

PARECER N.º 8/PP/2012-P
CONCLUSÕES:

1. A noção de “gestor de bens e direitos” é uma noção estritamente fiscal e não se confunde com as figuras de gestão de negócios e da representação fiscal.
2. É à Administração Tributária, enquanto exequente, que compete demonstrar a verificação dos pressupostos que lhe permitam promover a execução contra o responsável solidário
3. A aplicação do art.º 27., n.º 2 da LGT exige uma “ direcção de negócios” de facto, devendo a Administração Tributária alegar e provar factos que preencham o conceito legal.
4. Para verificação da “ direcção de negócios” exige-se, uma autonomia do gestor de bens e direitos na formação da vontade da entidade não residente e na determinação dos actos por esta praticados, e a prática de um conjunto material de actos de gestão, temporariamente delimitado.
5. Não chega para a verificação dos pressupostos do art.º 27.º, n.º 2 da LGT a alegação de que o advogado outorgou escritura de compra e venda de imóvel em representação voluntária de uma entidade não residente.
6. A eventual existência de procuração com amplos poderes de representação não preenche os requisitos do art.º 27.º, n.º 2 da LGT, sendo necessária a prova da efectiva prática de actos de gestão de bens e direitos pelo advogado no uso dessa procuração.
7. O responsável solidário, uma vez citado, poderá apresentar reclamação graciosa ou impugnação dos actos de liquidação e ainda deduzir oposição à execução.

I. Delimitação da questão:

O objecto do presente parecer é a possibilidade de responsabilização fiscal dos advogados que actuem em representação de entidades não residentes, à luz dos n.ºs 1 e 2 do artigo 27.º da Lei Geral Tributária.

1. A noção de “gestor de bens e direitos” da Lei Geral Tributária

A noção de “gestor de bens e direitos” é uma noção estritamente fiscal e não se confunde com as figuras de gestão de negócios¹ e da representação fiscal², que deixaremos de fora desta análise³. Esta figura está definida no artigo 27.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17/12/98. Segundo esta norma, “consideram-se gestores de bens ou direitos, todas aquelas pessoas singulares ou colectivas que assumam ou sejam incumbidas, por qualquer meio, da direcção de negócios de entidade não residente em território português, agindo no interesse e por conta dessa entidade”. Quem estiver nessas condições responderá solidariamente em relação aquelas entidades e entre si por todas as contribuições e impostos relativos ao exercício do seu cargo, de acordo com o n.º 1 do mesmo artigo.

Veja-se por outro lado que o regime de responsabilidade previsto no artigo 27.º, n.º 1 e 2 da LGT é um dos mais gravosos do nosso sistema tributário, na medida em que se afasta da regra geral da responsabilidade subsidiária, prevista no artigo 22.º, n.º 3 da LGT, e cria um regime de responsabilidade solidária por dívidas tributárias. Por força disso, o responsável não beneficia nem da chamada excussão prévia do património do devedor originário nem do direito de audição, previstos para aquele tipo de responsabilidade⁴. Daí que o uso dos n.º 1 e 2 do art.º 27.º da LGT pela Administração Tributária deva pautar-se por um rigoroso sentido de proporcionalidade e por um estrito cumprimento da lei.

A análise do art.º 27.º, n.º 2 da LGT centra-se na questão da “direcção de negócios”. Para preenchimento desta figura exige-se, antes de mais, uma autonomia do gestor de bens e

¹ Definida no art.º 464.º do Código Civil e no artigo 17.º da LGT.

² A responsabilidade do representante fiscal decorre do art.º 27.º, n.º 3 da LGT. Esta figura está também prevista no artigo 19.º, n.º 4 da LGT e vem ainda especificamente regulada nos artigos 130.º CIRS, 126.º CIRC, 30.º do CIVA e 24.º do RITI. No entanto, em virtude da condenação do estado português pelo TJUE no Acórdão de 05 de Maio de 2011, pela exigência contrária ao direito da União de nomear representantes fiscais em sede de IRS, prevê-se uma alteração à lei e uma forte limitação prática das situações em que existirá a partir daqui um representante fiscal para efeitos de impostos sobre o rendimento.

