLC por tipo de entidade

Tipo de Entidade	Obrigatoriedade de CLC	Critérios específicos
Sociedades Anónimas (SA) ⁵	Sempre obrigadas	Independentemente da dimensão ou volume de negócios
Sociedades por Quotas (Lda.) ⁶	Obrigadas se, durante 2 exercícios consecutivos, ultrapassarem 2 dos 3 limites:	Total do balanço \geq 1,5 milhões € Volume de negócios líquido \geq 3 milhões € Nº médio de trabalhadores \geq 50
Entidades de Interesse Público (EIP) ⁷	Sempre obrigadas	Incluem:
		Empresas cotadas em mercado regulamentado Instituições de crédito Seguradoras e resseguradoras Outras entidades definidas por lei ou regulamento

Fonte: Elaboração própria

⁵ Estas entidades estão sempre obrigadas à CLC, de acordo com o art.º 413º do CSC.

⁶ Estes limites estão elencados no art.º 262º do CSC.

⁷ Estes limites estão elencados Regulamento (UE) N.º 537/2014.

O exercício da atividade de auditor encontra-se regulado pela Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC), entidade responsável pelas normas técnicas e deontológicas e pela supervisão da profissão. Anualmente, uma amostra de ROC e Sociedades de Revisores Oficiais de Contas (SROC) é sujeito a inspeções de controlo de qualidade, de modo a avaliar o cumprimento das normas profissionais, das ISA e do Código de Ética OROC (CEOROC). Estas inspeções são um instrumento essencial para garantir que a prática da auditoria mantém elevados padrões de qualidade, independência e rigor técnico.

Neste ecossistema regulatório, destaca-se também o papel da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM), entidade que desempenha uma função central na supervisão da atividade de auditoria em Portugal, especialmente no que respeita às EIP. A CMVM acompanha o trabalho dos auditores através de inspeções, análise de relatórios e emissão de recomendações, aplicando sanções quando necessário, mas com dimensão preventiva e pedagógica que promove boas práticas e alinhamento com normas internacionais. Esta atuação reforça a credibilidade da informação financeira divulgada e a confiança dos investidores e do público.

Para além destas competências, a CMVM assume também um papel relevante na regulação da qualidade do exercício da atividade de auditoria, participando ativamente em fóruns europeus e internacionais que visam a convergência de práticas de supervisão. A entidade emite orientações técnicas, promove consultas públicas e desenvolve iniciativas de formação e esclarecimento dirigidas às firmas de auditoria e aos auditores registados, contribuindo para uma maior consistência na interpretação das normas aplicáveis. Através desta atuação abrangente, a CMVM reforça a transparência do mercado e incentiva níveis mais elevados de rigor profissional, consolidando o seu papel como entidade que salvaguarda a integridade e a estabilidade do sistema financeiro português.

Compreender a forma como a CMVM, a OROC e os auditores interagem é essencial para perceber a complexidade e a responsabilidade que envolvem a atividade de auditoria, assim como os mecanismos criados para garantir a sua qualidade e independência.

1.3.2 O papel do Auditor

Em Portugal, a revisão legal das contas está confiada aos ROC e às SROC. Estes profissionais desempenham uma função de interesse público, tem responsabilidade de planejar e executar a auditoria de forma a obter segurança razoável de que as demonstrações financeiras representam de forma apropriada a situação financeira da empresa e ausentes de falhas materiais, causadas por erro ou fraude (art.º 41.º, EOROC).

A sua intervenção ultrapassa a verificação técnica: constitui uma garantia de transparência e fiabilidade, com impacto na confiança de mercados, investidores, autoridades e sociedade. De acordo com Almeida (2022), o ROC acrescenta valor às demonstrações financeiras ao reunir evidência suficiente e apropriada que assegura a sua adequada apresentação, em conformidade com as normas contabilísticas aplicáveis, reforçando, assim, a credibilidade e a utilidade da informação financeira para todos os utilizadores.

Não existe no ordenamento jurídico português a figura autónoma de “auditor tributário”. Na prática, são os auditores financeiros que integram na revisão das contas a avaliação de riscos fiscais e das implicações das opções contabilísticas adotadas, aproximando-se, por essa via, do campo da auditoria fiscal. Este papel complementar reforça a relevância da profissão na promoção de uma gestão mais eficiente e no cumprimento das obrigações tributárias das empresas.

O Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC) está densamente regulado. Para além das normas técnicas os ROC estão sujeitos ao CEOROC, que define um conjunto de princípios orientadores. A integridade, que exige honestidade e correção em todas as relações profissionais; a objetividade, que impõe independência de julgamento e ausência de conflitos de interesse; a competência profissional e o zelo, que obrigam à atualização permanente dos conhecimentos e ao rigor técnico no desempenho das funções; a confidencialidade, que protege a informação recolhida durante o exercício profissional; e, finalmente, o comportamento ético, que exige respeito pelas leis e normas aplicáveis. Estes princípios, longe de serem meros enunciados formais, constituem o alicerce da confiança depositada pela sociedade no trabalho do auditor (ISQM1, 2022 A62).

De acordo com Costa (2023), no desempenho das suas funções, o auditor percorre diferentes fases, que se iniciam com o planeamento do trabalho. Nesta etapa, torna-se

essencial conhecer em profundidade a entidade a auditar, a sua atividade, o setor económico em que se insere, bem como os principais riscos e o enquadramento jurídico a que está sujeita. Este conhecimento permite definir a materialidade e orientar a recolha de provas. Segue-se a execução, fase em que o auditor procede a verificações, testes e recolha de evidência que sustentem as suas conclusões⁸. Por fim, culmina na comunicação, através da emissão do relatório de auditoria ou da CLC, documento que acompanha as demonstrações financeiras e que é dirigido à assembleia geral e aos demais utilizadores da informação⁹.

A CLC é obrigatória em Portugal desde 1983 e representa um instrumento fundamental de governação e de confiança pública. Existem, contudo, situações excecionais em que o auditor pode ter de emitir uma declaração de impossibilidade de certificação, nomeadamente quando a ausência, insuficiência ou ocultação de elementos relevantes inviabiliza a verificação adequada das contas (Amorim 2016:7).

O auditor tem ainda deveres acrescidos no que respeita à deteção de irregularidades. Sempre que identifique factos suscetíveis de configurar crimes públicos, incluindo crimes fiscais, está obrigado a comunicá-los ao Ministério Público (MP), por intermédio da OROC (art.º 190.º EOROC). Esta responsabilidade aproxima o papel do auditor ao das autoridades de supervisão, contribuindo para a prevenção e combate à fraude e à evasão fiscal.

A complexidade destas funções exige que os auditores detenham competências multidisciplinares. Para além da contabilidade e da auditoria financeira, é indispensável o domínio de matérias relacionadas com fiscalidade, direito comercial e fiscal, sistemas de informação, gestão e regulamentação setorial. (Canedo et al., 2007:9) Só através desta preparação técnica e ética é possível assegurar que a profissão continue a desempenhar, de forma credível, o papel de garante da transparência e da confiança pública.

1.3.3 Procedimentos de Auditoria

Segundo Costa (2023), os métodos e técnicas aplicados pelo auditor ao longo do exame são designados por procedimentos de auditoria, cuja finalidade é recolher

⁸ Estes procedimentos estão igualmente elencados nas ISAs 200, 250 (revista), 320, 500.

⁹ Estes procedimentos estão igualmente elencados nas ISAs 265, 240.

evidência apropriada e suficiente para sustentar a opinião expressa no relatório de auditoria ou na CLC.

A escolha dos procedimentos a aplicar não é uniforme, pois depende do contexto da entidade, da natureza do trabalho a realizar e, sobretudo, do julgamento profissional do auditor. Neste sentido, quanto maior for o risco de distorção material identificado, maior será também a extensão e a profundidade dos procedimentos a aplicar. De acordo com a ISA 500, o auditor deve obter evidência de auditoria suficiente e apropriada, recorrendo a diferentes tipos de testes e técnicas, cuja seleção e abrangência variam consoante a avaliação do risco e o grau de segurança pretendido. Em conformidade com a ISA 330, as respostas do auditor aos riscos avaliados devem ser proporcionais à sua significância, assegurando que os procedimentos planeados são adequados para mitigar as distorções materiais detetadas ou potenciais. Assim, os procedimentos podem assumir carácter geral aplicáveis em diversas fases do processo de auditoria, ou específico, quando são concebidos para responder a situações concretas (IAASB, 2009).

Importa salientar que a relevância destes procedimentos vai muito além de uma mera exigência técnica. É através da evidência recolhida que se constrói a credibilidade da auditoria, garantindo-se que a informação financeira analisada oferece uma representação verdadeira e fidedigna da situação da entidade.

Neste trabalho será dada particular atenção aos procedimentos gerais de auditoria, definidos na norma ISA 500. Esta norma identifica sete técnicas fundamentais:

- ✓ **Inspeção** – análise de documentos e registos, em papel ou em formato eletrónico, bem como de ativos tangíveis, com vista a verificar a sua existência e consistência;
- ✓ **Observação** – acompanhamento direto de determinados processos ou controlos internos, permitindo avaliar a forma como são executados na prática;
- ✓ **Confirmação externa** – obtenção de informação junto de entidades ou terceiros independentes, como bancos, clientes ou fornecedores, de modo a validar saldos ou responsabilidades;
- ✓ **Recálculo** – verificação aritmética de valores e operações contabilísticas, manualmente ou com recurso a ferramentas informáticas, para garantir a exatidão dos cálculos;
- ✓ **Reexecução** – repetição independente de procedimentos ou controlos internos da entidade, para testar a sua fiabilidade e eficácia;

- ✓ **Procedimentos analíticos** – análise de relações entre dados financeiros e não financeiros, bem como comparação com períodos anteriores, orçamentos ou médias do setor, para identificar desvios ou incoerências;
- ✓ **Indagação** – realização de perguntas formais ou informais à gestão e colaboradores da entidade, a fim de recolher informação adicional ou esclarecer aspetos específicos.

A aplicação consistente destes procedimentos, em conformidade com as ISAs, o CEOROC e o enquadramento legal, são cruciais para a credibilidade da auditoria e para a confiança dos utilizadores.

1.4 Auditoria Tributária

Após a análise detalhada da auditoria fiscal, torna-se relevante passar à auditoria tributária, cuja natureza, enquadramento e objetivos se diferenciam significativamente. Enquanto a auditoria fiscal se centra na certificação das contas e no cumprimento das obrigações tributárias no contexto privado, a auditoria tributária assume uma vertente inspetiva, conduzida pela AT, com foco na verificação da veracidade das declarações fiscais e na proteção do interesse público. Segundo o Código De Conduta dos Trabalhadores da AT “A função tributária do Estado é das que mais exigem da Administração Pública a demanda da excelência e da integridade. A natureza das relações que, nesse âmbito, o Estado estabelece com os cidadãos requer uma AT solidamente ancorada nos valores de serviço público e na integridade dos seus agentes.” Este ponto permitirá aprofundar o papel do inspetor, os procedimentos adotados e o enquadramento legal específico que regula a atividade fiscal.

1.4.1 Inspeção Tributária

A auditoria realizada pelos Serviços de Inspeção Tributária da AT, mais propriamente a auditoria tributária, é uma forma de auditoria fiscal executada por organismos oficiais da AT, serviços de fiscalização da Direção Geral dos Impostos (DGI) e pela Inspeção Geral das Finanças (IGF), e consiste na análise de contabilidades organizadas, a partir da verificação substantiva dos respetivos elementos de suporte (Gonçalves, 2010).

Na auditoria tributária está muito presente o princípio da verdade declarativa, pois o objetivo consiste em confirmar se as declarações fiscais, que assumimos serem verdadeiras, refletem adequadamente o cumprimento das normas contabilísticas e fiscais e se, o resultado fiscal apurado corresponde à situação tributária real do contribuinte e os impostos devidos foram efetivamente entregues Canedo et al. (2007). No mesmo sentido, o nº1 art.º 2.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira (RCPITA) define a inspeção como o conjunto de ações destinadas "...a observação das realidades tributárias, a verificação do cumprimento das obrigações tributárias e a prevenção das infrações tributárias." (Rocha & Caldeira; 2013)

Estes propósitos mostram que a inspeção tributária não se limita a um papel de fiscalização ou de correção de erros, mas procura também incentivar comportamentos de maior responsabilidade fiscal. Assim, para além de detetar e corrigir incumprimentos, a atuação inspetiva pretende compreender como cada contribuinte decide cumprir, ou não, as suas obrigações e que fatores influenciam essa decisão (Ordem dos Advogados; 2021).

As atividades da AT, neste contexto, assumem diversas formas. Entre elas, destacam-se a confirmação dos elementos declarados pelos contribuintes, a investigação de factos não declarados, a avaliação e inventariação de bens móveis e imóveis, bem como a emissão de informações oficiais em processos de reclamação ou impugnação judicial. Acresce ainda a função pedagógica, de orientação e esclarecimento dos sujeitos passivos quanto ao cumprimento das suas responsabilidades, bem como a realização de estudos sobre setores económicos ou territórios específicos que permitam compreender melhor o comportamento dos contribuintes. Outras funções podem incluir a execução de perícias técnicas, a validação de condições para a concessão de benefícios fiscais, a promoção de processos sancionatórios em casos de incumprimento e, ainda, a cooperação internacional no combate à fraude e à evasão¹⁰.

O art.º 12.º do RCPIT introduz uma distinção relevante entre duas dimensões do procedimento inspetivo: por um lado, a vertente de comprovação e verificação, que se foca na "confirmação do cumprimento das obrigações dos sujeitos passivos e demais obrigados tributários"; por outro, a vertente informativa, que avalia a conformidade dos dados constantes das declarações entregues. Esta diferenciação evidencia que a inspeção tributária não se limita à verificação formal da entrega das declarações, mas também se

¹⁰ As atuações da administração tributária estão elencadas no art.º 2º nº2 RCPITA.

estende à “exigência” de “acompanhamento permanente”, indicia uma componente essencialmente pedagógica por parte da inspeção tributária.” (Rocha & Caldeira, 2013: 43 e 44)

Conforme sublinha Canedo et al. (2007), a inspeção tributária não se reduz a uma função repressiva, mas desempenha igualmente um papel preventivo, acompanhando a atividade dos contribuintes de modo a evitar incumprimentos futuros. Contudo, sempre que são detetadas irregularidades, cabe-lhe também a missão de impor as consequências legais do não cumprimento, garantindo a equidade do sistema fiscal.

Deste modo, a inspeção tributária revela-se uma ferramenta multifacetada, que vai desde a verificação e confirmação das obrigações fiscais até à orientação e prevenção de infrações, funcionando como um mecanismo central na promoção da transparência e da justiça fiscal (PNAITA, 2025).

1.4.2 O papel do Inspetor

O inspetor tributário assume um papel central no procedimento de inspeção fiscal em Portugal, atuando como representante da AT e sendo responsável por garantir que as obrigações fiscais dos contribuintes são cumpridas em conformidade com a lei. Apenas funcionários devidamente credenciados podem exercer estas funções, conforme previsto no art.º 19.º do RCPITA, sendo-lhes exigido elevado rigor técnico e profissional. De acordo com Rocha e Caldeira (2013), o exercício da atividade inspetiva enquadra-se num “quadro orgânico absolutamente publicista”, traduzindo o “princípio do funcionalismo”, segundo o qual apenas funcionários da AT, dotados das competências e habilitações adequadas, podem praticar os atos inerentes às funções de inspeção. Sempre que necessário, a atuação dos inspetores pode ser complementada por outros especialistas técnicos, designadamente peritos em auditoria informática ou engenheiros, que colaboram para reforçar a eficiência e a qualidade do processo inspetivo.

Enquanto parte integrante da AT, que funciona na dependência do Ministério das Finanças e com autonomia administrativa, os inspetores tributários encontram-se distribuídos por estruturas regionais e locais (art.º 1º do DL n.º 118/2011), o que lhes permite uma presença próxima dos contribuintes e uma maior eficácia na deteção e correção de eventuais irregularidades. A sua missão não se esgota no controlo do cumprimento das obrigações fiscais, estendendo-se também à prevenção de infrações, à

orientação dos sujeitos passivos no cumprimento dos seus deveres e à participação em estudos sobre setores económicos ou comportamentos tributários (art.º 2.º, n.º 2 do DL n.º 118/2011).

As autoridades fiscais desempenham uma função essencial na prevenção e no combate a práticas ilegais (OECD, 2013:15). Nesse contexto, o inspetor tributário, enquanto elemento integrante da AT, assume um papel ativo no cumprimento dos objetivos e das missões atribuídas a este organismo.

Entre o plano legal e a prática quotidiana, o Código de Conduta dos Trabalhadores da AT reforça a exigência de uma cultura de integridade e probidade. A sua introdução sublinha que a função tributária requer excelência e integridade, impondo que a autoridade que emana da lei seja acompanhada da autoridade do exemplo. Os princípios (serviço público, legalidade, hierarquia, imparcialidade, igualdade, proporcionalidade, colaboração, qualidade e integridade) e os valores profissionais (competência, objetividade, neutralidade, boa gestão de recursos, formação contínua, transparência) traduzem-se em obrigações concretas: resguardar a informação e tratar dados apenas na medida do necessário e para a finalidade do procedimento; observar as regras de segurança da informação; manter confidenciais credenciais e acessos; e preservar o sigilo mesmo após o termo das funções. Nos valores éticos de conduta pública, destaca-se o ponto 4: os trabalhadores devem desempenhar as suas atividades públicas e privadas de modo a reforçar a confiança na integridade, objetividade e imparcialidade do serviço público que representam, o que implica prevenir conflitos de interesses, rejeitar vantagens indevidas e assegurar que cada ato resiste ao escrutínio público. (Código de Conduta dos Trabalhadores da AT, 2015).

Para iniciar qualquer procedimento externo¹¹ de ação inspetiva, o inspetor deve estar devidamente autorizado através de uma ordem de serviço e do porte do respetivo cartão profissional. A ordem de serviço é o documento que identifica o funcionário incumbido, a entidade a inspecionar, bem como o âmbito e extensão da intervenção (art.º 46.º do RCPITA). Durante o exercício das suas funções, pode recolher elementos de prova, solicitar documentos ou esclarecimentos e proceder à análise crítica da informação disponível (arts. 55.º e 56.º do RCPITA). Esta recolha e análise de elementos assume

¹¹ Segundo o descrito no livro Direito tributário “O procedimento de inspeção tributária externo é uma das medidas de dissuasão de comportamentos faltosos e fraudulentos previstas no sistema fiscal português.” (Ordem dos Advogados; 2021)

especial relevância, uma vez que constituem a base da fundamentação dos atos tributários que venham a ser praticados. Com efeito, sem provas credíveis e devidamente documentadas, enfraquece-se a fundamentação que sustenta as correções efetuadas, aumentando o risco de o ato ser sindicado com sucesso pelo sujeito passivo. Assim, a fundamentação das decisões tributárias assenta essencialmente nos meios de prova recolhidos durante a fase de análise e verificação da situação fiscal do contribuinte, reforçando a importância do rigor técnico e da objetividade do procedimento inspetivo (Rocha & Caldeira, 2013). Se emergirem indícios de ilícitos criminais, como situações de fraude, corrupção ou suborno, o inspetor não tem a obrigação de investigar diretamente tais práticas, devendo antes comunicar essas suspeitas às autoridades competentes, nomeadamente ao MP (OECD, 2013).

Um dos momentos determinantes da atividade do inspetor é o planeamento da inspeção, fase em que são definidos os objetivos, os procedimentos e os prazos da intervenção. Este planeamento assenta em orientações previamente estabelecidas no Plano Nacional de Atividades da Inspeção Tributária e Aduaneira (PNAITA), que estabelece critérios de seleção de contribuintes, áreas de risco a controlar e define os objetivos a alcançar por unidades orgânicas dos serviços centrais e dos serviços desconcentrados (art.º 23.º do RCPITA). O inspetor deve preparar-se analisando previamente a informação disponível sobre o sujeito passivo, incluindo declarações fiscais anteriores, processos individuais existentes na AT, bem como indicadores económicos e financeiros relevantes. Trata-se de uma fase que assegura maior eficácia ao procedimento, permitindo direcionar a ação inspetiva para os aspetos mais relevantes e garantir uma utilização eficiente dos recursos disponíveis (art.º 44.º, n.º 2 do RCPITA). Esta preparação assenta, em grande medida, no cruzamento e tratamento de informação proveniente das obrigações declarativas dos próprios contribuintes como de outros obrigados tributários, permitindo à AT identificar incoerências, omissões e potenciais situações de fraude ou evasão fiscal. A crescente desmaterialização e automatização destes procedimentos tem reforçado a capacidade de controlo e a eficiência da atuação inspetiva. (Rocha & Caldeira, 2013)

No desempenho das suas funções, o inspetor deve pautar-se por princípios de imparcialidade, sigilo, prudência e ceticismo profissional, garantindo sempre a objetividade da sua atuação. É-lhe exigida uma conduta íntegra e isenta, com total respeito pelas normas legais e técnicas aplicáveis (Canedo et al., 2007). O art.º 20.º do RCPITA

estabelece ainda um conjunto de incompatibilidades e impedimentos que limitam a atuação do inspetor, de modo a salvaguardar a transparência do processo. Por exemplo, não lhe é permitido intervir em procedimentos que envolvam familiares próximos, entidades com as quais tenha mantido relações profissionais recentes ou situações onde exista conflito de interesses. Estes limites encontram ainda respaldo nos princípios gerais da atividade administrativa e nas normas do Código do Procedimento Administrativo, que concretizam preceitos constitucionais aplicáveis a toda a atuação da Administração Pública. Assim, devem ser igualmente observadas as situações de impedimento e incompatibilidade previstas no artigo 44.º Código do Procedimento Administrativo, distinguindo-se entre a incompatibilidade, que representa uma limitação absoluta ao exercício de funções inspetivas, e o impedimento, que constitui uma restrição relativa, aplicável apenas a determinados casos ou pessoas.

