

Tribunal da Relação de Coimbra
Processo nº 4587/18.3T8VIS.C1

Relator: HELENA MELO

Sessão: 24 Maio 2022

Votação: UNANIMIDADE

Meio Processual: APELAÇÃO

Decisão: REVOGADA EM PARTE

RESPONSABILIDADE PROFISSIONAL DE TOC

ENQUADRAMENTO FISCAL DO SUJEITO PASSIVO

REGIME DE ISENÇÃO DE IVA

CULPA

NEXO DE CAUSALIDADE

SEGURO DE RESPONSABILIDADE PROFISSIONAL

Sumário

I - Numa ação em que se discute a responsabilidade de técnico oficial de contas (TOC), determinar o que um contabilista medianamente informado, diligente e sagaz teria feito, é matéria de direito, por estar em causa a interpretação e aplicação da norma do art. 487.º do CCiv., embora a apreciação da culpa do agente tenha, em regra, de ser suportada em factos.

II - O conteúdo funcional do TOC abrange o enquadramento fiscal em sede de IVA de um sujeito passivo - função de responsabilização pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal, das pessoas a que assiste, sujeitas a tributação ou que devam ter contabilidade regularmente organizada.

III - O errado enquadramento do cliente como isento de IVA, com decorrentes prejuízos para este, origina responsabilidade, existindo responsabilidade pessoal do TOC pelos atos próprios da sua profissão, ainda que exercidos no quadro de uma empresa, como sócio, administrador ou gerente, como trabalhador independente ou no âmbito de um contrato de trabalho, razão pela qual está obrigado, em qualquer dos casos, à celebração de um contrato de seguro de responsabilidade profissional.

Texto Integral

Acordam em conferência no Tribunal da Relação de Coimbra:

I - Relatório

A autora **R...**, **Ld^a** instaurou ação contra:

1º RP..., **Ld.^a**,

2º AA,

3º BB,

4º CC,

5º AL..., **S.A**,

6º DD e

7º EE, pedindo que os RR. sejam condenados, solidariamente, a pagar à A. a quantia de 52.873,80€, por si suportado, na sequência da inspeção da Autoridade Tributária, acrescida de juros vincendos à taxa legal, desde a citação até integral pagamento, e ainda da quantia não inferior a 5.000,00€ por danos morais sofridos pela A.

Para fundamentar o seu pedido, alegou, em síntese, o incumprimento pela 1.^a R., das obrigações emergentes do contrato de prestação de serviços que a ligava à A., da qual os 6.^o e 7.^o Réus são sócios, estes demandados por via do regime jurídico que rege a sua atividade de prestação de serviços de contabilidade. O 2.^o a 4.^o RR. - que prestavam serviços à 1.^a R. - foram demandados por serem os técnicos responsáveis pela contabilidade da A. perante a Autoridade Tributária.

A ação foi instaurada ainda contra a 5.^a R. por garantir, por contrato de seguro, a responsabilidade civil por danos causados pelos 2.^o a 4.^o RR., no exercício da sua atividade.

Em síntese, alegou que a 1.^a R, através dos seus prestadores de serviços, enquadrou a atividade da A. em regime de isenção de IVA, o que levou a que não tivesse cobrado IVA pela prestação dos seus serviços aos clientes, vendo-se confrontada com a obrigação de o pagar ao Estado porque, afinal, a atividade desenvolvida pela A. estava sujeita ao regime do IVA e não estava isenta como erradamente foi enquadrada; foram efetuadas correções de IRC relativas a faturas em falta nos registos contabilístico; foram considerados gastos indevidos e, por isso, corrigidos valores em sede de IRC; foram apurados gastos de viatura ligeira de passageiros considerados para efeitos de tributação autónoma; foi considerado haver infrações pelas quais foi sancionada pagando as respetivas coimas; foi compelida, por via dos valores

liquidados e falta de disponibilidade financeira, a aderir ao programa Peres, suportando juros de mora e juros compensatórios e sofreu danos na imagem comercial.

Todos os RR. contestaram.

A R. CC, o R. AA e a R. FF negaram a prática de qualquer ato gerador de responsabilidade, nomeadamente por incumprimento de obrigações decorrentes da prestação de serviços para a 1.ª R. enquanto técnicos oficiais de contas e, bem assim, a impossibilidade dos danos lhes poderem ser imputados, por a decisão da inspeção tributária não ter sido impugnada, podendo e devendo sê-lo.

Os RR. RP..., Ld.ª, DD e EE invocaram a ilegitimidade passiva destes últimos - exceção esta entretanto conhecida, e julgada improcedente, no despacho saneador - e negaram a prática de qualquer ato passível de gerar a obrigação de indemnizar.

A R. AL..., S.A, invocou a exceção da ilegitimidade - também ela conhecida e julgada improcedente no despacho saneador - e, sem prejuízo desta, que os factos relatados pela A, a terem ocorrido, estão fora do período de vigência da apólice (no caso, porque teriam ocorrido em data anterior à da entrada em vigor de qualquer das apólices). Durante o período em que ocorreram as alegadas ações do 2º ao 4.º R.R. esteve em vigor a apólice n.º ...84 da AX... S.A., atual AG..., que começou a vigorar em 1/04/2012 até 30/03/2015, tendo sido substituída, em 01/04/2015, pela Apólice n.º ...62 da M...; alegou ainda que os factos, a terem ocorrido, não estariam cobertos pelo risco garantido pela apólice, por estarem compreendidos nas exclusões.

Na decorrência do alegado, a A. veio requerer a intervenção, que foi admitida, da **AG... - Companhia de Seguros, SA.** e da **M....**, também estas pugnam pela improcedência do pedido da autora, igualmente, por não se verificarem os pressupostos fundadores da obrigação de indemnizar.

Realizada a audiência de discussão e julgamento foi proferida sentença que julgou a ação totalmente improcedente e absolveu todos os RR. do pedido.

A A. não se conformou e interpôs o presente recurso de apelação, tendo concluído as suas alegações do seguinte modo:

1ª - Por a Autora não se poder conformar com a douta sentença de fls.... (referência eletrónica 88292165), que julgou improcedente a ação na sua totalidade, dela vem interpor o presente recurso.

2ª - Sendo certo que, o presente recurso interposto da decisão recorrida cingir-se-á à parte decisória referente aos Réus, RP..., Ld.ª; AA; BB; CC e AL..., S.A., relativamente aos danos patrimoniais peticionados e sofridos pela Autora, conformando-se assim a Autora com a douta decisão proferida que absolveu os RR., DD; EE; AG... - Companhia de Seguros, S.A. e M... e, ainda,

da parte decisória da referida sentença que absolveu todos os RR. dos danos não patrimoniais peticionados.

3ª - A dita sentença recorrida contém erros de julgamento sobre vários pontos de matéria de facto, bem como erros de interpretação de direito, com os quais a apelante não se conforma, nem se poderá conformar.

4ª - Impugna-se nos termos do disposto no artigo 662º do CPC, relativamente à matéria de facto dada como não provada no ponto .1 dos factos dados como não provados na dita sentença e, conseqüentemente, dos factos dados como provados no ponto (10) da dita sentença.

5ª - Relativamente a esta factualidade dada como não provada no .1 dos factos dados como não provados na dita sentença, deveria ter sido considerado provado que: “A A. e a 1.ª R celebraram entre si um contrato através do qual a esta se obrigou à prestação de serviços de” fiscalidade e “contabilidade, nomeadamente à classificação e lançamento de documentos na contabilidade da A., à elaboração de contas de exploração, preenchimento de formulários e declarações fiscais.”, elaboração de requerimentos, reclamações e contestações de conteúdo fiscal, corrigindo-se conseqüentemente o ponto (10) dos factos dados como provados na dita sentença nestes acabados de referir, ou seja:

“(10) A A. e a 1.ª R celebraram entre si um contrato através do qual a esta se obrigou à prestação de serviços de” fiscalidade e “contabilidade, nomeadamente à classificação e lançamento de documentos na contabilidade da A., à elaboração de contas de exploração, preenchimento de formulários e declarações fiscais.”, elaboração de requerimentos, reclamações e contestações de conteúdo fiscal.”.

6ª - Invoca-se como fundamentação de facto para tal, o depoimento da legal representação da A., GG, ouvida na audiência final de 01.06.2021, com depoimento gravado no sistema áudio Citius do minuto 02:36 ao minuto 16:05;

7ª - Deste indicado depoimento resulta, em suma, que:

a) Tanto ela como a outra sócia da autora, tinham acabado de ser despedidas pela sua então entidade patronal, enquanto explicadoras de matérias letivas aos alunos e que por isso quiseram criar o seu próprio emprego, tendo para tanto recorrido ao apoio do centro de emprego, que lhes solicitou a elaboração de um projeto que tivesse em vista a criação desse mesmo emprego.

b) Por desconhecerem as matérias necessárias à sua elaboração, pois que tinham no seu dizer conhecimentos “nulos” de contabilidade e fiscalidade, recorreram aos serviços da 1ª Ré, não só para elaborar o referido projeto, como ainda, para criar a sociedade autora, com o objeto

que consta do ponto (1) dos factos dados como provados), tratando desde a 1ª hora de toda a documentação tendente à sua constituição, bem como o legal representante da 1ª ré acompanhou as legais representantes da autora à ... para a sua constituição;

c) E, ainda, tratou de, por si e/ou por intermédio dos seus contabilistas certificados, preencher e submeter as declarações e documentos que constam dos pontos (11) e (12), este com as correções agora reclamadas, dos factos dados como provados na douta sentença recorrida;

d) Bem como a partir dessa constituição da sociedade autora, a 1ª ré, passou, por si e/ou por intermédio dos seus contabilistas certificados que lhe prestavam serviços, a lançar e a classificar os documentos que iam sendo emitidos pela autora (tais como vendas a dinheiro dos serviços por si prestados aos alunos, como centro de explicações, bem como outros documentos contabilísticos relacionados com a exploração do negócio da autora, tais como faturas e recibos de compras, os recibos verdes que algumas explicadoras passavam à autora pelos serviços prestados por aquelas a esta), bem como passaram a preencher, assinar e a submeter à AT as declarações de IRC e das IES durante, pelo menos, os anos de 2010 a 2015.

