

A UTILIZAÇÃO ABUSIVA DE TERCEIROS COMO INSTRUMENTOS DE AVERIGUAÇÃO TRIBUTÁRIA. EM PARTICULAR, O CASO DOS ADVOGADOS *

Joaquim Freitas da Rocha

Professor da Escola de Direito da Universidade do Minho
jfrocha@direito.uminho.pt

Cláudio Carvalho

Assistente da Escola de Direito da Universidade do Minho
Advogado
ccarvalho@direito.uminho.pt

1. É sabido que o Direito tributário (enquanto segmento normativo que tem por objecto os impostos, taxas e contribuições) se caracteriza por uma permanente tensão entre a necessidade de arrecadação de receitas públicas tendentes a satisfazer necessidades colectivas (segurança, diplomacia, defesa, educação, saúde, etc.) e a defesa da esfera jurídica dos contribuintes e demais obrigados, designadamente no que concerne aos direitos à segurança jurídica, à propriedade privada, à autonomia da vontade, à reserva da vida privada ou à liberdade de escolha e exercício de profissão. Em termos práticos, pode dizer-se que essa tensão se materializa numa luta a momentos desigual, pendendo ora para um lado ora para o outro: enquanto o legislador procura aumentar as bases de incidência e diminuir a margem de subtração ao pagamento dos tributos — por exemplo, alargando constantemente os tipos legais de imposto —, os contribuintes procuram aproveitar as falhas legais, de modo a encontrar espaços livres de tributação e por essa via aliviar o peso do pagamento. Este clima de *guerrilha fiscal* empurra o ordenamento para um ambiente de

crescente intervenção do legislador, verificando-se que as normas tributárias são frequentemente criadas, alteradas ou revogadas (por vezes por várias ocasiões durante um mesmo exercício) com o intuito de “tapar” os espaços entretanto descobertos pelos contribuintes, falando-se a propósito numa verdadeira inflação legislativa em matéria tributária.

Ora, as mais recentes alterações introduzidas no ordenamento português permitem captar uma tendência indelével de desadministrativização e privatização da relação jurídica tributária, por via da entrega de tarefas tipicamente administrativas a entidades privadas. Basta pensar, por exemplo, no que tradicionalmente sucede com os actos de liquidação e de cobrança de impostos e taxas, domínios nos quais a convocação de privados se tem acentuado sobremaneira, seja por via da consagração de formas de autoliquidação (em que a quantificação da obrigação tributária está a cargo dos interessados) ¹, seja por via do recurso à cobrança indirecta ou retenção na fonte (em que a arrecadação da receita se faz por via de um substituto tributário) ².

¹ Assinale-se como exemplo paradigmático o disposto no art.º 89.º, alínea a) do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-B/88, de 30 de Novembro.

² As situações de retenção na fonte são, como se sabe, inúmeras e podem ter na sua génese critérios distintos de consagração, como sejam a dificuldade em determinar o beneficiário de certo rendimento (por questões de sigilo ou anonimato), a natureza efêmera do contacto com o ordenamento português (no caso dos não residentes) ou o risco de solvabilidade do respectivo devedor (por exemplo, trabalhadores por conta de outrem). Por isso, as situações mais frequentes de retenção na fonte dizem respeito aos rendimentos auferidos por não residentes, ou que tenham a natureza de capitais ou de salários e a correspondente obrigação de reter está a cargo de entidades bancárias, prestadoras e patronais. Cfr., por

* Artigo originariamente publicado em in *Ius Nostrum*, n.º 2, Delegação de Guimarães da ordem dos Advogados, 2011, 18 e ss.