O papel do inspetor tributário é, assim, multifacetado: combina funções de fiscalização e repressão de incumprimentos, mas também de prevenção, acompanhamento e orientação dos contribuintes. Ao assegurar a conformidade com as normas fiscais, contribui para o reforço da confiança no sistema, para a equidade entre os sujeitos passivos e para a sustentabilidade das receitas do Estado.

1.4.3 Procedimentos de Inspeção

O procedimento de inspeção tributária constitui um instrumento essencial da AT, permitindo observar a realidade tributária, verificar o cumprimento das obrigações fiscais e prevenir práticas irregulares. Encontra-se regulado no RCPITA, que define os princípios e regras aplicáveis. Entre os princípios fundamentais destacam-se o da verdade material (art.º 6.º do RCPITA), que impõe a busca pela realidade efetiva dos factos; o da proporcionalidade (art.º 7.º do RCPITA), que exige adequação entre as medidas inspetivas e os objetivos visados; o do contraditório (art.º 8.º do RCPITA), que assegura ao contribuinte a possibilidade de se pronunciar antes da decisão final; o da cooperação (arts. 9.º e 10.º do RCPITA), que reforça a relação colaborativa entre a administração e o sujeito passivo; e ainda o da não impugnabilidade (art.º 11.º do RCPITA) direta dos atos de inspeção. Segundo Rocha e Caldeira, para além destes, existem outros princípios igualmente aplicáveis à atividade inspetiva, decorrentes quer da própria atividade administrativa em geral, quer da atividade administrativa tributária em particular. Entre eles destacam-se os princípios da prossecução do interesse público, da legalidade, da

imparcialidade, da celeridade, da igualdade, da confidencialidade e da fundamentação dos atos, que, em conjunto, constituem limites e garantias essenciais à atuação da AT, assegurando que o procedimento inspetivo decorre de forma justa, transparente e conforme aos preceitos constitucionais.

De acordo com o art.º 12.º do RCPITA, a inspeção pode ter natureza de comprovação e verificação do cumprimento das obrigações tributárias ou incidir sobre deveres legais de informação. Quanto ao local da sua realização, esta pode assumir caráter interno, quando os atos são efetuados apenas nos serviços da AT, ou externo, quando ocorrem, parcial ou totalmente, nas instalações do contribuinte (art.º 8 do RCPITA).

Segundo Tribunal de Contas (2016) e Canedo et. al (2007) mencionam que o processo de auditoria tributária é composto por 3 fases – planeamento (1.ª fase), execução (2.ª fase) e, relato / relatório (3.ª fase). No entanto, o manual do Tribunal de Contas identifica ainda uma quarta fase, referente ao acompanhamento das recomendações, que visa assegurar a implementação das medidas propostas e a melhoria contínua da gestão pública.

Apresenta-se de seguida uma síntese das principais etapas do procedimento de inspeção, com base no RCPITA.

A 1ª fase de preparação e planeamento, prevista no art.º 44.º, que envolve a recolha e análise da informação existente sobre o sujeito passivo, bem como a definição dos objetivos e do âmbito da ação inspetiva. O contribuinte ou obrigado tributário deve, regra geral, ser notificado com pelo menos cinco dias de antecedência, exceto em situações que exigem uma atuação imediata, como no caso de verificações pontuais ou averiguações sobre atividade não declarada (arts. 49.º e 50.º do RCPITA).

O início formal da inspeção é marcado pela assinatura do sujeito passivo ou do seu representante na ordem de serviço (data do início da inspeção), documento que legitima os inspetores e define a extensão da ação (art.º 51.º do RCPITA). Nesta fase é igualmente designado o interlocutor responsável por assegurar a ligação entre a entidade inspecionada e a AT (art.º 52.º do RCPITA).

Seguidamente, decorre a 2º fase a execução, correspondente à prática dos atos inspetivos (arts. 28.º a 33.º do RCPITA). Aqui os inspetores podem aceder às instalações da empresa, consultar documentação em papel ou formato digital, solicitar esclarecimentos a técnicos oficiais de contas, revisores ou outros colaboradores, e até pedir informações adicionais a administrações fiscais estrangeiras. Quando necessário,

podem também ser tomadas medidas cautelares de apreensão e conservação de prova, como o selar de instalações, a apreensão de mercadorias ou de suportes informáticos relevantes.

Concluída esta etapa, segue-se a 3ª fase de conclusões, na qual é elaborado um projeto de relatório. Caso sejam identificadas irregularidades suscetíveis de originar consequências fiscais desfavoráveis para o sujeito passivo, este deve ser previamente notificado e chamado a exercer o seu direito de audição, em conformidade com o princípio do contraditório (art.º 60.º do RCPITA).

O procedimento encerra-se com a emissão do relatório final, que expõe de forma fundamentada as diligências realizadas, as provas recolhidas e as conclusões obtidas. O relatório é notificado ao contribuinte, sendo considerada concluída a inspeção na data dessa notificação, nos termos dos arts. 62.º e 63.º do RCPITA.

Assim, o procedimento inspetivo articula-se nas fases mencionadas, assegurando simultaneamente a defesa do interesse público, através da verificação do cumprimento das obrigações tributárias, e a proteção dos direitos dos contribuintes, pela observância de princípios fundamentais como o contraditório e a proporcionalidade.

CAPÍTULO II – CONFIDENCIALIDADE

De acordo com o dicionário da Língua Portuguesa¹², “confidencial” significa “que é segredo”. Esta definição concisa capta a essência do princípio: a preservação de informação sensível que não deve ser partilhada com terceiros. Na auditoria, este compromisso de sigilo permite estabelecer uma relação de confiança entre auditores e auditados, tornando a confidencialidade um dos pilares fundamentais para a credibilidade e utilidade social desta prática.

A confidencialidade pode ser entendida como o dever de resguardar e proteger toda a informação obtida no exercício de uma função profissional, impedindo a sua utilização ou divulgação sem uma autorização legítima. No contexto da auditoria, este princípio assume especial importância, já que os auditores têm acesso a dados financeiros, estratégicos e até pessoais das entidades/sujeitos passivos auditadas. O seu cumprimento não é apenas uma exigência ética, mas também uma obrigação legal e deontológica, indispensável para assegurar a integridade do processo e a confiança entre as partes envolvidas, em conformidade com as normas internacionais e nacionais vigentes.

2.1 A Confidencialidade e o Sigilo Fiscal na Proteção dos Dados dos Contribuintes

A proteção dos dados dos contribuintes assenta em dois pilares fundamentais: a confidencialidade e o sigilo fiscal. O princípio da confidencialidade assegura que os dados pessoais e financeiros dos contribuintes sejam utilizados exclusivamente para fins legalmente previstos, prevenindo acessos ou utilizações indevidas. Esta dimensão ética e jurídica da confidencialidade, associada à confiança pública e ao bom funcionamento das instituições, é amplamente reconhecida pela doutrina europeia, que identifica o sigilo profissional como um pilar essencial do interesse público e da justiça fiscal (Tofan & Arseni, 2024). O princípio da confidencialidade está alinhado com o Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados (RGPD), em vigor desde 2018, que estabelece um quadro uniforme para o tratamento responsável da informação pessoal e introduz princípios como licitude, limitação da finalidade, minimização dos dados, integridade e confidencialidade (Regulamento (UE) 2016/679, arts. 5.º e 6.º). Em Portugal, a sua aplicação foi concretizada pela Lei n.º 58/2019, que reforça as obrigações de entidades públicas e

¹² [Dicionários infopédia da Porto Editora - Pesquisa](#)

privadas na recolha, utilização e conservação de dados, incluindo mecanismos de responsabilização (art.º 10.º) e direitos como a portabilidade (art.º 20.º).

O dever de sigilo fiscal encontra a sua base na Constituição da República Portuguesa (CRP), nomeadamente nos artigos 26.º e 35.º, que consagram direitos fundamentais relacionados com a privacidade e a proteção dos dados pessoais. O art.º 26.º, no seu n.º 1, reconhece a todos os cidadãos o direito à "*reserva da intimidade da vida privada e familiar*", e no n.º 2 prevê que a lei deve estabelecer "*garantias efetivas contra a obtenção e utilização abusivas*" de informações pessoais, em conformidade com a "*dignidade humana*."

De forma complementar, o art.º 35.º da CRP, sob a epígrafe "*Utilização da informática*", reconhece aos cidadãos o direito de acesso aos dados informatizados, que lhes digam respeito, bem como a sua retificação e atualização, e impõe transparência quanto à finalidade do tratamento. A norma prevê ainda que a lei defina o conceito de dados pessoais e regule as condições do respetivo tratamento, assegurando a proteção por entidade administrativa independente; a tutela estende-se também a ficheiros manuais (n.º 7). O n.º 5 restringe o acesso a dados pessoais de terceiros sem autorização e estabelece regras quanto à atribuição de números únicos de identificação.

Articulando com a tutela constitucional, o art.º 16.º da CRP e o art.º 12.º da Declaração Universal dos Direitos Humanos reforçam a proteção contra intromissões arbitrárias na vida privada, afirmando que ninguém deve sofrer ataques à sua privacidade e que a lei protege os cidadãos contra tais violações.

Dessa forma, o dever de sigilo fiscal, enquanto uma obrigação de respeitar a privacidade e a proteção dos dados pessoais, reflete os princípios consagrados na CRP e nas normas internacionais, como a Declaração Universal dos Direitos do Homem, garantindo que as informações fiscais dos cidadãos sejam tratadas de forma segura, ética e conforme a lei.

2.2 A Confidencialidade do Auditor

A salvaguarda da confidencialidade é essencial na auditoria, pois representa a base sobre a qual se constrói a confiança entre o auditor, as entidades auditadas e todos os restantes utilizadores da informação financeira. De acordo com o Código de Ética da *International Federation of Accountants* (IFAC), adotado pela OROC em Portugal, o

auditor deve “Respeitar a confidencialidade da informação recolhida em resultado de relacionamentos profissionais e, conseqüentemente, não divulgar quaisquer informações a terceiros sem a devida autorização, salvo se existir um direito ou um dever legal ou profissional de divulgar, nem usar a informação para vantagem pessoal ou de terceiros.” (CEOROC 2011:4).

Embora dirigido à auditoria financeira e aos ROC, este princípio é entendido como referencial deontológico para outros domínios de auditoria. Encontra-se igualmente consagrado no EOROC (art.º 84.º, Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro), que estabelece o dever de sigilo relativamente a todos os factos e documentos conhecidos no exercício da profissão. Assim, a confidencialidade tem uma dupla natureza: protege a entidade auditada contra o uso indevido da sua informação sensível e, simultaneamente, reforça a credibilidade e independência do auditor perante terceiros.

No entanto, este dever não é absoluto. O auditor pode ser legalmente obrigado a divulgar informação, sempre que se trate de matérias de interesse público ou ilícitos previstos na lei. É neste enquadramento que se articulam os mecanismos de comunicação interna e comunicação externa, analisados de seguida.

2.2.1 Comunicação de irregularidades internas

No exercício da sua função, o auditor não se limita a emitir uma opinião sobre as demonstrações financeiras: assume também a responsabilidade de avaliar e reportar deficiências ou irregularidades que possam comprometer a gestão e a transparência da entidade. A ISA 265 – Comunicar deficiências no controlo interno aos encarregados da governação e da gerência determina que sempre que o auditor identifique falhas relevantes no sistema de controlo interno, estas devem ser comunicadas de forma clara, escrita e atempada aos responsáveis pela governação e, quando adequado, à gestão (*International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB, 2009*). O objetivo não é apenas documentar as falhas, mas promover a sua correção e mitigar riscos futuros.

Por sua vez, a ISA 240 – As Responsabilidades do Auditor Relativamente à Fraude numa Auditoria às Demonstrações Financeiras sublinha que o auditor deve comunicar de imediato quaisquer indícios de fraude aos responsáveis pela governação, independentemente da sua materialidade (IAASB, 2009). Adicionalmente, o ponto 43 (Ref: parágrafos A65-A67) clarifica que, caso o auditor identifique ou suspeite da

existência de fraude, deve avaliar se existe a obrigação de relatar tal facto a entidades externas. Embora o dever profissional de confidencialidade possa, em regra, limitar a divulgação, existem situações em que as responsabilidades legais do auditor prevalecem, impondo a comunicação da ocorrência às autoridades competentes.

Para além das normas internacionais de auditoria, em Portugal, o EOROC estabelece a obrigação dos ROCs de reportar irregularidades detetadas às instâncias de governação das entidades auditadas. Este dever encontra-se também refletido no Código das Sociedades Comerciais (art.º 420.º- A), que impõe aos revisores o reporte à assembleia geral de factos graves verificados no exercício da sua função. O CEOROC reforça que o auditor deve comunicar internamente quaisquer factos que possam comprometer a integridade, independência ou reputação da entidade, mesmo que não tenham impacto direto e imediato nas demonstrações financeiras. Esta conceção está em linha com as orientações internacionais, que reconhecem a confidencialidade como um valor organizacional essencial, sustentado por políticas internas e pela formação contínua dos profissionais (OECD-*Confidentiality and Information Security Management Toolkit*, 2020).

Assim, a comunicação de irregularidades internas desempenha um duplo papel:

- Preventivo, ao alertar a gestão para falhas antes que estas se transformem em riscos graves;
- Protetor, ao salvaguardar o auditor contra eventuais responsabilidades futuras, demonstrando que cumpriu o seu dever de diligência e transparência junto dos órgãos competentes.

2.2.2 Comunicação Externa Obrigatória

Apesar do dever de confidencialidade, existem situações em que a lei impõe ao auditor a revelação de informação a entidades externas. O EOROC (art.º 84.º, n.º 3) prevê expressamente a quebra do sigilo profissional quando tal resulte de imposição legal. Entre os principais exemplos contam-se:

- Crimes públicos e infrações fiscais¹³ relevantes, que devem ser comunicados ao MP (art.º 190.º, Lei n.º 140/2015);
- Branqueamento de capitais ou financiamento do terrorismo, cuja comunicação é obrigatória nos termos da Lei n.º 83/2017, de 18 de agosto, à Unidade de Informação Financeira da Polícia Judiciária (PJ); (art.º 43.º);
- Ilícitos previstos em normas internacionais de auditoria, nos termos da ISA 250 – Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras, o auditor deve informar autoridades competentes quando a violação legal comprometa o interesse público (ponto A19- Ref: Parágrafo 28).

Deste modo, a confidencialidade articula-se com um conjunto de exceções legalmente tipificadas que visam proteger valores superiores, como a transparência do sistema financeiro, a justiça fiscal e a prevenção da criminalidade económico-financeira.

2.3 A Confidencialidade na Inspeção Tributária

A confidencialidade é também um princípio estruturante da atividade inspetiva no domínio tributário. Os inspetores da AT, no exercício das suas funções, acedem a informação altamente sensível dos contribuintes, incluindo dados fiscais, patrimoniais, financeiros e até pessoais.

“Para a prossecução da sua atividade de gestão e cobrança de impostos e outros tributos, a AT tem acesso a um conjunto muitíssimo alargado de informações, assumindo-se como um verdadeiro *“polo aglutinador”* de dados patrimoniais, financeiros, bancários, profissionais e familiares do contribuinte.”

(Amorim & Rocha, 2018)

Para proteger os direitos fundamentais dos cidadãos e garantir a confiança no sistema fiscal, o RCPITA consagra expressamente o dever de sigilo, previsto no art.º 22º, que obriga os inspetores a manter reserva relativamente a todos os elementos que obtenham

¹³ Os auditores são responsáveis “...subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si pelas dívidas tributárias (...) desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização.” Art.º 24.º LGT

no decurso da sua atividade. Segundo o Professor Casalta Nabais, no contexto tributário, o dever de confidencialidade encontra respaldo legal no artigo 64.º da Lei Geral Tributária (LGT), que impõe aos dirigentes, funcionários e agentes da AT a obrigação de guardar sigilo sobre todos os elementos de natureza pessoal ou fiscal obtidos no exercício das suas funções. Este dever estende-se a qualquer pessoa que, no âmbito de colaboração com a administração ou com a justiça, tenha acesso a informação protegida pelo segredo fiscal. Este dever não é apenas ético, mas também legal, e a sua violação pode implicar responsabilidade disciplinar, civil e até criminal. (Nabais, 2019)

Importa sublinhar que a amplitude do acesso dos inspetores da AT contrasta com a realidade dos auditores financeiros ou ROCs. Enquanto estes apenas contactam com a informação disponibilizada pela entidade auditada, os inspetores têm à sua disposição bases de dados centralizadas e interligadas que abrangem múltiplas dimensões da vida económica e patrimonial dos contribuintes. Esta diferença confere maior responsabilidade ao inspetor tributário, tornando o cumprimento rigoroso do dever de sigilo ainda mais determinante para a proteção da privacidade dos cidadãos e para a credibilidade da AT. Neste sentido, a OECD (2013) realça que a função inspetiva deve ser exercida com independência e imparcialidade, assumindo um papel duplo: o de garante da legalidade e o de agente preventivo contra práticas corruptas, conflitos de interesse e comportamentos éticos desviantes.

Nos pontos seguintes, analisam-se de forma detalhada as normas legais e deontológicas que enquadram este dever de sigilo e as situações em que a sua derrogação é admitida.

2.3.1 Dever de Sigilo no Exercício da Função

O dever de sigilo no âmbito da inspeção tributária é amplamente discutido na literatura, podendo ser encontrados alguns autores que analisam as suas dimensões éticas, jurídicas e práticas, tanto em perspetivas nacionais como internacionais. No entanto, para efeitos deste estudo, opta-se por privilegiar uma abordagem centrada na legislação portuguesa, uma vez que é esta que enquadra de forma concreta e vinculativa a atuação dos inspetores tributários no exercício das suas funções.

O art.º 22.º do RCPITA, já anteriormente referido, constitui a pedra angular desta matéria, impondo aos inspetores o dever de sigilo relativamente a todos os elementos de

que tenham conhecimento durante a sua atividade profissional. Esta disposição legal reflete a especial sensibilidade da informação a que os inspetores acedem, nomeadamente dados patrimoniais, financeiros e até pessoais, cujo uso deve restringir-se estritamente à prossecução da atividade inspetiva. Complementarmente, o art.º 64.º da LGT define o sigilo fiscal como princípio estruturante do sistema tributário, limitando o acesso e a divulgação de dados fiscais a terceiros.

Este quadro normativo é ainda complementado pelo Código do Procedimento Administrativo, cujo art.º 17.º consagra o dever geral de sigilo a todos os trabalhadores da Administração Pública, incluindo inspetores tributários.

Este núcleo legal é densificado por normas internas de conduta. O Código de Conduta dos Trabalhadores da AT (Ministério das Finanças) traduz os princípios de necessidade, proporcionalidade e limitação da finalidade em regras operacionais. A OECD (2013) destaca igualmente que a integridade constitui o pilar do combate à corrupção e um elemento central da credibilidade das administrações tributárias, recomendando que os inspetores recebam formação ética contínua e que os códigos de conduta sejam aplicados como instrumentos preventivos de confiança e transparência. O dever de resguardar toda a informação, em especial a protegida por confidencialidade ou sigilo profissional, (i) vinculação de todos os trabalhadores à proteção de dados pessoais dos contribuintes; (ii) acesso, alteração e utilização de dados apenas no âmbito de procedimentos tributários/aduaneiros em curso e na medida do necessário ao exercício de funções. Este princípio está igualmente em conformidade com as orientações internacionais, que reforçam que o acesso à informação deve limitar-se ao estritamente necessário ao desempenho das funções (*Confidentiality and Information Security Management Toolkit*, 2020); (iii) observância das regras de segurança da informação da AT (incluindo a Política de Segurança da Informação) no acesso a sistemas e bases de dados; (iv) abrangência, pelo dever de sigilo, das palavras-passe e restantes meios de autenticação; (v) persistência do sigilo após o termo das funções; e (vi) qualificação do acesso não justificado a dados pessoais ou informação tributária/aduaneira como violação de dever profissional, com responsabilidade disciplinar (Código de Conduta dos Trabalhadores da AT, Ponto 3, n.º 9, §§ 1.º–6.º). Assim, o Código não substitui a lei: operacionaliza-a, garantindo acesso mínimo de rastreabilidade e *accountability* no quotidiano inspetivo.

No plano sancionatório, a violação do sigilo pode ter consequências graves. O Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) prevê, no seu art.º 91.º, o crime de violação de

segredo fiscal, punível com pena de prisão até um ano ou multa até 240 dias (n.º 1) ou pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias (n.º 2), e, no art.º 115.º, a contraordenação para situações de menor gravidade, punível com coima de 75 € a 1500 €. Também o Código de Processo Penal (CPP), arts. 135.º e segs., contempla a violação de segredo por funcionário público, reforçando a tutela penal desta obrigação.

Em suma, embora a literatura ofereça múltiplas perspetivas sobre a relevância da confidencialidade na função inspetiva, a análise da legislação portuguesa, complementada por normas internas de conduta, permite delimitar de forma objetiva o âmbito, os limites e as consequências do dever de sigilo, essenciais para a confiança no sistema fiscal e a salvaguarda dos direitos fundamentais dos contribuintes.

2.3.2 Derrogação do Sigilo Fiscal – Dever de Revelação

Embora o sigilo fiscal constitua uma garantia essencial de proteção dos contribuintes, a sua aplicação não é absoluta. A legislação portuguesa prevê situações em que esse dever pode ser derogado, impondo ao inspetor ou à própria AT a obrigação de revelar informação sempre que tal seja necessário para salvaguardar valores superiores, como a justiça penal, a cooperação administrativa ou o combate à fraude e evasão fiscal. Esta tensão entre o dever de sigilo e a obrigação de revelação tem sido amplamente discutida na doutrina europeia, que sublinha a importância de compatibilizar a proteção da confidencialidade com as exigências de transparência e de cooperação fiscal internacional. Tofan e Arseni (2024) destacam que esta conciliação constitui um dos principais desafios éticos e jurídicos enfrentados pelos profissionais sujeitos a dever de sigilo, sobretudo no âmbito das obrigações de reporte previstas na Diretiva (UE) 2018/822 (DAC6).