8ª - Invoca-se ainda como fundamentação de facto para tal factualidade que se pretende ver dada como provada, o depoimento do legal representante da 1ª Ré, o Sr. HH, ouvido na audiência final de 01.06.2021, com depoimento gravado no sistema áudio Citius, do minuto 00:00 ao minuto 00:41, do minuto 02:17 ao minuto 03:25; do minuto 05:08 ao minuto 06:00; do minuto 12:52 ao minuto 13:41; e do minuto 51:55 ao minuto 53:31.

9ª - De facto, deste depoimento resulta também, em suma, que:

a) A 1ª Ré foi contactada pelas duas senhoras, que vieram a ser as sócias da autora e suas legais representantes, para lhes elaborar o projeto de criação do próprio emprego junto do

Centro de Emprego;

b) Esse projeto passou pela constituição da sociedade autora por razões fiscais;

c) A constituição da sociedade autora foi realizada/organizada pela 1ª ré, tendo, inclusivamente, o seu legal representante acompanhado por aquelas senhoras que vieram a ser as sócias e gerentes da sociedade autora, deslocado à ... com vista à sua constituição;

d) Após o que a 1ª ré, por si e/ou intermédio dos seus contabilistas certificados, tratou de preencher e submeter as declarações e documentos que

constam dos pontos (11) e (12) – este último ponto com as correções supra requeridas – dos factos dados como provados da douta sentença recorrida;

e) Bem como a partir dessa constituição da sociedade autora, a 1ª ré passou, por si e/ou por intermédio dos contabilistas certificados que lhe prestavam serviços, a lançar, a classificar os documentos contabilísticos que a autora ia gerando com a exploração do seu negócio, enquanto centro de explicações, tais como vendas a dinheiro das explicações prestadas pela autora aos seus clientes (alunos) e outros documentos contabilísticos e, ainda, passaram assinar as declarações e impressos para a Administração Tributária, tais como as declarações de IRC, IES, balanços e balancetes, os quais depois fazem parte da IES (cfr. artigo 117º do CIRC), durante, pelo menos, os anos de 2010 a 2015, tudo nas áreas da contabilidade e fiscalidade.

10ª - E ainda tal factualidade resulta clara e objetivamente dos documentos nºs 1 a 12, juntos com a resposta que deu entrada em Tribunal em 30.11.2020, refª eletrónica 4422991, dos quais sobressai à evidência que foi a ré RP..., Ld.ª quem elaborou requerimentos, reclamações e contestações de conteúdo fiscal, que foram dados a assinar à sociedade autora, para serem entregues e/ou remetidos por correio à AT.

11ª - Daí que o Tribunal “a quo” não tenha feito, uma análise crítica da prova produzida de forma justa e igual, não tendo ainda tomado em devida consideração a prova produzida, compatibilizando toda a matéria de facto adquirida e extraindo dos factos apurados as presunções impostas pela lei e pelas regras de experiência.

12ª - Impugna-se igualmente nos termos do disposto no artigo 662º do CPC, relativamente à matéria de facto dada como não provada no ponto .2 dos factos dados como não provados na douta sentença e, conseqüentemente, dos factos dados como provados no ponto (12) da douta sentença.

13ª - Relativamente a esta factualidade dada como não provada no ponto .2 dos factos dados como não provados na douta sentença, deveria ter sido considerado provado: “. 2 Que foi o R. AA quem procedeu ao enquadramento – este entendido como ato de escolha – da A. em regime de isenção de IVA”, após lhe ter sido entregue pela 1ª Ré a escritura de constituição da sociedade autora;

14ª - E, conseqüentemente, deverá alterar-se o que vem provado no ponto (12) dos factos dados como provados, no sentido de aí passar a constar provado que: “(12) O 2º réu, AA foi o TOC/contabilista certificado que”, após a constituição da sociedade autora pela 1ª Ré e, ainda, com a entrega desta mesma escritura a si por parte daquela 1ª Ré, “assinou as declarações do

início da atividade da sociedade autora, bem como” procedeu ao enquadramento fiscal da autora em regime de isenção do IVA – este entendido como ato de escolha –, tendo para o efeito assinalado na declaração apresentada esse mesmo enquadramento fiscal em regime de isenção do IVA, bem como “assinou as declarações e impressos para Administração Tributária desde 22.09.2010 até, pelo menos, 21/03/2011.”

15ª – Para tanto, invoca-se a este respeito, os factos dados como provados, designadamente, nos pontos (1), (2), (4), (9), (10) – com a correção ora reclamada –, (11), (17), (18), (19) e (20) da douta sentença recorrida e, ainda, os factos confessados pelo réu, AA na sua contestação, nos artigos 24. a 29., 33. 34., 35., 38..

16ª – Invoca-se ainda como fundamentação de facto para tal, o depoimento da legal representante da Autora, GG, ouvida na audiência final de 01.06.2021, com depoimento gravado no sistema áudio Citius, do minuto 02:36 ao minuto 16:05 e, ainda, o que consta da conclusão 7ª, que aqui se dá por reproduzida para os devidos e legais efeitos;

17ª – Invoca-se ainda, como fundamentação de facto para tal factualidade que se pretende ver dada como provada, o depoimento do legal representante da 1ª Ré, o Sr. HH, ouvido na audiência final de 01.06.2021, com depoimento gravado no sistema áudio Citius, do minuto 00:00 ao minuto 00:41; do minuto 02:17 ao minuto 03:25; do minuto 05:08 ao minuto 18:01; do minuto 51:55 ao minuto 53:31 e do minuto 1:00:40 ao minuto 1:02:19 e, ainda, o que consta da conclusão 9ª, que aqui se dá por reproduzida para os devidos e legais efeitos;

18ª – Resulta ainda claro do referido depoimento do legal representante da 1ª ré, RP..., Ld.ª, Sr. HH, ouvido na audiência final de 01.06.2021, com depoimento gravado no sistema áudio Citius, do minuto 05:08 a 18:01, que a sociedade autora, como pessoa coletiva não se encontrava e não se encontra isenta de IVA, pois que para tal tinha que se encontrar certificada pela Segurança Social, ou seja, tinha de constar da contabilidade uma certidão emitida pela Segurança Social para assim poder a sociedade autora ter sido enquadrada no regime de isenção de IVA.

19ª – Caindo assim a 1ª ré em contradição com o que defendeu perante a senhora inspetora da AT, aquando do acompanhamento da inspeção que foi feita à autora e, ainda, com o teor das reclamações escritas e das contestações por si elaboradas, que depois deu a assinar à sociedade autora, como resulta do referido relatório da Inspeção e, ainda, como consta dos documentos nºs 1 a 12 juntos com a resposta que deu entrada em Tribunal em 30.11.2020, refª eletrónica 4422991. Destes documentos sobressai à evidência que foi a ré RP..., Ld.ª quem elaborou tais requerimentos, reclamações e contestações de

conteúdo fiscal, que foram dados a assinar à sociedade autora, para serem entregues e/ou remetidos por correio à AT.

Sendo que, tais documentos defendiam clara e objetivamente que a sociedade autora se encontrava isenta de IVA e por isso bem enquadrada no referido regime de isenção, sem necessidade da tal certificação pela Segurança Social, como agora referido pelo legal representante da 1ª Ré.

20ª - Invoca-se ainda como fundamentação de facto para tal factualidade que se pretende ver dada como provada, o depoimento da testemunha, II, ouvido na audiência final de 01.06.2021, com depoimento gravado no sistema áudio Citius, do minuto 01:20 ao minuto

05:37; do minuto 07:12 ao minuto 08:30; do minuto 09:56 ao minuto 13:06; do minuto 13:38 ao minuto 14:35 e, ainda, do minuto 26:13 ao minuto 26:40.

21ª - Assim e considerando a valoração das provas produzidas, designadamente o teor das declarações e/ou depoimentos de parte da legal representante da A. e, ainda, do legal representante da 1ª ré, RP..., Ld.ª, bem como o depoimento da testemunha, II, conjugados com os factos dados como provados, designadamente, nos pontos (1), (2), (4), (9), (10) - com a correção ora reclamada -, (11), (17), (18), (19) e (20) da douta sentença recorrida e, ainda, os factos confessados pelo réu, AA na sua contestação, nos artigos 24. a 29., 33. 34., 35., 38., e bem assim dos documentos nºs 1 a 12 juntos com a resposta que deu entrada em Tribunal em 30.11.2020, refª eletrónica 4422991, tudo "impõe" / "força" uma decisão necessariamente diferente da proferida nesse ponto (12) dos factos dados como provados, nos termos dos arts. 640º, nº 1, als. a), b) e c) e 662º do CPC, como se deixa exposto, devendo em consequência dar-se como provado o que consta da conclusão 13ª, refletindo-se essa mesma factualidade no ponto (12) dos factos provados na douta sentença, passando em consequência este ponto (12) a ter a redação que consta da conclusão 14ª .

22ª - Impugna-se igualmente, nos termos do disposto no artigo 662º do CPC, a matéria de facto dada como não provada no ponto .3 dos factos dados como não provados na douta sentença.

23ª - Relativamente a esta factualidade dada como não provada no ponto .3 dos factos dados como não provados na douta sentença, deveria tal factualidade ser dada como provada e consequentemente deverá constar nos factos provados: "que foi por via do indevido enquadramento fiscal em sede de IVA que foram efetuadas correções em IRC referidas em 27 dos factos provados". Aditando-se, em consequência, este novo facto com o número (38) aos factos dados como provados.

24ª - Como fundamento de facto de tal factualidade que se pretende ver dada como provada, invoca-se aqui o depoimento da testemunha, JJ, ouvida na

audiência final de 01.06.2021, com depoimento gravado no sistema áudio Citius, do minuto 00:46 ao minuto 02:57.

