

Jurisprudência
dos Conselhos

PARECER DO CONSELHO GERAL

Processo n.º 10/PP/2020-G

O Mandato Tributário e eventual responsabilidade solidária
e subsidiária do mandatário

Relatora Carmo Sousa Machado

I — Questão suscitada

A Autoridade Tributária e Assuntos Fiscais da Região Autónoma da Madeira (adiante designada por “AT RAM”) vem através do ofício n.º (...), datado de (...), solicitar um Parecer sobre a Procuração apresentada pelo Advogado (...) (adiante designação por “Procuração”).

De acordo com a informação que nos foi prestada pela AT RAM:

- a) Da Procuração consta o seguinte: “constitui seu bastante procurador (confere os mais amplos poderes forenses em Direito permitidos, incluindo os poderes especiais de confessar (...), bem como necessários para representá-la junto da Autoridade Tributária e Aduaneira.”, e
- b) Do requerimento de junção da Procuração consta o seguinte: “juntar procuração nos procedimentos de liquidação, referentes ao IRC e às retenções na fonte de IRC, do ano de (...), que tiveram origem na ordem de serviços n.º (...).”
- c) O procedimento de liquidação culmina com a notificação, nos termos do artigo 77.º da LGT.
- d) Tendo sido constituído mandatário, no âmbito do procedimento de liquidação, a liquidação foi notificada na pessoa deste nos termos do artigo 40.º do CPPT.

e) Quando à interpretação do artigo 40.º do CPPT, a OA já se pronunciou conforme extrato abaixo transcrito:

“o art. 40.º do CPPT deve ser interpretado restritivamente, só devendo ser aplicado nas situações em que o advogado é mandatário num procedimento tributário (por ex.: uma reclamação graciosa) ou num processo judicial tributário (por ex.: uma impugnação judicial), e só relativamente a notificações no âmbito desses procedimentos e processos. Logo, notificações de liquidações de impostos e para cumprimento de obrigações declarativas não podem ser efetuadas na pessoa do mandatário, mas apenas na pessoa do representante legal da sociedade ou do seu representante fiscal”.

PARECER N.º 28/PP/2010-P — Da Ordem dos Advogados.

Em concreto, a AT RAM vem solicitar Parecer ao Conselho Geral da Ordem dos Advogados, no sentido aferir se o mandato tributário conferido a um advogado, nos termos do art. 5.º do Código do Processo e do Procedimento Tributário (“CPPT”), pode implicar a responsabilidade solidária e subsidiária do mandatário, em matéria fiscal, nos termos dos arts. 24.º da LGT e 8.º do RGIT.

II — Enquadramento legal

O art. 5.º do CPPT, estabelece a propósito do Mandato tributário o seguinte:

Artigo 5.º

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 suscitem ou discutam questões de direito perante a administração tributária em quaisquer petições, reclamações ou recursos.

3 — A revogação do mandato tributário só produz efeitos para com a administração tributária quando lhe for notificada.

Por seu lado, o art. 24.º da Lei Geral Tributária (“LGT”), regula a matéria da responsabilidade dos membros de corpos sociais, como se transcreve abaixo:

Artigo 24.º

Responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos

1 — Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados são subsidiariamente responsáveis em relação a estas e solidariamente entre si:

- a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação;
- b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

2 — A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas nas pessoas colectivas em que os houver, desde que se demonstre que a violação dos deveres tributários destas resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização.

3 — A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos técnicos oficiais de contas desde que se demonstre a violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.

E o art. 8.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (“RGIT”) determina a responsabilidade civil pelas multas e coimas, como segue:

Artigo 8.º

Responsabilidade civil pelas multas e coimas

1 — Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas colectivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas são subsidiariamente responsáveis:

- a) Pelas multas ou coimas aplicadas a infracções por factos praticados no período do exercício do seu cargo ou por factos anteriores quando tiver sido por culpa sua que o património da sociedade ou pessoa colectiva se tornou insuficiente para o seu pagamento;
- b) Pelas multas ou coimas devidas por factos anteriores quando a decisão definitiva que as aplicar for notificada durante o período do exercício do seu cargo e lhes seja imputável a falta de pagamento.

2 — A responsabilidade subsidiária prevista no número anterior é solidária se forem várias as pessoas a praticar os actos ou omissões culposos de que resulte a insuficiência do património das entidades em causa.

3 — As pessoas referidas no n.º 1, bem como os contabilistas certificados, são ainda subsidiariamente responsáveis, e solidariamente entre si, pelas coimas devidas pela falta ou atraso de quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período

de exercício de funções, quando não comuniquem, por via eletrónica, através do Portal das Finanças, até 30 dias após o termo do prazo de entrega da declaração, à Autoridade Tributária e Aduaneira as razões que impediram o cumprimento atempado da obrigação e o atraso ou a falta de entrega não lhes seja imputável a qualquer título.

4 — As pessoas a quem se achem subordinados aqueles que, por conta delas, cometerem infracções fiscais são solidariamente responsáveis pelo pagamento das multas ou coimas àqueles aplicadas, salvo se tiverem tomado as providências necessárias para os fazer observar a lei.

