

PROCESSO DE PARECER N.º 32/PP/2017-G

ASSUNTO: Impedimento do exercício de mandato

Relator: Dr. Pedro Costa Azevedo

I. Por comunicação escrita dirigida ao Bastonário da Ordem dos Advogados, datada de ..., a Sra. Dra. ..., Advogada, veio expor o que segue:

1. A Requerente foi mandatada para representar a sociedade ..., num procedimento de inspecção tributária levada a cabo pela Autoridade Tributária e Aduaneira, Direcção de Finanças de ...,
2. Para tanto, aquando da apresentação da Audiência Prévia, juntou aos autos de inspecção procuração forense com poderes especiais.
3. Posteriormente, a Requerente solicitou, em nome da sua constituinte, Pedido de Revisão da Matéria Tributável, nos termos e para os efeitos do art. 91.º da Lei Geral Tributária,
4. Tendo procedido à indicação de um perito tal como preceitua o nº1 do referido artigo.
5. No dia ... a Direcção de Finanças de ... notificou a ora Requerente do agendamento da reunião a que alude o nº 3 do art. 91.º da Lei Geral Tributária, para o dia ..., agendando uma segunda data para a mesma hora.
6. Nesse mesmo dia, a Requerente telefonou para aquela Direcção de Finanças com o intuito de com esta concertar datas que previamente tinha combinado com o perito indicado, uma vez que tinha já diligências agendadas que a impediam de exercer o seu mandato.
7. Em resposta, foi-lhe comunicado por telefone que nem sequer podia estar presente na reunião agendada.
8. No dia ..., a ora Requerente dirigiu requerimento escrito ao Chefe de Divisão daquela Direcção de Finanças a solicitar o adiamento da referida diligência.
9. Esse requerimento foi indeferido com o fundamento referido no ponto 7.

10. A Requerente deslocou-se àquela Direcção de Finanças com o intuito de participar na referida reunião, no interesse da sua constituinte,

11. O que lhe foi vedado, apesar de o próprio perito ter referido não ter poderes para fazer acordos em nome do sujeito passivo, a constituinte da Requerente,

12. Não tendo sequer sido permitido à Requerente permanecer dentro das instalações daquela Direcção de Finanças.

13. Da reunião realizada foi elaborada uma acta, onde se refere que a Autoridade Tributária e o Perito acordam em fixar a matéria tributável.

14. Face ao acima exposto, formula as seguintes questões:

a) Pode um advogado devidamente mandatado ser impedido de estar presente no âmbito de uma peritagem realizada nos termos da Lei Geral Tributária?

b) O impedimento do exercício do mandato gera a nulidade do acto?

II. Atendendo a que o assunto em causa pode justificar uma tomada de posição da Ordem dos Advogados perante os Serviços de Finanças, órgãos da Administração Pública, compete ao Conselho Geral sobre o mesmo pronunciar-se, atento o disposto no art. 46.º, nº 1, al. a), do EOA.

III. Como bem referiu a Requerente no requerimento dirigido à Direcção de Finanças de ..., dispõe o art. 20.º, nº 2, da CRP que *“todos têm direito, nos termos da lei, à informação e consulta jurídicas, ao patrocínio judiciário e a fazer-se acompanhar por advogado perante qualquer autoridade”*. De igual modo, nos termos do disposto no art. 66.º, nº 3, do EOA (Lei nº 145/2015), *“o mandato judicial, a representação e assistência por advogado são sempre admissíveis e não podem ser impedidos perante qualquer jurisdição, autoridade ou entidade pública ou privada, nomeadamente para defesa de direitos, patrocínio de relações jurídicas controvertidas, composição de interesses ou em processos de mera averiguação, ainda que administrativa, oficiosa ou de qualquer outra natureza”*.

E, no que respeita especialmente às relações dos contribuintes com a administração tributária, dispõe o art. 5.º do CPPT, sob a epígrafe “Mandato tributário”:

“1 - Os interessados ou seus representantes legais podem conferir mandato, sob a forma prevista na lei, para a prática de actos de natureza procedimental ou processual tributária que não tenham carácter pessoal.

2 - O mandato tributário só pode ser exercido, nos termos da lei, por advogados, advogados estagiários e solicitadores quando se suscitarem ou discutam questões de direito perante a administração tributária em quaisquer petições, reclamações ou recursos.

(...)"

Resulta do exposto que as referidas normas por si impõem, quando tal não seja obrigatório, a possibilidade de um qualquer cidadão ser assistido por um advogado nas relações com a administração pública, nomeadamente, em todos os procedimentos em que sejam interessados.

Esta obrigatoriedade entende-se, desde logo, por força do respeito pelo princípio da participação que é transversal a toda a actuação da administração pública (v. art. 12.º do CPA, art. 45.º do CPPT e art. 60.º da LGT) e que determina que os destinatários dos actos administrativos e tributários possam intervir nas decisões que lhes digam respeito. Numa sociedade cada vez mais complexa e em que os direitos e deveres dos cidadãos resultam das mais diversas fontes, a participação destes de forma eficaz e verdadeiramente capaz apenas pode acontecer caso exista a possibilidade de se ser assessorado por alguém apto a entender a complexidade técnico-jurídica da situação, nas suas mais variadas vertentes. Quem melhor do que o advogado para o fazer?