25ª - Ainda relativamente a esta factualidade dada como não provada pelo Tribunal “a quo” e que, pelo presente recurso se pretende que venha a ser considerada como provada, importa ter aqui presente o relatório da dita inspeção de fls...., do qual consta que, em resultado da referida inspeção e, ainda, das consequências do enquadramento fiscal no regime de isenção (capítulo III.1.1.), foi feito o apuramento do IVA (capítulo III.1.2); no capítulo III.1.2.1 - apurou-se o Imposto em falta (IVA); no capítulo III.1.2.2 - Foi apurado o IVA dedutível; no capítulo III.1.2.3 - Foi feito o apuramento do imposto de IVA; no capítulo III.1.3 - Foram apresentadas as correções efetuadas em sede IRC; no capítulo III.1.3.1 - Foi apurada a Matéria Tributável; no capítulo III.1.3.2 - Foi efetuada a Tributação autónoma e no capítulo III.2 - Foi feito o Resumo das Correções em sede de IRC, do qual consta:

- a) “Correção de gastos do período (capítulo III.1.3.1), no ano de 2012 (€1.365,66); no ano de 2013 (€1.126,25) e no ano de 2014 (€ 2.001,93);
- b) Omissão de rendimentos (Capítulo 1.3.1), no ano de 2012 (€522,60); no ano de 2013 (€ 0,00) e no ano de 2014 (€0,00);
- c) IRC - Tributação autónoma (capítulo 1.3.2), no ano de 2012 (€48,33); no ano de 2013 (€ 89,02) e no ano de 2014 (€ 768,33)”.

26ª - Assim, em face dos referidos meios probatórios (o referido depoimento e, ainda, o que consta do mencionado relatório da inspeção tributária à autora de fls...), conjugados com os factos dados como provados, designadamente, nos pontos (15), (21), (23), (24), (25) - quanto à omissão de rendimentos, acima referida no dito relatório), (26 - quanto à omissão de rendimentos, acima referida no dito relatório), (27) e (28) da dita sentença recorrida, dúvidas não poderão subsistir de que foi por via do indevido enquadramento fiscal em sede de IVA que foram efetuadas correções em IRC referidas em 27 dos factos provados.

27ª - Impugna-se igualmente, nos termos do disposto no artigo 662º do CPC, a matéria de facto dada como não provada no ponto .6 dos factos dados como não provados na dita sentença.

28ª - Relativamente a esta factualidade dada como não provada no .6 dos factos dados como não provados na dita sentença, deveria ter sido considerado provado que:

“Que um contabilista certificado medianamente diligente, prudente e atento/atualizado não poderia deixar de se aperceber que a A. devia estar

enquadrada no regime de IVA, e não isenta;”. Aditando-se, em consequência, esta nova factualidade com o número (39) aos factos dados como provados.

29ª - Como fundamento de facto de tal factualidade que se pretende ver dada como provada, invoca-se aqui os factos dados como provados nos pontos (1), (2), (4), (9), (10), com as correções reclamadas no presente recurso, (11), (12), com as correções reclamadas no presente recurso, (13), (14), (15), (17), (18), (19), (20), (23), (24), (25), (26), (27), (28) e (29) dos factos dados como provados na douda sentença objeto do presente recurso;

30ª - Ainda como fundamentação de facto de tal factualidade que se pretende ver dada como provada, invoca-se também o depoimento da legal representante da A., GG, ouvida na audiência final de 01.06.2021, com depoimento gravado no sistema áudio Citius, do minuto 02:36 ao minuto 19:26 e, ainda, o que consta da conclusão 7ª, que aqui se dá por reproduzida para os devidos e legais efeitos;

31ª - Bem como o depoimento do legal representante da 1ª Ré, Sr. HH, ouvido na audiência final de 01.06.2021, com depoimento gravado no sistema áudio Citius, do minuto 00:00 ao minuto 00:41; do minuto 02:17 ao minuto 03:25; do minuto 05:08 ao minuto 18.01; do minuto 51:55 ao minuto 53:31 e do minuto 1:00:40 ao minuto 1:02:19 e, ainda, o que consta da conclusão 9ª, que aqui se dá por reproduzida para os devidos e legais efeitos;

32ª - Ainda os factos confessados pelo réu, AA na sua contestação, nos artigos 24. a 29., 33. 34., 35., 38..

33ª - Assim como o depoimento da testemunha II, ouvido na audiência final de 01.06.2021, com depoimento gravado no sistema áudio Citius, do minuto 01:20 ao minuto 05:37; do minuto 07:12 ao minuto 08:30; do minuto 09:56 ao minuto 13:06; do minuto 13:38 ao minuto 14:35 e, ainda, do minuto 26:13 ao minuto 26:40.

34ª - Ainda o depoimento da testemunha, JJ, ouvida na audiência final de 01.06.2021, com depoimento gravado no sistema áudio Citius, do minuto 00:46 ao minuto 02:57 e do minuto 03:40 ao minuto 24:17.

35ª - O que tudo demonstra à sociedade que um contabilista certificado medianamente diligente, prudente e atento/atualizado não poderia deixar de se aperceber que a Apelante deveria estar enquadrada no regime de IVA e não isenta (como erradamente o veio a estar). Se não no momento do seu enquadramento, preenchimento, assinatura e submissão à AT da declaração de início da atividade da sociedade autora, pelo menos, nos meses seguintes, com o recebimento pela 1ª ré desses documentos, ainda a sua classificação, lançamento dos documentos contabilísticos gerados pela atividade económica da sociedade autora, bem como o preenchimento pelos seus indicados contabilistas certificados (2ª, 3ª e 4ª réus), sua assinatura e submissão das

declarações de IRC e da IES ao longo dos anos de 2010 a 2015.

36ª - Concretamente, o 2º réu, AA foi o TOC/contabilista certificado que fez o enquadramento da sociedade autora no regime de isenção de IVA, com base na escritura da constituição da sociedade que foi organizada pela 1ª ré, preencheu e submeteu a declaração de início da atividade da autora junto da AT, após o que este contabilista certificado passou a assinar as declarações e impressos para a administração tributária desde 22.09.2010 a 21.03.2011 (cfr. ponto (12) com as correções no presente recurso reclamadas) dos factos dados como provados). Pelo que teve, pelo menos, que fechar as contas do ano de 2010 da sociedade autora e, ainda, as contas do primeiro trimestre, em termos de balancetes que depois fizeram parte da IES desse ano (artigo 117º do CIRC).

37ª - Por sua vez, a 4ª ré, CC, foi a responsável junto da Autoridade Tributária pela execução da contabilidade da A. desde o dia 21.03.2011 até ao dia 01.10.2013 (cfr. ponto (13) dos factos dados como provados), pelo que teve de, pelo menos, preencher e assinar as declarações de IRC e as IES que foram entregues na AT nos anos de 2011, 2012 e 2013, assim como teve de elaborar os balancetes que depois fizeram parte das indicadas IES naqueles anos (artigo 117º do CIRC).

38ª - A 3ª ré, FF, foi a responsável junto da Autoridade Tributária pela execução da contabilidade da A. desde o dia 01.10.2013 até março de 2016 (cfr. ponto (14) dos factos dados como provados), pelo que teve de, pelo menos, preencher e assinar as declarações de IRC e as IES que foram entregues na AT nos anos de 2014 e 2015, bem como teve que fechar as contas do ano de 2015. Teve ainda de elaborar os balancetes que depois fizeram parte das indicadas IES daqueles anos de 2014 e 2015 (artigo 117º do CIRC).

39ª - Ou seja, todos estes contabilistas certificados para preenchimento, assinatura e submissão dos impressos e declarações que foram durante esses anos enviados à Administração Tributária, tais como as declarações de IRC dos anos de 2010, 2011, 2012, 2013, 2014, 2015 e, ainda, as IES desses mesmos anos e balancetes, que depois fizeram parte destas declarações, tiveram de, pelo menos, verificar e analisar os documentos contabilísticos que a sociedade autora ia gerando na sua atividade económica ao longo de todos esses meses e anos.

40ª - E, tendo em conta, toda essa factualidade, a verdade é que a ré RP..., Ld.ª e, ainda, os seus indicados TOC's/contabilistas certificados, se colocados na posição de um qualquer contabilista medianamente diligente, prudente e atento/atualizado, não deviam, nem poderiam deixar de se aperceber que a Apelante devia estar legalmente enquadrada no regime de IVA, e não isenta.

41ª - E, assim sendo, perante o erro por parte do 2º réu e/ou em conjunto com

a 1ª ré, no enquadramento inicial da atividade da sociedade autora no regime de isenção de IVA, logo aqueles 2ª, 3ª e 4ª réus, nos meses seguintes, com o recebimento, classificação e lançamento dos documentos contabilísticos gerados pela atividade económica da Autora, bem como pelo preenchimento, assinatura e submissão das declarações de IRC e das IES daqueles mencionados anos, teriam aqueles indicados TOC's/contabilistas certificados forçosamente que corrigir tal erro então cometido com o preenchimento da indicada declaração inicial da atividade da autora, o que não veio a suceder, como resultou do relatório da inspeção efetuada pela Administração Tributária.

42ª - E não se diga que foi a sociedade autora que assim o impôs ou exigiu da sociedade 1ª ré, ou seja, a manutenção da atividade da autora no regime da isenção de IVA, pois que, como resulta do indicado depoimento da legal representante da sociedade autora, os seus conhecimentos e, ainda, da sua sócia era "nulos", em termos contabilísticos e fiscais.

43ª - E nesta possibilidade, sempre, perante a importância que tal assunto reveste e revestia, caberia à 1ª ré e aos seus indicados TOC's/contabilistas certificados exigir por escrito da sociedade autora a confirmação dessa mesma instrução, caso tivesse havido, o que não se aceita, como se deixa alegado, tudo nos termos do disposto no artigo 51º, nº 1, al. b) do Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, aprovado pelo D.L nº 310/2009, de 26 de outubro.

44ª - Impugna-se igualmente, nos termos do disposto no artigo 662º do CPC, o não julgamento da matéria de facto alegada no artigo 21º da p.i., uma vez que o Tribunal "a quo", na douta sentença, não chegou a julgar nem como provada, nem como não provada, sendo que tal factualidade se reveste de grande importância para a boa decisão da causa, dado que a sociedade autora se encontra sujeita ao regime da contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal, e não sujeita ao regime simplificado.