5 — O disposto no número anterior aplica-se aos pais e representantes legais dos menores ou incapazes, quanto às infracções por estes cometidas.

6 — O disposto no n.º 4 aplica-se às pessoas singulares, às pessoas colectivas, às sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e a outras entidades fiscalmente equiparadas.

7 — (Revogado.)

8 — Sendo várias as pessoas responsáveis nos termos dos números anteriores, é solidária a sua responsabilidade.

III — Parecer

1. A responsabilidade pelas dívidas tributárias dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos — art. 24.º da LGT:

O art. 24.º, n.º 1 da LGT, estabelece a responsabilidade subsidiária de administradores, diretores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados, pelas dívidas tributárias enunciadas nas alíneas *a)* e *b)* desse dispositivo legal.

No caso da alínea *a)*, ou seja, na responsabilidade pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, a Autoridade Tributária tem o ónus da prova cabendo-lhe provar que foi por culpa dos responsáveis subsidiários que o património da pessoa coletiva se tornou insuficiente para satisfazer as dívidas tributárias.

Já no caso da alínea *b)*, ou seja, na responsabilidade pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, existe uma presunção de culpa, cabendo aos responsáveis subsidiários o ónus da prova, que não lhes é imputável a falta de pagamento das dívidas tributárias.

Por seu turno, o n.º 2 do mesmo artigo alarga a responsabilidade subsidiária pelas dívidas tributárias aos membros dos órgãos de fiscalização e aos revisores oficiais de contas nas pessoas coletivas que os tiverem. Neste caso, o ónus da prova cabe à Autoridade Tributária que tem de demonstrar que a violação dos deveres tributários destes responsáveis subsidiários resultou do incumprimento das suas funções de fiscalização.

Já o n.º 3 do mesmo artigo estabelece a responsabilidade dos técnicos oficiais de contas. Também neste caso, o ónus da prova será da Autoridade Tributária que deve demonstrar a violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.

2. A responsabilidade pelas coimas e multas — art. 8.º do RGIT:

O art. 8.º, n.º 1 do RGIT regula a responsabilidade pelas coimas e multas, estabelecendo igualmente a responsabilidade subsidiária dos administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração em pessoas coletivas, sociedades, ainda que irregularmente constituídas, e outras entidades fiscalmente equiparadas.

No caso da alínea *a*), ou seja, responsabilidade pelas multas ou coimas aplicadas a infrações por factos praticados no período do exercício do seu cargo ou por factos anteriores, verifica-se que a Autoridade Tributária tem o ónus da prova cabendo-lhe provar que foi por culpa dos responsáveis subsidiários que o património da pessoa coletiva se tornou insuficiente para o pagamento das multas ou coimas.

Já no caso da alínea *b*), ou seja, responsabilidade pelas multas ou coimas devidas por factos anteriores quando a decisão definitiva que as aplicar for notificada durante o período do exercício do seu cargo, o ónus da prova pertence aos responsáveis subsidiários.

O n.º 3 do mesmo artigo, alarga a responsabilidade subsidiária e solidariamente entre si, das pessoas referidas no n.º 1, bem como dos contabilistas certificados, pelas coimas devidas pela falta ou atraso de quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício de funções, quando os responsáveis subsidiários não comuniquem, por via eletrónica, através do Portal das Finanças, até 30 dias após o termo do prazo de entrega da declaração, à Autoridade Tributária e Aduaneira as razões que impediram o cumprimento atempado da obrigação e o atraso ou a falta de entrega não lhes seja imputável a qualquer título.

IV — Conclusões

Do exposto acima decorrem as Conclusões seguintes:

A. O exercício por advogado do mandato tributário, nos termos do art. 5.º do CPPT não pode ser subsumido em qualquer das circunstâncias previstas na lei (art. 24.º da LGT e art. 8.º do RGIT) para responsabilização, pelo pagamento, quer de dívidas tributárias quer de coimas ou multas por parte dos responsáveis subsidiários.

B. No direito tributário vigora o princípio da legalidade tributária, nos termos do art. 103.º, n.os 2 e 3 da Constituição da República Portuguesa (“CRP”) e também no art. 8.º do RGIT.

C. O art. 8.º, n.º 2, alínea *b*), do RGIT prevê expressamente que estão também sujeitas ao princípio da legalidade tributária, a regulamentação das figuras da substituição e da responsabilidade tributárias.

D. Ora, na falta de Lei que expressamente preveja a responsabilidade subsidiária pelas dívidas tributárias, multas ou coimas dos mandantes, não podem as mesmas reverter a favor de qualquer advogado no exercício do mandato tributário, sob pena de tais atos de reversão padecerem de inconstitucionalidade por violação do citado artigo da CRP.

Assim, s m o é este o Parecer do Conselho Geral da Ordem dos Advogados.

Lisboa, 10 de fevereiro 2020

A Relatora

CARMO SOUSA MACHADO

Aprovado em reunião Plenária do Conselho Geral da Ordem dos Advogados, de 6 de março de 2020