Essa representação envolverá necessariamente não só a elaboração de requerimentos, verbais ou escritos, mas também a presença, juntamente com o sujeito passivo ou em substituição deste (desde que com poderes especiais para o efeito), em todos actos para os quais aquele esteja convocado. Nada na lei, no regime do mandato e no regime do mandato forense permite pressupor que a representação apenas envolverá a prática de actos por escrito ou à distância, sem que o contribuinte e o seu mandatário possam estar em simultâneo no mesmo local, à mesma hora e para uma mesma diligência.

IV. A Requerente pretendeu intervir numa diligência inserida num procedimento de revisão da matéria tributária. Trata-se de um procedimento especial e que tem uma tramitação própria, expressamente prevista nos arts. 91.º a 94.º da LGT. De acordo com Joaquim Freitas da Rocha, *"estamos aqui perante um procedimento impugnatório utilizado nas situações em que se*

pretende questionar graciosamente o acto de fixação da matéria colectável com recurso a métodos indirectos (...)".¹

Tratando-se de um procedimento tributário devem observar-se as regras constantes do Código do Procedimento e Processo Tributário, em tudo o que não estiver regulado pelos referidos arts. 91.º a 94.º da LGT, conforme dispõe o art. 2.º, al. b), da LGT.

Assim, e não existindo nenhuma norma nos arts. 92.º a 94.º da LGT que afaste de algum modo o que está previsto no art. 20.º, n.º 2, da CRP, no art. 66.º, n.º 3, do EOA, e no art. 5.º do CPPT e que impõem a faculdade de o sujeito passivo constituir um mandatário, parece-nos claro que o contribuinte tem o direito de se fazer representar por advogado nesse procedimento, em todos os actos que lhe digam respeito, para os quais esteja convocado e que não tenham carácter pessoal. É uma decorrência normal dos preceitos legais citados, sem que exista qualquer fundamento para que tal não suceda.

V. Conforme decorre da exposição de factos da requerente, esta pretendia, enquanto advogada constituída do sujeito passivo que requereu o procedimento de revisão da matéria colectável, estar presente, em representação deste, no debate previsto no art. 92.º, n.º 1, da LGT, que visa o estabelecimento de um acordo quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação.

O art. 92.º da LGT apenas refere a participação no referido debate dos peritos indicados pelo contribuinte e pela administração tributária, e de um eventual perito independente. Em nenhuma norma vem referido expressamente a necessidade da presença do próprio contribuinte.

No entanto, tal menção expressa e exclusiva ao perito não pode nunca significar que o próprio contribuinte está impedido de estar presente no debate ou que este não comporta nem admite a sua presença. Mal se compreenderia, até por imposição do já referido princípio da participação, que o contribuinte não pudesse estar presente numa diligência que não reveste carácter secreto, que lhe diz respeito e na qual é, se não o principal, um dos principais interessados e visados.

¹ Lições de Procedimento e Processo Tributário, pág. 168, Coimbra Editora, Coimbra, 2004.

Ora, estando presente o contribuinte é óbvio que o seu mandatário e advogado também poderá estar presente, para o pleno exercício do mandato tributário previsto no já referido art. 5.º do CPPT e com as garantias previstas no art. 66.º, nº 3, do EOA.

Contrariamente ao defendido pela administração tributária, a presença do perito indicado pelo contribuinte nunca poderá substituir a presença do próprio ou do seu mandatário, caso seja esse o desejo do contribuinte.

Pese embora os reforçados poderes do perito neste tipo de diligência, na medida em que pode vincular o sujeito passivo que o nomeou², tal nunca pode significar que o contribuinte não pode estar presente na diligência, ou fazer-se representar por advogado, até para poder fiscalizar a actuação do perito por si nomeado.

Deste modo, reveste-se de carácter manifestamente ilegal a actuação da administração tributária que impediu a presença da Requerente, em representação do contribuinte interessado, no debate previsto no art. 92.º da LGT. Com o referido comportamento, a AT violou claramente o previsto nos arts. 5.º, nº 1, do CPPT e 66.º, nº 3, do EOA, e o art. 20.º, nº 2 da Constituição da República, impedindo sem qualquer justificação a participação esclarecida do contribuinte no procedimento e o exercício do mandato forense.

VI. Resta-nos agora avaliar a consequência da actuação descrita da Administração Tributária.

Dispõe o art. 161.º do CPA, por remissão do art. 2.º, al. c), da LGT, que:

“1 - São nulos os atos para os quais a lei comine expressamente essa forma de invalidade.