45ª - Relativamente a esta factualidade não julgada pelo Tribunal "a quo", mas que se pretende pela via do presente recurso que venha a ser doutamente julgada como provada, invoca-se, desde logo, o Código de IRC, que obriga as sociedades comerciais ao regime da contabilidade organizada, bem como o que consta Sistema de Normalização Contabilística em vigor, e, ainda, o que foi alegado no artigo 21º da p.i., e bem assim o que consta do relatório da inspeção tributária de fls...., que foi efetuada à sociedade autora no ano de 2015.

46ª - Sendo ainda certo que tal factualidade consta também provada pelo depoimento / declarações tomadas à legal representante da sociedade autora, GG, ouvida na audiência final de 01.06.2021, com depoimento gravado no

sistema áudio Citius, do minuto 02:36 ao minuto 16:05, bem como, designadamente, dos factos dados como provados nos pontos (1), (4), (9), (10) com as correções reclamadas, (11), (12) com as correções reclamadas, (13), (14), (15), (17), (18), (19), (20), (21), (23), (24), (25), (27), (28), (34) e (36), da douda sentença recorrida.

47^a - Assim em face dos referidos meios probatórios, tudo “impõe” / “força” que venha a ser dado como ainda provado, nos termos do artigo 662^o do CPC, que: “Que a sociedade autora se encontrava sujeita ao regime da contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal”. Aditando-se, em consequência, esta nova factualidade, com o número (40), aos factos dados como provados.

48^a - Em face da factualidade dada como provada pelo Tribunal “ a quo”, e, ainda, em face da factualidade que se pretende venha a ser considerada como provada por este Venerando Tribunal, mencionada nos pontos acima mencionados sob A)1.; A)2.; A)3.; A)4. e A)5., dúvidas não subsistem que estamos perante duas categorias diferentes da responsabilidade civil obrigacional, por um lado, responsabilidade civil obrigacional proveniente da relação contratual existente, desde 2010 até, pelo menos, 2015, entre a Apelante e a 1^a Apelada. E, por outro lado, responsabilidade civil obrigacional decorrente da lei (Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas e do Código Deontológico dos Técnicos Oficiais de Contas), em virtude dos serviços prestados pelos contabilistas, 2^o, 3^a e 4^a Apelados à Apelante, enquanto contabilistas certificados a prestar serviços na 1^a Apelada.

49^a - Não obstante estarmos perante duas categorias diferentes da responsabilidade civil obrigacional, e seguindo o entendimento do doudo Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, processo nº 638/13.6TVLSB.L1.S1, de 27 de abril de 2017, juíza relatora Maria da Graça

Trigo, publicado online no site da dgsi, “cada um - sociedade e TOC - é responsável pela totalidade da obrigação de indemnização, a diferente título, respetivamente, contratual e legal. Não se coloca assim o problema da natureza solidária da obrigação ou obrigações.”

50^a - Por último, e quanto à responsabilidade civil da Apelada Seguradora, AL..., S.A., temos aqui presentes os factos dados como provados nos pontos (5), (6) e (7) na douda sentença recorrida e, ainda, o que consta das condições particulares das apólices referidas no ponto (5) dos factos dados como provados, designadamente, o que consta do ponto 1. (Âmbito Temporal), no seu ponto.1.1: “(...), o presente contrato garante as reclamações apresentadas pela primeira vez, ao segurado ou diretamente ao segurador, durante o período de vigência deste contrato ou relativamente a erros, atos ou omissões geradores de responsabilidade desconhecidos das partes e ocorridos durante

o período de vigência do contrato nos 24 (vinte e quatro) meses subsequentes ao seu termo, ficando, contudo, sempre excluídas as reclamações abrangidas pelo seguro anterior, nomeadamente as reclamações participadas nos 24 meses subsequentes ao termo da apólice do seguro anterior desde que o ato gerador da responsabilidade tenha ocorrido durante o período de vigência da referida apólice.” E, ainda, o que consta do artº 4, nº 2 das condições gerais dessas mesmas apólices, em contraposição com o que consta do artº 4º, nº 2 da apólice referida no ponto (7) dos factos dados como provados na douta sentença.

51ª - Não resultando assim dúvidas que havendo responsabilidade civil dos 2º, 3ª e 4ª Apelados, a 5ª Apelada, pelas referidas apólices, assumiu a responsabilidade daqueles, tendo em conta o valor limite do seguro.

52ª - Desta forma, todos os 1ª, 2º, 3ª, 4ª e 5ª Apelados estão obrigados a indemnizar a Apelante pelos danos causados com a deficiente execução dos serviços abrangidos pelo contrato de prestação de serviços referido no ponto (10) com as correções agora reclamadas, dos factos dados como provados na douta sentença e, ainda, pela violação dos vários deveres a que estavam obrigados, os 2º, 3ª e 4ª apelados, resultantes da sua indicada profissão de TOC's/contabilistas certificados, danos esses referidos e determinados nos pontos (24), (25), (27), (28), (30), (31), (33), (34), (35), (36) e (37), dos factos dados como provados na douta sentença recorrida.

53ª - Foram violados na douta sentença recorrida, designadamente e entre outros, os artigos 406º, 483º, 487º, nº 2, 562º, 564º, 798º, 799º, todos do Código Civil; artigo 9º, nº 11 do CIVA; artigos 6º, 7º, 17º - C, 51º, 52º, 54º, 55º do Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, aprovado pelo DL nº 310/2009, de 26/10 e bem assim os artigos 2º, 3º, 4º, 5º, 6º e 7º do Código Deontológico dos referidos técnicos, igualmente aprovado por aquele diploma legal e, ainda, artigo 615º nº 1, alínea d), todos do Código de Processo Civil.
TERMOS EM QUE,

E nos doutamente supridos por Vªs Exª.s, deve ser concedido provimento ao presente recurso e, conseqüentemente, deve ser revogada a douta sentença recorrida e substituída por duto acórdão que julgue parcialmente procedente a ação, condenando os 1ª, 2º, 3ª, 4ª e 5ª Apelados a indemnizar a Apelante pelos danos causados com a deficiente execução dos serviços abrangidos pelo contrato de prestação de serviços referido no ponto (10) dos factos dados como provados, com as correções acima reclamadas, e, ainda, pela violação dos vários deveres a que estavam obrigados, os 2º, 3ª e 4ª apelados, resultantes da sua indicada profissão de TOC's/contabilistas certificados, danos esses referidos e determinados nos pontos (24), (25), (27), (28), (30), (31), (33), (34), (35), (36) e (37), dos factos dados como provados na douta

sentença recorrida, tudo com as legais consequências.

Os 1º, 2º, 4º e 5º RR. RR. contra-alegaram.

A 1ª R. RP..., Ld.^a concluiu as suas alegações, defendendo que a sentença recorrida “ fez uma correta e ponderada apreciação da matéria de facto, tendo decidido em conformidade com a justiça material, as regras do ónus da prova e o direito aplicável, não merecendo qualquer reparo”.

A R. CC igualmente pugnou pela sua manutenção, tendo apresentado as seguintes conclusões:

(...).

O R. AA concluiu as suas alegações da seguinte forma:

(...).

Também a R. AL..., S.A, Companhia de Seguros, SA. contra-alegou, tendo finalizado o seu recurso com as seguintes conclusões:

(...).

II - Objeto do recurso

Considerando que:

- . o objeto do recurso está delimitado pelas conclusões contidas nas alegações dos recorrentes, estando vedado a este Tribunal conhecer de matérias nelas não incluídas a não ser que as mesmas sejam de conhecimento oficioso; e,
- . os recursos não visam criar decisões sobre matéria nova, sendo o seu ato, em princípio delimitado pelo conteúdo do ato recorrido, as questões a decidir são as seguintes:
 - . se a redação dos pontos 10 e 12 dos factos provados deve ser alterada e eliminados os pontos 1 e 2 dos factos não provados;
 - . se a matéria constante dos pontos 3 e 6 dos factos não provados, deve ser considerada provada; . se deve ser aditado um novo ponto à base instrutória contendo matéria que não foi dada como provada, nem como não provada; e,
 - . se, em consequência da alteração da matéria de facto, a ação deve proceder.

III. - Fundamentação

Na 1ª instância foram julgados provados e não provados os seguintes factos:

Factos provados

- (1) A A. é uma sociedade comercial por quotas que tem por objeto social o apoio ao estudo, centro de explicações, oficinas de verão, ocupação de tempos livres, traduções e formação profissional.
- (2) A 1ª Ré, RP..., Ld.^a é uma sociedade comercial por quotas que se dedica à prestação de serviços de contabilidade e auditoria.

(3) Os 6ª e 7ª Réus são os únicos sócios da sociedade 1ª Ré.

(4) O 2º, 3ª e 4ª Réus são contabilistas certificados, inscritos na Ordem dos Contabilistas

Certificados, tendo exercido as suas atividades em regime de prestação de serviços para a 1ª R. tendo, por via desses e enquanto prestadores de serviços, sido responsáveis pela contabilidade da A:

.1 o R. AA, entre 22.09.2010 e 21.03.2011,

.2 o R. CC, entre 21.03.2011 e 01.10.2013,

.3 a R. FF, entre 01.10.2013 e 22.05.2018.

(5) A 5ª Ré celebrou e manteve em vigor com a Ordem dos Contabilistas Certificados um contrato de seguro entre 01.04.2017 e 31.03.2018 através da apólice nº ...64 e, entre 01.04.2018 e 31.03.2019, através da apólice ...86.

Apelações em processo comum e especial (2013)

(6) Por sua vez, a Ré chamada AX... S.A., atual AG..., celebrou e manteve em vigor com a Ordem dos Contabilistas Certificados um contrato de seguro entre 01.04.2012 e 31.03.2015 através apólice n.º ...84

(7) Após, a Ré chamada M... celebrou e manteve em vigor com a Ordem dos Contabilistas Certificados um contrato de seguro entre 01.04.2015 e 31.03.2016 através da Apólice nº ...62.

(8) Através destas apólices foram os segurados os Contabilistas Certificados inscritos naquela Ordem, nomeadamente os referidos RR. o R. AA, entre 22.09.2010 e 21.03.2011, a R. CC, entre 21.03.2011 e 01.10.2013 e a R. FF, entre 01.10.2013 e 22.05.2018.