O art.º 64.º da LGT estabelece os casos em que a AT pode ou deve aceder, utilizar e transmitir informações protegidas por sigilo fiscal. Entre estas situações incluem-se, por exemplo, a comunicação às autoridades judiciais quando estão em causa indícios de crime, bem como o intercâmbio de informações com administrações fiscais de outros Estados, em cumprimento de obrigações internacionais.

Neste plano internacional, merece destaque o art.º 26.º da Convenção Modelo da OCDE relativa ao imposto sobre o rendimento e sobre o património, que estabelece a troca de informações entre autoridades fiscais dos Estados contratantes. Esta troca visa

assegurar a correta aplicação da convenção e das legislações fiscais internas, com base no princípio da cooperação internacional. Todavia, a partilha de dados está condicionada a regras de confidencialidade estrita: a informação obtida deve ser tratada com o mesmo grau de sigilo que seria dado a informação interna e só pode ser utilizada para fins fiscais ou em processos judiciais relacionados (nº2). Acresce que existem limitações claras, como a salvaguarda de segredos comerciais, industriais ou profissionais, ou a proteção da ordem pública (nº 3).

Em Portugal, a Lei n.º 30/2017, de 30 de maio, introduziu uma alteração significativa ao regime do sigilo fiscal, ao prever a possibilidade de o mesmo ser levantado mediante despacho de autoridade judiciária. Esta alteração resultou da transposição da Diretiva 2014/42/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de abril de 2014, relativa ao congelamento e perda de instrumentos e produtos do crime, reforçando a articulação entre autoridades fiscais e judiciárias no combate à criminalidade económico-financeira.

Os novos n.ºs 7 e 8 acrescentados ao art.º 64.º da LGT regulamentaram as condições de acesso a dados fiscais reservados, permitindo, por exemplo, o acesso direto às bases de dados da AT, mediante protocolo celebrado entre o Conselho Superior da Magistratura, a Procuradoria-Geral da República e a AT. Esta inovação pretendeu agilizar investigações criminais e judiciais, mantendo, contudo, a supervisão judicial como mecanismo de controlo.

Antes desta alteração, a cessação do sigilo fiscal, fora dos casos expressamente previstos por lei, dependia do regime geral consagrado no art.º 135.º do CPP, que regula a quebra de sigilo em processos judiciais. Com a mudança legislativa, passou a existir um procedimento mais direto e eficaz, associado à intervenção judicial, reforçando a celeridade na investigação de ilícitos.

Importa ainda referir que a derrogação do sigilo fiscal pode aplicar-se de forma limitada, como sucede na confirmação de elementos básicos como o Número de Identificação Fiscal (NIF) ou o domicílio fiscal de um contribuinte. Nestes casos, a AT apenas está autorizada a confirmar ou infirmar a veracidade da informação solicitada, não podendo divulgar outros dados da situação fiscal, assegurando-se assim um equilíbrio entre a cooperação institucional e a preservação da confidencialidade. Conforme reconheceu o Supremo Tribunal Administrativo no Acórdão de 2021 (Proc. 01009/19.0BEPRT), o NIF e o domicílio fiscal integram o conceito de dados pessoais e estão, por conseguinte, protegidos pelo dever de sigilo fiscal previsto no artigo 64.º da

LGT, só podendo ser divulgados nos casos expressamente previstos na lei. Este entendimento será retomado no ponto 2.5, aquando da análise de jurisprudências.

Acresce salientar o disposto no art.º 63.º e ss. da LGT, que regula o acesso à informação bancária. Embora se trate de uma área distinta, este art.º integra-se no regime mais amplo da confidencialidade fiscal, funcionando como uma derrogação específica ao dever de sigilo. A norma permite à AT aceder a elementos bancários dos contribuintes em situações legalmente previstas, sobretudo quando estão em causa indícios de infrações tributárias ou para efeitos de cooperação judicial. Nos termos do art.º 64.º-A da LGT, compete ao Ministro das Finanças definir regras especiais de reserva da informação a observar pelos serviços da administração tributária no âmbito dos processos de derrogação do dever de sigilo bancário, reforçando o controlo institucional sobre o tratamento de dados sensíveis. Dada a sensibilidade dos dados em causa, o legislador impôs condições estritas e, em regra, sujeitas a controlo judicial, assegurando-se, assim, o equilíbrio entre a eficácia da fiscalização tributária e a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes.

De particular relevância é ainda o disposto no art.º 103.º do RGIT, que tipifica a fraude fiscal. Nestes casos, a obrigação de confidencialidade cede perante o dever de revelação, impondo ao inspetor a comunicação obrigatória de factos suscetíveis de constituir ilícito tributário às autoridades competentes. Esta exceção demonstra que o sigilo fiscal, embora essencial, não pode funcionar como barreira à investigação criminal e à proteção do interesse público.

A relevância prática destas normas é demonstrada pelo Relatório sobre o Combate à Fraude e Evasão Fiscais e Aduaneiras, que evidencia a aplicação efetiva dos mecanismos legais de derrogação do sigilo. Em 2023, registou-se a quebra do sigilo bancário a 935 contas bancárias e a quebra do sigilo fiscal a 135 pessoas singulares e coletivas. Já em 2024 estes números registaram uma diminuição, contabilizando-se 151 situações de quebra do sigilo bancário e 83 de sigilo fiscal. Apesar da redução verificada, estes dados demonstram que o levantamento do sigilo constitui uma realidade concreta na atuação da AT e das autoridades judiciárias, sendo utilizado de forma cirúrgica e fundamentada para combater ilícitos graves.

Em suma, a derrogação do sigilo fiscal não constitui uma exceção arbitrária, mas antes uma medida legalmente enquadrada, orientada por valores superiores e sujeita a mecanismos de controlo judicial e administrativo. O legislador português procurou, desta

forma, conciliar a proteção dos direitos fundamentais dos contribuintes com a necessidade de garantir a eficácia da fiscalização tributária, a cooperação internacional e a aplicação da justiça penal.

Para maior clareza, deste enquadramento legal foi sistematizado num quadro-síntese, onde se resumem as principais situações em que a lei prevê o dever de revelação.

Tabela 2 - Principais bases legais de derrogação do sigilo fiscal e respetivo âmbito de aplicação

Base Legal	Circunstâncias de derrogação/ revelação do sigilo	Contexto de aplicação
Art.º 64.º e ss. da LGT	Possibilidade de comunicação de elementos sujeitos a sigilo às autoridades judiciárias em caso de indícios de crime; intercâmbio de informações com administrações fiscais estrangeiras no cumprimento de obrigações internacionais.	Cooperação judiciária interna e internacional; apoio à investigação de ilícitos tributários e à execução de convenções fiscais.
Art.º 26.º Convenção Modelo da OCDE	Estabelece a troca de informações entre administrações fiscais de Estados contratantes, sujeita a regras de confidencialidade equivalentes às internas.	Cooperação fiscal internacional, visando a correta aplicação da convenção e das legislações tributárias nacionais.
Lei n.º 30/2017 (transpõe Dir. 2014/42/EU)	Introduz a possibilidade de levantamento do sigilo fiscal mediante despacho judicial e prevê o acesso direto da magistratura às bases de dados da AT (n.ºs 7 e 8 do art.º 64.º LGT).	Investigações criminais e processos judiciais relacionados com criminalidade económico-financeira.

Art.º 135.º do CPP	Regula a quebra de sigilo no âmbito de processos judiciais, mediante decisão de autoridade judiciária competente.	Processos penais em curso, no quadro da prova de ilícitos criminais.
Art.º 63.º e ss. da LGT	Permite o acesso da AT a elementos bancários dos contribuintes, constituindo uma derrogação ao sigilo bancário.	Inspeção tributária, combate à evasão fiscal e colaboração em investigações criminais.
Art.º 103.º do RGIT	Configura o crime de fraude fiscal, qualificando-o como crime público, cuja denúncia é obrigatória pelas entidades e profissionais que dele tenham conhecimento.	Obrigação de comunicação às autoridades competentes, assegurando a repressão penal de ilícitos tributários.

Fonte: Elaboração própria

2.4 O Papel das Tecnologias na Proteção da Confidencialidade

Com a digitalização, tanto a auditoria como os processos fiscais tornaram-se mais ágeis e precisos. Ainda assim, esse avanço trouxe consigo novos desafios, sobretudo no que toca à cibersegurança e à proteção dos dados.

Tanto na auditoria como na inspeção tributária, as tecnologias desempenham hoje um papel fundamental na salvaguarda da confidencialidade, impondo simultaneamente maiores responsabilidades na gestão do risco digital (ISQM1, 2022 A98-A101).

No âmbito da auditoria, os softwares especializados permitem organizar e tratar grandes volumes de dados de forma estruturada, aplicando princípios de *security by default* e *privacy by design*, que limitam o acesso apenas ao estritamente necessário. A encriptação, os registos de acessos (*logs*) e a autenticação multifator são práticas comuns que reforçam a proteção da informação sensível, em conformidade com a ISA 315 (Revista 2019, A95-A97), que destaca a importância dos controlos informáticos gerais e específicos, incluindo a segurança de acesso, a monitorização e a integridade dos dados, na mitigação dos riscos de distorção material. Contudo, o aperfeiçoamento dos ataques cibernéticos como *phishing*, *ransomware* ou acessos não autorizados a sistemas de

armazenamento em nuvem, obriga as firmas de auditoria a investir continuamente em medidas de segurança digital e em formação dos profissionais. Tal como recomenda o *Confidentiality and Information Security Management Toolkit* (2020), a proteção eficaz da confidencialidade não depende apenas de medidas tecnológicas, mas também da sensibilização e do comportamento ético dos profissionais que tratam da informação sensível.

A OECD (2013) acrescenta que a gestão da confidencialidade deve ser acompanhada de políticas de integridade e gestão de risco de corrupção, assegurando mecanismos internos de controlo, auditoria e rotação de funções que reduzam vulnerabilidades e reforcem a confiança pública.

A OECD (2020) alertou que a rápida transição para o teletrabalho, impulsionada pela pandemia da COVID-19, aumentou substancialmente os riscos de violação da proteção dos dados fiscais e da reserva de informação. A utilização de redes domésticas menos seguras, a troca de informação através de dispositivos pessoais e o acesso remoto a bases de dados sensíveis criaram novas vulnerabilidades. Estas circunstâncias demonstram que a proteção da confidencialidade não depende apenas de normas legais, mas também da capacidade das instituições em adaptar os seus sistemas e práticas à digitalização e ao trabalho à distância. De acordo com o *Confidentiality and Information Security Management Toolkit* (2020), a proteção da confidencialidade deve assentar numa abordagem de gestão de risco contínua, que permita identificar vulnerabilidades, implementar medidas preventivas e monitorizar a eficácia das políticas de segurança da informação.

Já na inspeção tributária, a AT dispõe de sistemas informáticos como o Sistema de Gestão Tributária, que centraliza a informação fiscal e regista todas as operações efetuadas pelos inspetores. O acesso é controlado por perfis funcionais, permitindo apenas a consulta de processos para os quais o inspetor se encontra mandatado. Esta rastreabilidade funciona como um mecanismo de controlo interno, prevenindo abusos e reforçando a responsabilização. No entanto, também a AT não está imune a tentativas de intrusão ou a riscos relacionados com falhas de segurança digital, sendo crucial o reforço de medidas técnicas e organizativas contra-ataques externos. Este quadro encontra respaldo legal no Decreto-Lei n.º 48/2020, que exige que os programas de contabilidade utilizem algoritmos de cifra simétrica para a geração e descaracterização do ficheiro SAF-T(PT) (art.º 2.º, n.º 2). Além disso, impõe que a AT só utilize a informação de detalhe

após agregação e no âmbito de procedimento inspetivo (art.º 5.º, n.º 1), e que o acesso à versão completa do ficheiro ocorra através de “*webservice* seguro” (art.º 6.º, n.º 1).

Adicionalmente, a digitalização tem favorecido a cooperação internacional, com sistemas de intercâmbio de informações fiscais entre administrações tributárias realizados através de canais encriptados e seguros. De acordo com a OECD (2015), a crescente interligação das economias digitais exige que as administrações desenvolvam sistemas de partilha de dados robustos e baseados em elevados padrões de segurança e confidencialidade, sendo a confiança entre Estados condição essencial para a eficácia destes mecanismos.

A fragilidade dos mecanismos de proteção digital pode ter consequências que ultrapassam a violação da confidencialidade. Segundo a OECD (2020), a perda de controlo sobre dados fiscais e pessoais está frequentemente associada ao aumento de fraudes internas e externas, incluindo usurpação de identidade, obtenção indevida de reembolsos e acesso não autorizado a informação sigilosa. Estas situações demonstram que a confidencialidade e a integridade do sistema fiscal estão intimamente ligadas e exigem uma abordagem integrada de gestão do risco e de cibersegurança.

Assim, os desafios tecnológicos e os riscos de fraude demonstram que a proteção da informação fiscal exige uma abordagem multidimensional, técnica e ética. A tecnologia tornou-se uma aliada indispensável na proteção da confidencialidade, mas a sua eficácia depende da capacidade das instituições em adotar medidas robustas de cibersegurança, garantindo que os profissionais as cumpram no exercício das suas funções. Este equilíbrio é essencial para conjugar a eficiência digital com a salvaguarda dos direitos fundamentais dos contribuintes.

2.5 Análise de Jurisprudência

A jurisprudência nacional tem desempenhado um papel crucial na clarificação dos contornos do dever de sigilo fiscal e das situações em que este pode ou deve ser derogado. Entre os vários acórdãos analisados, destacam-se três decisões paradigmáticas.

O Acórdão do Tribunal da Relação do Porto (TRP), de 16 de dezembro de 2015 (Proc. 478/13.2TAAMT-A.P1), no qual estava em causa a recusa da AT em fornecer informações fiscais (declarações IES/DA, IRC, IVA e IRS) relativas a determinadas

empresas e contribuintes suspeitos da prática de crimes de frustração de créditos. A AT invocou o dever de confidencialidade previsto no art.º 64.º da LGT, levando o MP a requerer a quebra do sigilo para prosseguir a investigação. O tribunal reconheceu que o sigilo fiscal encontra fundamento constitucional no art.º 26.º da CRP, mas sublinhou que este não tem caráter absoluto. Como se refere no acórdão, *“o regime normativo que regula o sigilo fiscal permite concluir que se está perante um sigilo com uma natureza não absoluta e mesmo menos consistente, se comparado com o regime normativo de outros segredos tanto de cariz profissional como institucional”*. Após ponderar a gravidade do crime e a imprescindibilidade dos elementos fiscais para a descoberta da verdade, o tribunal decidiu autorizar a quebra do sigilo, determinando que os funcionários da AT fornecessem as informações requeridas.

Em 2021, o Supremo Tribunal Administrativo voltou a pronunciar-se sobre o alcance do sigilo fiscal, destacando que este não protege apenas dados patrimoniais ou financeiros de maior complexidade, mas também informações aparentemente simples, como o NIF ou o domicílio fiscal dos contribuintes *“...pedindo que este seja intimado a fornecer a «informação relativa ao domicílio fiscal das pessoas singulares indicadas (...)”* O tribunal considerou que tais dados se inserem no conceito de confidencialidade previsto no art.º 64.º da LGT, só podendo ser divulgados nos termos expressamente previstos na lei. Este entendimento reforça a abrangência da proteção conferida pelo sigilo fiscal, valorizando não apenas a dimensão patrimonial, mas também os elementos identificativos básicos que, quando divulgados, podem expor a esfera privada dos contribuintes.

Mais recentemente, o Tribunal Constitucional, no Acórdão n.º 206/2023, reafirmou que o sigilo fiscal é uma projeção direta do direito fundamental à reserva da vida privada, consagrado no art.º 26.º da CRP. Sublinhou, no entanto, que este direito pode ser restringido quando esteja em causa um interesse público preponderante, desde que a restrição seja proporcional, necessária e prevista em lei. O tribunal deixou claro que a confidencialidade fiscal não pode ser afastada com propósitos meramente acessórios, como no caso de um mero interveniente processual acidental, frisando que *“não é de autorizar o levantamento do dever de sigilo fiscal (...) se o bem jurídico a proteger não é alcançar a verdade material no processo principal (...) mas apenas obter informação sobre a situação económica e patrimonial de uma testemunha”*. Assim, manteve-se a recusa de levantar o sigilo, reforçando que a derrogação apenas pode ocorrer em situações de

relevância material para a justiça penal ou para a tutela de outros bens constitucionalmente protegidos.

A análise destes acórdãos revela uma linha jurisprudencial consistente: o sigilo fiscal constitui uma garantia essencial dos contribuintes e encontra respaldo constitucional, mas a sua aplicação não é absoluta. Pode ser afastado em situações em que interesses superiores, como a investigação criminal ou a justiça penal, justifiquem a sua derrogação. Ainda assim, a quebra do sigilo deve sempre respeitar os princípios da proporcionalidade e da necessidade, garantindo que apenas é autorizada quando estritamente indispensável à prossecução da justiça.

No plano europeu, a jurisprudência do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) tem igualmente reforçado o papel da confidencialidade profissional como pilar essencial do Estado de direito. No acórdão de 8 de dezembro de 2022 (Proc. C-694/20), o TJUE analisou a Diretiva (UE) 2018/822 (DAC6), relativa à troca automática de informações em matéria fiscal, concluindo que a obrigação imposta aos advogados-intermediários de notificarem outros profissionais sobre operações reportáveis viola o direito à confidencialidade das comunicações entre advogado e cliente, consagrado no art.º 7.º da Carta dos Direitos Fundamentais da União Europeia. O Tribunal reconheceu que, embora a transparência fiscal e a cooperação administrativa sejam objetivos legítimos da União, estes não podem ser alcançados à custa da violação do sigilo profissional. Como destacam Tofan e Arseni (2024), este acórdão representa um marco na afirmação da primazia do sigilo profissional face às obrigações de reporte fiscal, evidenciando que a proteção da confidencialidade continua a ser uma garantia essencial do Estado de direito e do exercício livre das profissões jurídicas. Esta decisão reafirma que o dever de confidencialidade constitui uma garantia indispensável para o exercício do direito de defesa e para a confiança entre o profissional e o contribuinte, devendo qualquer limitação a esse dever respeitar o princípio da proporcionalidade e o núcleo essencial dos direitos fundamentais.

2.6 Notícias e Casos Reais

A Operação “*Dark Paper*”, desenvolvida em 2025 em cooperação com autoridades brasileiras, que levou à detenção de quatro pessoas em Portugal e no Brasil por suspeitas de fraude fiscal, associação criminosa e branqueamento de capitais (Jornal de Notícias,

2025). Neste processo, a investigação recorreu a informações fiscais e bancárias sigilosas para comprovar o esquema fraudulento de simulação de transações de automóveis através de empresas fictícias. Trata-se de um exemplo claro de como a derrogação do sigilo é decisiva em contextos criminais complexos e transnacionais.

Um exemplo da relevância da ética e da integridade no exercício das funções da AT pode ser encontrado numa notícia divulgada pela comunicação social, relativa a um caso em que inspetores do Fisco foram detidos por alegadamente receberem um suborno de 700 mil euros para facilitar a entrada de droga pelo Porto de Lisboa (TVI Notícias, 2025). Este episódio não se relaciona diretamente com a quebra do sigilo fiscal, mas ilustra os riscos graves associados ao acesso privilegiado que os inspetores possuem sobre operações económicas, aduaneiras e financeiras.

A função inspetiva exige não apenas competência técnica, mas também elevados padrões éticos, já que o exercício da atividade implica contacto permanente com dados sensíveis e poderes que, se mal utilizados, podem pôr em causa não só a eficácia do controlo tributário, mas também a credibilidade da própria AT. Neste caso, a violação do dever de probidade funcionou como um alerta para a necessidade de reforçar mecanismos de controlo interno, prevenção da corrupção e promoção da cultura de integridade na AT.

Assim, este exemplo mostra que, tal como no dever de sigilo e confidencialidade, a confiança depositada na função inspetiva depende da sua observância rigorosa. A quebra dessa confiança, seja pela divulgação ilícita de informação sigilosa ou pela prática de corrupção, compromete a legitimidade institucional e fragiliza a perceção pública da justiça fiscal.

Um caso particularmente revelador da vulnerabilidade dos inspetores no exercício das suas funções foi noticiado recentemente, dando conta de que elementos da AT têm sido alvo de ameaças por parte do maior grupo criminoso do Brasil (CNN Portugal, 2025), atingindo não apenas os próprios inspetores, mas também os seus familiares. Este episódio evidencia de forma clara os riscos associados ao dever de sigilo e à confidencialidade da informação a que os inspetores têm acesso, nomeadamente no âmbito do combate à criminalidade organizada transnacional. A situação demonstra que a proteção da confidencialidade não se limita a uma dimensão jurídico-administrativa, mas pode assumir uma vertente de risco pessoal e de segurança. Ao mesmo tempo, reforça a necessidade de medidas institucionais que garantam não só o cumprimento das normas legais de sigilo, mas também a salvaguarda da integridade física e psicológica dos

profissionais que as aplicam, sublinhando a importância de mecanismos de proteção adequados em contextos de ameaça direta.

Concluída a revisão da literatura, importa explicitar com clareza os objetivos da investigação, formular as respectivas questões e apresentar o modelo conceptual. Esta transição é essencial, uma vez que permite estabelecer a ponte entre a revisão da literatura e o trabalho empírico, garantindo coerência e rigor científico.