2. Mais recentemente, contudo, verifica-se que tal *devolução de poderes* já não se esgota no âmbito dos apontados procedimentos liquidatório e cobratório, mas irradia em direcção a outros domínios, com particular ênfase no domínio investigatório. Aqui, como se sabe, as diligências de apuramento dos factos e de descoberta da verdade material devem assentar não apenas nos elementos declarados e fornecidos pelos próprios sujeitos passivos nas suas diversas declarações, e nos seus livros de registo, contabilidade ou escrita (elementos esses que, em princípio, se presumem verdadeiros e de boa fé ³), mas também no labor investigatório dos agentes da Administração, por via do procedimento de inspecção tributária ⁴. No âmbito deste último, consagra-se um vasto arsenal de meios de averiguação e pesquisa que podem ir desde o pedido genérico de informações, à solicitação de cópias ou extractos de documentos considerados indispensáveis ou úteis ao apuramento da situação tributária do inspeccionado, à apreensão de elementos de escrituração, à selagem de instalações, à inventariação física e avaliação de bens relacionados com a respectiva actividade, ou mesmo ao acesso, consulta e teste dos sistemas informáticos.

A verdade, porém, é que se tem acentuado a exigência de deveres desta natureza a outras pessoas ou entidades que não os próprios contribuintes ou

beneficiários de actos, pessoas essas que, à partida, não teriam com a relação tributária subjacente um nexo de pertinência que se pudesse considerar estável e sólido. É o que sucede, nomeadamente, com os advogados, exigindo-se-lhes que declarem ou revelem factos e actos respeitantes aos seus clientes, de que têm conhecimento no desempenho das suas funções e por causa desse desempenho, e que provavelmente terão relação directa com a situação económica destes e com um qualquer intuito de sonegação ao pagamento dos tributos.

Deve dizer-se desde já que nos parece que esta tendência, não obstante poder ser sedutora do ponto de vista do legislador e do Estado/credor, deve ser encarada com as devidas cautelas, sob pena de se invadir o núcleo essencial da dignidade profissional dos sujeitos e de se transformar um profissional independente num tarefeiro administrativo. Sobre esta questão, porém, debruçar-nos-emos na parte final do presente artigo, após o excursus expositivo que se segue.

De um modo não exclusivo e muito menos exaustivo, podemos apontar os seguintes exemplos de domínios de utilização dos advogados com finalidades de “inspecção tributária”:

- obrigações declarativas em sede de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares;
- obrigações de cooperação no âmbito do imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis;
- obrigações de liquidação e de declaração no domínio do imposto de selo;
- obrigações de cooperação no procedimento de inspecção tributária;

exemplo, art.º 98.º e ss. do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.

³ Assim, art.º 75.º, n.º 1 da Lei Geral Tributária (LGT), aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro.

⁴ Cfr, a respeito deste, o art.º 63.º da LGT e o Regime Complementar do Procedimento da Inspeção Tributária (RCPIT), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 413/98, 31 de Dezembro.

- obrigações declarativas no quadro do combate ao planeamento fiscal abusivo.

Analisemos, com a profundidade possível, estas situações, começando pela última das referidas.

3. No âmbito do combate ao denominado “planeamento fiscal abusivo”, foi aprovado por meio do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro, um regime jurídico inovador — e que poderá ser, ele próprio, abusivo — que estabelece um conjunto de obrigações tributárias acessórias (deveres de comunicação, informação e esclarecimento) que têm por objectivo fornecer à Administração tributária dados sobre esquemas ou actuações destinados à obtenção de vantagens fiscais. Neste contexto, o próprio legislador, numa tarefa de precisão terminológica cirúrgica — não corrente em outros segmentos jurídicos —, define, ou tenta definir, o que se deve entender por “esquemas” e “actuações”, referindo que ⁵:

- um esquema é qualquer “plano, projecto, proposta, conselho, instrução ou recomendação, exteriorizada expressa ou tacitamente, objecto ou não de concretização em acordo ou transacção”;
- uma actuação é “qualquer contrato, negócio ou conjunto de negócios, promessa, compromisso, estrutura colectiva ou societária, com natureza vinculativa ou não, unilateral ou plurilateral bem como qualquer operação ou acto jurídico ou material, simples ou complexo, realizado, a realizar ou em curso de realização”.

⁵ Cfr. art.º 3.º, alíneas b) e c) do DL n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro.

Num caso ou no outro, deve existir, ou esperar que exista, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal (entendida esta como a redução, eliminação ou diferimento temporal de imposto ou a obtenção de benefício fiscal, que de outro modo não se alcançaria) ⁶.