2 - São, designadamente, nulos:

a) Os atos viciados de usurpação de poder;

b) Os atos estranhos às atribuições dos ministérios, ou das pessoas coletivas referidas no artigo 2.º, em que o seu autor se integre;

c) Os atos cujo objeto ou conteúdo seja impossível, ininteligível ou constitua ou seja determinado pela prática de um crime;

² V. acórdão do TCA Sul de 04/02/2016, proc. 04862/11, disponível em www.dgsi.pt.

- d) *Os atos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental;*
- e) *Os atos praticados com desvio de poder para fins de interesse privado;*
- f) *Os atos praticados sob coação física ou sob coação moral;*
- g) *Os atos que careçam em absoluto de forma legal;*
- h) *As deliberações de órgãos colegiais tomadas tumultuosamente ou com inobservância do quorum ou da maioria legalmente exigidos;*
- i) *Os atos que ofendam os casos julgados;*
- j) *Os atos certificativos de factos inverídicos ou inexistentes;*
- k) *Os atos que criem obrigações pecuniárias não previstas na lei;*
- l) *Os atos praticados, salvo em estado de necessidade, com preterição total do procedimento legalmente exigido.”*

Por outro lado, dispõe art. 163.º, nº 1, do CPA, que “são anuláveis os atos administrativos praticados com ofensa dos princípios ou outras normas jurídicas aplicáveis, para cuja violação se não preveja outra sanção”. De acordo com o António Francisco de Sousa, a respeito do anterior CPA, mas ainda totalmente actual:

“Os actos anuláveis são os praticados com ofensa dos princípios jurídicos aplicáveis, sempre que a essa violação não corresponda outra sanção. A anulabilidade é, pois, a ilegalidade residual ou supletiva dos actos inválidos”.³

Resulta do exposto que, com a actuação descrita, a AT violou os arts. 5.º, nº 1, do CPPT e 66.º, nº 3, do EOA, e o art. 20.º, nº 2 da CRP, que impõem o direito de o contribuinte se fazer representar ou assessorar por um advogado na produção de todos os actos administrativos que lhe digam respeito e em que seja admissível a sua presença.

Ora, não nos parece que a violação dos referidos preceitos caiba nalguma das previsões do art. 161.º, nº 2, do CPA. Pese embora ser altamente censurável, a gravidade da actuação da AT não assume nenhuma das configurações ali previstas.

No entanto, a mesma já se enquadra na previsão do art. 163.º, nº 1, do CPA, uma vez que existiu claramente uma ofensa aos princípios e às normas jurídicas que devem nortear a actuação da administração tributária, impedindo-se uma participação consciente, esclarecida e

³ Código do Procedimento Administrativo – Anotado e Comentado, pág. 371, Quid Juris, Lisboa, 2009.

tecnicamente capaz de um contribuinte num acto que lhe dizia respeito e impedindo-se o exercício legítimo da advocacia e do mandato forense. Não temos dúvidas que existiu um vício na forma, consubstanciado na preterição de uma formalidade essencial, já que o debate não decorreu da forma legalmente prevista, em claro prejuízo das garantias do contribuinte.

Não tendo o debate observado o que é legalmente imposto, na medida em que o advogado do contribuinte foi impedido de assistir à diligência, fica qualquer acto administrativo ou tributário dele decorrente irremediavelmente afectado por essa ilegalidade, nomeadamente, inquinando-se fatalmente o acto de fixação da matéria tributável tendo por base um suposto acordo entre os peritos intervenientes naquele debate. Esse acto de fixação da matéria tributável é anulável, com todas as consequências legais daí decorrentes.

Em conclusão:

1. Atento o disposto no art. 20.º, nº 2, da CRP, no art. 66.º, nº 3, do EOA (Lei nº 145/2015) e no art. 5.º do CPPT, o contribuinte tem o direito de se fazer representar por Advogado em qualquer procedimento tributário, em todos os actos que lhe digam respeito, para os quais esteja convocado e que não tenham carácter pessoal.
2. Viola o disposto nos arts. 5.º, nº 1, do CPPT e 66.º, nº 3, do EOA, além do disposto no art. 20.º, nº 2 da CRP, impedindo a participação esclarecida do contribuinte no procedimento tributário e o exercício do mandato forense, a actuação da administração tributária que impediu a presença do Advogado, em representação do contribuinte interessado, no debate previsto no art. 92.º da LGT.
3. A Administração Tributária, com a actuação descrita, e fixando a matéria tributável através de um alegado acordo celebrado naquele debate, pratica um acto anulável, nos termos do do art. 163.º, nº 1, do CPA, por remissão do art. 2.º, al. c), da LGT, uma vez que existiu um vício na forma, consubstanciado na preterição de uma formalidade essencial.

Propõe-se que seja dado conhecimento do presente parecer, com as suas conclusões, à Secretaria de Estado dos Assuntos Fiscais e ao senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e à Direcção de Finanças de

É este, s.m.o., o meu parecer.

Braga, 28 de Setembro de 2017

O Relator,

Pedro Costa Azevedo
(Vogal do Conselho Geral)

Aprovado em Sessão Plenária do Conselho Geral de 29 de Setembro de 2017

Guilherme Figueiredo
Bastonário