3.1 Objetivos

O objetivo central deste estudo consiste em analisar até que ponto as informações a que os auditores e inspetores tributários têm acesso estão efetivamente salvaguardadas pelo dever de confidencialidade. Procura-se compreender não apenas a existência e o alcance dessa proteção, mas também identificar as circunstâncias em que os profissionais estão vinculados ao sigilo e aquelas em que, por imposição legal ou por prevalência de deveres superiores, se encontram obrigados a revelar informação que, em regra, permaneceria reservada.

Neste sentido, a investigação procura clarificar as fronteiras entre o sigilo e os deveres de revelação, através da análise de:

- Fundamentos jurídicos e práticos que sustentam a dualidade entre sigilo e os deveres de revelação;
- Limites normativos do dever de sigilo, definindo até onde a confidencialidade se estende;
- Situações em que a quebra da confidencialidade é legalmente exigida, identificando os enquadramentos legais que obrigam à divulgação de informações;
- Impactos na atuação profissional, avaliando as implicações do cumprimento ou violação destas regras no exercício das funções de auditoria e inspeção;
- Confiança da sociedade nestes agentes, analisando de que forma a perceção pública é influenciada pela manutenção ou quebra da confidencialidade.

Por forma a alcançar o objetivo definido, o estudo adota uma abordagem qualitativa, recorrendo à realização de entrevistas a auditores e inspetores tributários. O propósito destas entrevistas é captar como estes profissionais percecionam o dever de confidencialidade, identificar as situações em que o sigilo deve ser preservado e aquelas em que pode ou deve ser quebrado por imposição legal, clarificando práticas, dilemas

éticos e enquadramentos jurídicos sentidos no exercício da função. Assim, os objetivos aqui definidos encontram correspondência nas questões de investigação que orientam o estudo.

3.1.1 Questões de Investigação

A definição das questões de investigação revela-se fundamental para enquadrar e orientar o presente estudo. Estas questões procuram explicitar de forma clara a problemática em análise, constituindo-se como guia tanto para a reflexão teórica como para a recolha e interpretação dos dados obtidos junto dos profissionais entrevistados.

Tabela 3 - Alinhamento entre questões de investigação, literatura de suporte e questões de entrevista

Tipo de questão	Questões de Investigação	Autores/ Literatura / Diplomas Legais de Suporte/ Notícias	Tópico da Entrevista
Questão 1	Quais os limites éticos do dever de confidencialidade na auditoria e inspeção tributária?	Código de Ética OROC (2011) e IFAC (2024); Código de Conduta dos Trabalhadores AT (2015); OECD (2013) e Notícia- TVI Notícias (2025); Canedo et al. (2007)	“Quais são os principais desafios enfrentados pelos auditores/ inspetores ao equilibrar o dever de sigilo com a necessidade de divulgar informações?” (T.9)
Questão 2	Quais os limites legais do dever de confidencialidade?	LGT (art.º 64º); RCPITA (art.º 22º); Estatuto OROC (art.º 84º); RGIT (arts. 91º e 115º); Código de Conduta dos Trabalhadores AT	“Na sua opinião, a legislação atual protege adequadamente o sigilo do inspetor/auditor?” (T.13)

		(2015); Jurisprudência Acórdão TRP (2015);	
Questão 3	Em que situações o sigilo deve ser quebrado e que riscos enfrentam os profissionais ao fazê-lo?	ISA 250; Estatuto OROC (art.º 190º); Lei n.º 83/2017 (Branqueamento de capitais); CPP (art.º 135.º); RCPITA (art.º 22.º); LGT (art.º 64º- Derrogação e art.º 63.º); RGIT (arts. 91.º e 115.º); Convenção Modelo da OCDE; Notícia Operação “ <i>Dark Paper</i> ”; Código de Conduta dos Trabalhadores da AT	“Em que situações o inspetor/auditor é legalmente obrigado a quebrar o sigilo e revelar informações? Existe protocolo claro?” (T.14) “Quais são os principais riscos que um inspetor/auditor pode enfrentar ao divulgar informações sigilosas, mesmo quando existe uma base legal para tal?” (T.15)
Questão 4	De que forma a quebra do sigilo afeta a confiança pública?	Canedo et al. (2007); CRP, (art.º 26.º) Jurisprudência- Acórdãos TRP 2015; Tribunal Constitucional 2023; Código de Conduta dos Trabalhadores AT (2015); Notícia suborno a inspetores da AT; OECD (2013); Tofan e Arseni (2024); ISQM1	“Acredita que há situações em que a preservação do sigilo pode prejudicar o interesse público? Como equilibrar transparência e confidencialidade?” (T.10)

		(2022) e Almeida (2022)	
Questão 5	Como percecionam auditores e inspetores o equilíbrio entre sigilo e dever de revelação?	Código de Ética OROC (2011) e IFAC (2024); Código de Conduta dos Trabalhadores AT (2015); Notícia “O PCC é uma multinacional do crime”	“Quais estratégias podem ser adotadas para lidar com pressões externas?” (T.11) “Já observou interferências políticas ou empresariais nas decisões relacionadas ao sigilo?” (T.12)
Questão 6	Que impacto tem a ausência da figura de auditor tributário autónomo em Portugal?	Canedo et al. (2007); Amorim, (2016); Gonçalves, (2010); Bastos, (2004); Lourenço, (2000);	Surge transversalmente nas respostas dos auditores (“não existe auditor tributário em Portugal”).
Questão 7	Quais os riscos da digitalização e das novas tecnologias para a confidencialidade fiscal?	RGPD (Reg. EU 2016/679); Costa, (2023); Amorim e Rocha (2018); ISA 315 Revista (2019); ISQM 1 (2022); OECD (2020); OECD (2013); Decreto-Lei n.º 48/2020; OECD (2015)	Não abordado diretamente; surge como reflexão na discussão dos resultados.

Fonte: Elaboração própria

A informação sistematizada na Tabela 3 evidencia a coerência entre a formulação das questões de investigação, os referenciais teóricos mobilizados e a operacionalização empírica concretizada através das entrevistas. Esta articulação assegura a consistência metodológica do estudo e constitui a base para a análise dos resultados.

3.1.2 Modelo Conceptual

O modelo conceptual estabelece a ligação entre o objetivo central, as questões de investigação e a metodologia adotada. Parte-se do princípio de que a confidencialidade constitui um pilar essencial tanto na auditoria como na inspeção tributária. Todavia, reconhece-se que, em determinadas circunstâncias, este princípio pode ser colocado em causa por deveres legais de revelação ou por pressões externas de natureza política, económica ou social.

Neste enquadramento, o modelo conceptual integra três dimensões: (i) o objetivo central é compreender o papel e os limites da confidencialidade; (ii) as questões de investigação que operacionalizam o objetivo em linhas concretas de análise (cf. Tabela 3); e (iii) a metodologia é abordagem qualitativa, com entrevistas semiestruturadas e análise de conteúdo, que assegura a ligação entre a teoria e a prática profissional.

Tabela 4 – Modelo conceptual da investigação



Fonte: Elaboração própria

3.2 Tipos de Metodologia

A metodologia de investigação constitui uma das componentes fundamentais de uma dissertação de mestrado, servindo como a base estrutural que sustenta todo o processo de pesquisa. Este capítulo é essencial, pois define as abordagens, os métodos e as técnicas

aplicadas para alcançar os objetivos propostos e responder às questões de investigação. A clareza e a robustez deste enquadramento metodológico são determinantes para assegurar a credibilidade e a validade do estudo.

Praça (2015:73) afirma que:

“A metodologia científica é capaz de proporcionar uma compreensão e análise do mundo através da construção do conhecimento. O conhecimento só acontece quando o estudante transita pelos caminhos do saber, tendo como protagonismo deste processo o conjunto ensino/aprendizagem. Pode-se relacionar então metodologia com o “caminho de estudo a ser percorrido” e ciência com “o saber alcançado”.

A metodologia pode ser classificada em quantitativa, qualitativa ou mista, sendo que cada abordagem metodológica requer a aplicação de procedimentos, técnicas e instrumentos específicos, como destaca Linhares (2021).

A metodologia mista resulta da combinação, em simultâneo, da metodologia quantitativa e qualitativa, permitindo uma análise mais completa e multidimensional.

3.2.1 Metodologia Qualitativa

A abordagem qualitativa é ideal para explorar fenómenos complexos ou compreender as perceções, experiências e significados atribuídos pelos participantes.

Segundo Rahman (2017), o método qualitativo permite uma exploração mais aprofundada dos comportamentos, perceções e experiências dos participantes. Contudo, apresenta também algumas limitações, como a necessidade de maior tempo de recolha e análise, bem como o facto de trabalhar habitualmente com amostras de menor dimensão.

Para recolher dados neste tipo de abordagem, podem ser utilizados métodos como entrevistas, observação direta ou análise documental, que possibilitam recolher informação rica e detalhada.

A análise qualitativa pode incluir técnicas como análise de conteúdo ou análise temática, permitindo identificar padrões e significados.

3.2.2 Metodologia Quantitativa

A metodologia quantitativa caracteriza-se pela utilização de dados numéricos e pela aplicação de técnicas estatísticas, sendo mais adequada para estudos que procuram testar hipóteses ou identificar padrões mensuráveis.

De acordo com Rahman (2017), este tipo de abordagem apresenta a vantagem de permitir trabalhar com amostras maiores e obter resultados de forma mais rápida. No entanto, pode perder a riqueza das experiências individuais e subjetivas dos participantes.

Os métodos de recolha mais utilizados são os inquéritos por questionário ou outras técnicas que possibilitam a recolha de dados em larga escala. A análise quantitativa envolve a utilização de modelos e técnicas estatísticas para interpretar relações entre variáveis e verificar a consistência dos resultados.

3.3 Metodologia escolhida

A metodologia escolhida para este estudo foi a qualitativa, por se adequar ao objetivo de compreender perceções, significados e dilemas profissionais associados ao dever de confidencialidade (Barroga & Matanguihan; 2022). Foram realizadas entrevistas a auditores e inspetores tributários, permitindo obter informação detalhada sobre as situações analisadas. Complementarmente, procedeu-se à análise de notícias de imprensa e de jurisprudência, acrescentando contextos e enquadramentos legais que robustecem a interpretação dos dados, uma forma de triangulação de fontes que reforça a credibilidade do estudo.

Com esta abordagem, é possível garantir uma análise consistente e fundamentada da área investigada, uma vez que os dados recolhidos tanto nas entrevistas como nas notícias de jornais, e também nas jurisprudências, oferecerão uma visão abrangente e aprofundada. A utilização de entrevistas proporciona dados mais qualitativos, permitindo explorar as perceções e experiências de profissionais, enquanto as notícias de jornais ajudam a contextualizar esses relatos com informações externas e verificáveis. As jurisprudências, por sua vez, contribuem com a análise de precedentes legais e

interpretações judiciais, agregando um valor significativo à compreensão das questões legais em estudo. Juntas, essas fontes de dados possibilitam uma análise rigorosa e uma melhor compreensão das questões em estudo.

3.4 Instrumentos de Recolha de Dados

Para a recolha de dados desta investigação optou-se pela realização de entrevistas semiestruturadas a auditores e inspetores tributários. Esta técnica mostrou-se adequada por permitir uma compreensão aprofundada das perceções, experiências e dilemas enfrentados pelos profissionais no que respeita ao dever de confidencialidade e às situações em que este pode ser colocado em causa. Atendendo à existência de dois grupos distintos de entrevistados, a elaboração das questões teve em consideração a necessidade de garantir clareza e rigor, assegurando que todos compreendem da mesma forma o sentido das perguntas.

As entrevistas semiestruturadas revelam-se particularmente úteis, pois conciliam a utilização de um guião pré-definido, que possibilita a comparabilidade entre respostas, com a flexibilidade necessária para explorar questões adicionais que possam surgir durante a interação. O guião elaborado foi organizado em três partes: a primeira inclui questões de caracterização do entrevistado; a segunda aborda aspetos relacionados com a prática da auditoria e da inspeção; e a terceira centra-se na problemática do sigilo e na eventual obrigação de revelação de informação.

Com vista a respeitar a disponibilidade dos participantes, as entrevistas puderam ser realizadas em diferentes formatos: presencialmente, por videochamada ou por escrito, tendo predominado as respostas por escrito e por videochamada. Em qualquer dos casos, foi assegurado o anonimato dos entrevistados, garantindo a confidencialidade das respostas e fomentando um ambiente de confiança. Para efeitos de identificação no estudo, foi atribuída a sigla “I” aos inspetores e “A” aos auditores.

CAPÍTULO IV – ANÁLISE DE RESULTADOS

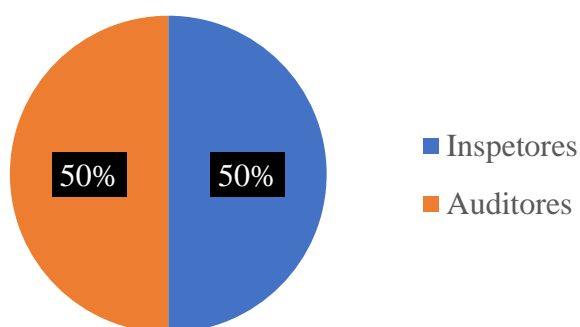
4.1 Apresentação e Interpretação dos Dados

No presente capítulo são apresentados e interpretados os resultados obtidos a partir das entrevistas realizadas. A opção metodológica recaiu exclusivamente sobre questões de caráter aberto, de modo a permitir que os entrevistados expressassem livremente as suas perspetivas e experiências, promovendo respostas mais ricas e detalhadas. Esta abordagem aproxima-se de uma conversa em formato oral, onde a opinião própria ganha relevo e possibilita um maior desenvolvimento do raciocínio, em contraste com a limitação que resultaria de perguntas de resposta fechada.

4.1.1 População e amostra

Como já referido anteriormente, as entrevistas foram dirigidas a dois grupos distintos: auditores e inspetores tributários. No grupo dos auditores procurou-se garantir diversidade, tendo participado um ROC, um Auditor Financeiro e um Auditor do Tribunal de Contas. Já no grupo dos inspetores tributários, as entrevistas foram realizadas a três elementos da AT. No total, foram recolhidas seis entrevistas (três auditores e três inspetores), assegurando uma pluralidade de perspetivas e permitindo captar diferentes realidades no que respeita ao dever de confidencialidade e às situações em que este pode ser colocado em causa.

Gráfico 1 – Percentagem de entrevistados por grupo profissional.



Fonte: Elaboração própria

4.1.2 Caracterização da amostra

A tabela seguinte apresenta a caracterização dos entrevistados. Tendo em conta que a presente investigação incide precisamente sobre o dever de confidencialidade, optou-se por reforçar essa premissa na forma de apresentação dos dados: em vez de identificar os participantes individualmente, foram-lhes atribuídas siglas específicas. Este procedimento assegura o anonimato e garante que a informação disponibilizada não permite a identificação direta dos profissionais, alinhando-se com os princípios que norteiam a própria investigação.

Tabela 5 – Caracterização dos entrevistados

Entrevistado	Género	Idade	Profissão	Anos de Experiência
I1	Masculino	[x]	Inspetor Tributário e Aduaneiro	[x]
I2	Feminino	[x]	Inspetora Tributária e Aduaneira	[x]
I3	Feminino	[x]	Inspetora Tributária e Aduaneira	[x]
A1	Masculino	[x]	Auditor, sócio de uma SROC, docente e membro da OROC	[x]
A2	Masculino	[x]	Auditor (financeiro).	[x]
A3	Masculino	[x]	Auditor (Tribunal de Contas)	[x]

Fonte: Elaboração própria

Os resultados das entrevistas e a respetiva discussão foram organizados em quadros-síntese, estruturados de acordo com cada questão colocada. Este método visa tornar a leitura mais acessível e permitir uma compreensão imediata das perspetivas partilhadas pelos entrevistados.

As questões analisadas neste ponto integram a Parte II da entrevista, centrada nos aspetos relacionados com a prática da auditoria e da inspeção. Dado que as respostas

recolhidas revelaram um elevado grau de consenso entre os participantes, optou-se por apresentar um quadro resumo, no qual se sintetizam as principais ideias transmitidas.

Tabela 6 – Elementos da prática profissional

Questão	Inspetores Tributários	Audidores
Formação académica dos colaboradores?	Licenciatura, sobretudo em Economia, Gestão, Contabilidade e Direito.	Licenciatura, maioritariamente em Contabilidade, Economia, Gestão e Direito. Algumas situações incluem mestrado.
Áreas académicas predominantes?	Economia, Gestão e Contabilidade.	Contabilidade, Economia, Auditoria, Direito e áreas afins (finanças, administração pública, engenharias com formação complementar).
Número médio de profissionais por equipa?	Normalmente 2 a 3 no terreno; em média 6 inspetores com um coordenador.	Entre 2 a 8 profissionais, dependendo da complexidade do trabalho. Inclui sempre um ROC responsável.
Duração média de um processo?	Máximo legal de 36 meses; em média 4 a 6 meses para inspeções externas e 2 a 4 meses para inspeções internas.	Variável: auditorias financeiras geralmente decorrem entre setembro e março (contas individuais) ou até maio (contas consolidadas). Trabalhos pontuais dependem da dimensão da entidade.

Fonte: Elaboração própria

4.2 Análise das respostas obtidas

Concluída a análise das questões relacionadas com a prática da auditoria e da inspeção, avançamos agora para a Parte III, dedicada ao tema central desta investigação: **A Confidencialidade do Auditor Tributário – Entre o Dever de Sigilo e os Deveres de Revelação**. Dado que se trata de um ponto fulcral para compreender os dilemas éticos e legais enfrentados pelos profissionais, optou-se por adaptar as perguntas em função do grupo de entrevistados. Assim, nesta secção, apresentados os tópicos da entrevista e as respetivas respostas, organizadas em dois blocos distintos: primeiro as relativas aos inspetores tributários e, posteriormente, as dirigidas aos auditores. Esta abordagem

permite evidenciar as semelhanças e diferenças entre as duas perspetivas, oferecendo uma análise mais rica e comparativa sobre a temática em estudo.

Posteriormente, será desenvolvida a discussão dos resultados obtidos, momento em que se analisam criticamente as respostas dos participantes à luz das questões de investigação e da literatura previamente revista, consolidando as conclusões deste estudo.

A seguir, abordaremos os principais tópicos da entrevista referente à Parte III- Questões sobre Sigilo:

Referente ao tópico da entrevista 9

O art.º 22.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira prevê o dever de sigilo. Que desafios enfrenta um inspetor ao equilibrar o sigilo profissional e a necessidade de revelar informações?

Respostas Obtidas:

Tabela 7 - Desafios no equilíbrio entre sigilo e fundamentação

I1	I2	I3
<p>“O inspetor não pode no relatório escrever dados de outra empresa, porque está vinculado ao dever de sigilo de profissão.”</p> <p>“Essa informação tem de estar nas correções, mas na medida do estritamente necessário, para comprovar o objetivo.”</p> <p>“Estamos perante um conflito de princípios que tem de ser respeitado: o sigilo, a privacidade dos dados e a necessidade de os utilizar na análise fiscal.”</p>	<p>“Equilibrar o sigilo profissional com a necessidade de revelar informações envolve um processo cuidadoso.”</p> <p>“Temos que estar sempre muito atentos a esta dualidade, no sentido de percebermos até onde interessa ir.”</p> <p>“...sem que o nosso trabalho e a confidencialidade dos sujeitos passivos possam ficar comprometidos.”</p>	<p>“O próprio dever de sigilo por vezes prejudica a forma como um inspetor expõe a sua fundamentação.”</p> <p>“..., pois não pode divulgar factos que ajudariam em muito a resolver o processo.”</p>

<p>“Esse é um cuidado extremo que o inspetor tem de ter para não violar esse direito.”</p>		
--	--	--

A confidencialidade é um princípio fundamental na auditoria. Quais são os principais desafios enfrentados pelos auditores ao equilibrar o dever de sigilo com a necessidade de divulgar informações?

Respostas Obtidas:

A1	A2	A3
<p>“Se detetamos riscos de liquidações adicionais de impostos de IRC ou de IVA, nós temos que quantificar qual é o montante do imposto que não foi liquidado.”</p> <p>“Recomendar ao cliente regularização e, se ele não regulariza ou não reconhece o passivo, quase sempre temos que meter uma reserva.”</p> <p>“Tudo o que tenha significado ou é corrigido, ou tem que ser uma reserva, ou no limite temos que nos demitir. Não podemos continuar em funções.”</p>	<p>“Não é complicado, o relatório emitido pelo ROC é muito simples e direto, com regras bem definidas.”</p>	<p>“O maior desafio consiste em assegurar a confidencialidade da informação obtida durante os trabalhos.”</p> <p>“...enquanto se garante a divulgação transparente e objetiva dos factos relevantes para o interesse público e para o cumprimento das responsabilidades legais.”</p>

Fonte: Elaboração própria

Análise das respostas: A análise das entrevistas realizadas evidencia que tanto inspetores como auditores reconhecem a existência de um conflito permanente entre o dever de sigilo e a necessidade de fundamentar as suas conclusões.

No caso dos inspetores tributários, as respostas apontam para a dificuldade em justificar determinadas correções fiscais sem recorrer a informação de terceiros, o que pode colocar em causa a privacidade desses dados. Um dos entrevistados sublinha que *“o inspetor não pode no relatório escrever dados de outra empresa, porque está vinculado ao dever de sigilo de profissão”*, destacando a obrigação de limitar a utilização da informação *“à medida do estritamente necessário”*. Assim, gerir esta tensão entre fundamentar tecnicamente as correções e não violar direitos de reserva é descrito como um exercício constante de prudência: *“esse é um cuidado extremo que o inspetor tem de ter para não violar esse direito”*.

