

A Responsabilidade Tributária Subsidiária dos TOC's – alcance do conceito de negligência

No seguimento do artigo intitulado “*O alargamento da Responsabilidade Fiscal dos TOC's no Orçamento do Estado para 2006*”, publicado no Jornal de Contabilidade n.º 347, de Fevereiro de 2006 e tendo, de igual forma, em consideração as alterações introduzidas ao regime da responsabilidade tributária subsidiária dos TOC's, pela Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, o presente artigo visa abordar e esclarecer de forma clara e objectiva o alcance do conceito de negligência, subjacente à nova redacção do n.º 3 do artigo 24.º da LGT.

A Responsabilidade Tributária Subsidiária dos TOC's

O conceito de negligência subjacente ao n.º 3 do art.º 24 da LGT

A verificação da responsabilidade tributária subsidiária dos TOC's depende, como já tivemos oportunidade de esclarecer, do preenchimento cumulativo de determinados pressupostos gerais e específicos.

Os pressupostos gerais, apesar de aplicáveis aos TOC's, são comuns aos restantes responsáveis subsidiários. Os pressupostos específicos, estatuídos no n.º 3 do artigo 24.º da LGT, apenas dizem respeito aos TOC's e são, em última instância, os que relevam para a abordagem do tema em análise – o conceito de negligência.

A actual redacção do n.º 3 do artigo 24.º da LGT, prevê que “*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*”.

Assim, tendo em consideração que a actual redacção do n.º 3 do artigo 24.º da LGT, é forçoso concluir que a conduta dos TOC's passível de responsabilidade

subsidiária tributária, deixa de ser, apenas, motivada por uma conduta dolosa, passando também a ser passível de responsabilização, a conduta negligente.

Em termos gerais, podemos definir a **negligência** ou mera culpa como a omissão do dever de diligência, sendo a diligência exigida aquela que teria um bom pai de família em face das circunstâncias do caso. A negligência pode ser consciente (quando se refere aos actos em que o agente, prevendo o resultado ilícito como possível, não toma as precauções necessárias para o evitar, actuando descuidada e levemente) ou inconsciente (quando se refere às situações em que agente não prevê o resultado danoso, por imprevidência ou descuido, embora este resultado fosse previsível, se ele o houvesse ponderado e houvesse sido cauteloso).

Acontece que, no caso da responsabilidade tributária subsidiária dos TOC's está em causa, não a diligência de um "*cidadão médio, razoavelmente cuidadoso, atento, empenhado, qualificado e hábil*", mas a **diligência de um profissional adstrito a determinadas funções e deveres específicos, que é o Técnico Oficial de Contas no exercício da sua actividade.**

Nestes termos, é nosso entendimento que, o padrão de comportamento exigível a um TOC tem de ser o de um profissional médio, razoavelmente cuidadoso, atento, empenhado, qualificado e hábil no exercício da sua actividade e, conseqüentemente, conhecedor dos seus deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilísticas e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.

Assim, não é necessário que o TOC viole os seus deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos perspectivando o prejuízo da sociedade em que presta os seus serviços, **mas tão só que não actue segundo os parâmetros exigíveis a um profissional médio, para que possa dar azo a uma situação de possibilidade de responsabilidade tributária subsidiária.**

É aqui, no nosso entender, que reside o grande risco da actividade dos técnicos de contas, face a este novo, mais abrangente e penalizador regime da responsabilidade tributária dos TOC's.

Para além desta maior abrangência e penalização de regime, o legislador optou, novamente e quanto a nós mal, por não clarificar, na actual redacção do n.º 3 do artigo 24.º da LGT, o conceito vago e indeterminado de “*regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal*”, dando azo à subsistência de dúvidas quanto à sua constitucionalidade.

Com efeito, é o próprio artigo 103.º da CRP que, ao definir as bases gerais do sistema tributário, estabelece como princípios básicos a certeza e segurança jurídicas, intimamente associados a um princípio de tipicidade fechada ou *numerus clausus (nullum tributum sine lege)*, ainda mais quando se está perante uma responsabilidade não originária, mas subsidiária pelo pagamento do imposto.

Ora, não existindo base legal que defina o âmbito preciso da “*regularização técnica*”, aqueles princípios são postos em causa. A questão é, desde logo, suscitada devido às inúmeras funções e deveres a que os TOC's estão adstritos no exercício da sua profissão.

Importa, portanto, clarificar aquilo que deve, ou não, ser considerado como “*garante de regularização técnica*”, para efeitos do disposto no artigo 24.º da LGT.

Os TOC's, ao exercerem a sua actividade profissional, estão a assumir a responsabilidade pela *regularidade técnica* das tarefas que levam a cabo. Esta, no nosso entendimento, traduz-se essencialmente no cumprimento por parte dos TOC's das características que se impõem à informação financeira.

A informação proporcionada pelas demonstrações financeiras deve ser relevante, ou seja, deve influenciar quem a analisa. A fiabilidade dessa informação, traduz-se essencialmente, na necessidade de estar isenta de erros materiais e de juízos

prévios, devendo corresponder à realidade económica. Por outro lado, deve ser tendencialmente uniformizada, a fim de se conseguir a comparabilidade.

A *regularidade técnica* passa, de igual forma, pelo cumprimento dos princípios contabilísticos fundamentais, das directrizes contabilísticas existentes e de todas as disposições do Estatuto e do Código Deontológico, que vinculam os TOC's no exercício da actividade profissional.

Nestes termos, tendo em consideração que o regime da responsabilidade tributária subsidiária dos TOC's, na sua formulação actual, é, claramente, o mais abrangente e penalizador que alguma vez vigorou em Portugal e face à omissão legal de clarificação do conceito de "*regularização técnica*", voltamos a salientar a importância e o facto de ser imprescindível que os TOC's conheçam com rigor e exactidão os pressupostos gerais e específicos dos quais depende a verificação da responsabilidade tributária subsidiária.

O próximo artigo irá debruçar-se sobre como pode o TOC fazer face, na prática, a este novo regime, nomeadamente a gestão do risco fiscal e os meios de reacção que lhe assistem, caso seja considerado, através de um despacho de reversão, responsável pelo pagamento da "dívida" fiscal.

Lisboa, 15 de Fevereiro de 2006.

Tiago Caiado Guerreiro

Ricardo Camossa

tcguerreiro@fcguerreiro.com

www.fcguerreiro.com