³ Vid. PACHECO DE AMORIM, J.: parecer técnico sobre “responsabilidade do representante fiscal (solicitador) perante a Administração Fiscal”, disponível no sítio <http://nao-esquecernorte.blogspot.com/2005/09/responsabilidade-do-representante.html>, acedido em 02-12-2011, referindo-se à não confundibilidade das noções de “gestor de bens e direitos” e “representante fiscal”.

⁴ Concretamente nos n.º 2 e 4 do art.º 23.º da LGT.

direitos na formação da vontade da entidade não residente e na determinação dos actos por esta praticados. Ora, quando o procurador se limite a cumprir ordens emanadas do cliente, não está a “dirigir negócios” mas a dar cumprimento a instruções emitidas por terceiro. Da mesma forma, não basta a existência de mandato⁵ judicial ou tributário (previsto no art.º 5.º do CPPT) para que se possa presumir da existência de “gestão de bens e direitos”. Com efeito, não pode confundir-se a prática de actos jurídicos através de mandato com a “gestão” de uma entidade não residente. O gestor de bens e direitos pratica actos de gestão. O advogado pratica actos próprios, definidos por lei⁶.

Por outro lado, a direcção de negócios exige, a nosso ver, um conjunto material de actos de gestão⁷, temporariamente delimitado, e não apenas a prática isolada de um acto concreto de representação, em escritura pública.

Pelo que, em nossa opinião, não basta para preenchimento do art.º 27.º, n.º 2 da LGT que o advogado outorgue uma escritura concreta na qual se limite a vender um imóvel em representação da sua cliente.

Igual entendimento já foi manifestado pelo Conselho Geral da Ordem dos Advogados, no seu parecer n.º E-2/05⁸, onde se pode ler que “a circunstância de alguns advogados de clientes domiciliados fora de Portugal intervirem, em representação destes, perante as autoridades fiscais, praticando actos diversos como a assinatura das respectivas declarações

⁵ A noção de mandato consta do artigo 1157º do Código Civil, que o define como o contrato segundo o qual uma das partes se obriga a praticar um ou mais actos por conta da outra.

⁶ Concretamente pela Lei n.º 49/2004, de 24 de Agosto, que define o sentido e o alcance dos actos próprios dos advogados e dos solicitadores e tipifica o crime de procuradoria ilícita.

⁷ Em sentido semelhante, ainda que aplicado a situações em que há verdadeira representação fiscal, PACHECO DE AMORIM, J.: *op. cit.*, pág. 3, afirma que para verificação da existência simultânea de “gestão de bens e direitos” haverá que atender “à amplitude dos poderes que foram conferidos” e “aos concretos actos” praticados pelo procurador.

⁸ Disponível em http://www.oa.pt/Conteudos/Pareceres/detalhe_parecer.aspx?idc=5&idsc=158&ida=44310, acedido em 02-12-2011.

de rendimentos, não basta para que os mesmos possam ser considerados como “gestores de bens ou direitos”⁹.

Da mesma forma, num parecer emitido pela DGCI a pedido do Conselho Regional do Norte da Câmara dos Solicitadores¹⁰, pode ler-se que

“o mandato não confere, em regra, qualquer responsabilidade nem solidária nem subsidiária ao mandatário pelo pagamento do imposto, mesmo que a sua nomeação seja obrigatória, porque ele realiza actos em nome e por conta do mandante, na esfera jurídica do qual se produzem os efeitos dos actos praticados”.

Vejamos em que termos veio agora a Administração Tributária a inverter esta posição.