Já os auditores, embora também enfrentem dilemas semelhantes, apresentam uma perspetiva distinta. O foco recai sobretudo sobre a necessidade de traduzir riscos fiscais em reservas ou modificações no relatório de auditoria, de modo a não comprometer a fiabilidade da informação financeira. Como um dos entrevistados referiu: *“tudo o que tenha significado ou é corrigido, ou tem que ser uma reserva, ou no limite temos que nos demitir”*. Outros participantes destacaram a clareza e estrutura do relatório de auditoria como um fator que simplifica a aplicação do sigilo: *“não é complicado, o relatório emitido pelo ROC é muito simples e direto, com regras bem definidas”*.

De forma transversal, tanto auditores como inspetores reconhecem que a confidencialidade não pode ser absoluta, havendo situações em que deve ceder perante o interesse público ou requisitos legais. No entanto, os inspetores tendem a enfatizar a complexidade e os riscos do conflito de princípios, enquanto os auditores destacam a existência de protocolos claros e normativos bem definidos, o que torna a sua atuação mais objetiva.

Referente ao tópico da entrevista 10

Acredita que há situações em que a preservação do sigilo pode prejudicar o interesse público? Como equilibrar o direito à transparência e o dever de confidencialidade?

Respostas Obtidas:

Tabela 8 - Impacto da preservação do sigilo no interesse público

I1	I2	I3
<p>“A atuação de um inspetor é sempre mediante o interesse público. Sempre.”</p> <p>“O interesse público não pode ultrapassar certos limites, é a velha história: ‘a nossa privacidade acaba quando começa a privacidade dos outros’.”</p> <p>“De facto é um equilíbrio que tem de ser feito no dia a dia, está definido na lei, mas nem sempre é fácil fazer esse equilíbrio.”</p> <p>“Tem que se analisar cada caso, analisar cada informação concreta.”</p>	<p>“Para encontrar o equilíbrio entre transparência e confidencialidade, é importante estabelecer critérios claros para o acesso à informação.”</p> <p>“A transparência não pode comprometer a segurança e a proteção das informações confidenciais.”</p> <p>“É fundamental a confidencialidade para manter a confiança nos processos de trabalho e para proteger os direitos individuais.”</p>	<p>“Dar ao inspetor maior liberdade de ação (...) libertaria assim mais facilmente a forma de trabalhar do inspetor.”</p> <p>“A eliminação completa do sigilo bancário assim que um contribuinte fosse inspecionado (...) contribuiria na defesa do próprio contribuinte e no desenvolvimento do trabalho de inspeção.”</p> <p>“Tal como o Ministério Público tem o dever de sigilo, também o inspetor deveria ser considerado da mesma forma, ou até mesmo equiparado.”</p>

A1	A2	A3
<p>“O revisor de contas exerce as funções de interesse público.”</p> <p>“Tendo conhecimento de situações irregulares e concretas, só pode recomendar às empresas que as regularizem e</p>	<p>“Não”</p>	<p>“A confidencialidade pode restringir a divulgação de factos relevantes.”</p> <p>“O equilíbrio exige publicar integralmente a informação necessária ao interesse público, mas apenas após cumprir as</p>

<p>tenham outro tipo de práticas.”</p> <p>“O ROC não se substitui à autoridade tributária.”</p> <p>“A auditoria às contas tem um efeito de persuasão e de limitação da fraude fiscal brutal.”</p>		<p>normas legais e salvarguardar dados sensíveis.”</p>
---	--	--

Fonte: Elaboração própria

Análise das respostas: As respostas evidenciam que tanto inspetores como auditores reconhecem a tensão permanente entre sigilo e interesse público, embora com perspetivas distintas.

No caso dos inspetores, o sigilo é visto como um princípio incontornável, mas que pode colidir com o interesse público. Como referiu um entrevistado, *“a atuação de um inspetor é sempre mediante o interesse público. Sempre”*, ainda que este não possa *“ultrapassar certos limites, é a velha história: ‘a nossa privacidade acaba quando começa a privacidade dos outros’”*. A dificuldade está, muitas vezes, em gerir este equilíbrio na prática quotidiana: *“de facto é um equilíbrio que tem de ser feito no dia a dia (...) tem que se analisar cada caso”*. Outros participantes apontaram soluções mais estruturais, como a necessidade de critérios claros e de maior liberdade de atuação, sugerindo até que *“a eliminação completa do sigilo bancário assim que um contribuinte fosse inspecionado (...) contribuiria na defesa do próprio contribuinte e no desenvolvimento do trabalho de inspeção”*.

Entre os auditores, nota-se uma visão mais normativa. Um dos entrevistados destacou que *“o revisor de contas exerce as funções de interesse público”*, mas que a sua intervenção tem limites, já que *“o ROC não se substitui à autoridade tributária”*. Para alguns, a auditoria tem sobretudo um papel dissuasor *“a auditoria às contas tem um efeito de persuasão e de limitação da fraude fiscal brutal”*, enquanto outros reconhecem que *“a confidencialidade pode restringir a divulgação de factos relevantes”*. Ainda assim, defendem que o equilíbrio deve ser assegurado pelo cumprimento das normas legais: *“o equilíbrio exige publicar integralmente a informação necessária ao interesse público, mas apenas após cumprir as normas legais e salvarguardar dados sensíveis”*.

Em suma, os inspetores realçam mais os dilemas práticos e a necessidade de maior margem de atuação, enquanto os auditores valorizam a força das regras formais e a sua função preventiva. Ambos, porém, reconhecem que a preservação do sigilo, quando mal gerida, pode comprometer o interesse público.

Referente ao tópico da entrevista 11

Os Inspeções Tributárias podem ser pressionados por superiores hierárquicos ou agentes externos para divulgar informações confidenciais? Que estratégias podem ser adotadas para lidar com essas pressões?

Respostas Obtidas:

Tabela 9 - Pressões para divulgar informação confidencial e estratégias de mitigação.

I1	I2	I3
<p>“Não, de maneira nenhuma. Não há nenhum interesse em divulgar informações nos casos em que participam.”</p> <p>“Se eventualmente esse interesse acontecer, pediria escusa, uma vez que não me sentiria confortável.”</p> <p>“Hoje em dia (...) não sinto que isso seja um problema (...) que tenham havido qualquer violação deste princípio.”</p> <p>“Daí a nossa possibilidade de pedir escusa, quando sentimos que esta isenção não está presente.”</p>	<p>“Os inspetores tributários podem ser pressionados para divulgar informações confidenciais, embora não seja uma situação nada comum.”</p> <p>“A confidencialidade é essencial para a proteção da privacidade e dos direitos das pessoas, e também para a confiança no trabalho dos inspetores.”</p> <p>“A decisão de quebrar o sigilo profissional deve ser tomada com extrema cautela.”</p> <p>“Só deve ser considerada se houver uma razão legítima e legal, como uma</p>	<p>“Exemplo disso, o caso da lista VIP, o caso do primeiro-ministro, e outros que tais.”</p> <p>“As informações não têm vindo a ser divulgadas pelos inspetores, mas sim pela gestão.”</p> <p>“O poder político e as forças externas existem e com muita força.”</p> <p>“Com uma melhor formação (...) provavelmente teríamos técnicos mais fortes a resistir a essas pressões.”</p> <p>“Tal como para o Ministério Público existe uma compensação pelo</p>

	decisão judicial ou a possibilidade de evitar um dano grave.”	sigilo profissional, também o inspetor deveria recebê-la.”
--	---	--

Os Auditores podem ser pressionados por superiores hierárquicos ou agentes externos para divulgar informações confidenciais? Quais estratégias podem ser adotadas para lidar com essas pressões?

Respostas Obtidas:

A1	A2	A3
<p>“Não existe auditores tributários, isso não existe.”</p> <p>“As auditorias financeiras, também na prática, estão sempre a validar ou a aferir sobre riscos na fiscalidade.”</p> <p>“No caso das chamadas <i>due diligence</i> fiscais (...) o objetivo é detetar potenciais riscos fiscais para garantias dentro do negócio.”</p> <p>“Nesses casos em que tem que haver ali toda a informação, (...) não é bem quebrado [o sigilo], são celebrados protocolos de troca de informação e acordos de</p>	<p>“Pode haver uma interpretação diferente por parte do Supervisor do que é informação relevante que deveria ter sido divulgada pelo cliente.”</p> <p>“Ao não ser divulgada, o ROC tem que considerar como material e, consequentemente, modificar a sua opinião.”</p> <p>“Faz parte da aplicação de julgamento profissional.”</p> <p>“É relevante que os Supervisores tenham experiência anterior no lado de supervisionados.”</p>	<p>“A acontecer, reporta-se a situação às instâncias de supervisão.”</p> <p>“Documentando todas as tentativas de influência para garantir independência e conformidade legal.”</p>

confidencialidade entre as partes.”		
“As pessoas o que ficaram a saber ficam abrangidas pela confidencialidade.”		

Fonte: Elaboração própria

Análise das respostas: As respostas mostram que a questão das pressões externas ou hierárquicas é percebida de forma distinta entre inspetores e auditores, refletindo diferenças no contexto institucional em que cada um atua.

No caso dos inspetores, alguns participantes minimizaram a frequência destas situações, afirmando não sentir que tal seja um problema atual. Como sintetizou um entrevistado: *“Não, de maneira nenhuma. Não há nenhum interesse em divulgar informações nos casos em que participam”*. Outros, contudo, reconheceram que a pressão pode existir, ainda que de forma pouco comum, e que exige extrema prudência: *“A decisão de quebrar o sigilo profissional deve ser tomada com extrema cautela (...) só deve ser considerada se houver uma razão legítima e legal, como uma decisão judicial ou a possibilidade de evitar um dano grave”*. Houve também quem lembrasse casos midiáticos, como a *“lista VIP”* ou processos envolvendo figuras políticas, reconhecendo que *“o poder político e as forças externas existem e com muita força”*. Nesses contextos, defende-se maior formação para reforçar a resiliência dos inspetores e até compensações adicionais pelo sigilo profissional, numa lógica de valorização semelhante à do MP.

Entre os auditores, a pressão surge em moldes diferentes. A experiência relatada aponta menos para interferências diretas e mais para divergências de interpretação sobre a relevância da informação a divulgar. Um entrevistado destacou que *“pode haver uma interpretação diferente por parte do Supervisor do que é informação relevante que deveria ter sido divulgada pelo cliente”*, o que pode levar a modificações na opinião expressa no relatório. Estas situações enquadram-se no exercício do julgamento profissional e na necessidade de experiência prática por parte de quem supervisiona. Quanto a estratégias de resposta, foram apontadas medidas formais como *“reportar a situação às instâncias de supervisão”* e *“documentar todas as tentativas de influência para garantir independência e conformidade legal”*.

Em síntese, enquanto os inspetores se focam sobretudo nas pressões externas e políticas, ainda que nem todos as tenham vivenciado diretamente, os auditores referem-se mais a pressões internas de natureza técnica ou interpretativa, ligadas à prática do julgamento profissional. Em ambos os casos, a defesa da confidencialidade assenta em estratégias de resiliência pessoal, protocolos institucionais e, sobretudo, na manutenção da independência como valor central da profissão.

Referente ao tópico da entrevista 12

Durante a sua experiência profissional, já observou interferências políticas ou empresariais nas decisões relacionadas ao sigilo nas inspeções tributárias? Se sim, como é que isso afeta o processo?

Respostas Obtidas:

Tabela 10 - Interferências políticas ou empresariais nas decisões de sigilo

I1	I2	I3
<p>“Não, pessoalmente não tenho conhecimento disso.”</p> <p>“As pessoas com quem trabalhei nunca percebi que fossem sequer capazes disso.”</p> <p>“Ficariam numa situação frágil perante os subordinados, sem autoridade e credibilidade.”</p>	<p>Sim, já tive interferências do ‘amigo’ do ‘amigo’ a tentar que fosse alterado o meu parecer técnico.”</p> <p>“Só afeta o processo de quem se deixar afetar.”</p>	<p>Com 30 anos de inspeção, posso dizer que já assisti a muitas coisas.”</p> <p>“Com o desenvolvimento do sistema informático da AT, cada vez se torna mais difícil alterar resultados de processos.”</p> <p>“Se o inspetor não for forte psicologicamente (...) é fácil a um chefe de equipa ou de divisão tentar mudar o sentido de uma inspeção.”</p> <p>“Sem o aval destes o processo não encerra.”</p>

Durante a sua experiência profissional, já observou interferências políticas ou empresariais nas decisões relacionadas ao sigilo nas auditorias? Se sim, como é que isso afeta o processo?

Respostas Obtidas:

A1	A2	A3
<p>“O nível de confidencialidade na auditoria acaba (...) a partir do momento em que são detetadas situações de fraude fiscal.”</p> <p>“O auditor ou resolve o assunto com o cliente (...) ou se demite.”</p> <p>“Aquilo que tomou conhecimento no exercício de funções tem que ir comunicar às autoridades.”</p>	<p>“Não”</p>	<p>“Não”</p>

Fonte: Elaboração própria

Análise das respostas: As respostas dos inspetores tributários revelam experiências distintas. Alguns negaram ter presenciado este tipo de interferência, sublinhando que *“não tenho conhecimento disso”* e que tal prática fragilizaria a autoridade e credibilidade de quem a promovesse perante a sua própria equipa. Outros, porém, assumiram já ter sido alvo de tentativas de influência, nomeadamente através de pressões informais: *“já tive interferências do ‘amigo’ do ‘amigo’ a tentar que fosse alterado o meu parecer técnico”*. Ainda assim, frisaram que *“só afeta o processo de quem se deixar afetar”*, evidenciando que a resiliência individual desempenha aqui um papel determinante.

Um terceiro depoimento mostrou uma perspetiva de longo curso, salientando que *“com 30 anos de inspeção, posso dizer que já assisti a muitas coisas”*. No entanto, reconheceu que o desenvolvimento dos sistemas informáticos da AT tem vindo a

dificultar alterações indevidas, uma vez que “*cada vez se torna mais difícil alterar resultados de processos*”. Apesar disso, alertou que a vulnerabilidade psicológica dos inspetores pode ser explorada, sobretudo porque “*sem o aval [dos superiores hierárquicos] o processo não encerra*”.

Do lado dos auditores, o panorama é mais homogêneo. Dois entrevistados negaram ter experienciado interferências políticas ou empresariais, ao passo que outro destacou que “*o nível de confidencialidade na auditoria acaba (...) a partir do momento em que são detetadas situações de fraude fiscal*”. Nesses casos, o auditor é obrigado a agir: “*ou resolve o assunto com o cliente (...) ou se demite*”, e, se necessário, “*tem que comunicar às autoridades*”.

Em síntese, as entrevistas sugerem que os inspetores tributários reconhecem maior exposição a pressões externas, muitas vezes relacionadas com a sua dependência hierárquica, embora o reforço tecnológico tenha vindo a limitar tais riscos. Já os auditores enfatizam a obrigação ética e legal de denunciar atos ilícitos, não relatando pressões políticas diretas, mas destacando que o verdadeiro ponto de rutura do sigilo ocorre quando são detetadas situações de fraude fiscal.

Referente ao tópico da entrevista 13

Na sua opinião, a legislação atual protege adequadamente o sigilo do inspetor tributário? Porque é que considera que sim ou não?

Respostas Obtidas:

Tabela 11 - Proteção jurídica do sigilo

I1	I2	I3
<p>“A nível de inspeção é muito exigente.”</p> <p>“Não posso dar uma aula, uma conferência, nada, sem que previamente seja autorizado pela AT.”</p>	<p>“Considero que sim, em termos legais a atual legislação protege adequadamente o sigilo do inspetor.”</p> <p>“O inspetor tributário não faz nenhuma pesquisa informática sem que tenha</p>	<p>Trata o inspetor como um mero técnico e não como alguém que tem a capacidade de avaliar o desenvolvimento da atividade do contribuinte.”</p> <p>“Cada vez mais o inspetor tem acesso a informação (...) todas elas</p>

<p>“A exclusividade da função é intrínseca a qualquer inspetor.”</p> <p>“Só devemos ter acesso com as credenciais aos processos que estamos mandatados.”</p> <p>“Se qualquer funcionário acedeu à informação que não faz parte do processo (...) pode ser alvo de processo disciplinar.”</p>	<p>que justificar o motivo pelo qual a está a fazer.”</p>	<p>confidenciais, e como tal não as pode divulgar, sendo que a divulgação de algumas iria ajudar em muito o processo inspetivo.”</p> <p>“Temos tido colegas com processos de inquérito internos porque contactam com a esposa/marido do contabilista certificado, dado que não o conseguiam contactar diretamente.”</p> <p>“Este é um exemplo simples da quebra do dever de sigilo, mas que para um inspetor nem sequer faz sentido.”</p>
--	---	---

**Na sua opinião, a legislação atual protege adequadamente o sigilo do auditor?
Porque é que considera que sim ou não?**

Respostas Obtidas:

A1	A2	A3
<p>“Os níveis de acesso são diferentes e os contextos são diferentes.”</p> <p>“Um auditor (...) se acha que existem essas coisas e o risco está num nível tão alto que, por definição</p>	<p>“Sim”</p>	<p>“A legislação atual oferece proteção adequada ao sigilo do auditor.”</p> <p>“Impõe dever de confidencialidade e sanções para a sua violação.”</p>

<p>técnica, não pode exercer funções.”</p> <p>“Tenho que identificar que esta é uma empresa X pagou à entidade Y e esse pagamento devia ter liquidado o imposto que não o liquidou.”</p> <p>“Tenho que demonstrar que agi previamente por comunicações (...) e que o cliente de forma consciente, livre e deliberada não pagou porque não quis.”</p> <p>“O responsável pelo trabalho nomeado e que certifica e que emite os relatórios é sempre o revisor de contas.”</p>		<p>“Exige vigilância e atualização constante para acompanhar novos riscos, como a cibersegurança e o acesso indevido a dados.”</p>
---	--	--

Fonte: Elaboração própria

Análise das respostas: No que respeita à proteção legal do sigilo, as respostas dos inspetores tributários revelam percepções distintas quanto à suficiência e à eficácia da legislação atual. Um dos entrevistados sublinhou o caráter rigoroso das regras internas, destacando que *“a nível de inspeção é muito exigente”* e que a função implica exclusividade, ao ponto de *“não poder dar uma aula, uma conferência, nada, sem que previamente seja autorizado pela AT”*. Além disso, reforçou que o acesso à informação está estritamente condicionado às credenciais e ordens de serviço em vigor, alertando que *“se qualquer funcionário acedeu à informação que não faz parte do processo (...) pode ser alvo de processo disciplinar”*.

Outro inspetor mostrou-se concordante, defendendo que *“em termos legais a atual legislação protege adequadamente o sigilo do inspetor”*, salientando que não é possível

realizar pesquisas informáticas sem justificar previamente o motivo. Já um terceiro entrevistado adotou uma posição mais crítica, ao considerar que a lei trata o inspetor “*como um mero técnico*”, desvalorizando a sua capacidade de avaliar a atividade do contribuinte. Sublinhou ainda que “*cada vez mais o inspetor tem acesso a informação (...) todas elas confidenciais, e como tal não as pode divulgar, sendo que a divulgação de algumas iria ajudar em muito o processo inspetivo*”. Para ilustrar a rigidez do regime, referiu situações de colegas alvo de inquéritos internos por contactos informais com familiares de contabilistas certificados, considerando este um exemplo em que a aplicação do dever de sigilo “*nem sequer faz sentido*”.

Referente ao tópico da entrevista 14

Em que situações o inspetor tributário é legalmente obrigado a quebrar o sigilo e revelar informações? Existe um protocolo claro que os inspetores devem seguir para determinar quando e como deve ocorrer essa revelação?

Respostas Obtidas:

Tabela 12 - Obrigações legais de revelação e existência de protocolos

I1	I2	I3
<p>“Um protocolo não há, há a legislação de colaboração parciais.”</p> <p>“Imposição judicial (...) aí o inspetor tem que avaliar se essa informação está ou não protegida.”</p> <p>“Só nesse caso, é que o inspetor pode revelar e responder para além daquilo que escreve no relatório.”</p> <p>“Toda a informação que eu tenho sobre essa matéria está transcrita no relatório.</p>	<p>“O inspetor tributário é legalmente obrigado a quebrar o sigilo e revelar informações em situações específicas definidas pela lei.”</p> <p>“Autorização do contribuinte, cooperação legal com outras entidades públicas, cooperação com administrações tributárias de outros países, colaboração com a justiça, e confirmação de dados para registos.”</p>	<p>“Em situações de crime, quer seja fiscal quer seja jurídico normal (...) tem de solicitar o afastamento do dever de sigilo à AT.”</p> <p>“Fica sujeito a decisão de terceiros.”</p>

<p>Não tenho mais nada a dizer.”</p> <p>“A informação não pode ser divulgada sem a autorização do próprio.”</p>		
---	--	--

Em que situações o auditor é legalmente obrigado a quebrar o sigilo e revelar informações? Existe um protocolo claro que os auditores devem seguir para determinar quando e como deve ocorrer essa revelação?