(9) A A. iniciou a sua atividade em 22.09.2010 e foi inscrita pela 1ª R., no cadastro fiscal com o CAE 85593 - "Outras atividades educativas".

(10) A A. e a 1ª R celebraram entre si um contrato através do qual a esta se obrigou à prestação de serviços de contabilidade, nomeadamente à classificação e lançamento de documentos na contabilidade da A., à elaboração de contas de exploração, preenchimento de formulários e declarações fiscais.

(11) E, pelo menos no mês de Setembro de 2010, para além disso, a R. obrigou-se a prestar os serviços de constituição da sociedade autora e início da atividade fiscal, início da atividade na Segurança Social, inscrição na Segurança Social da gerente da sociedade autora, KK, início da atividade na

Segurança Social, inscrição na Segurança Social da gerente da sociedade autora, GG, pedir o Livro de Reclamações, da senha internet DGCI, pedir senha internet Segurança Social.

(12) O 2º réu, AA foi o TOC/contabilista certificado que desde a constituição da sociedade autora assinou as declarações do início da atividade da sociedade autora, bem como assinalou na declaração apresentada o enquadramento fiscal em regime de isenção do IVA, assinou as declarações e impressos para a Administração Tributária desde 22.09.2010 até, pelo menos, 21/03/2011.

(13) A 4ª Ré, CC, foi a responsável junto da Autoridade Tributária pela execução da contabilidade da A. desde o dia 21/03/2011 até ao dia 01/10/2013. Por sua vez,

(14) A 3ª Ré, FF foi a responsável junto da Autoridade Tributária pela execução da contabilidade da A. desde o dia 01/10/2013 até Março de 2016.

(15) A A. foi sujeita a uma ação de fiscalização por parte da Autoridade Tributária, esta que considerou que, a A. era sujeito passivo de IRC, nos termos do art.º 1º e alínea a), do n.º 1, do art.º 2º, ambos do CIRC.

(16) À data do início da inspeção a A. cumprira formalmente as obrigações declarativas e não tinha dívidas fiscais.

(17) Os rendimentos da A. referiam-se a serviços de explicações e apoio escolar.

(18) A A. era a emitente das vendas a dinheiro / faturas.

(19) As sócias eram trabalhadoras da sociedade, auferindo rendimentos de trabalho dependente.

(20) A A. recorria a explicadores que trabalhavam por conta própria e que emitiam recibos verdes, sendo a A. a adquirente desses serviços.

(21) Por a A. ter declarado o enquadramento em sede de IVA na isenção do art.º 9.º e por os documentos de suporte não referirem o motivo de isenção, a A. foi notificada a 10 de novembro de 2015 na pessoa das suas sócias gerentes para apresentarem prova documental para o enquadramento da atividade no regime da isenção do art.º 9.º.

(22) A A., através das sócias gerentes, a 20.11.2015 declararam à inspeção tributária que a atividade desenvolvida consistia na prestação de lições do ensino escolar, através de aulas individuais, pelo que, por via do carácter pessoal destas, diretamente entre aluno e professor, enquadra-se no n. 11 do art.º 9.º, sendo o a utilização do espaço da A. a única participação desta nessa atividade.

(23) A autoridade tributária considerou, contudo, que a A. estava indevidamente enquadrada no regime de isenção por a prestação de serviços

de explicações nos anteditos termos se encontrarem sujeitas a IVA.

(24) Por isso, a Autoridade Tributária procedeu ao apuramento de IVA que julgou estar em falta, com base nas vendas/faturas emitidas, relativas aos anos de 2012 a 2015, objeto de fiscalização, tendo concluído estar em falta, depois de considerado o IVA dedutível: relativamente ao ano de 2012, a quantia de 9.350,76 €, relativamente ao de 2013 a quantia 8.704,38 €, relativamente ao ano de 2014 a quantia de 7.393,43 € e, relativamente ao ano de 2015^a quantia de 3.913,22€, perfazendo o montante global de 29.361,79 €.

(25) Da análise dos documentos dos serviços prestados pela A. em confrontação com os rendimentos declarados, foi verificada a emissão e recebimento de quantias em dinheiro no ano de 2012 respeitantes a faturas em falta nos registos contabilísticos/rendimentos, a saber, a fatura n. ...01 de fevereiro, no valor de € 55,00, a fatura n.º ...37 de Abril, no valor de € 66,25, a fatura n.º ...49 de junho, no valor de € 105,00, a fatura n.º ...50 de Agosto, no valor de € 129,00, a fatura n.º ...51 de Agosto, no valor de € 122,10 e a fatura n.º ...52 de Agosto, no valor de € 45,25, totalizando o valor de € 522,60.

(26) Tendo a A. justificado a omissão com a possibilidade de os documentos de suporte desses recebimentos não terem sido enviados para a contabilidade.

(27) Tendo-se constatado que a A. era proprietária de um veículo, julgou-se que os gastos suportados com este estavam sujeitos a tributação autónoma nos termos do art. 88.º do Código do IRC que, por isso, demandaria o pagamento adicional da quantia de €48,33 relativa ao ano 2012, da quantia €de 89,02 relativa ao ano de 2013 e 768,33€ relativa ao ano de 2014.

(28) Julgou-se ainda que a falta de liquidação de IVA, a declaração indevida de gastos, a omissão de rendimentos e a falta de entrega do imposto nos termos do art.º 88.º do CIRC, relativa aos gastos com os veículos, constituíam infrações tributárias, por violação do Código do IVA e do Código do IRC, sendo por isso passíveis de punição nos termos dos art.º 114.º e 119.º do RGIT.

(29) A 1ª Ré acompanhou a inspeção e, após a sua conclusão tomou conhecimento do projeto do relatório da inspeção tributária.

(30) Face à indisponibilidade financeira por parte da A, para cumprimento dos valores que lhes foram apresentados pela AT no referido relatório, como sendo exigíveis, celebrou com a

Autoridade Tributária um “PERES” para liquidação em 150 prestações mensais de € 215,82, referentes ao valor base de € 34.419,48, o que sucedeu em 10.11.2016.

(31) Para que a autora pudesse aderir ao “PERES” teve que pagar, em 25.11.2016, a quantia de € 3.405,42 de juros de mora, juros compensatórios.

(32) A A. não tem a possibilidade de poder vir a recuperar junto dos seus clientes o Iva que deveria ter cobrado, porquanto anunciou os preços sem IVA e face aos pagamentos que lhe foram efetuados emitiu os recibos também.

(33) Em 20.07.2017 a A. pagou à AT a quantia de € 89,14 de juros compensatórios por retardamento de pagamento do imposto de IVA no valor de € 1.442,54.

(34) A A. em 06.04.2018 teve que pagar à AT uma coima no valor de € 562,50 em resultado das omissões ou inexatidões praticadas na declaração periódica de rendimentos Mod. 22 (IRC) respeitante ao ano de 2015.

(35) Ainda por referência à referida inspeção tributária a A. em 06.04.2018 teve que pagar uma coima no valor de € 405,16, por falta de pagamento do IVA.

(36) Em resultado da inspeção tributária e da instauração de contraordenações, a A. pagou cinco coimas nos valores de € 826,50, € 2.525,00, € 3.487,80, € 1.250,45 e € 4.431,71, respetivamente, por declaração indevida de custos ou perdas, por infração do disposto no nº 1 do artigo 23º do CIRC, punível nos termos do disposto no artigo 119º, nº 1 e 26º, nº 4 do RGIT, falta de liquidação de IVA nos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015, falta de entrega de imposto exigível por tributação autónoma de encargos relativos a despesas de representação com viaturas ligeiras de passageiros, num valor total de € 12.521,46 .

(37) Cujo pagamento a A. requereu em prestações.

Factos não provados

Não se provou:

.1 Que através do contrato de prestação de serviços celebrado entre a A. e a 1.ª R., esta se obrigou a também a prestar àquela aconselhamento fiscal, este entendido como o ato de

“aconselhar(2) o contribuinte a seguir um determinado caminho em detrimento de outro” (sic, Petição Inicial);

Nota de rodapé: (2) Coisa diferente é o direito de informar.

.2 Que foi o R. AA quem procedeu ao enquadramento - este entendido como ato de escolha (3) - da A. em regime de isenção de IVA ou que tal escolha tenha sido feita pela 1.ª R.;

Nota de rodapé: (3) Por ser o que resulta da alegação feita na PI por referência ao facto nº 10.

.3 Que foi por via do indevido enquadramento fiscal em sede de IVA que foram efetuadas correções em IRC referidas em 27 dos factos provados;

.4 Que foi a 1.ª R. quem aconselhou a A. aderir ao programa “PERES”;

.5 Que os RR não tenham prestado à A. as informações necessárias à escolha do seu enquadramento legal no regime de IVA;

.6 Que um contabilista certificado medianamente diligente, prudente e atento/atualizado não poderia deixar de se aperceber que a A. devia estar enquadrada no regime de IVA, e não isenta.

Notas de rodapé:

2 Coisa diferente é o dever de informar.

3 Por ser o que resulta da alegação feita na PI. por referência ao facto n.º 10. Foi ainda consignado na sentença recorrida, o seguinte:

Conclusões de facto

Para além de outras de manifesta irrelevância - e esta assinala-se porque é nela que a A. funda o pedido de condenação em indemnização por danos morais - de entre o alegado na Petição Inicial, julgou-se não constituírem factos por si só, antes meros juízos conclusivos não densificados, nomeadamente através de factos instrumentais ou probatórios que resultassem dos meios de prova:

.1 “Teve o circunstancialismo fáctico supra descrito a virtualidade de causar à A. tão óbvios quão gravosos danos não patrimoniais. Com efeito,

.2 Se tal realidade se afigura suscetível de causar profundo impacto em qualquer empresa abstratamente considerada, tendo em conta que se trata de uma empresa com pouco anos de existência, tal circunstancialismo atingiu de forma particularmente intensa a A., já que .3 Pouco tempo após ter sido criada, se vê a braços com uma dívida que a mantém em permanente sufoco financeiro, impossibilitando-a sequer de pensar em investir e alargar a sua atividade.