De um ponto de vista subjectivo, ficam vinculados aos **deveres de comunicação, informação e esclarecimento** referidos todos os sujeitos jurídicos que o diploma considera como “promotor”, incluindo-se em tal noção os advogados e as sociedades de advogados (a par, por exemplo, dos solicitadores, dos revisores oficiais de contas, dos técnicos oficiais de contas e respectivas sociedades, assim como outras entidades que prestem serviços de contabilidade). Note-se que as obrigações surgem sempre que o advogado, por qualquer forma, tenha participado ou colaborado na respectiva concepção ou proposta ou acompanhado a sua preparação, adopção ou implementação ⁷. Contudo, importa salientar que não envolve actuação como promotor — não se aplicando portanto as obrigações mencionadas —, o aconselhamento sobre planeamento fiscal por advogado ou por sociedade de advogados no contexto da avaliação da situação jurídica do cliente, no âmbito da consulta jurídica, no exercício da sua missão de defesa ou representação do cliente num processo judicial, ou a respeito de um processo judicial ⁸.

Como promotor, impende sobre o advogado ou sobre a respectiva sociedade o dever jurídico de “comunicar ao Director-Geral dos

⁶ Assim, art.º 3.º, alínea d) do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro.

⁷ Cfr. art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro.

⁸ Assim, art.º 6.º, n.º 1 do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro.

Impostos os esquemas ou actuações de planeamento fiscal propostos a clientes ou outros interessados”, sendo que tal comunicação deverá ser efectuada nos 20 dias subsequentes ao termo do mês em que o esquema ou actuação tenha sido proposto pela primeira vez⁹. Está-se aqui em presença de um dever substancialmente alargado, pois abrange não apenas a descrição pormenorizada do esquema ou da actuação de planeamento fiscal, (incluindo designadamente a indicação e caracterização dos tipos negociais, das estruturas societárias e das operações ou transacções propostas ou utilizadas, bem como da espécie e configuração da vantagem fiscal pretendida), como também a indicação da base legal a que se afere, bem assim como o nome ou denominação, endereço e número de identificação fiscal do próprio promotor. Contudo, não abrange a indicação nominativa ou identificativa dos clientes¹⁰. Importa salientar que o dever de sigilo a que o advogado está legalmente sujeito não o desobriga do cumprimento destas obrigações e a sua prestação não implica, em princípio, qualquer responsabilidade¹¹. Por último, deve-se aqui salientar que o não cumprimentos destes deveres comunicativos — mesmo que negligentemente — é punível com coima¹².

⁹ Cfr. art.º 7.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro. Note-se que sempre que o esquema ou actuação tenha sido proposto por outra entidade, o advogado que participe ou colabore na respectiva implementação deve comunicá-lo ao Director-Geral dos Impostos nos vinte dias subsequentes ao termo do mês em que ele o tenha passado a acompanhar, excepto quando o proponente lhe comprove já ter efectuado essa comunicação.

¹⁰ Cfr. art.º 8.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro.

¹¹ Cfr. art.ºs 11.º e 12.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro.

¹² Cfr. art.º 17.º do Decreto-Lei n.º 29/2008, de 25 de Fevereiro.

4. Outro dos domínios em que é perceptível a referida tendência legal para a exigência aos advogados do cumprimento de obrigações de cariz investigatório é o do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS). Nesta sede, como se sabe, os sujeitos passivos encontram-se, por via de regra, obrigados a apresentar anualmente uma declaração relativa aos rendimentos auferidos no ano anterior, bem como aos elementos relevantes para a correcta determinação da sua concreta situação tributária. São, portanto, os próprios sujeitos passivos que, no cumprimento do dever de colaboração¹³, têm a incumbência de fornecer à Administração tributária toda a informação relativa aos rendimentos por si auferidos, permitindo, dessa forma, a determinação do rendimento colectável de forma directa.