Respostas Obtidas:

A1	A2	A3
<p>“Se temos uma situação que (...) comunicamos à empresa, a empresa não regulariza, (...) demitimos e comunicamos ao Ministério Público que cometeram um crime de fraude fiscal.”</p> <p>“O ano passado fiz uma comunicação ao Ministério Público.”</p> <p>“O cliente que tenha fraude fiscal que eu tenha detetado, demite-me e não estou na empresa.”</p> <p>“Pode ser detetada pelos mecanismos de controlo de qualidade de auditoria (...) ou até pela própria autoridade tributária.”</p>	<p>“Está nos regulamentos e leis disponíveis no site da OROC.”</p> <p>“Casos como crimes públicos e de branqueamento de capitais podem obrigar a denúncias.”</p>	<p>“O auditor é legalmente obrigado a quebrar o sigilo quando identifica indícios de fraude, corrupção, branqueamento de capitais ou outros ilícitos.”</p> <p>“Segue o protocolo previsto nas normas e na legislação aplicável.”</p> <p>“A comunicação deve ser formal e documentada às entidades de supervisão ou judiciais.”</p>

Fonte: Elaboração própria

Análise das respostas: No caso dos auditores, a percepção é clara quanto à existência de obrigações legais específicas que determinam a quebra do sigilo em situações de ilícitos graves. Um dos entrevistados destacou a sua própria experiência profissional, afirmando que *“se temos uma situação que (...) comunicamos à empresa, a empresa não regulariza, (...) demitimos e comunicamos ao Ministério Público que cometeram um crime de fraude fiscal”*. O mesmo reforçou ainda que *“o ano passado fiz uma comunicação ao Ministério Público”*, sublinhando que não admite manter-se numa empresa em que deteta fraude fiscal: *“o cliente que tenha fraude fiscal que eu tenha detetado, demite-me e não estou na empresa”*.

Outro entrevistado referiu que a obrigação de denúncia está prevista de forma explícita, sublinhando que *“está nos regulamentos e leis disponíveis no site da OROC”* e que *“casos como crimes públicos e de branqueamento de capitais podem obrigar a denúncias”*. Finalmente, um terceiro entrevistado apontou que o auditor *“é legalmente obrigado a quebrar o sigilo quando identifica indícios de fraude, corrupção, branqueamento de capitais ou outros ilícitos”*, devendo, nesses casos, seguir *“o protocolo previsto nas normas e na legislação aplicável”* e realizar *“a comunicação formal e documentada às entidades de supervisão ou judiciais”*.

Referente ao tópico da entrevista 15

Quais são os principais riscos que um inspetor pode enfrentar ao divulgar informações sigilosas, mesmo quando existe uma base legal para tal?

Respostas Obtidas:

Tabela 13 - Riscos associados à revelação de informação sigilosa

I1	I2	I3
<p>“Se o inspetor prevaricar aqui, sujeita-se a um processo disciplinar, primeiro, por parte da AT.”</p> <p>“Quem se sentiu lesado por essa divulgação pode colocar um processo ao próprio inspetor.”</p>	<p>“A quebra do sigilo profissional tem várias consequências, que podem ir desde processos disciplinares e despedimento até à responsabilização criminal.”</p>	<p>“Processo de inquérito interno que por norma termina numa denúncia ao Ministério Público, apresentada pela própria AT.”</p>

<p>“A AT pode instaurar um processo interno para averiguar e pode haver consequências.”</p> <p>“A auditoria interna pode (...) analisar para validar se as regras estão a ser respeitadas.”</p>	<p>“A violação do sigilo profissional pode ser punida com penas de prisão e multa.”</p> <p>“Mesmo quando existe uma base legal, a quebra do sigilo pode prejudicar a confiança nas relações profissionais.”</p> <p>“Pode levar a problemas de natureza ética e de reputação.”</p>	
---	---	--

Quais são os principais riscos que um auditor pode enfrentar ao divulgar informações sigilosas, mesmo quando existe uma base legal para tal?

Respostas Obtidas:

A1	A2	A3
<p>“O estatuto dos ROCs (...) prevê uma responsabilidade solidária e civil do ROC perante as dívidas da empresa, nomeadamente as dívidas fiscais.”</p> <p>“O ROC só se desonera de responsabilidade se, tendo conhecimento do crime público, o participar às autoridades competentes.”</p> <p>“A existência de uma fraude fiscal ou de um não</p>	<p>“Pode incorrer em riscos de segurança dependendo da denúncia e de imagem junto a outros clientes.”</p> <p>“Daí estar previsto o aconselhamento prévio junto de peritos, da OROC.”</p> <p>“Existe a possibilidade de utilizar canais protegidos para realizar as denúncias.”</p>	<p>“Mesmo com base legal, o auditor pode enfrentar riscos como responsabilização por divulgação excessiva.”</p> <p>“Danos à reputação profissional.”</p> <p>“Quebra de confiança com a entidade auditada.”</p> <p>“Possíveis litígios decorrentes de interpretações divergentes sobre o alcance da informação partilhada.”</p>

<p>pagamento das retenções na fonte (...) tem que ser divulgada obrigatoriamente às entidades oficiais.”</p> <p>“As entidades oficiais não é o Fisco, é o Ministério Público (...) ou a Unidade de Informação Financeira da PJ.”</p>		
--	--	--

Fonte: Elaboração própria

Análise das respostas: No caso dos inspetores, os riscos associados à divulgação de informações sigilosas, mesmo quando existe base legal, são percebidos como sérios e multifacetados. Um dos entrevistados destacou que *“se o inspetor prevaricar aqui, sujeita-se a um processo disciplinar, primeiro, por parte da AT”*, acrescentando que *“quem se sentiu lesado por essa divulgação pode colocar um processo ao próprio inspetor”*. Além disso, sublinhou que a própria AT *“pode instaurar um processo interno para averiguar e pode haver consequências”*. Outro inspetor reforçou esta visão, ao afirmar que *“a quebra do sigilo profissional tem várias consequências, que podem ir desde processos disciplinares e despedimento até à responsabilização criminal”*, sendo que *“a violação do sigilo profissional pode ser punida com penas de prisão e multa”*. Para além do enquadramento legal, alertou também para riscos mais subtis, como *“prejudicar a confiança nas relações profissionais”* e provocar *“problemas de natureza ética e de reputação”*. Já um terceiro inspetor sintetizou a gravidade do tema, referindo que a quebra de sigilo pode originar um *“processo de inquérito interno que por norma termina numa denúncia ao Ministério Público, apresentada pela própria AT”*.

Já entre os auditores, os riscos identificados vão para além da esfera disciplinar, abrangendo igualmente responsabilidades civis e profissionais. Um entrevistado destacou que *“o estatuto dos ROCs (...) prevê uma responsabilidade solidária e civil do ROC perante as dívidas da empresa, nomeadamente as dívidas fiscais”*, e que apenas se desonera desta responsabilidade se, *“tendo conhecimento do crime público, o participar às autoridades competentes”*. Sublinhou ainda que situações como fraude fiscal ou não

pagamento de retenções na fonte “*têm que ser divulgadas obrigatoriamente às entidades oficiais*”, como o MP ou a UIF da PJ. Outros auditores chamaram a atenção para riscos adicionais: “*pode incorrer em riscos de segurança dependendo da denúncia e de imagem junto a outros clientes*”, sendo por isso importante o recurso a “*aconselhamento prévio junto de peritos, da OROC*” e a “*canais protegidos para realizar as denúncias*”. Por fim, foi referido que, mesmo com base legal, os auditores enfrentam riscos como “*responsabilização por divulgação excessiva*”, “*danos à reputação profissional*”, “*quebra de confiança com a entidade auditada*” e ainda “*possíveis litígios decorrentes de interpretações divergentes sobre o alcance da informação partilhada*”.

Referente ao tópico da entrevista 16

Na sua opinião, como poderia ser melhorado o equilíbrio entre o sigilo e o dever de revelação na prática da inspeção tributária?

Respostas Obtidas:

Tabela 14 - Medidas para melhorar o equilíbrio entre sigilo e dever de revelação.

I1	I2	I3
<p>“A legislação não é muito fácil de mexer nisso, porque temos o direito de toda a gente que tem de ser salvaguardado.”</p> <p>“Em relação ao contribuinte, toda a informação obtida é dele.”</p> <p>“A informação de terceiro (...) tem de ser a estritamente necessária para fundamentar o objetivo da inspeção.”</p> <p>“Cada um também tem direito à reserva da sua</p>	<p>“O tratamento de dados pessoais deve processar-se de forma transparente e no estrito respeito pela reserva da vida privada.”</p> <p>“Há sempre o dever de revelação desses dados quando for necessário do ponto de vista social.”</p>	<p>“Na AT deveria haver por norma um grupo de estudo formado por psicólogos que treinassem os inspetores (...) para fugir à quebra do sigilo.”</p> <p>“O objetivo seria tornar os inspetores mais fortes às pressões.”</p>

informação, que não pode ser dada a terceiros.”		
---	--	--

Na sua opinião, como poderia ser melhorado no equilíbrio entre o sigilo e o dever de revelação na prática da auditoria?

Respostas Obtidas:

A1	A2	A3
<p>“É uma obrigação dos auditores comunicar ao Ministério Público se detetam crimes públicos, por exemplo fraude fiscal.”</p> <p>“Se não o fizerem, não estão a cumprir as suas funções.”</p>	<p>“Penso que o equilíbrio está num nível adequado.”</p>	<p>“O equilíbrio pode ser reforçado com orientações legais mais detalhadas e uniformes.”</p> <p>“Formação contínua em ética e proteção de dados.”</p> <p>“Criação de protocolos claros de comunicação que definam, passo a passo, quando e como divulgar informações sem comprometer a confidencialidade.”</p>

Fonte: Elaboração própria

Análise das respostas: Entre os inspetores tributários, as respostas revelam uma clara preocupação em conciliar a proteção dos direitos individuais com as exigências legais do processo inspetivo. Um deles sublinhou que *“a legislação não é muito fácil de mexer nisso, porque temos o direito de toda a gente que tem de ser salvaguardado”*, acrescentando que *“a informação de terceiro (...) tem de ser a estritamente necessária para fundamentar o objetivo da inspeção”*. Outro reforçou que *“o tratamento de dados pessoais deve processar-se de forma transparente e no estricto respeito pela reserva da vida privada”*, embora reconheça que *“há sempre o dever de revelação desses dados quando for necessário do ponto de vista social”*. Já um terceiro destacou a necessidade de suporte adicional, sugerindo que *“na AT deveria haver por norma um grupo de estudo*

formado por psicólogos que treinassem os inspetores (...) para fugir à quebra do sigilo”, de modo a torná-los mais resilientes perante pressões externas.

Do lado dos auditores, o equilíbrio entre sigilo e revelação é igualmente valorizado, mas visto sob uma ótica mais normativa e operacional. Um entrevistado foi perentório: *“é uma obrigação dos auditores comunicar ao Ministério Público se detetam crimes públicos, por exemplo fraude fiscal”, acrescentando que “se não o fizerem, não estão a cumprir as suas funções”*. Outro afirmou de forma sintética que *“penso que o equilíbrio está num nível adequado”*, mas ainda assim surgiram propostas de melhoria. Entre estas, destacam-se a necessidade de *“orientações legais mais detalhadas e uniformes”*, de *“formação contínua em ética e proteção de dados”* e da *“criação de protocolos claros de comunicação que definam, passo a passo, quando e como divulgar informações sem comprometer a confidencialidade”*.

4.3 Discussão dos resultados

A discussão dos resultados visa interpretar criticamente as perceções recolhidas junto de auditores financeiros e inspetores tributários, relacionando-as com a revisão da literatura, com decisões jurisprudenciais e com acontecimentos mediáticos que reforçam a atualidade do tema. Pretende-se, assim, compreender de que forma a confidencialidade é entendida e praticada, os limites que enfrenta e os dilemas que emergem quando colide com o dever de revelação ou com pressões externas. Ao longo da análise das diferentes questões, e sempre que se revele pertinente, serão apresentadas recomendações destinadas a melhorar a interpretação e a boa prática profissional dos intervenientes, contribuindo para uma aplicação mais coerente e ética dos princípios da confidencialidade fiscal.

No que respeita à **Questão de Investigação 1**, que aborda **“Quais os limites éticos do dever de confidencialidade na auditoria e inspeção tributária?”**, os depoimentos recolhidos mostram que a confidencialidade, em auditoria e inspeção tributária, não se resume a “não divulgar”: vive num equilíbrio exigente entre necessidade, proporcionalidade e finalidade. Este é, de resto, o fio condutor do Código de Ética (IFAC/OROC), que impõe ao profissional (i) usar apenas a informação estritamente necessária ao fim legítimo, (ii) minimizar a exposição de dados sensíveis, e (iii) preservar independência e interesse público. Nas palavras dos entrevistados, “o maior desafio consiste em assegurar a confidencialidade da informação obtida durante os trabalhos”,

sem comprometer a qualidade da fundamentação; e, quando a matéria é relevante, “tudo o que tenha significado ou é corrigido, ou tem que ser uma reserva, ou no limite temos que nos demitir”. Na inspeção, a mesma gramática ética é positivada no Código de Conduta dos Trabalhadores da AT, ancorado em legalidade, imparcialidade e proporcionalidade, e nos valores éticos de conduta pública (ponto 4). Em termos operacionais, traduz-se em acesso mínimo e orientado à finalidade, segurança da informação, confidencialidade de credenciais e manutenção do sigilo após o termo das funções.

Do lado dos inspetores, a tensão ética surge com particular acuidade na fundamentação: demonstrar a correção sem “escrever dados de outra empresa” traduz, em linguagem deontológica, a aplicação prática dos princípios de minimização e de finalidade. Este “cuidado extremo” protege “...o sigilo, a privacidade dos dados e a necessidade de os utilizar na análise fiscal.”, mas tem um custo operativo: quanto mais se restringe a transcrição de elementos de terceiros, mais difícil se torna produzir um relato auditável e persuasivo. O limite ético, aqui, consiste em não sacrificar a privacidade em nome de uma fundamentação exuberante; a solução é fundamentar melhor com menos dados, recorrendo a opções que respeitam a confidencialidade sem desarmar a prova.

A literatura alinha com estas práticas. O CEOROC/IFAC estrutura a conduta em cinco princípios (integridade, objetividade, competência e zelo, confidencialidade e comportamento profissional) a OCDE (2013) recomenda que os inspetores recebam formação ética permanente e que os códigos de conduta sejam aplicados como instrumentos preventivos de confiança e transparência. Nesta grelha, os dilemas descritos pelos entrevistados são precisamente conflitos entre deveres concorrentes: proteger a privacidade vs. garantir uma fundamentação útil e transparente. Daqui decorre uma consequência prática central: a necessidade de documentar o julgamento ético (por que razão certa informação foi incluída/excluída; como se assegurou a minimização), para que a decisão seja explicável e auditável. Como sublinham Canedo et al. (2007), tal exige formação ética contínua, de modo a assegurar que a profissão mantenha, de forma credível, o seu papel de garantir a transparência e a confiança pública.

Um exemplo da relevância da ética no exercício das funções da AT pode ser encontrado numa notícia divulgada pela comunicação social, relativa a um caso em que inspetores do Fisco foram detidos por alegadamente receberem um suborno de 700 mil euros para facilitar a entrada de droga pelo Porto de Lisboa (TVI Notícias, 2025). Este

episódio evidenciou os riscos éticos associados ao exercício de funções com acesso privilegiado a informação sensível.

Em síntese, os limites éticos da confidencialidade são condições de legitimidade, não obstáculos: dizer o suficiente e apenas o suficiente, preservar a privacidade de terceiros, e servir o interesse público com independência e objetividade. A “transparência responsável” que emerge das entrevistas ganha corpo no entrelaçamento entre o Código de Ética profissional (IFAC/OROC) e o Código de Conduta dos trabalhadores da AT, que convergem nos mesmos pilares: finalidade, minimização, proporcionalidade, segurança da informação e confiança pública, exatamente o padrão exigível quando se funda uma decisão sem desarmar a prova.

Recomenda-se o reforço da formação e da supervisão ética contínua, tanto na AT como nas ordens profissionais, de forma a garantir uma aplicação uniforme dos princípios de confidencialidade e proporcionalidade. Sugere-se, para o efeito, a criação conjunta de um Protocolo de Boas Práticas Éticas e de Confidencialidade, alinhado com as orientações da OCDE (2013) e com o Código de Ética da IFAC, que integre ações de formação anual obrigatória em ética e sigilo profissional, simulações de dilemas éticos práticos e a implementação de um canal interno de consulta ética que permita aos profissionais obter orientação antes da tomada de decisão.

Depois de definidos os limites éticos, importa agora compreender como o ordenamento jurídico estrutura os contornos legais da confidencialidade. Na **Questão de Investigação 2**, “**Quais os limites legais do dever de confidencialidade?**”, a fronteira do sigilo não é deixada à intuição dos profissionais: está cartografada por um conjunto de normas que fazem do segredo a regra e da revelação a exceção tipificada. No núcleo estão o art.º 22.º do RCPITA (dever de sigilo na função inspetiva) e o art.º 64.º da LGT (sigilo fiscal como princípio estruturante). Para a auditoria financeira, o art.º 84.º do EOROC impõe confidencialidade profissional, com quebra apenas quando expressamente exigida por lei. O RGIT fecha o perímetro sancionatório ao tipificar a violação de segredo fiscal como crime (art.º 91.º) e como contraordenação em casos menos graves (art.º 115.º). No plano interno da AT, o Código de Conduta dos Trabalhadores da AT (ponto 9) densifica

o regime: acesso mínimo, finalidade, segurança da informação, confidencialidade de credenciais, sigilo pós-funções e responsabilidade disciplinar por acesso injustificado.

É neste quadro que os depoimentos se posicionam. Um inspetor sublinha que “a nível de inspeção é muito exigente” e que a função implica exclusividade (p. ex., autorização prévia para intervenções públicas), outro reforça que “Considero que sim, em termos legais a atual legislação protege adequadamente o sigilo do inspetor.” e que “pesquisas informáticas só ocorrem com justificação prévia e sob credenciais/ordens de serviço, lembrando que “se qualquer funcionário acedeu à informação que não faz parte do processo (...) pode ser alvo de processo disciplinar”. Já uma terceira voz é mais crítica: a lei por vezes “trata o inspetor como mero técnico”, restringindo margens de autonomia num contexto em que o inspetor “tem acesso a informação (...) confidencial” cuja divulgação seria probatoriamente útil, mas está vedada; cita, como exemplo de rigidez, inquéritos internos abertos por contactos informais com familiares de contabilistas certificados.

A jurisprudência tem funcionado como válvula de calibração destes limites. O Acórdão do TRP (16.12.2015) afirma a não absolutidade do sigilo: admite-se a quebra quando for imprescindível para a descoberta da verdade material, sujeita a controlo judicial e ao crivo da proporcionalidade. Em termos práticos, legitima o critério operativo já relatado pelos profissionais: restrição máxima no quotidiano, abertura condicionada quando exista título legal e fim prevalecente.

Do lado dos auditores, o limite legal cruza-se com o dever de reporte de ilícitos: o sigilo cede quando a lei o impõe (articulação do EOROC com regimes especiais), mas mantém-se quanto ao que não é necessário à finalidade legal de comunicação. Ultrapassar (ou falhar) este equilíbrio expõe o profissional a responsabilidade disciplinar/profissional “O responsável pelo trabalho nomeado e que certifica e que emite os relatórios é sempre o revisor de contas.” e, nos casos graves, a responsabilidade penal/contraordenacional “Tenho que demonstrar que agi previamente por comunicações (...) e que o cliente de forma consciente, livre e deliberada não pagou porque não quis.”. Acresce que a CMVM, no âmbito das suas competências de supervisão, divulga anualmente listagens e relatórios de enforcement (atividade sancionatória) com os processos disciplinares, contraordenacionais e participações-crime instaurados a ROC e SROC, sinalizando publicamente as falhas detetadas e reforçando a eficácia preventiva do quadro sancionatório. Paralelamente, a OROC exerce supervisão técnica através do sistema de

controlo de qualidade: todos os anos, um determinado número de ROC e de SROC é inspecionado, sendo publicado o Relatório Anual da Comissão de Controlo de Qualidade, que identifica as áreas alvo de revisão e a percentagem de observações significativas, bem como recomendações e medidas de follow-up.

Em síntese, o ordenamento português traça um mapa claro: segredo como regra, exceções taxativas e justificadas, sempre sob os critérios de necessidade, finalidade e proporcionalidade. As perceções dos entrevistados mostram que este direito não é meramente abstrato: materializa-se em procedimentos (credenciais, ordens de serviço, logs) e condutas (acesso mínimo, justificação, sigilo pós-funções) que ancoram a confiança pública sem paralisar a ação inspetiva nem o exercício responsável da auditoria.

Sugere-se que o legislador promova a elaboração de um único diploma que clarifique e consolide as situações de derrogação do sigilo fiscal e bancário, bem como os respetivos limites procedimentais e salvaguardas de proteção de dados. Esta revisão legislativa deveria contemplar a uniformização dos critérios de derrogação entre o sigilo fiscal e o bancário, evitando sobreposições com o CPP e o RGIT; a definição expressa dos direitos de notificação e de defesa dos contribuintes sempre que o sigilo seja levantado; e a obrigatoriedade de registo e reporte público anual das derrogações efetuadas, assegurando transparência e reforçando o controlo institucional. Uma alteração desta natureza contribuiria para aumentar a segurança jurídica, consolidar a confiança dos contribuintes e garantir uma maior coerência entre os deveres éticos e legais inerentes à confidencialidade fiscal.

No que concerne à **Questão de Investigação 3, “Em que situações o sigilo deve ser quebrado e que riscos enfrentamos profissionais ao fazê-lo?”**, a regra é clara: o segredo é o padrão; a revelação é excecional, fundada em lei, necessária ao fim público e limitada ao mínimo indispensável. No domínio da auditoria (ROC), a moldura normativa articula-se em três eixos: (i) a ISA 250, que exige identificar, avaliar e responder a incumprimentos legais, incluindo comunicação externa quando devida; (ii) o art.º 190.º do EOROC, que impõe a participação de crimes públicos conhecidos no exercício das funções; e (iii) a Lei n.º 83/2017, que obriga a comunicações de Branqueamento de Capitais /Financiamento do Terrorismo à Unidade de Informação Financeira. Se a informação estiver coberta por segredo, o art.º 135.º do CPP admite a quebra por decisão

judicial, sob critérios de necessidade e proporcionalidade. É precisamente este o padrão descrito nas entrevistas: “se a entidade não regulariza, demito-me e comunico ao MP”; “o auditor é legalmente obrigado a quebrar o sigilo perante fraude, corrupção, branqueamento”.