.4 A realidade supra relatada configurou, portanto, um autêntico “balde de água fria” nas - legítimas e totalmente justificadas - expectativas da sociedade A.. Por esse motivo,

.5 Viu a Autora profundamente alterada as suas expectativas de crescimento e consolidação da sua atividade no mercado de forma desafogada e sem os constrangimentos de ordem financeira que está a viver e continuará a conviver nos próximos anos, fruto da violação dos deveres a que contratual e legalmente se encontravam adstritos a 1ª, 2ª, 3ª, 4ª, 6ª e 7ª réus.

.6 Tal situação obriga a sociedade A., no dia a dia, a ter que contabilizar ao cêntimo os seus rendimentos e, ainda, fazer contas para encontrar o dinheiro necessário ao cumprimento das obrigações fiscais assumidas, em resultado da referida inspeção.

.7 Quando deveria estar preocupada em cumprir os seus fins estatutários, com dedicação, empenho e zelo, para assim fazer crescer o seu negócio, tem

ao invés que se preocupar com dívidas e onde encontrar o dinheiro necessário ao seu pagamento.

.8 Acresce que, a imagem da A. como contribuinte responsável e cumpridora das suas obrigações fiscais junto da AT sai objetivamente abalada, pelo que doravante será sempre um contribuinte alvo de maior atenção e fiscalização por parte da AT.

.9 Sendo que todos estes motivos e razões são merecedores de tutela jurídica.”

Factos irrelevantes para a decisão

Entre outros mais evidentes, tendo em conta a causa de pedir importa contabilizar o alegado dano sofrido pela A. em consequência da ação / omissão) dos RR e que, sem essa omissão não teria ocorrido. Logo, determinado o dano, é irrelevante saber em que termos é que a A. tem vindo a suportar esse dano, nomeadamente se através de pagamentos parciais à administração tributária e os termos em que o fez.

Da impugnação da matéria de facto

A Relação pode alterar a matéria de facto se a prova produzida, por si só, **impuser** decisão diversa (artº 662º, nº 1 do CPC).

Na reapreciação da prova os Tribunais da Relação têm a mesma amplitude de poderes que tem a 1ª instância, devendo proceder à audição dos depoimentos e de fazer incidir sobre os mesmos as regras da experiência, como efetiva garantia de um segundo grau de jurisdição. Se a Relação, ao proceder à reapreciação da prova “conseguir formar, relativamente aos concretos pontos impugnados, **uma convicção segura** acerca da existência de erro de julgamento da matéria de facto, deve proceder à modificação da decisão, fazendo jus ao reforço dos poderes que lhe foram atribuídos enquanto tribunal de instância que garante um segundo grau de jurisdição”. Nesta tarefa, a Relação não deixará de ter presente a limitação com que o julgador da 2ª instância se depara que é de dispor apenas da gravação áudio dos depoimentos.

Pretende a apelante que o tribunal, por via da impugnação dos pontos 1 e 2 dos factos não provados, elimine tais pontos da matéria de facto não provada e altere os pontos 10 e 12 dos factos provados e dê como provados os factos constantes dos pontos 3 e 6 dos factos não provados.

Procedeu-se à audição integral dos depoimentos prestados em audiência de discussão e julgamento. Prestaram depoimento:

- . o legal representante da 1ª R., RP..., Ld.ª, HH;
- . o legal representante da A., R..., Ldª, GG;
- . AA, que prestou serviços como contabilista certificado à 1ª R., entre Outubro de 2007 a Fevereiro/Março de 2011;

- . FF que prestou serviço como contabilista certificada à 1ª R. desde Outubro de 2013 a 2020, data em que a 1ª R. cessou a sua atividade;
- . CC que prestou serviços como contabilista certificada à 1ª R., entre 2011 e 2013;
- . LL e Sá, inspetora tributária que procedeu à inspeção à A., relativamente aos exercícios de 2012, 2013, 2014 e 2015;
- . II que está encarregado da contabilidade da A., desde 2018;
- . MM que deu explicações na sociedade A., onde realizou um estágio profissional;
- . NN que presta serviços de apoio à Companhia de Seguros AG.... como profissional de seguros; e,
- .OO, gestora de sinistros da Companhia de Seguros M.... desde Junho de 2014.

Está em causa a eventual responsabilidade da 1ª R., enquanto sociedade encarregue da contabilidade da A., com fundamento no cumprimento defeituoso do contrato de prestação de serviços entre ambas celebrado, dos 2º, 3º, e 4º RR., enquanto técnicos que prestavam serviço para a 1ª R., assumindo pessoalmente a responsabilidade pelos factos por si praticados, enquanto responsáveis da contabilidade da A., e da 5ª R., enquanto entidade seguradora no contrato de seguro de que é tomadora a Ordem dos Técnicos Oficiais de Conta (atual Ordem dos Contabilistas Certificados) e de que são beneficiários os 2ºs a 4ºRR enquanto membros inscritos na referida Ordem. A apelante conformou-se com a absolvição dos 6º e 7º RR. (sócios da 1ª R.) e com a absolvição de todos os RR. do pedido de indemnização por danos não patrimoniais.

Entre 2009 e 2015, vigorou o Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, na redação conferida pelo Decreto-Lei nº 310/2009, de 26 Outubro (anexo I), acompanhado do regime do Código Deontológico dos Técnicos Oficiais de Contas, aprovado pelo mesmo diploma legal (anexo II). Este diploma procedeu à alteração do Estatuto da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de Novembro, alterando a denominação desta associação pública de profissionais para Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.

A partir de 2015, passou a regulamentar a função, agora denominada de “Contabilista Certificado”, o Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados, na redação do Decreto-Lei nº 139/2015, de 7 Setembro (anexo I), acompanhado do regime do Código Deontológico dos Contabilistas Certificados, aprovado pelo mesmo diploma legal (anexo II). O DL 139/2015 transformou a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas em Ordem dos Contabilistas Certificados, e alterou o respetivo Estatuto, aprovado pelo

Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de novembro, alterado pelo Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de outubro, em conformidade com a Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, que estabeleceu o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais.

Estando em causa a prática de atos durante os anos 2010 e 2015, data em que os 2º a 4ºs RR tinham a denominação de técnicos oficiais de contas (TOC) é essa a denominação que iremos adotar.

Vejamos os pontos impugnados:

Ponto 1 dos factos não provados, cuja redação é a seguinte: *Que através do contrato de prestação de serviços celebrados entre a A. e a 1ª R. esta se obrigou também a prestar àquela aconselhamento fiscal, este entendido como ato de “aconselhar(2) o contribuinte a seguir um determinado caminho em detrimento de outro” (sic, petição inicial).*

Este ponto da matéria de facto tem a seguinte nota de rodapé (2) Coisa diferente é o dever de informar.

Pretende a apelante com a impugnação deste ponto da matéria de facto, obter a alteração do ponto 10 dos factos provados, passando a ter a seguinte redação: A A. e a 1ª R. celebraram entre si um contrato através do qual esta se obrigou à prestação de serviços de **fiscalidade** e contabilidade, nomeadamente à classificação e lançamento de documentos na contabilidade da A., à elaboração de contas de exploração, preenchimento de formulários e declarações fiscais, **elaboração de requerimentos, reclamações e contestações de conteúdos fiscais** (as alterações pretendidas encontram-se realçadas a bold).

No artigo 15º da petição inicial a A. descreve o âmbito do contrato que invoca ter celebrado com a 1ª R., alegando que *“Desde o início da sua atividade que a A. confiou o tratamento e processamento da sua contabilidade à 1ª Ré, mediante contrato de prestação de serviços, cujo pagamento sempre cumpriu pontualmente, sendo que tal contrato englobava toda a organização e apoio e **aconselhamento fiscal** e contabilístico, nomeadamente, a classificação e lançamento de documentos, enquadramento fiscal da atividade, elaboração de contas de exploração, preenchimento de formulários e declarações fiscais.”*

Não se pronuncia expressamente a apelante sobre a demais matéria constante do ponto 1 dos factos não provados - *“este entendido como ato de aconselhar o contribuinte a seguir um determinado caminho em detrimento do outro”* - , mas embora não o referindo expressamente, interpretando a impugnação feita e a nova redação do ponto 10 dos factos provados, entende-se que pretende que este segmento seja eliminado dos factos não provados. Mas ainda que assim não se interpretasse a vontade da apelante, sempre teria

de ser eliminada por não ter sido alegada. O referido foi mencionado pela A., não a propósito da atuação da 1ª

R., mas do 2º R., ao descrever os deveres a que legalmente os técnicos de contas estão obrigados (cfr. artigo 10 da petição inicial, onde se alega, complementando a enunciação dos deveres do Contabilista Certificado que “ *Incumbe ainda ao Contabilista Certificado, como dever jurídico, ter a iniciativa de aconselhar o contribuinte a seguir um determinado caminho em detrimento de outro, uma vez que este executa ou organiza a execução material da contabilidade do seu cliente, sem prejuízo das responsabilidades ou deveres deste perante o sistema fiscal e os regimes fiscais a que em particular se ache sujeito.*”)”

Não se pode deixar de referir que a matéria de facto não deve suscitar dúvidas de interpretação, não devendo ser inseridas notas de rodapé, como se verifica nos pontos 1 e 2 da matéria de facto não provada. Os factos não devem ser ininteligíveis, equívocos ou imprecisos e não devem necessitar de notas de rodapé que os clarifiquem.

Relativamente ao aditamento dos factos “**elaboração de requerimentos, reclamações e contestações de conteúdos fiscais**”, os mesmos não foram alegados. Mas ainda que se entendesse que poderiam ser considerados ao abrigo do artº 5º, nº 2, alíneas a) e b) do CPC, o aditamento de novos factos só se justifica se forem essenciais, entendendo-se como tal, que possam influenciar a sorte da ação, o que a apelante não demonstrou nem o vislumbramos.