Porém, existem determinados casos nos quais, em sede de IRS, a lei exige a outras pessoas ou entidades o cumprimento de obrigações de natureza declarativa relacionadas com os sujeitos passivos com os quais, em algum momento, estabeleceram uma relação. Tal sucede, nomeadamente, com as entidades devedoras de rendimentos que estejam obrigadas a efectuar retenções na fonte do imposto, as entidades emitentes de valores mobiliários, as instituições de crédito e sociedades financeiras, os notários, os conservadores e os advogados¹⁴.

No que aos advogados diz respeito, tais obrigações relacionam-se com as situações de participação destes em actos ou contratos sujeitos a registo predial e susceptíveis de originar rendimentos sujeitos a IRS. Estão aqui em causa, essencialmente, as situações de intervenção dos advogados na

¹³ Cfr. os art.ºs 31.º, n.º 2 e 59.º, n.º 1 e 4 da LGT.

¹⁴ Cfr. os art.ºs 119.º e ss. do CIRS.

celebração de contratos de compra e venda de bens imóveis e de outros negócios jurídicos susceptíveis de gerar para os alienantes mais-valias, nos termos dos artigos 9.º e 10.º do CIRS. A este respeito, como se sabe, após a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 116/2008, de 4 de Julho – através do qual se aprovou um conjunto de medidas de simplificação, desmaterialização e desformalização de actos e processos na área do registo predial e de actos notariais conexos – deixaram de ser obrigatórias as escrituras públicas relativas a diversos negócios jurídicos, designadamente, a doação, a compra e venda e a constituição ou modificação de hipoteca voluntária sobre bens imóveis, tendo todos estes negócios passado a poder ser celebrados por documento particular autenticado¹⁵. É, pois, nessa medida que os advogados, enquanto profissionais com competência para autenticar documentos particulares¹⁶, são chamados pelo legislador ao cumprimento de obrigações declarativas em matéria fiscal¹⁷, obrigações essas que se traduzem no *envio*, até ao dia 10 de cada mês, à Direcção-Geral dos Impostos *de uma relação dos actos por si praticados* no mês imediatamente anterior, o que deve ser feito através do modelo oficial, preferencialmente por via electrónica¹⁸.

¹⁵ Cfr. art.ºs 714.º, 875.º e 947.º, n.º 1 do Código Civil.

¹⁶ Competência essa que foi atribuída pelo n.º 1, do art. 38.º, do Decreto-Lei nº 76-A/2006, de 29 de Maio.

¹⁷ Além das obrigações declarativas em matéria fiscal, o legislador determinou ainda que, nos casos em que procedam à autenticação de um documento particular relativo a um acto sujeito a registo predial, os advogados devem promover registo. V., a este respeito, a alínea *b*), do n.º 1, do art. 8.º-A do Código do Registo Predial.

¹⁸ Cfr. art. 123.º do CIRS.

5. No mesmo sentido, mas em sede de imposto municipal sobre as transmissões onerosas de imóveis (IMT), é igualmente possível vislumbrar situações nas quais os advogados são chamados pelo legislador ao cumprimento de determinados deveres tributários decorrentes da relação que, no exercício da sua profissão, mantém com os sujeitos passivos, especialmente no âmbito da já por nós mencionada competência para proceder à autenticação de documentos particulares.

Com efeito, nos termos do Código do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis¹⁹, os sujeitos passivos²⁰ que tenham em vista a celebração de um qualquer contrato através do qual se proceda à transmissão onerosa de bens imóveis²¹ devem, previamente à prática de tal acto translativo, apresentar uma declaração da qual constem, entre outras menções, a identificação do bem imóvel e o valor constante do acto ou contrato²². Com base nessa declaração, a Direcção-Geral dos Impostos procederá à liquidação do tributo, sendo considerado como valor tributável, consoante o que for maior, o valor constante do acto ou do contrato ou o valor patrimonial tributário constante da matriz predial²³. Uma

¹⁹ Aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro, doravante designado por CIMT.

²⁰ Relativamente à incidência subjectiva do IMT, cfr. art. 4.º do CIMT.

²¹ Sobre a noção legal de «transmissão onerosa de imóveis» em matéria tributária, v. o art. 2.º do CIMT.

²² Cfr. o art.ºs 19.º e 20.º do CIMT.