2. O Ofício Circulado n.º 60.084, de 28-11-2011

A Direcção de Serviços de Justiça Tributária da DGCI pronunciou-se muito recentemente sobre esta questão através do Ofício Circulado n.º 60.084, de 28-11-2011. Trata-se de um regulamento interno, obrigatório para todos os funcionários da administração tributária situados hierarquicamente abaixo da entidade que o emite. Dito regulamento não é obrigatório para os sujeitos passivos, já que não goza de eficácia geral e abstracta, mas pode ser por este invocado, ao abrigo do art.º 68.º-A LGT¹¹.

O ofício circulado tem a virtude de delimitar negativamente situações em que a Administração Tributária não deverá promover a execução contra advogados, por não

⁹ Concordamos com a parte transcrita do referido parecer, embora não com tudo o que consta deste sobre a figura da representação fiscal.

¹⁰ Disponível em <http://nao-esquecer-crnorte.blogspot.com/2006/09/responsabilidade-tributaria-do.html>, acedido em 02-12-2011.

¹¹ Sobre os ofícios circulados ver SALDANHA SANCHES, J. L.: *A Quantificação da Obrigação Tributária – Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa*, 2ª edição, Lex, Lisboa, 2000, págs. 155-167 e MARTINS ALFARO: “Orientações Administrativas, Obrigações Acessórias e Regulação da Aplicação dos ADT's”, Revista de Doutrina Tributária, 3.º trimestre 2004.

configurarem uma “gestão de bens e direitos”. Concretamente, pode ler-se no referido ofício circulado que:

“o n.º 2 do art. 27º da LGT não compreende no seu âmbito de aplicação o mandato judicial referente à prestação de serviços forenses, ainda que em causas fiscais (artigos 36º e seguintes do CPC), ou tão pouco a entrega da declaração de rendimentos, seja na qualidade de gestor de negócios, de mandatário ou procurador”.

No conjunto de processos de execução em curso a que se aplique esta parte do ofício circulado, deverão os senhores advogados invocar desde já o referido ofício, que tem natureza interpretativa para a AT, e requerer o imediato arquivamento dos processos de execução.

Há, no entanto, uma parte do ofício circulado que pode provocar um aumento das execuções contra advogados e o prosseguimento daquelas que já se encontrem em curso.

Com efeito, pode ler-se no referido regulamento interno que:

“a intervenção, mediante procuração ou mandato representativo, por exemplo, em escritura de compra e venda de imóvel, poderá ser susceptível de constituir o procurador ou mandatário em responsabilidade tributária solidária, ao abrigo dos números 1 e 2 do art. 27º da LGT, quanto ao cumprimento dos deveres de pagamento do imposto e de salvaguarda dos meios financeiros necessários para o efeito¹².

Segundo a Administração Tributária, nestes casos:

“é indispensável, para efeitos do respectivo enquadramento legal, atender aos limites da procuração ou mandato concreto¹³ conferido pelos sujeitos passivos não residentes ao advogado, podendo a administração fiscal, em caso de dúvida, socorrer-se dos elementos complementares de que possa dispor para o seu esclarecimento”.

Há assim, uma admissão por parte da Administração Tributária de que poderá haver “gestão de bens e direitos” quando o advogado outorgue escrituras de compra e venda de

¹² Nosso sublinhado.

¹³ Nosso sublinhado.

bens imóveis em representação dos seus clientes. Nesses casos a DGJT remete, antes de mais, para o teor da procuração emitida a favor dos advogados. Caso a Administração não possua essa procuração deve requerer a sua junção pelo advogado, pelo cliente ou por terceiro (por ex.º, um notário). Não requerendo a dita junção, haverá, por um lado, um défice instrutório na preparação da execução contra o advogado e, por outro, um vício de fundamentação, uma vez que não se encontrarão verificados os pressupostos para a execução nos termos do art.º 27.º, n.º 2 da LGT. Veja-se que o conteúdo da procuração poderá estar sujeito a sigilo profissional, pelo que deverá o advogado accionar os mecanismos que obstem à sua responsabilização por violação de deveres profissionais¹⁴.

