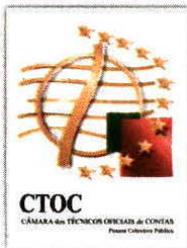




ANÁLISE DA CTOC

Representação fiscal de não residentes

AMÂNDIO FERNANDES SILVA,
JURISTA DA CÂMARA DOS TÉCNICOS
OFICIAIS DE CONTAS



Quando determinada pessoa colectiva ou individual não residente pretende exercer uma actividade em Portugal de que resultem obrigações fiscais, deve, previamente, indicar um representante que assumirá a ligação entre o sujeito passivo e a administração fiscal e se responsabilize pelo cumprimento das obrigações fiscais nacionais.

Esta obrigação decorre directamente do disposto no n.º 4 do artigo 19.º da Lei Geral Tributária (LGT): "os sujeitos passivos não residentes em Portugal que exerçam uma actividade em Portugal, bem como os residentes no território nacional que se ausentem por um período superior a seis meses, devem nomear um representante fiscal com residência em território português".

Em consonância, o n.º 1 do artigo 130.º do Código do IRS determina que "os não residentes que obtenham rendimentos sujeitos a IRS, bem como os que, embora residentes em ter-

ritório nacional, se ausentem deste por um período superior a seis meses devem, para efeitos tributários, designar uma pessoa singular ou colectiva com residência ou sede em Portugal para os representar perante a Direcção-Geral dos Impostos e garantir o cumprimento dos seus deveres fiscais". Também o n.º 1 do artigo 118.º do Código do IRC estabelece que "as entidades que, não tendo sede nem direcção efectiva em território português, não possuam estabelecimento estável aí situado mas nele obtenham rendimentos são obrigadas a designar uma pessoa singular ou colectiva com residência, sede ou direcção efectiva naquele território para as representar perante a administração fiscal quanto às suas obrigações referentes a IRC".

Deste modo, a relação jurídico-fiscal que se estabelece entre o contribuinte e o Fisco tem como interlocutor exclusivo e obrigatório o representante fiscal. Em consequência, não sen-

do nomeado, as notificações previstas nos códigos de IRS e IRC (liquidações, exercício de direitos, pagamentos, etc.) não serão realizadas, o que implica, por si só, a impossibilidade de o contribuinte exercer os seus direitos de reclamação ou impugnação dos actos tributários que lhe digam respeito.

A nomeação do representante fiscal deve ser feita na declaração de início de actividade ou de alterações do contribuinte onde conste expressamente a aceitação do representante. A omissão ou falta de designação de representante fiscal é punível com coima de 50 a 5000 euros - n.º 1 do artigo 24.º do Regime Geral das Infrações Tributárias.

As funções do representante fiscal e a sua relação com figuras fins

A doutrina tem entendido que ao representante fiscal compete apenas garantir o cumprimento das obrigações acessórias do contribuinte, "inexistindo qualquer conexão obrigatória entre o laço de representação e o não pagamento de impostos pelo não residente" (1). No mesmo sentido, "o representante fiscal é a pessoa a quem o não residente concedeu o mandato para levar a cabo a gestão dos seus negócios em Portugal" (2).

Esta interpretação está também implícita na distinção que a Lei Geral Tributária faz entre representante fiscal e gestor de bens ou direitos. Com efeito, nos termos do n.º 3 do artigo 27.º da LGT, o representante fiscal de uma entidade não residente que não identifique e apresente o gestor de bens ou direitos à administração fiscal ou, em alternativa, não comunique a sua inexistência se for esse o caso, presume-se assumir simultaneamente, salvo prova em contrário, a qualidade de gestor dos bens ou direitos.

O representante fiscal de uma entidade não residente que não identifique e apresente o gestor de bens ou direitos à administração fiscal ou, em alternativa, não comunique a sua inexistência, se for esse o caso, presume-se assumir simultaneamente, salvo prova em contrário, a qualidade de gestor dos bens ou

direitos. A definição de representante fiscal resulta, assim, da delimitação negativa face ao regime jurídico estabelecido para o gestor de bens ou direitos. Vejamos.

Nos termos do n.º 2 do artigo 27.º da LGT, são 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. Por outro lado, nos mesmos termos estabelecidos para o gestor de negócios, enquanto a gestão não for ratificada, o gestor de bens e direitos assume todos direitos e deveres do sujeito passivo da relação tributária (artigo 17.º n.º 1 da LGT). Ainda que a gestão seja ratificada, o gestor de negócios é solidariamente responsável por todas as contribuições e impostos do não residente relativas ao exercício do seu cargo. Ora, a assumpção pelo gestor de bens ou direitos de todas as obrigações fiscais do contribuinte permite-nos concluir que a intenção do legislador foi delimitar a responsabilidade do representante às obrigações declarativas. De outro modo, estaríamos perante uma gestão de bens ou direitos.

Por força das alterações introduzidas ao artigo 29.º do Código do IVA pelo Decreto-Lei n.º 179/2002, de 3 de Agosto, esta interpretação não é aplicável ao caso específico do IVA, como veremos de seguida.

A responsabilidade do representante fiscal do sujeito passivo de IVA

Como referimos, o enquadramento da função do representante fiscal no quadro do IVA tem características específicas que o afastam do regime estabelecido pela Lei Geral Tributária e também dos códigos fiscais dos impostos sobre o rendimento. Aliás, em nossa opinião, as profundas alterações introduzidas pelo Decreto-Lei n.º 179/2002, de 3 de Agosto, converteram o representante fiscal em gestor de negócios, nos termos acima descritos.

Com efeito, o n.º 2 do artigo 29.º do Código do IVA estabelece que as entidades não residen-

tes sem estabelecimento estável em território nacional, que aqui pratiquem operações tributáveis e que não disponham de sede, estabelecimento estável ou domicílio noutra Estado-membro estão obrigadas a nomear um representante, sujeito passivo do imposto em território nacional, munido de procuração com poderes bastantes (3). Ficam, todavia, dispensados de registo e de nomeação de representante, os sujeitos passivos que efectuem apenas transmissões de bens mencionados no anexo C e isentas ao abrigo da alínea d) do n.º 1 do artigo 15.º do Código do IVA.

Nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, este representante deverá cumprir todas as obrigações decorrentes da aplicação da presente diploma, incluindo a do registo, e será devedor do imposto que se mostre devido pelas operações realizadas pelo representado, assumindo o sujeito passivo não residente a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto (n.º 5)(4).

Conforme se constata, o representante fiscal para efeitos de IVA assume todas as obrigações fiscais do sujeito passivo, invertendo-se as regras da representação fiscal previstas na Lei Geral Tributária.

Obrigações fiscais do representante fiscal em sede de IVA (5):

- (i) Cumprimento das obrigações declarativas;
- (ii) Obrigação de pagamento;
- (iii) Obrigação de facturação;
- (iv) Obrigação de escrituração, arquivo e conservação.

(1) Lima Guerreiro, Lei Geral Tributária Anotada, 2001, p. 152

(2) Diogo Leite de Campos/Benjamin Silva Rodrigues/Jorge Lopes de Sousa, Lei Geral Tributária, 2003, p. 152

(3) Atendendo ao disposto no n.º 4 do artigo 6.º do Código do IVA, estão obrigadas a nomear um representante fiscal as entidades não residentes que exerçam uma das actividades descritas no n.º 6 do mesmo artigo.

(4) Vide a este propósito a Informação Vinculativa da DGCI relativa ao Proc. 1302/2005/006, disponível em site da DGCI - www.dgci.min-financas.pt.

(5) Idem.