²³ Pode, porém, suceder que o prédio esteja omissa na matriz ou que da mesma não conste o seu valor. Nestes casos, o valor patrimonial tributário a considerar para efeitos de liquidação do IMT será o que resultar da avaliação do prédio nos termos do CIMI. A este respeito e, em geral, das regras de

vez efectuada a liquidação – o que, por via de regra, precederá a prática do acto translativo²⁴ –, deve o tributo ser pago no próprio dia ou no primeiro dia útil seguinte, sob pena de a mesma ficar sem efeito.

Assim, só após a liquidação e o pagamento do tributo poderá o sujeito passivo celebrar o contrato ou praticar o acto a que se propõe, e do qual resultará a transmissão onerosa de bens imóveis. E é precisamente com o intuito de garantir que não são praticados actos sujeitos a IMT sem que, previamente, o sujeito passivo proceda ao pagamento do imposto devido que o legislador, uma vez mais, se vem socorrer do precioso auxílio dos advogados, bem como dos notários e de outras entidades com competência para autenticar documentos particulares. E fá-lo, especificadamente, através da proibição expressa no n.º 1, do artigo 49.º do CIMT, nos termos da qual aqueles profissionais não podem proceder à prática de actos através dos quais se opere a transmissão de bens imóveis, *rectius*, à autenticação de documentos particulares, sem que, previamente, os sujeitos passivos intervenientes façam prova: (i) do cumprimento do dever de apresentação da declaração, através da apresentação do respectivo extracto, e do dever de pagamento do tributo, através da junção do respectivo comprovativo; ou, em alternativa, (ii) da isenção²⁵.

determinação do rendimento tributável, cfr. os art.ºs 12.º a 16.º do CIMT.

²⁴ Só assim não será nos casos excepcionais previstos nos n.ºs 2 e ss. do artigo 36.º do CIMT.

²⁵ Pode, porém, suceder que os sujeitos passivos aleguem o extravio dos documentos comprovativos. Nestes casos, deverão os mesmos diligenciar no sentido da obtenção de certidão ou fotocópia autenticada junto dos serviços que emitiram o documento original. Cfr., a este respeito, o n.º 2 do art. 49.º CIMT.

Do mesmo modo, estando em causa um contrato promessa de aquisição e alienação de bens imóveis em que as partes estipulem que o promitente adquirente pode ceder a sua posição contratual a terceiro, ou um contrato de cessão de posição contratual por parte do promitente adquirente, não podem os advogados proceder ao reconhecimento das assinaturas²⁶ sem que, previamente, sejam apresentados os referidos os documentos comprovativos da declaração e do pagamento ou da isenção.

Em ambos os casos, uma vez efectuada a referida prova pelo sujeito passivo, devem os advogados praticar o acto, arquivando os comprovativos e a eles fazendo menção no documento a que respeitam.

Porém, os deveres de cooperação dos advogados no âmbito do IMT não se limitam à mencionada ***função de controlo prévio*** do cumprimento das obrigações tributárias por parte dos sujeitos passivos, compreendendo também um conjunto de ***obrigações de natureza declarativa***. Com efeito, determinam os n.ºs 4 e 5, do artigo 49.º do CIMT que os advogados devem submeter à Direcção-Geral dos Impostos, até ao dia 15 de cada mês, a relação dos actos ou contratos, sujeitos a IMT, ou dele isentos, efectuados no mês antecedente. Dessa relação, deverão constar, relativamente a cada um deles, as seguintes menções: (i) o nome dos contratantes; (ii) o número, a data e a importância dos documentos de cobrança ou os motivos da isenção; (iii) o número matricial dos prédios objecto de transmissão e as respectivas freguesias ou a menção dos prédios

²⁶ A competência dos advogados para proceder a reconhecimentos simples e com menções especiais, presenciais e por semelhança, encontra-se prevista no n.º 1 do artigo 38.º do Decreto-Lei n.º 76-A/2006, de 29 de Março.

omissos; (iv) as fotocópias dos documentos particulares autenticados de divisão de coisa comum e de partilhas de que façam parte bens imóveis; e (v) as fotocópias das procurações que confirmam poderes de alienação de bens imóveis em que, por renúncia ao direito de revogação ou cláusula análoga, o representado deixe de poder revogar a procuração, bem como dos respectivos subestabelecimentos.