Vejamos então a alteração pretendida ao ponto 10 dos factos provados, relativamente ao aconselhamento fiscal/serviços de fiscalidade:

A apelante fundamenta-se no depoimento da legal representante da A. GG e do legal representante da 1ª R. RP..., Ld.ª, HH, em conjugação com os factos dados como provados nos pontos 11, 17, 18, 19 e 20 e ainda nos documentos nºs 1 a 12 juntos com o requerimento de resposta de 30.11.2020, dos quais, em seu entender, resulta que foi a 1ªR. quem elaborou requerimentos, reclamações e contestações de conteúdo fiscal, que foram dados a assinar à sociedade autora, para serem entregues e/ou remetidos por correio à Autoridade Tributária, devendo em consequência corrigir-se o ponto 10 dos factos provados, nos termos supra descritos.

Mais referiu que resulta das regras do bom senso que a prestação de serviços contratada incluía esta componente, não estando decorrente de qualquer outro pagamento.

A apelada AL..., S.A veio defender que não foi feita prova de que os apelados técnicos oficiais de contas e, em especial, o apelado AA, o único ao serviço da 1ª Ré à data do início da atividade da apelante, tenha participado nas

negociações com a A. com vista aos termos da prestação de serviços acordada.

Na sentença recorrida considerou-se que não foi feita prova de que os serviços contratados pela A. tivessem também como âmbito o aconselhamento fiscal.

Consignou-se a propósito o seguinte:

“Com exceção dos contratos de prestação de serviços, cuja existência acabou por resultar incontroversa da mera confrontação das declarações de depoimentos de parte – quer o contrato de prestação de serviços entre a A. e a 1.ª R, quer os contratos de prestação de serviços entre os RR. contabilistas e a 1.ª R. – a prova pessoal produzida, por si ou em conjugação com a referida prova documental, não permitiu afirmar os factos que se julgaram não provados. Isto porque, e em suma:

a. o legal representante da A. negou que tivesse sido contratado o aconselhamento fiscal, desde logo patente, segundo as suas declarações, pelos honorários que eram pagos pela A. diversos daqueles que pagaria se o aconselhamento fiscal houvesse sido contratado;

b. do depoimento da legal representante da A. não resultou a afirmação de qualquer facto que infirmasse a versão dada pelo legal representante da 1.ª R. e das declarações dos demais RR contabilistas resultou, igualmente, que os serviços executados para a A. eram apenas de contabilidade e daí o que se veio a julgar não provado em .1 do rol dos factos não provados;

c. nenhuma das testemunhas ouvidas presenciou ou demonstrou ter, por qualquer forma, conhecimento das negociações havidas entre os legais representantes da A. e da 1.ª R. nomeadamente no particular e relevante aspeto das conversações que levaram à decisão de escolha do enquadramento da atividade da A. em sede de IVA. “

A apelante fundamenta-se, como referido, designadamente, nas declarações prestadas pelos legais representantes da A. e da 1ª R.. A propósito deste meio de prova, importa dizer algumas palavras, até porque o apelado AA vem pôr em causa a valoração que a apelante faz das declarações da legal representante da A..

O Código de Processo Civil aprovado pela Lei nº 41/2013, de 26.6, que entrou em vigor no dia 1.9.2013 (art. 8º da referida Lei), consagrou no art. 466º sob a epígrafe “Declarações de parte”, a possibilidade das partes requererem até ao início das alegações orais em 1.ª instância, a prestação de declarações sobre factos em que tenham intervindo pessoalmente ou de que tenham conhecimento direto, declarações que o tribunal aprecia livremente, salvo se as mesmas constituírem confissão (nºs 1 e 3 do artº 466º do CPC). As

declarações de parte serão especialmente úteis naqueles casos em que os factos controvertidos foram apenas presenciados pelas próprias partes. Para que as declarações de parte sejam admitidas, não têm que recair sobre factos desfavoráveis ao depoente, apenas terão que recair sobre factos em que tenham intervindo pessoalmente ou de que tenham tido conhecimento direto (artº 466º nº 1 do CPC).

Diferentemente das declarações de parte, o depoimento de parte, regulado nos artºs 452º e seguintes do CPC, tem por fim permitir que a parte que o requer obtenha o reconhecimento pelo depoente de um facto que lhe é desfavorável, de acordo com o disposto nos arts. 352º e seguintes do CC, podendo assim obter a confissão dos mesmos e confessado um facto, esta prova fica subtraída à livre apreciação do tribunal.

O novo meio de prova por declarações de parte instituído no CPC de 2013 veio acolher uma determinada corrente que vinha defendendo que o depoimento de parte podia recair sobre factos favoráveis ao depoente, ficando neste caso, porque desprovido do carácter confessório, sujeito à livre apreciação pelo tribunal.

Quando tendo sido pedido depoimento de parte e a parte não confessar, então o seu depoimento, na parte em que versa sobre factos que lhe são desfavoráveis será também livremente apreciado pelo tribunal, tal como acontece na valoração das declarações de parte. Sobre a função e valoração das declarações de parte há vários entendimentos. A eles se refere com clareza o acórdão da Relação de Lisboa, de 26/04/2017, processo 18591/15.0T8SNT.L17 (acessível em www.dgsi.pt, sítio onde poderão ser consultados todos os acórdãos que venham a ser citados, sem indicação da sua fonte).

O tribunal poder-se-á fundamentar nas declarações de parte para dar como provados determinados factos, analisadas e ponderadas com a necessária cautela, por se tratar de depoimento interessado, cautelas que o tribunal também não deixa de ter quando o depoimento é prestado por testemunha com interesse no desfecho dos autos, desde que, e como também se verifica na prova testemunhal, elas alcancem o standard de prova exigível, para que um facto possa ser considerado provado pelo tribunal, tendo presente que para que o Tribunal possa dar como provado um determinado facto não tem que se convencer da certeza absoluta da sua verificação, mas tem de convencer-se com alguma segurança, tem que ocorrer pelo menos um grau de probabilidade suficiente de que determinados factos ocorreram ou não ocorreram. Se a prova em juízo tivesse que ser absoluta, na maior parte das vezes, porque tal não é conseguido, a atividade jurisdicional saldar-se-ia por uma constante denegação de justiça, o que significa que a justiça apenas exige um grau de

probabilidade bastante ou suficiente, face às circunstâncias do caso, às regras da experiência da vida e aos ensinamentos da ciência.

O julgador no seu trabalho de valoração da prova e de reconstituição dos factos com o fim de atingir uma verdade, não está obrigado a aceitar ou recusar cada uma das declarações ou depoimentos na globalidade, podendo extrair de cada um deles, o que lhe merece ou não crédito.

No caso concreto, face ao declarado pelo legal representante da 1ª R., HH e pela legal representante da A., GG não nos suscitou dúvida que a GG e a também sócia gerente da A., KK, na sequência de terem perdido o emprego como professoras, e depois de terem obtido informação junto do Centro de Emprego e de Formação Profissional de que poderiam receber de uma só vez as prestações de desemprego a que tinham direito, se apresentassem um projeto de criação do seu próprio emprego, assumindo a forma de sociedade e com contabilidade organizada, procuraram a sociedade RP..., Ld.ª, para saber se estava disponível para elaboração do projeto junto da Segurança Social, incumbindo também a 1ª R. da prática de todos os atos necessários ao início da sua atividade, ao que a R. acedeu.

Também é pacífico que a declaração inicial de atividade da A. se encontra assinado pelo técnico oficial de contas, aqui 2º R., que na altura prestava serviços para a 1ª R., declaração onde a A. é enquadrada como isenta de IVA (factos que foram dados como provados no ponto 12).

Como a apelante bem salienta, o próprio legal representante da R., reconhece que no âmbito da prestação de serviços contratada, inseria-se a prestação de serviços de fiscalidade e contabilidade, referindo expressamente que *“a contabilidade é toda ela fiscal”*.

Nem faria sentido que assim não fosse, tendo em conta as funções que são desempenhadas pelo TOC e pelas sociedades de contabilidade onde exercem funções, estando intrinsecamente ligada a contabilidade e a fiscalidade e o aconselhamento dos respetivos clientes a este título.

Afigura-se-nos incontornável que, tendo as atualmente legais representantes da A. procurado a R. para apresentarem o projeto junto da Segurança Social, constituir a sociedade e iniciarem a sua atividade, ficando logo acordado, que seria a 1ª R. que passaria a estar encarregue da sua contabilidade, e considerando que todo o acompanhamento seria feito pela 1ª R., que os serviços contratados à 1ª R. abrangessem a área de contabilidade e fiscalidade, como defende a apelante, dada a referida interligação entre ambas as matérias e a ausência de conhecimentos das atuais sócias da A.. Não é de estranhar que estas, professoras (a legal representante GG é professora de português), não detivessem os necessários conhecimentos para que, no quadro de uma legislação complexa como é a fiscal, em constante alteração,

proceder ao seu enquadramento, designadamente, em sede de IVA.

É patente do depoimento/declarações do legal representante da 1ª R. que, embora admitindo que a contabilidade e a fiscalidade estão interligadas, só negou que tenha sido contratado serviço de fiscalidade, para evitar a responsabilização da 1ª R. pelo alegado erróneo enquadramento da 1ª A. como sujeita passiva isenta de IVA. A versão dada pelo legal representante da 1ª R. que foram as AA. que optaram pelo regime de isenção e que não lhe incumbia a tarefa de indicar qual era o regime de IVA, não nos ofereceu qualquer credibilidade. Conhecedor do resultado da inspeção tributária que sempre acompanhou, e na qual se considerou que a atividade da A. não deveria ter sido enquadrada no nº 11 do artº 9º do CIVA, o legal representante da 1ª R. tentou apresentar outra versão dos acontecimentos, fazendo depender a isenção da obtenção de um determinado reconhecimento da atividade A., junto dos ministérios competentes, que não soube explicar como se obteria, o que teria transmitido à A. e que esta não tentou obter, assim procurando-a subsumir a outros pontos da previsão do artº 9º do CIVA, preceito que estabelece as isenções. Esta sua versão dos acontecimentos, a qual também referiu ter sido a dada às RR. CC e BB, na sequência de dúvidas por estas suscitadas a propósito da isenção da A., além de não ter sido admitida pela legal representante da A., foi negada também pela R. CC.