Na inspeção tributária, o art.º 22.º do RCPITA consagra o sigilo funcional; porém, é o art.º 64.º da LGT que abre as portas legais à derrogação em situações taxativas: cooperação judiciária interna (remessa de elementos quando haja indícios de crime); cooperação internacional (troca de informações com administrações fiscais estrangeiras, nos termos de convenções/acordos); acesso judicialmente autorizado e protocolado (n.º 7 e 8 introduzidos pela Lei n.º 30/2017, permitindo a magistrados o acesso a bases de dados da AT com controlo judicial); e confirmações estritamente limitadas (p. ex., verificação de NIF ou domicílio fiscal nos termos legais). Em todos os casos, a revelação obedece aos vetores de finalidade, necessidade e proporcionalidade, devendo o conteúdo divulgado ser o mínimo indispensável ao fim legal (investigação, prova, cooperação). Daí os relatos sobre “acesso por credenciais e ordem de serviço”, “pesquisas com justificação prévia” e registos (logs), práticas coerentes com o Código de Conduta dos Trabalhadores da AT.

Os riscos, porém, não desaparecem quando a lei permite a revelação. Do lado dos inspetores, a divulgação excessiva, mesmo havendo base legal, pode desencadear processos disciplinares internos, queixas de terceiros e, nos casos graves, responsabilidade penal/contraordenacional (RGIT, arts. 91.º e 115.º), para além de custos éticos e reputacionais pela quebra de confiança institucional.

Também a Operação “Dark Paper” (2025) ilustra a legitimidade de levantar o sigilo quando isso é imprescindível para a descoberta da verdade e a prevenção de ilícitos. Segundo a comunicação social, a investigação, conduzida em cooperação com autoridades brasileiras, recorreu a informação fiscal e bancária protegida, obtida com título legal e sob controlo judicial, para comprovar um esquema de simulação de transações de automóveis através de empresas fictícias. O caso é relevante por três razões: (i) acionou mecanismos de cooperação internacional previstos no art.º 64.º da LGT (derrogação do sigilo) e no art.º 26.º da Convenção Modelo da OCDE (troca de informações); (ii) justificou acesso a dados bancários ao abrigo do art.º 63.º da LGT e de regimes de Branqueamento de Capitais /Financiamento do Terrorismo (Lei n.º 83/2017); e (iii) evidencia o *trade-off* entre eficácia probatória e proteção da privacidade, impondo

minimização, finalidade e proporcionalidade na seleção do conteúdo divulgado. Para os profissionais, sublinha ainda a necessidade de rastreabilidade, documentação do juízo profissional (o quê/porquê/a quem/quando) e canais de reporte protegidos.

Entre os auditores, além da responsabilidade disciplinar e profissional, somam-se riscos de responsabilidade civil (por divulgação excessiva ou violação de deveres contratuais de reserva), danos reputacionais e, em situações sensíveis, riscos pessoais. Daí as salvaguardas apontadas nas entrevistas: consulta prévia a peritos/OROC, utilização de canais de reporte protegidos e documentação minuciosa do juízo profissional (o quê, porquê, a quem, quando e com que conteúdo mínimo). Em pano de fundo, a supervisão pública tem função preventiva: a CMVM divulga anualmente atividade sancionatória (*enforcement*) com contraordenações, processos disciplinares e participações-crime envolvendo ROC e SROC, enquanto a OROC publica o Relatório da Comissão de Controlo de Qualidade, assinalando áreas revistas e percentagens de observações significativas, visibilidade que incentiva conformidade e prudência na decisão de quebra de sigilo.

Antes de quebrar o sigilo, o profissional deve responder, e registar, três perguntas operacionais:

1. Há base legal específica? (inspetores: art.º 64.º LGT; auditores: art.º 190.º EOROC, Lei 83/2017, CPP 135.º, ISA 250);
2. É imprescindível à finalidade pública (verdade material, prevenção criminal, cooperação internacional)?
3. O conteúdo divulgado é o mínimo necessário? (minimização; anonimização/pseudonimização).

Em síntese, a derrogação do segredo não é discricionária: exige título legal, imprescindibilidade para a finalidade pública e contenção no conteúdo divulgado. Quando estes três requisitos convergem, quebra-se o sigilo na medida estrita do fim; quando não convergem, preserva-se o segredo e reforça-se a fundamentação por outras vias (anonimização/pseudonimização, agregações). É esta “transparência responsável”, provar o necessário e proteger o restante, que emerge das entrevistas e que o ordenamento jurídico exige, inclusive para salvaguardar os próprios profissionais face a riscos legais, reputacionais e, em certos contextos, de segurança.

Propõe-se o reforço das garantias de proteção dos profissionais (auditores, revisores e inspetores tributários) que, agindo de boa-fé, cumpram o dever legal de revelação de factos ilícitos. Recomenda-se, nesse sentido, a criação de um mecanismo nacional de reporte seguro e protegido, inspirado nas diretivas europeias sobre *whistleblowing* (Diretiva (UE) 2019/1937), aplicável às áreas da auditoria e da fiscalização tributária. Este mecanismo deveria garantir o anonimato e a proteção contra eventuais retaliações disciplinares ou reputacionais, prever a intervenção imediata da autoridade competente (Ministério Público ou entidade reguladora) e estabelecer orientações formais sobre o dever de revelação, clarificando a fronteira entre denúncia obrigatória e quebra indevida do sigilo. A implementação deste sistema, coordenada entre a AT, e as ordens profissionais, reduziria a incerteza jurídica e incentivaria o cumprimento ético e transparente do dever de revelação, sem comprometer a segurança e a integridade profissional dos intervenientes.

Quanto à **Questão de Investigação 4**, que tenta perceber “**De que forma a quebra do sigilo afeta a confiança pública?**”, assenta numa promessa dupla: proteção consistente da privacidade e tutela eficaz do interesse público. A quebra do sigilo pode reforçar ou corroer essa confiança consoante o fundamento, a medida e o modo da revelação. Do lado dos inspetores, os depoimentos sublinham uma gestão casuística, “o equilíbrio tem de ser feito no dia a dia”, orientada pelo “...princípio de que a privacidade de uns termina onde começa a dos outros.” e “É fundamental a confidencialidade para manter a confiança nos processos de trabalho e para proteger os direitos individuais.”. A proposta, surgida em entrevista, de eliminar o sigilo bancário logo que exista inspeção ilustra bem a tensão: poderia acelerar a prova, mas arrisca-se a ser percecionada como desproporcional, com custos reputacionais para a AT e menor cooperação voluntária dos contribuintes. Entre os auditores, prevalece uma leitura mais normativa: o ROC serve o interesse público, dissuade a fraude e só divulga para o exterior o que a lei impõe; o equilíbrio faz-se publicando apenas a informação necessária, depois de salvaguardar dados sensíveis. Em ambos os grupos, a mensagem converge: um sigilo mal gerido compromete o próprio interesse público que se pretende proteger.

A literatura e as normas profissionais convergem em que a confiança pública na auditoria depende de integridade e proporcionalidade na atuação do profissional, sendo estes princípios o ‘alicerce da confiança’ no relatório do auditor. De acordo com Almeida

(2022), o ROC acrescenta valor às demonstrações financeiras ao reunir evidência suficiente e apropriada que assegura a sua adequada apresentação, reforçando assim a utilidade e a confiança pública no relatório de auditoria. Nesta linha, a ISQM 1 (2022, A62) reconhece que a integridade, a competência e a confidencialidade são os pilares sobre os quais assenta a confiança depositada pela sociedade no trabalho do auditor. Neste pano de fundo, a solidez da confiança depende também da capacidade técnica e ética dos profissionais que operacionalizam este enquadramento jurídico-normativo: a complexidade das funções exige competências multidisciplinares (contabilidade, fiscalidade, direito, sistemas de informação, gestão e regulamentação setorial), sem as quais não é possível sustentar decisões proporcionais sobre o que divulgar e o que resguardar (Canedo et al., 2007).

A confiança pública no sistema fiscal depende igualmente da perceção de integridade institucional. A OECD (2013) acrescenta que a gestão da confidencialidade deve ser acompanhada de políticas de integridade e gestão de risco de corrupção, assegurando mecanismos internos de controlo, auditoria e rotação de funções que reduzam vulnerabilidades e reforcem a confiança pública. Tofan e Arseni (2024) reforçam que esta dimensão ética e jurídica da confidencialidade, associada ao bom funcionamento das instituições, constitui um pilar essencial do interesse público e da justiça fiscal.

A jurisprudência nacional segue a mesma lógica de proporcionalidade. O TRP (16.12.2015) admite a quebra do sigilo quando imprescindível para a descoberta da verdade material, desde que com controlo judicial e proporcionalidade; o Tribunal Constitucional (Ac. n.º 206/2023) reafirma que o sigilo projeta o direito à reserva da vida privada (CRP, art.º 26.º), só podendo ser restringido por lei, de forma necessária e adequada ao fim. Este padrão legitima revelações estritamente necessárias e deslegitima exposições excessivas ou acessórias, exatamente onde a confiança se joga.

Daqui resultam dois efeitos principais. Primeiro, na confiança nos supervisores e na autoridade fiscal: revelações justificadas, mínimas e auditáveis reforçam a perceção de que o Estado usa o poder com contenção e finalidade; ao inverso, fugas, divulgações amplificadas ou “atalhos” processuais alimentam a sensação de arbitrariedade, retraem a cooperação dos contribuintes e aumentam a litigância. Segundo, na confiança nos relatos financeiros e na própria profissão de auditor: comunicar o que é material, por via de ênfases, reservas ou mesmo cessação de funções quando necessário, aumenta a utilidade pública do relatório; invocar o sigilo para omitir riscos relevantes “A confidencialidade

pode restringir a divulgação de factos relevantes.” mina a credibilidade do parecer e a legitimidade social da auditoria.

Casos recentes, amplamente divulgados pela comunicação social, confirmam que a confiança no sistema fiscal assenta também na integridade dos seus agentes. O caso divulgado em 2025, em que inspetores da AT surgem alegadamente a negociar um suborno de 700 mil euros para permitir a entrada de 1,3 toneladas de cocaína no Porto de Lisboa, não trata diretamente do dever de sigilo, mas evidencia como a violação de padrões éticos básicos corrói a confiança pública e reforça a necessidade de controlos internos robustos (segregação de funções, rastreabilidade de acessos e decisões, canais de denúncia) e de uma cultura institucional de integridade. A gestão responsável do sigilo não se confunde com opacidade: exige contenção na revelação quando legalmente imposta e, em paralelo, intolerância a práticas corruptivas que minam a legitimidade do próprio sistema.

Em linha com este padrão jurisprudencial, o Código de Conduta dos Trabalhadores da AT sublinha que a função tributária exige níveis máximos de excelência e integridade, ancorando a atuação dos seus agentes em valores de serviço público. Na prática, isso traduz-se em confidencialidade por defeito, revelações apenas quando a lei o impõe e com estrita necessidade e proporcionalidade, e numa cultura interna de exemplo e responsabilização, condição essencial para sustentar a confiança dos cidadãos.

Em síntese, a quebra do sigilo não é inimiga da confiança pública; é condição dela quando feita com lei, necessidade e medida. A confiança cresce quando o público reconhece uma “transparência responsável”: dizer o suficiente e apenas o suficiente, para proteger o interesse público, preservando a privacidade que o sistema promete guardar. A linha TRP 2015/Tribunal constitucional 2023 dão o quadro; as práticas relatadas pelos profissionais mostram como concretizá-lo no terreno.

Recomenda-se AT, em articulação com as ordens profissionais, desenvolva indicadores públicos de integridade e transparência que permitam demonstrar, de forma mensurável, o cumprimento dos princípios de confidencialidade e proporcionalidade.

Estes indicadores poderiam integrar relatórios anuais de ética e integridade institucional, contendo informação sobre situações de derrogação do sigilo devidamente fundamentadas; medidas de controlo interno aplicadas, nomeadamente a segregação de funções, a rastreabilidade de acessos e os canais de denúncia; ações de formação ética e de sensibilização para o sigilo profissional realizadas durante o ano; e ainda o número de processos disciplinares ou judiciais instaurados por uso indevido de informação confidencial, bem como as medidas preventivas e corretivas adotadas. A divulgação destes elementos, alinhada com as recomendações da OCDE (2013) e com as normas de qualidade da ISQM 1 (2022), reforçaria uma transparência responsável, permitindo ao público avaliar o compromisso efetivo das instituições com a integridade e a proteção da confidencialidade.

A **Questão de Investigação 5**, que indaga “**Como percecionam auditores e inspetores o equilíbrio entre sigilo e dever de revelação?**”, mostrou que os depoimentos convergem em que o equilíbrio entre sigilo e dever de revelação não é um princípio abstrato, mas um exercício prático e situado.

Do lado dos auditores, o referencial normativo é claro: o Código de Ética (IFAC/OROC) impõe o uso estritamente necessário da informação para um fim legítimo, a minimização da exposição de dados sensíveis e a preservação da independência e do interesse público. Ao mesmo tempo, reconhece que a confidencialidade cede quando existe um dever legal ou profissional de divulgar. Como já evidenciado na Questão de Investigação 1, o principal desafio ético consiste em equilibrar a reserva da informação com a necessidade de fundamentar as conclusões, sem comprometer o interesse público. Este quadro é refletido nas respostas: “o maior desafio consiste em assegurar a confidencialidade da informação obtida durante os trabalhos, sem comprometer a fundamentação”; e, quando a matéria é relevante, “tudo o que tenha significado ou é corrigido, ou tem que ser uma reserva, ou no limite temos que nos demitir”. Em termos técnicos, “As auditorias financeiras, também na prática, estão sempre a validar ou a aferir sobre riscos na fiscalidade.”: o sigilo é um dever ético-deontológico, mas cede quando a lei o impõe (denúncias de ilícitos, branqueamento, quebras decididas judicialmente). O debate não é tanto “se” revelar, mas como traduzir o julgamento profissional em comunicação proporcional: quando um risco é material e não é sanado, a

confidencialidade não justifica o silêncio, modifica-se a opinião (ênfase, reserva, abstenção) ou, no limite, cessa-se a função e comunica-se às autoridades competentes. As pressões relatadas são menos políticas e mais interpretativas “Pode haver uma interpretação diferente por parte do Supervisor do que é informação relevante que deveria ter sido divulgada pelo cliente.” (divergência sobre o que é “relevante”), sendo a resposta ancorada na documentação exaustiva do racional e na revisão de qualidade.

Do lado dos inspetores, o Código de Conduta dos Trabalhadores da AT ancora a atuação nos princípios de legalidade, imparcialidade e proporcionalidade, e nos valores de serviço público, integridade e transparência, traduzindo-se em obrigações concretas de resguardar a informação, tratar apenas os dados necessários à finalidade do procedimento e preservar o sigilo mesmo após o termo das funções. Na prática, esse equilíbrio vive no cotidiano inspetivo: a regra é o segredo funcional, com aberturas estritamente legais e justificadas, mas a decisão concreta, o que revelar, quanto e quando, é calibrada caso a caso pela tríade finalidade-necessidade-proporcionalidade. As pressões sentidas são sobretudo externas ou hierárquicas (políticas, mediáticas, informais). Alguns entrevistados consideram-na rara “Se eventualmente esse interesse acontecer, pediria escusa, uma vez que não me sentiria confortável.”; outros relatam tentativas de influência “o amigo do amigo...”, sublinhando que a resiliência individual e uma cultura efetiva de integridade são decisivas para que o processo não “se deixe afetar”, contudo “Com uma melhor formação (...) provavelmente teríamos técnicos mais fortes a resistir a essas pressões.” A dependência de validações hierárquicas, “sem o aval o processo não encerra” cria, por si, um potencial foco de intimidação e “Se o inspetor não for forte psicologicamente (...) é fácil a um chefe de equipa ou de divisão tentar mudar o sentido de uma inspeção.” o que reforça a importância de salvaguardas operacionais (ordens de serviço, credenciais e perfis de acesso, registos de consulta, possibilidade de escusa). A evolução dos sistemas informáticos da AT é apontada como travão operativo a interferências indevidas, sem eliminar o dilema humano de decidir quando e quanto revelar, sempre sob os critérios de necessidade e proporcionalidade. Acresce, ainda, um vetor de risco pessoal em contextos de criminalidade organizada: recorde-se a notícia “O PCC ‘é uma multinacional do crime’. Há inspetores do Fisco e famílias a ser ameaçados pelo grupo criminoso brasileiro”, que evidencia de forma clara os riscos associados ao dever de sigilo e à confidencialidade da informação a que estes profissionais acedem, sobretudo quando o trabalho inspetivo colide com interesses criminais transnacionais.

Em síntese, ambos percebem o equilíbrio como transparência responsável: dizer o suficiente, e apenas o suficiente, para salvaguardar o interesse público. Diferem, porém, no contexto: os inspetores operam sob exposição institucional e risco externo, amparados por controles e protocolos; os auditores operam sob um quadro normativo fechado, em que a independência e a materialidade determinam quando o sigilo deve ceder e como comunicar.

A Questão de Investigação 6 - Que impacto tem a ausência da figura de auditor tributário autónomo em Portugal? Evidencia que a auditoria fiscal emerge como um desdobramento da auditoria financeira quando realizada por ROCs ou auditores financeiros: verifica o cumprimento das obrigações tributárias, avalia riscos fiscais materialmente relevantes e, garantindo a conformidade com a legislação aplicável. (Bastos, 2004). Em paralelo, a denominada “auditoria tributária” desenvolvida pela AT tem natureza eminentemente inspetiva e pública, centrada na comprovação da veracidade das declarações e na prevenção/combate à evasão (Lourenço, 2000; Canedo et al., 2007; Amorim, 2016). A literatura não é unânime quanto ao posicionamento ótimo deste campo: há quem defenda a manutenção da integração pela proximidade metodológica com a auditoria financeira (Gonçalves, 2010), enquanto outros advogam um processo de autonomização, com foco na proteção do interesse coletivo e no cumprimento justo e eficaz das obrigações tributárias (Canedo et al., 2007).

Os depoimentos colhidos confirmam este desenho institucional. Os auditores não se veem como auditores tributários, sublinham que “não existe auditor tributário” e que as auditorias financeiras “estão sempre a validar riscos na fiscalidade”. Quando são detetados riscos de liquidações adicionais (p. ex., IRC ou IVA), “temos de quantificar o montante do imposto não liquidado”, recomendar a regularização e, se esta não ocorre, modificar a opinião (reserva/ênfase) ou, no limite, cessar funções. Por vezes fazem trabalhos de *due diligence* fiscal, aí não estão como auditores e o “objetivo é detetar potenciais riscos fiscais para garantias dentro do negócio.”, a partilha de informação ocorre sob acordos de confidencialidade, mantendo a proteção de dados enquanto se avaliam contingências.

A ausência de uma figura autónoma não configura um vazio funcional, mas produz efeitos que importa explicitar. Primeiro, observa-se heterogeneidade na profundidade do exame fiscal, condicionada pela materialidade das rubricas e pela utilização de especialistas externos. Essa variação metodológica pode originar assimetrias no

tratamento dos riscos fiscais entre entidades e setores (Bastos, 2004; Valderrama, 1996). Segundo, verifica-se uma responsabilização distribuída: no domínio privado, a auditoria fiscal integrada procura assegurar a transparência e a regularidade das contas; na esfera pública, a auditoria tributária/inspeção visa garantir a legalidade e responder a eventuais incumprimentos (Lourenço, 2000; Canedo et al., 2007; Amorim, 2016). Terceiro, gestão do sigilo: sem um “auditor tributário” autónomo, com objetivos próprios associados ao interesse público e à justiça fiscal, como propõem Canedo et al. (2007), a confidencialidade mantém-se no modelo atual conforme a prática da auditoria financeira, através de protocolos de acesso, minimização de dados e acordos de confidencialidade quando há consultoria, preservando o interesse público sem expor informação colateral, Gonçalves (2010).

Em síntese, o modelo português é híbrido, garantindo cobertura funcional, ainda que com diferentes enfoques e níveis de responsabilidade. A dimensão fiscal relevante é tratada no âmbito da auditoria financeira, reforçada quando necessário por consultoria especializada, enquanto a AT assegura a vertente inspetiva pública. A literatura que reveste este estudo explica tanto as vantagens (integração metodológica, foco na materialidade) como os riscos (heterogeneidade na profundidade e consistência), deixando em aberto, como propõe Canedo et al. (2007), a discussão sobre uma eventual autonomização com missão própria de interesse público. Os testemunhos recolhidos mostram que, mesmo no arranjo atual, a articulação entre materialidade, deveres profissionais e sigilo consegue produzir respostas eficazes, desde que acompanhada de critérios claros, documentação robusta e salvaguardas de confidencialidade.

Recomenda-se que o Ministério da Educação, em articulação com a AT, integre nos programas escolares do ensino secundário conteúdos básicos sobre ética, cidadania fiscal e noções de auditoria, de modo a sensibilizar os jovens para a importância do cumprimento das obrigações tributárias e para o papel da auditoria na transparência e na justiça fiscal. Esta formação cívica e fiscal contribuiria para promover uma cultura de responsabilidade e integridade, prevenindo comportamentos de evasão e diminuindo a perceção de desconhecimento das regras fiscais. Tal medida está em consonância com as recomendações da OCDE (2013), que sublinha a educação ética e fiscal como um pilar fundamental da integridade pública e da confiança no sistema fiscal.