Por fim, cumpre salientar que o legislador foi particularmente severo no momento de estabelecer as consequências jurídicas do não cumprimento das mencionadas obrigações de controlo e declarativas por parte dos advogados. Com efeito, resulta do n.º 6, do artigo 49.º do CIMT que, sempre que os advogados tenham, de alguma forma, colaborado na falta da liquidação ou da arrecadação do tributo, designadamente, por não terem exigido a apresentação dos documentos comprovativos do pagamento ou da isenção, serão **solidariamente responsáveis** com o sujeito passivo pelo pagamento do imposto²⁷.

6. Merece igualmente referência o conjunto de obrigações que a lei comete aos advogados em matéria de imposto do selo.

Neste domínio, e por determinação legal, os advogados, à semelhança de outras pessoas ou entidades, tais como os notários e os conservadores dos registos, são sujeitos passivos de imposto relativamente aos actos e contratos em

que sejam intervenientes²⁸. Porém, se essa intervenção se efectivar em actos que determinem a aquisição onerosa, ou por doação, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis, bem como a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, desses contratos, o sujeito passivo será, não o advogado que haja procedido à autenticação do documento particular, mas a pessoa ou entidade para as quais os bens hajam sido transmitidos²⁹.

É, pois, nesta dupla veste que a lei nos apresenta o advogado no âmbito do imposto do selo: ora como sujeito passivo, ora como mero interveniente no acto sujeito a imposto. E é também nessa medida que convém distinguir a natureza diversa das obrigações para ele resultantes do desempenho de um ou o de outro papel.

Começemos pelos casos em que o advogado surge como sujeito passivo de imposto. Nestas situações, determina o artigo 3.º do CIS que o dever de suportar o tributo pertence não ao advogado, mas à pessoa ou entidade titular do interesse económico do acto, contrato, documento, livro, ou facto previsto na Tabela Geral do Imposto do Selo. Trata-se, afinal, de uma espécie de **repercussão económica** operada por via legal, nos termos da qual quem suporta o tributo não é o sujeito passivo (na acepção de contribuinte de direito) mas outra pessoa ou entidade, que podemos, para o efeito, designar por *contribuinte de facto*.

Nesta medida, sempre que intervenha, na qualidade de sujeito passivo, em qualquer acto sujeito a imposto de selo – o que, como

²⁷ Acerca das consequências do não pagamento do imposto em matéria de registo predial, de atendibilidade do documento ou do título, e da entrega, por parte do testamenteiro ou do cabeça-de-casal de bens imóveis integrantes de legados ou de quinhões de heranças, cfr. os art.ºs 50.º, 52.º e 53.º do CIMT.

²⁸ Cfr. o art. 2.º, n.º 1, alínea a) do Código do Imposto do Selo (CIS), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 287/2003, de 12 de Novembro.

²⁹ Cfr. o n.º 3 do art. 2.º do CIS e a verba 1.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo.

oportunamente assinalamos, não sucede nos já mencionados actos previstos na verba 1.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo –, deve o advogado *proceder à liquidação do tributo*, e o cliente, enquanto titular do interesse económico no acto, suportar o valor que dela resultar³⁰.

Além do dever de proceder à liquidação do imposto do selo, enquanto sujeito passivo, o advogado tem ainda de cumprir duas importantes obrigações: a *obrigação de pagamento do tributo liquidado* e a *obrigação de apresentação da declaração*. No que concerne ao dever de pagamento do tributo liquidado, ele deve ser efectuado até ao vigésimo dia do mês seguinte àquele em que a obrigação se constituiu³¹. Já no que diz respeito à apresentação da declaração, ela deve ser apresentada anualmente e nela deverá ser discriminado o valor do imposto do selo liquidado, podendo, posteriormente, ser solicitado ao advogado, pela Administração tributária, eventuais esclarecimentos adicionais acerca do conteúdo dessa mesma declaração³².