O ofício refere ainda que em caso de dúvida pode a AT socorrer-se dos “elementos complementares” de que possa dispor para o seu esclarecimento, devendo o advogado acautelar-se quando lhe sejam solicitados elementos abrangidos pelo referido sigilo.

Quanto ao teor das procurações, cumpre lembrar que o facto de a procuração passada a favor de alguém prever amplos poderes de representação não significa que o procurador de facto os exerça. Entendemos que da mesma forma que para a reversão subsidiária contra gerentes e administradores se exige que a AT alegue e prove existência de exercício de gerência de facto, também nas execuções à luz do art.º 27.º n.º 2 da LGT deverá provar existência de uma direcção de negócios efectiva, que não se subsume na mera existência de uma procuração conferindo amplos poderes de representação. Com efeito, e como afirma RHODES (2011) a propósito da responsabilidade dos gerentes: “como resulta da regra geral de que quem invoca um direito tem que provar os respectivos factos constitutivos – cfr. art.º 342.º, n.º 1 do Código Civil e artigo 74.º, n.º 1 da LGT – é à AT, enquanto exequente, que compete demonstrar a verificação dos pressupostos que lhe permitam reverter a execução fiscal”¹⁵. Ora, idêntico raciocínio se impõe na responsabilização dos gestores de bens e direitos, pelo que deverá a AT alegar e provar a existência da referida direcção efectiva.

¹⁴ Veja-se que o sigilo profissional é uma das situações em que é legítima a não cooperação com a Administração Tributária, nos termos do art.º 63.º, n.º 5 da LGT.

¹⁵ RHODES, F.: “Em torno da efectivação da responsabilidade dos gerentes – algumas notas motivadas por jurisprudência recente”, I Congresso de Direito Fiscal, CIJE, Vida Económica, 2011, pág. 53.

A AT não estará, a nosso ver, a cumprir esse ônus quando se limite a descrever na informação anexa à citação, que determinado advogado outorgou uma escritura de venda de imóveis como procurador de entidade não residente.

O incumprimento do dever de alegar e provar existência de gestão de bens e direitos contamina a execução contra o responsável solidário, na medida em que advogado não é notificado do conjunto de elementos que lhe permitam defender-se dos pressupostos em que a Administração baseou a execução, nem poderá o tribunal conhecer em segunda linha os pressupostos dessa execução. Como afirma RODHES (2011) “se a AT não referir os motivos de facto e de direito porque entendeu fazer prosseguir a execução fiscal contra outrem, não pode depois o tribunal, em sede de oposição à execução (...) substituir-se à AT na fundamentação”¹⁶.

Indo mais longe, parece-nos mesmo que a interpretação do art.º 27.º, n.º 2 da LGT no sentido de considerar o advogado que outorgue uma escritura de compra e venda de um imóvel “gestor de bens e direitos” para efeitos fiscais poderá ser inconstitucional, por ser manifestamente desproporcionada e atentar contra a boa fé e o princípio da segurança jurídica.

3. A defesa do advogado em processo de execução fiscal

O artigo 22.º, n.º 4 da LGT dispõe que “as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais”. Para esse efeito deverão ser notificados da liquidação dos impostos que estejam a ser exigidos à entidade não residente. Os fundamentos da reclamação ou impugnação encontram-se nos artigos 70.º, n.º 1 e 99.º do CPPT.

Os responsáveis solidários têm também o direito a deduzir, na sequência da citação, oposição de execução com fundamento na não verificação dos pressupostos da execução,

¹⁶ RHODES, *op. cit.*, pág. 52. O autor refere-se aí à jurisprudência aplicável em casos de responsabilidade subsidiária de administradores.

em ilegitimidade e na falta de notificação dos actos de liquidação¹⁷. Este será o meio de defesa mais adequado para discutir as questões referidas no presente parecer, destinando-se a reclamação graciosa e a impugnação a questionar a legalidade das liquidações efectuadas pela AT¹⁸. A oposição e a impugnação, sendo meios judiciais, implicam, naturalmente, a liquidação prévia da taxa de justiça inicial ou a dedução do incidente de apoio judiciário.