Já a **Questão de Investigação 7**, que aborda “**Quais os riscos da digitalização e das novas tecnologias para a confidencialidade fiscal?**”, emergiu no decorrer das entrevistas. Sobre o tema, a literatura (Costa, 2023; Amorim & Rocha, 2018) e o quadro normativo recente, incluindo o RGPD (Regulamento UE 2016/679), a ISA 315 Revista (2019) e a ISQM 1 (2022), evidenciam a importância crescente do tema. As normas internacionais e os estudos especializados reconhecem que a digitalização dos processos fiscais e de auditoria, embora aumente a eficiência e a rastreabilidade, expõe também novas vulnerabilidades à confidencialidade fiscal e à segurança da informação, exigindo uma gestão rigorosa do risco digital e da ética profissional.

A digitalização proporcionou melhorias significativas na eficiência e controlo, mas ampliou também a “superfície de ataque” e o potencial de dano, caso ocorra uma fuga de informação. A literatura é clara nesse duplo efeito: a AT concentra hoje vastos repositórios de dados (fiscais, bancários, profissionais e até familiares), funcionando como um verdadeiro polo agregador de informação sensível (Amorim & Rocha, 2018). As tecnologias desempenham hoje um papel fundamental na salvaguarda da confidencialidade, tanto na auditoria como na inspeção tributária, impondo simultaneamente maiores responsabilidades na gestão do risco digital (ISQM 1, 2022, A98-A101).

Conforme já abordado no capítulo 2.4, atualmente o trabalho de auditoria é desenvolvido em softwares especializados que, embora alberguem grandes volumes de dados, limitam o acesso apenas ao estritamente necessário. Através de encriptação, registos de acessos (*logs*) e a autenticação multifator, reforçam e protegem a informação sensível, em conformidade com a ISA 315 (Revista 2019, A95 ao A97). Esta norma, destaca a importância dos controlos informáticos gerais e aplicativos, incluindo a segurança de acesso, a monitorização e a integridade dos dados, na mitigação dos riscos de distorção material.

Para que, as firmas de auditoria possam colmatar o aperfeiçoamento dos ataques cibernéticos, é indispensável o investimento contínuo em medidas de segurança digital e na formação dos profissionais. Tal como recomenda o OECD - *Confidentiality and Information Security Management Toolkit* (2020), a proteção eficaz da confidencialidade não depende apenas de medidas tecnológicas, mas também da sensibilização e do comportamento ético dos profissionais que tratam informação sensível.

A OECD (2013) acrescenta que a gestão da confidencialidade deve ser acompanhada de políticas de integridade e de gestão do risco de corrupção, assegurando mecanismos internos de controlo, auditoria e rotação de funções que reduzam vulnerabilidades e reforcem a confiança pública. Já a OECD (2020) alertou que a rápida transição para o teletrabalho, impulsionada pela pandemia da COVID-19, aumentou substancialmente os riscos de violação da proteção dos dados fiscais e da reserva de informação. O uso de redes domésticas menos seguras, dispositivos pessoais e acessos remotos a bases de dados sensíveis criou novas vulnerabilidades, demonstrando que a proteção da confidencialidade depende não só de normas legais, mas também da capacidade das instituições em adaptar os seus sistemas e práticas à digitalização e ao trabalho à distância.

Para a geração e descaracterização do ficheiro SAF-T, o n.º 2 do art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 48/2020, exige que os programas de contabilidade utilizem algoritmos de cifra simétrica. Além disso, impõe que a AT apenas utilize a informação de detalhe após agregação e no âmbito de procedimento inspetivo (art.º 5.º, n.º 1), e que o acesso à versão completa do ficheiro ocorra através de *webservice* seguro (art.º 6.º, n.º 1).

Há ainda o plano transnacional: o intercâmbio eletrónico de informação fiscal (por exemplo, ao abrigo da Convenção Modelo da OCDE) exige canais seguros e políticas consistentes entre jurisdições. A OECD (2015) sublinha que divergências regulatórias e rotas internacionais de dados aumentam a complexidade do controlo, reforçando a necessidade de políticas uniformes e de *privacy by design* e *security by default*.

Os entrevistados ecoam estas cautelas: “Para encontrar o equilíbrio entre transparência e confidencialidade, é importante estabelecer critérios claros para o acesso à informação.” Essa frase traduz, em linguagem operacional, o núcleo do RGPD: acesso estritamente necessário, finalidades delimitadas e rastreabilidade. Em suma, a tecnologia é aliada da confidencialidade se vier acompanhada de governação de dados, controlo de acessos por perfis, encriptação ponta-a-ponta, monitorização contínua de *logs*, testes de intrusão regulares, cláusulas contratuais com terceiros, planos de resposta a incidentes e formação contínua de profissionais.

Sem uma estrutura técnica e organizacional sólida que assegure controlos eficazes, formação contínua e ética digital, a digitalização deixa de ser um instrumento de proteção e transforma-se num fator de risco acrescido, reforçando que a salvaguarda da confidencialidade fiscal requer uma abordagem integrada que una técnica, ética e governança. O equilíbrio entre a eficiência digital e a salvaguarda dos direitos

fundamentais dos contribuintes constitui, assim, o verdadeiro desafio da confidencialidade fiscal contemporânea.

4.4 Contribuições e limitações do estudo

O presente estudo oferece um contributo relevante para a literatura e para a prática profissional, ao aprofundar a compreensão sobre a forma como o dever de confidencialidade é interpretado e aplicado por auditores e inspetores tributários em Portugal. Num tema pouco explorado na investigação nacional, esta dissertação distingue os diferentes enquadramentos éticos e funcionais que regulam ambas as profissões, mostrando que, embora a confidencialidade seja um valor essencial, não é um princípio absoluto. Tanto os auditores como os inspetores reconhecem que o sigilo deve coexistir com deveres de revelação legalmente previstos, sobretudo em situações que envolvem o interesse público ou ilícitos fiscais.

O estudo contribui ainda ao evidenciar as diferenças operacionais entre os dois contextos. No domínio privado, o auditor trabalha com a informação que a entidade auditada disponibiliza, aplicando o Código de Ética da IFAC/OROC e garantindo a proteção de dados através de documentação controlada e revisão de qualidade. Já no domínio público, o inspetor tributário atua com acesso a bases de dados centrais e interligadas, sujeito ao Código de Conduta dos Trabalhadores da AT, que impõe princípios de legalidade, proporcionalidade e reserva funcional. Esta comparação permitiu demonstrar que, apesar de funções distintas, ambos partilham o mesmo desafio: gerir o equilíbrio entre a confidencialidade e o dever de revelação de forma responsável e transparente.

Outro contributo prende-se com a tradução prática das dimensões teóricas. As entrevistas permitiram identificar mecanismos concretos de proteção da informação, como protocolos de acesso, minimização de dados, acordos de confidencialidade e registos de consulta, reforçando a ideia de que a gestão do sigilo é um processo dinâmico e não apenas uma obrigação formal. O estudo destaca igualmente a importância da formação contínua em ética e proteção de dados, da existência de critérios claros de materialidade e da revisão de qualidade como fatores determinantes para garantir a confiança pública e a integridade institucional.

Não obstante a sua relevância, este trabalho apresenta algumas limitações que devem ser reconhecidas. A principal prende-se com a dimensão da amostra: o número de entrevistas realizadas, embora diversificado em termos de perfis, não permite generalizações para todo o universo de auditores e inspetores tributários. Acresce que, tratando-se de um tema sensível, existe a possibilidade de viés nas respostas, uma vez que os participantes podem ter procurado transmitir opiniões socialmente desejáveis ou mais prudentes. A investigação enfrentou ainda limitações quanto ao acesso a dados operacionais, não tendo sido possível cruzar as perceções recolhidas com registos internos que poderiam fortalecer a triangulação dos resultados.

Por fim, é importante referir que o estudo se circunscreve ao contexto português e ao quadro normativo vigente, o que significa que as conclusões podem não ser plenamente aplicáveis a outros sistemas fiscais ou jurídicos. A rápida evolução tecnológica e regulamentar na área da proteção de dados e da digitalização da AT representa igualmente um desafio, podendo alterar práticas e perceções num horizonte temporal relativamente curto.

Em síntese, este trabalho contribui para a consolidação do debate sobre a confidencialidade na auditoria e na inspeção tributária, evidenciando as práticas, os dilemas e as responsabilidades éticas que sustentam a confiança no sistema fiscal. A integração destas dimensões permite consolidar uma base teórica mais abrangente para futuras investigações sobre ética e confidencialidade no contexto fiscal português. As limitações identificadas apontam, no entanto, para a necessidade de investigações futuras com maior amplitude amostral, cruzamento de dados empíricos e uma análise comparativa internacional que permita compreender como diferentes ordenamentos jurídicos equilibram o dever de sigilo e o interesse público. Estas limitações, longe de comprometer o valor do estudo, reforçam a pertinência de continuar a investigar a confidencialidade fiscal sob diferentes perspetivas profissionais e institucionais.

Para além dos contributos científicos e práticos apresentados, os resultados deste estudo permitem ainda formular algumas recomendações de natureza profissional e institucional. Em primeiro lugar, destaca-se a importância de reforçar a formação contínua em ética e confidencialidade junto dos auditores e inspetores tributários, garantindo uma atualização permanente face às novas exigências legais e tecnológicas.

Em segundo lugar, recomenda-se a uniformização de procedimentos internos de proteção da informação e a definição de critérios claros para a partilha de dados entre entidades públicas e privadas, de modo a assegurar a coerência e a transparência das práticas. Por fim, seria pertinente que as entidades de supervisão e fiscalização promovam um debate regular sobre os dilemas éticos da confidencialidade fiscal, incentivando uma cultura organizacional assente na integridade e na confiança pública.

4.5 Sugestões de futuras investigações

Partindo das limitações anteriormente identificadas, considera-se relevante que futuras investigações aprofundem e alarguem o âmbito desta análise. Recomenda-se o alargamento da amostra de entrevistados, de modo a incluir um número mais representativo de auditores e inspetores tributários, permitindo captar diferentes perspetivas sobre a aplicação do dever de confidencialidade. Seria igualmente pertinente abranger outros intervenientes do sistema fiscal, como consultores, contribuintes ou responsáveis institucionais, de forma a compreender de modo mais abrangente o equilíbrio entre sigilo e transparência. Assim como, desenvolver estudos comparativos entre diferentes administrações fiscais europeias, analisando como a figura do auditor tributário é formalmente enquadrada e como as práticas de sigilo são operacionalizadas em contextos diversos. Por fim, sugere-se o desenvolvimento de estudos comparativos com outros países europeus, que possibilitem identificar diferentes abordagens na gestão do sigilo profissional e boas práticas que possam contribuir para o reforço da confiança e integridade do sistema fiscal português. Estas linhas de investigação futura poderão contribuir para consolidar o quadro teórico da confidencialidade fiscal e para promover políticas de integridade mais eficazes no domínio da auditoria e da inspeção tributária.

Este estudo evidencia que a confidencialidade, tanto na auditoria como na inspeção tributária, não é apenas uma obrigação legal ou deontológica, mas um pilar estruturante da confiança pública e da integridade do sistema fiscal. A investigação demonstrou que o cumprimento rigoroso do dever de sigilo, aliado à transparência e à responsabilidade profissional, constitui um fator essencial para a credibilidade das instituições e para a percepção de justiça fiscal por parte dos cidadãos.

As conclusões obtidas ao longo do trabalho revelam que, em Portugal, a confidencialidade fiscal é assegurada por um quadro normativo robusto, mas que a sua eficácia depende, em grande medida, da formação ética dos profissionais e da aplicação consistente dos princípios de proporcionalidade e finalidade. As entrevistas realizadas confirmam que tanto os auditores como os inspetores tributários reconhecem a confidencialidade como um valor nuclear da profissão, ainda que enfrentem desafios significativos na conciliação entre o dever de sigilo e o dever de revelação.

A digitalização dos processos fiscais veio intensificar estas exigências, tornando imperativa uma abordagem integrada de gestão do risco e de segurança da informação. A tecnologia, quando aliada a uma governação ética e transparente, constitui uma ferramenta indispensável para proteger a confidencialidade; contudo, sem uma estrutura técnica e organizacional sólida que assegure controlos eficazes, formação contínua e ética digital, a digitalização deixa de ser um instrumento de proteção e transforma-se num fator de risco acrescido.

Do ponto de vista académico e prático, o estudo contribui para aprofundar o debate sobre a confidencialidade no contexto fiscal, ao articular as dimensões ética, legal e tecnológica que a sustentam. Esta abordagem integrada permite consolidar uma base teórica mais abrangente para futuras investigações sobre ética e confidencialidade no contexto tributário, reforçando a importância de conciliar o sigilo com a transparência e o interesse público. Apesar das limitações associadas à dimensão amostral e ao enfoque qualitativo, a investigação fornece uma perspetiva sólida e contextualizada, que pode servir de referência para estudos comparativos ou de natureza quantitativa.

As recomendações apresentadas ao longo das questões analisadas visam não apenas mitigar dilemas éticos, mas também promover melhores práticas institucionais, através do reforço da formação ética contínua, da criação de mecanismos de reporte seguro e da adoção de indicadores de integridade e transparência. Estas propostas reforçam o papel do profissional como agente de confiança e de salvaguarda do interesse público.

Em síntese, a confidencialidade e o dever de sigilo mantêm-se como pilares essenciais da justiça e da legitimidade fiscal. O verdadeiro desafio do futuro reside em equilibrar a proteção da informação com a necessidade de cooperação, assegurando que a tecnologia e a ética caminham lado a lado na consolidação de um sistema fiscal mais transparente, íntegro e digno da confiança dos cidadãos.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Doutrina

Almeida, B. J. (2022). *Manual de Auditoria Financeira: Uma Análise Integrada Baseada no Risco* (4ª edição). Escolar Editora.

Amorim, J. C. (2016). *Aplicação dos procedimentos de auditoria fiscal às áreas da contabilidade: Considerações gerais*. XVI CIVA de 2017.

Amorim, J.C. & Rocha, A.P. (2018). *O dever de confidencialidade na relação jurídico-fiscal: notas sobre a detenção e a divulgação de dados pessoais dos contribuintes por parte da administração tributária*. Cadernos de Justiça Tributária, Braga, n. 21 (Jul.-Set. 2018), p. 25-35.

Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M. S. (2016). *Auditing and assurance services* (16.^a ed.). Pearson Education Limited.

Barroga, E., & Matanguihan, G. J. (2022). *Um guia prático para escrever perguntas e hipóteses de investigação quantitativa e qualitativa em artigos académicos*. Revista de Ciências Médicas Coreanas, 37(16), e121. Doi:[10.3346/jkms.2022.37.e121](https://doi.org/10.3346/jkms.2022.37.e121)

Bastos, R. (2004). *Auditoria tributária: Uma abordagem conceptual*. Congresso de Contabilidade.

Canedo, J. M. Guedes, O. e Monteiro, A. I. C. (2007). *Manual de Auditoria Tributária*. Direção Geral dos Impostos.

Comissão do Mercado de Valores Mobiliários. (2024). *Resultados do sistema de controlo de qualidade da auditoria 2023/2024*.

Costa, C. B. da. (2023). *Auditoria Financeira - Teoria & Prática* (13.^a Edição). Rei dos Livros.

Gonçalves, M. (2010). *Subsídios para a compreensão da auditoria fiscal*. Revista de Auditoria Interna, 37, 8–16.

IFAC (2024) *Código de Ética International Federation of Accountants*.

ISA 200 - *Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria*.

ISA 240 - *A Responsabilidade do Auditor ao Considerar a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras*.

ISA 250 (Revista)- *Consideração de Leis e Regulamentos numa Auditoria de Demonstrações Financeiras.*

ISA 265- *Comunicar deficiências no controlo interno aos encarregados da governação e à gerência.*

ISA 300- *Planear uma Auditoria Financeiras de Demonstrações.*

ISA 315 (Revista)- *Identificar e avaliar os riscos de distorção material.*

ISA 320 - *Materialidade no Planeamento e Execução de uma Auditoria.*

ISA 500 - *Prova de Auditoria.*

ISQM 1- *International Standard on Quality Management.*

Linhares, R. (2021). *Reflexões em torno de metodologias de investigação e recolha de dados* (1.ª ed.). UA Editora.

Lourenço, J.C. (2000). *A Auditoria fiscal* (2.ª Edição). Lisboa: Visilis Editora.

Nabais, J. C. (2019). *Direito Fiscal* (11ª Edição). Edições Almedina

Ordem dos Advogados (2021), *Direito Tributário*, Conselho Regional de Lisboa.

OROC (2011). *Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.*

Praça, F. (2015). *Metodologia da pesquisa científica: Organização estrutural e os desafios para redigir o trabalho de conclusão.* Revista Electrónica Diálogos Académicos, 8(1), 72–87.

Tendean, G. Z., Pangerapan, S., & Sardjono, O. Y. (2024). *The effect of tax collection, tax audit, and taxpayer compliance on tax revenue at the Primary Tax Service Office in Manado.* *Journal of Governance, Taxation and Auditing*, 2(3), 142–152.

Tofan, M., & Arseni, A.-A. (2024). *The professional conflict pertaining to confidentiality—The obligation of disclosure for intermediaries of financial transactions.* *Laws*, 13(1), 2. <https://doi.org/10.3390/laws13010002>

Tribunal de Contas (2016). *Manual de Auditoria- Princípios Fundamentais.*

Rahman, M.S. (2017) *The Advantages and Disadvantages of Using Qualitative and Quantitative Approaches and Methods in Language “Testing and Assessment” Research: A Literature Review* DOI: [10.5539/jel.v6n1p102](https://doi.org/10.5539/jel.v6n1p102)

Rocha, J. F. & Caldeira, J. D. (2013), *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária - (RCPIT) anotado e comentado*. Coimbra Editora.

Doutrina Administrativa

Autoridade Tributária e Aduaneira (2015). *Código de Conduta dos Trabalhadores*. Documento aprovado pelo Conselho de Administração da Autoridade Tributária e Aduaneira a 23 de julho de 2015.

Autoridade Tributária e Aduaneira (2023). *Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2023*.

Autoridade Tributária e Aduaneira (2024). *Relatório sobre o combate à fraude e evasão fiscais e aduaneiras 2024*.

Autoridade Tributária e Aduaneira (2025). *Plano de Atividades 2025*. Documento aprovado pelo Conselho de Administração da Autoridade Tributária e Aduaneira em 30 de janeiro de 2025 e pela Secretária de Estado dos Assuntos Fiscais, por Despacho n.º 11/2025-XXV, em 26 de junho de 2025.

OCDE, 2000/2005 – Convenção Modelo, *Convenção entre o (Estado A) e o (Estado B) em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património*.

OECD (2013), *Manual de Sensibilização dos Inspectores Tributários para o Fenómeno da Corrupção*, Autoridade Tributária e Aduaneira, Lisboa.
<https://doi.org/10.1787/9789264250918-pt>

OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>.

OECD (2020), *Confidentiality and Information Security Management Toolkit*.

OECD (2020), *Tax administration: Privacy, disclosure and fraud risks related to COVID-19*, OECD Policy Responses to Coronavirus (COVID-19), OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/950d8ed2-en>

Documentos legais e normas

Assembleia Geral das Nações Unidas (resolução 217 A III) em 10 de dezembro 1948.

Declaração Universal dos Direitos Humanos.

Decreto-Lei n.º 4/2015, 7 de janeiro. *Código do Procedimento Administrativo.*

Decreto-Lei n.º 78/87, 17 de fevereiro. *Código de Processo Penal.*

Decreto-Lei n.º 118/2011, de 15 de dezembro. *Estrutura orgânica da Autoridade Tributária e Aduaneira.*

Decreto-Lei n.º 262/86 de 24 de julho de 1986. *Código das Sociedades Comerciais.*

Decreto-Lei n.º 398/98 – 17 de dezembro. *Lei Geral Tributária.*

Decreto-Lei n.º 413/98 de 31 de dezembro. *Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária e Aduaneira.*

Lei Constitucional n.º 1/2005, de 12 de agosto. *Constituição da República Portuguesa.*

Lei n.º 15/2001, de 5 de junho. *Regime Geral das Infracções Tributárias.*

Lei n.º 30/2017, de 30 de maio. *Transpõe a Diretiva 2014/42/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 3 de abril de 2014, sobre o congelamento e a perda dos instrumentos e produtos do crime na União Europeia.*

Lei n.º 58/2019, de 8 de agosto. *Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados*

Lei n.º 83/2017, de 18 de agosto. *Combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo.*

Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro. *Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.*

Lei n.º 148/2015, de 09 de setembro. *Regime Jurídico da Supervisão de Auditoria.*

Portaria n.º 318/2021 de 24 de dezembro. *Define os critérios de seleção dos contribuintes cuja situação tributária deve ser acompanhada pela Unidade dos Grandes Contribuintes da Autoridade Tributária e Aduaneira.*

Regulamento (UE) n.º 537/2014 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, *relativo aos requisitos específicos para a revisão legal de contas das entidades de interesse público* e que revoga a Decisão 2005/909/CE da Comissão Texto relevante para efeitos do EEE.

Jurisprudência

Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul a 13 de julho de 2023.

[Acórdão do Tribunal Central Administrativo](#)

Acórdão proferido pelo Tribunal Central Administrativo Sul a 24 de junho de 2021.

[Acórdão do Tribunal Central Administrativo](#)

Acórdão proferido pelo Tribunal da Relação do Porto a 16 de dezembro de 2015.

[Acórdão do Tribunal da Relação do Porto](#)

Notícias

CNN Portugal, 02 de junho de 2025. [O PCC "é uma multinacional do crime". Há inspetores do Fisco e famílias a ser ameaçados pelo grupo criminoso brasileiro - CNN Portugal](#)

Jornal de Notícias, 25 de dezembro de 2025. [Preventiva para um dos empresários de automóveis detidos por faturas falsas - JN](#)

TVI Notícias, 02 de junho de 2025. [Exclusivo: inspetores do Fisco apanhados a receber suborno de 700 mil euros para deixar passar droga no Porto de Lisboa - TVI Notícias](#)