Relativamente aos casos em que o advogado não é sujeito passivo de imposto mas mero interveniente na celebração de um negócio jurídico – o que sucederá sempre que o advogado proceda à autenticação de documentos particulares que titulem a aquisição onerosa, ou por doação, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito sobre imóveis, bem como a resolução, invalidade ou extinção, por mútuo consenso, desses contratos – inexistem as *supra* mencionadas obrigações liquidatórias, declarativas, e de pagamento do tributo, em razão de, nesses casos, por força do disposto no n.º 4 do artigo 23.º do CIS, a liquidação dever ser efectuada, com as

devidas adaptações, nos termos do CIMT.

Porém, não se pense que a intervenção dos advogados nos contratos previstos na verba 1.1 da Tabela Geral do Imposto do Selo é isenta de consequências ao nível fiscal. Na verdade, dela podem resultar importantes efeitos do ponto de vista da responsabilidade, uma vez que, à semelhança do que sucede em sede de IMT, o legislador estabeleceu a regra da *responsabilidade solidária* dos advogados – enquanto entidades com competência para autenticar documentos particulares que titulem, designadamente, actos de aquisição onerosa ou gratuita de bens imóveis – nos casos em que estes hajam prestado a sua colaboração para a não apresentação da declaração por parte dos sujeitos passivos, bem como para a não arrecadação do tributo.

7. Para finalizar, será igualmente oportuno enfatizar as exigências que o ordenamento jurídico faz aos advogados no âmbito do procedimento de inspecção tributária. Trata-se de um procedimento de natureza informativa, tendo como objectivos essenciais a observação de realidades tributárias, a verificação do cumprimento de obrigações tributárias e a prevenção de infracções tributárias³³. Com o intuito de levar a efeito tais finalidades, o legislador pôs ao dispor da Administração tributária um amplo leque de mecanismos de acesso a informação e de averiguação, que vão, nomeadamente, desde o simples pedido genérico de informações até à apreensão de elementos de escrituração, à selagem de instalações ou mesmo à derrogação do dever de sigilo profissional.

E é, particularmente, no que diz respeito a este último mecanismo – a

³⁰ Cfr. o art. 23.º do CIS.

³¹ Cfr. os art.ºs 41.º e 44.º do CIS.

³² Cfr. o art. 52.º do CIS.

³³ Cfr. o art. 2.º do RCPIT.

derrogação do dever de sigilo profissional – que se torna imprescindível a consideração do papel do advogado no procedimento de inspecção tributária. A este respeito, convém lembrar que os advogados se encontram submetidos a um dever de sigilo profissional relativamente a todos os factos de que hajam tido conhecimento no exercício das suas funções ou da prestação de serviços³⁴. Trata-se, simultaneamente, de um dever para com o cliente e de um direito do advogado, que se justifica pelo interesse público da profissão para a Administração da Justiça e pela necessidade de salvaguardar os direitos e interesses dos clientes.

Este dever de sigilo profissional, sem o qual seria inconcebível o exercício da advocacia, pode, contudo, ser seriamente ameaçado no decurso de um procedimento de inspecção tributária. Isto porque, ao abrigo do disposto no artigo 63.º da LGT, pode a Administração tributária, designadamente, solicitar ao advogado de um determinado sujeito passivo que preste informações ou que forneça elementos abrangidos por esse dever de segredo. Nestes casos, porém, a lei, reconhecendo a imprescindibilidade do sigilo profissional para a conservação da relação de confiança entre o advogado e o cliente, e a necessidade da sua salvaguarda para o exercício da advocacia, permite que o advogado se oponha legitimamente à prestação de tais informações ou a facultar tais elementos³⁵. Em rigor, não se trata de uma faculdade mas de um verdadeiro dever jurídico, ao qual o advogado se encontra vinculado pelas normas estatutárias que regulam o exercício da profissão, e cujo incumprimento pode

determinar a responsabilidade disciplinar, civil e criminal³⁶.