Em qualquer dos casos terão os executados que prestar garantia para suspender a execução (garantia essa calculada nos termos do art.º 199.º do CPPT) ou obter a (difícil) dispensa de prestação de garantia prevista no art.º 52.º, n.º 4 da LGT e no art.º 170.º do CPPT¹⁹.

Na eventual execução fiscal contra o advogado não poderá, a nosso ver, haver execução de coimas aplicadas às entidades não residentes, uma vez que essa possibilidade não se encontra prevista nem no artigo 27.º da LGT nem no artigo 8.º do RGIT. Ainda que assim não se entendesse, sempre seria invocável a mais recente jurisprudência dos tribunais superiores em matéria de reversão de coimas contra gerentes e administradores, que conclui pela inconstitucionalidade dessa mesma reversão²⁰.

4. A prevenção de conflitos com a Administração Tributária

¹⁷ Para uma análise mais completa dos meios de defesa ao dispor do responsável solidário ver, com as respectivas adaptações, FESTAS DA SILVA, A.: “O meios de tutela dos revertidos fiscais”, *Fiscalidade* n.º 43, 2010, pág.s 105-123, e CARVALHO, J.P.: “Reversão - notas práticas”, *I Congresso de Direito Fiscal*, CIJE, Vida Económica, 2011, págs. 218-221. Pese embora os referidos artigos se refiram à reversão contra responsáveis subsidiários, a caracterização dos meios de defesa e os critérios para a escolha de cada um deles são aplicáveis aos responsáveis solidários, que não são objecto de reversão mas são executados em primeira linha.

¹⁸ Sobre o âmbito da oposição à execução ver LOPES DE SOUSA, J. *Código de Procedimento e de Processo Tributário - Volume III - Anotado e Comentado*, Áreas Editora, 2011, pág.s 441-525 e MORAIS, R., *A Execução Fiscal*, Almedina, 2010, pág.s 65-73.

¹⁹ A propósito da prestação de garantias vejam-se também os ofícios circulados da Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários emitidos em 29/07/2010: Ofício-Circulado n.º 60076/2010 (Constituição e manutenção de garantia idónea em processo de execução fiscal), Ofício-Circulado n.º 60077/2010 (Condições a observar para concessão de dispensa/isenção de garantia idónea em processo de execução fiscal).

²⁰ A propósito desta temática veja-se RHODES, F.: *op. cit.*, pág. 57 e ss.

Os serviços de finanças são as entidades competentes, em regra, para a execução fiscal contra responsáveis solidários²¹, e serão obrigados, desde já, a aplicar o referido ofício circulado às execuções fiscais relativas a entidades não residentes. Para prevenir conflitos entre os advogados e aqueles serviços desde já se aconselha os senhores advogados a especiais cautelas com o teor das procurações emitidas a seu favor, e a fazer constar expressamente das mesmas que aquelas “não outorgam poderes de gestão de bens e direitos na acepção do art.º 27.º, 2 da LGT”. Mais se sugere que, sempre que forem objecto de um processo de execução deste tipo, peçam certidão para dela dar conhecimento à Ordem dos Advogados e ao Sr. Provedor de Justiça.