Perante tal recusa legítima do advogado, as diligências pretendidas pela Administração tributária apenas poderão ser efectuadas nos casos em que seja obtida uma autorização do Tribunal judicial competente, devendo, para o efeito, a Administração apresentar um pedido devidamente fundamentado. É evidente que, no momento da apreciação do pedido da Administração, o Tribunal há-de sempre levar em linha de conta a lei e os mais elementares princípios constitucionais, em especial o princípio da proporcionalidade. Dessa forma, apenas naquelas situações em que se verifique uma indispensabilidade da realização das diligências pretendidas para a protecção de um bem jurídico cuja dignidade seja, pelo menos, equivalente àqueles valores que se pretende salvaguardar com a imposição de dever de sigilo, será admissível a sua derrogação.

Uma vez obtida a autorização judicial, deverá o advogado agir em conformidade com a mesma, ***permitindo a realização da diligência*** por parte da Administração, sob pena de incorrer em crime de desobediência, nos termos do artigo 348.º do Código Penal.

8. De um ponto de vista crítico, parece-nos que um regime assim desenhado, tão intrusivo e tão abusivamente utilizador de terceiros, poderá, num primeiro olhar, estar ferido de inconstitucionalidade, nomeadamente por violação do princípio da proporcionalidade. Este princípio (também designado como princípio da proibição do excesso)

³⁴ Cfr. o art. 87.º do Estatuto da Ordem dos Advogados.

³⁵ Cfr. o art. 63.º, n.º 4 da LGT.

³⁶ Cfr., a respeito da responsabilidade, os art.ºs 87.º e 110.º do Estatuto da Ordem dos Advogados, 483.º do Código Civil e 195.º do Código Penal.

exige que qualquer medida restritiva ou impositiva — como as apontadas indubitavelmente o são — seja adequada, necessária e proporcional, o que poderá não ser o caso. Na verdade, e desde logo, é duvidoso que o aproveitamento de entidades profissionais privadas no sentido da prossecução do Interesse público de arrecadação da receita tributária seja absolutamente necessário, na medida em que o credor tributário terá ao seu dispor meios suficientemente persuasivos para o fazer. Basta pensar nos inúmeros poderes de inspecção tributária acima referidos, nas medidas cautelares, ou nos poderes de derrogação de sigilo que os agentes da Administração podem levar à prática. Mas não apenas. Também a liberdade de exercício de profissão pode ser colocada em crise, na medida que as normas constitucionais que a prevêm projectam em matéria tributária a exigência de que os regimes jurídicos não impliquem distorção das livres escolhas nem introduza distinções de tratamento que se transformem a prazo em desincentivos profissionais. Ora, é o que parece suceder no caso, pois a oneração de uma concreta profissão independente (advocacia) com deveres e obrigações que não se relacionam directamente com o respectivo exercício, mas antes com a situação tributária e/ou eventualmente infractora (repete-se: *eventualmente* infractora) de um cliente, será desigualitária e impeditiva da livre escolha e exercício da mesma. Por fim, também a reserva da vida privada dos contribuintes — protegida nestes domínios com o dever de sigilo que impende sobre os advogados (e que abrange os dados de natureza económica, financeira e tributária) — pode ser, até certo ponto, exposta (não obstante os limites de identificação) referidos, pois os profissionais vêm-se obrigados a divulgar tais dados.

Em conclusão, parece-nos que as tendências referidas a início de desadministrativização e privatização, podendo ser um instrumento útil de auxílio do Estado fiscal, podem colidir com alguns quadros essenciais do Estado Constitucional. É verdade que os receios do legislador são reais e fundados, em face do desenvolvimento crescente e muito rápido de formas de “planeamento fiscal agressivo” que são oferecidas por poderosos advogados e sociedades de advogados aos seus clientes. É também verdade que tais formas constituem “térmitas fiscais” podem “corroer a integridade” do sistema e desencorajam o cumprimento por parte da generalidade dos contribuintes. Agora, o que já não pode ser verdade é que seja legítimo que o Estado empurre para outrem, quando não consegue desempenhar inteiramente as suas atribuições, o trabalho que a si lhe cabe. Este será um caso em que, com propriedade, se pode aplicar a expressão “os fins não justificam os meios”.