Conclusões:

- 1. A noção de “gestor de bens e direitos” é uma noção estritamente fiscal e não se confunde com as figuras de gestão de negócios e da representação fiscal.**
- 2. É à Administração Tributária, enquanto exequente, que compete demonstrar a verificação dos pressupostos que lhe permitam promover a execução contra o responsável solidário**
- 3. A aplicação do art.º 27., n.º 2 da LGT exige uma “d direcção de negócios” de facto, devendo a Administração Tributária alegar e provar factos que preencham o conceito legal.**
- 4. Para verificação da “d direcção de negócios” exige-se, uma autonomia do gestor de bens e direitos na formação da vontade da entidade não residente e na determinação dos actos por esta praticados, e a prática de um conjunto material de actos de gestão, temporariamente delimitado.**
- 5. Não chega para a verificação dos pressupostos do art.º 27.º, n.º 2 da LGT a alegação de que o advogado outorgou escritura de compra e venda de imóvel em representação voluntária de uma entidade não residente.**

²¹ Cfr. art.º 150.º CPPT, que prevê que em casos excepcionais essa competência possa ser atribuída às direcções de Finanças.

6. A eventual existência de procuração com amplos poderes de representação não preenche os requisitos do art.º 27.º, n.º 2 da LGT, sendo necessária a prova da efectiva prática de actos de gestão de bens e direitos pelo advogado no uso dessa procuração.

7. O responsável solidário, uma vez citado, poderá apresentar reclamação graciosa ou impugnação dos actos de liquidação e ainda deduzir oposição à execução.

Braga, 05/12/2011

A Relatora,

Suzana Fernandes da Costa

Advogada especialista em direito fiscal

Docente Especialista em Direito Fiscal ao abrigo do Decreto-Lei n.º 206/2009, de 31 de Agosto.

Bibliografia citada:

CARVALHO, J. P.: "Reversão - notas práticas", *I Congresso de Direito Fiscal*, CIJE, Vida Económica, 2011.

Conselho Geral da Ordem dos Advogados, parecer n.º E-2/05, disponível em http://www.oa.pt/Conteudos/Pareceres/detalhe_parecer.aspx?idc=5&idsc=158&ida=44310, acedido em 02-12-2011.

Direcção-Geral dos Impostos - Direcção de Serviços de Justiça Tributária: Ofício Circulado n.º 60.084, de 28-11-2011. Assunto: Responsabilidade dos gestores de bens ou direitos de não residentes prevista no art.º 27.º, n.º 3 da LGT – Implicações para o Advogado no decurso da sua actividade profissional

Direcção-Geral dos Impostos - Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários: Ofício-Circulado n.º 60076/2010 - 29/07/2010 - DSGCT Constituição e manutenção de garantia idónea em processo de execução fiscal.

Direcção-Geral dos Impostos - Direcção de Serviços de Gestão dos Créditos Tributários: Ofício-Circulado n.º 60077/2010 29/07/2010 – DSGCT- Condições a observar para concessão de dispensa/isenção de garantia idónea em processo de execução fiscal.

Direcção-Geral dos Impostos – Parecer emitido a pedido do Conselho Regional do Norte da Câmara dos Solicitadores, disponível em <http://nao-esquecer-crnorte.blogspot.com/2006/09/responsabilidade-tributaria-do.html>, acedido em 02-12-2011.

FESTAS DA SILVA, A.: “O meios de tutela dos revertidos fiscais”, *Fiscalidade* n.º 43, 2010, pág.s 105-123.

LOPES DE SOUSA, J. Código de Procedimento e de Processo Tributário - Volume III - Anotado e Comentado, Áreas Editora, 2011.

MARTINS ALFARO: “Orientações Administrativas, Obrigações Acessórias e Regulação da Aplicação dos ADT's”, *Revista de Doutrina Tributária*, 3.º trimestre 2004.

MORAIS, R., *A Execução Fiscal*, Almedina, 2010.

PACHECO DE AMORIM, J.: parecer técnico sobre Responsabilidade do representante fiscal (solicitador) perante a Administração Fiscal, disponível no sítio <http://nao-esquecer-crnorte.blogspot.com/2005/09/responsabilidade-do-representante.html>, acedido em 02-12-2011.

RHODES, F.: “Em torno da efectivação da responsabilidade dos gerentes – algumas notas motivadas por jurisprudência recente”, *I Congresso de Direito Fiscal*, CIJE, Vida Económica, 2011