Entendemos assim que os serviços contratados pela A. incluíam a prestação de serviços de fiscalidade. Assim, elimina-se da matéria de facto o ponto 1 dos factos não provados e altera-se o ponto 10 dos factos provados que passa a ter a seguinte redação:

*10. A A. e a 1ª R. celebraram entre si um contrato através do qual esta se obrigou à prestação de serviços de **fiscalidade** e contabilidade, nomeadamente à classificação e lançamento de documentos na contabilidade da A., à elaboração de contas de exploração, preenchimento de formulários e declarações fiscais.*

Ponto 2 dos factos não provados, cuja redação é a seguinte: *Que foi o Réu AA quem procedeu ao enquadramento- este entendido como ato de escolha - (3)da A. em regime de isenção do IVA ou que tal escolha tenha sido feita pela 1ª R..*

Também aqui se introduziu uma nota de rodapé com o seguinte trecho (3)*Por ser o que resulta da alegação feita na p.i. por referência ao facto nº 10.*

Pretende a apelante, por força da impugnação deste ponto da matéria de facto não provada, a eliminação do ponto 2 dos factos não provados e que o ponto 12 dos factos provados passe a ter a seguinte redação, encontrando-se a bold as alterações que a apelante pretende que sejam introduzidas: O 2º réu, AA foi

o TOC/contabilista certificado que, **após** a constituição da sociedade autora **pela 1ª Ré , e ainda com a entrega desta mesma escritura a si por parte daquela 1ª R.**, assinou as declarações do início da atividade da sociedade autora, **bem como procedeu ao enquadramento fiscal da A. em regime de isenção de IVA**, tendo para o efeito assinalado na declaração apresentada esse mesmo enquadramento fiscal em regime de isenção do IVA, bem como assinou as declarações e impressos para a Administração Tributária desde 22.09.2010 até, pelo menos, 21/03/2011.

Pretende, assim, o apelante que seja dado como provado que foi o R. AA quem procedeu ao enquadramento fiscal da A. em sede de IVA.

O que acima se referiu a propósito do ponto 1 dos factos provados, no que concerne à falta de clareza da matéria de facto, volta a verificar-se neste ponto da matéria de facto não provada. O que é que se pretendeu dar como não provado, ao referir-se que foi o R. AA quem procedeu ao enquadramento, **este entendido como ato de escolha?** Pretenderia dar-se como não provado que o assinalar do regime de isenção não resultou de escolha do 2º R., tendo se limitado a executar uma ordem? Mas se foi isso que se pretendeu dar como não provado, não tem qualquer fundamento no alegado na petição inicial, designadamente no artº 10º da petição inicial a que o Mmo Juiz a quo faz referência, na nota de rodapé ao ponto 2 dos factos não provados, nem na contestação do R. AA.

A apelante fundamenta-se nos factos já dados como provados no ponto 10 (corrigido) e nos 2, 4, 9, 10, 11, 17, 18, 19 e 20 e ainda nos factos confessados pelo réu AA na sua contestação nos artigos 24 a 29, 33, 34, 35 e 38, no depoimento da legal representante da A., GG e no depoimento da testemunha II.

O R. AA veio defender que não deve ser valorado nos termos pretendidos as declarações da legal representante da A., por não constituir um meio de prova “autossuficiente” e que dos invocados artigos da sua contestação não resulta a confissão pretendida. Mais defendeu que a realidade da A. era uma inicialmente - eram as sócias apenas que iriam dar explicações aos alunos - a qual se alterou posteriormente. Em seu entender, também não devem ser valorados o depoimento/declarações do legal representante da 1ª R. que foram variando ao longo do seu depoimento, em função das perguntas que lhe foram sendo feitas e da possibilidade de, a partir da resposta, lhe poder ser assacada alguma responsabilidade, não sendo de lhe conferir especial credibilidade. Também a R. AL..., S.A contra-alegou, pugnando pela manutenção da matéria de facto nos termos em que foi dada como provada e não provada pelo tribunal a quo, defendendo que não resulta de qualquer meio de prova documental ou testemunhal que o R. AA tenha sido parte ativa e responsável

pelas informações prestadas à apelante sobre o regime de IVA a aplicar à sua atividade, sendo que a opção pelo regime de isenção de IVA é sempre da responsabilidade do contribuinte.

Apreciando:

Tem razão o co-réu AA quando defende que dos artigos da sua contestação indicados pelo apelante, não resulta a confissão do erro em causa.

Relativamente aos depoimentos:

A legal representante da A. negou que tivesse sido ela quem tivesse enquadrado a A. como isenta, alegando não ter conhecimentos de fiscalidade e contabilidade, razão pela qual contratou os serviços da 1ª R., tendo sido acompanhada durante todo o processo de constituição da A. pelo sr. HH, atual legal representante da 1ª R.

Por sua vez, o R. AA que prestou declarações de parte, disse que na altura lhe foi transmitido que duas pessoas tinham constituído uma sociedade para dar explicações e que as explicações quer fossem efetuadas por pessoa coletiva quer por pessoa singular se encontravam isentas, tendo preenchido o documento de início de atividade, sendo que não foi ele que escolheu o código de atividade económica da A...

A testemunha II em que a apelante também se baseia, sobre o que se passou em concreto, em 2010, nada sabe. Apenas tomou contacto com a A. em 2018.

Não vemos razões para desconsiderar o depoimento da legal representante da A. que se nos afigurou credível de acordo com as regras da experiência e do bom senso e do normal acontecer, num caso em que comprovadamente nos apercebemos da falta de credibilidade das declarações do legal representante da 1ª R. e que também encontra apoio no documento que constitui a declaração de início de atividade da A., subscrita por técnico certificado de contas, onde consta a indicação de sujeito isento. Foi patente que o depoimento do legal representante da R., teve por fim isentar a sua responsabilidade, “arquitetando uma história” que não foi confirmada por qualquer dos demais RR.

Toda a narrativa de que foram as legais representantes da A. que insistiram na isenção e que a R. e seus contabilistas até a avisaram não colhe. Aliás, as RR. BB e CC negaram ter alguma vez suscitado dúvidas sobre o enquadramento da A. como isenta, porque o consideravam correto. Aliás, se correspondesse à verdade que a 1ª R. tivesse entendido que a A. precisava de obter determinado reconhecimento pelos ministérios competentes para ficar isenta do pagamento de IVA, ficaria por explicar porque razão então a 1ª R. não tratou de formalizar o necessário pedido de reconhecimento, uma vez que foi contratada para prestar os serviços de constituição da sociedade autora e

início da sua atividade fiscal. Não merece assim crédito a afirmação do legal representante da 1ª R. de que não trataram de obter o necessário reconhecimento da A. porque esta não lhes pediu.

A versão que a apelante pretende que seja dada como provada, relativamente à participação do 2º R. nos factos, encontra fundamento nas declarações do legal representante da R. que declarou que o 2º R. tinha enquadrado a A. como isenta de IVA, por considerar que estaria isenta, face à atividade que iria desenvolver e na contestação deste 2º R., onde assumiu ter sido ele quem procedeu ao enquadramento, o que também não negou quando prestou declarações, tendo apenas negado que tivesse sido ele quem atribuiu o código de atividade económica (CAE) à A., resultando, assim, tanto da posição assumida na contestação como nas declarações que prestou que considerou que a atividade da A. se encontrava isenta de acordo com o ponto 11 do artº 9º do CIVA porque as lições eram ministradas pelas sócias diretamente aos alunos, independentemente de ser uma pessoa coletiva quem emitia os recibos pelos serviços de explicação prestados pelas duas sócias.

Ocorreu assim erro de julgamento no respeitante à participação do 2º R. no enquadramento da A. como isenta de IVA. As demais alterações que a apelante pretende introduzir ao ponto 12, não foram alegadas e como se referiu já, ainda que se entendesse que poderiam ser considerados ao abrigo do artº 5º, nº 2, alíneas a) e b) do CPC, o aditamento de novos factos só se justifica se forem essenciais, o que não ocorre, nem a apelante o procurou demonstrar.

Face ao exposto, procede-se à eliminação do ponto 2 dos factos não provados e à alteração do ponto 12 dos factos provados que passa a ter a seguinte redação:

O 2º réu, AA foi o TOC/contabilista certificado que, após a constituição da sociedade autora pela 1ª Ré, assinou as declarações do início da atividade da sociedade autora, procedeu ao seu enquadramento fiscal em regime de isenção de IVA, tendo para o efeito assinalado na declaração apresentada esse mesmo enquadramento fiscal e assinou as declarações e impressos para a Administração Tributária desde 22.09.2010 até, pelo menos, 21/03/2011.

Ponto 3 dos factos não provados, cuja redação é a seguinte: *Que foi por via do indevido enquadramento fiscal em sede de IVA que foram efetuadas correções em IRC referidas em 27 dos factos provados.*

A apelante pede que estes factos sejam dados como provados.

Fundamentou-se no depoimento da testemunha JJ, inspetora tributária, que procedeu à inspeção aos exercícios de 2012, 2013, 2014 e primeiro semestre de 2015, da A.. Em seu entender, resulta deste depoimento que foi por causa

do indevido enquadramento fiscal em sede de IVA que foram efetuadas as correções em IRC referidas no ponto 27 dos factos provados e ainda no relatório da dita inspeção, no segmento que transcreve, conjugados com os factos dados como provados nos pontos 15,21,23,24,25,27 e 28.

Pede que estes factos sejam incluídos nos factos provados com o nº 38.

Ora, basta ler o segmento do depoimento da testemunha JJ em que a apelante se baseia e que transcreveu, para se constatar que, com base no extrato transcrito não resulta a prova dos factos no sentido defendido pela apelante. E não resulta também de qualquer outro segmento do seu depoimento que ouvimos na íntegra.

Também do relatório junto aos autos não se extrai que foi em consequência do enquadramento da A. como isenta de IVA que ocorreu a correção da tributação autónoma a que se reporta o ponto 27 dos factos provados.

Improcede assim a pretensão da A., mantendo-se inalterado o ponto 3 dos factos não provados.

Ponto 6 dos factos não provados, cuja redação é a seguinte: *Um contabilista certificado medianamente diligente, prudente e atento/atualizado não poderia deixar de se aperceber que a A. deveria estar enquadrada no regime de IVA e não isenta.*

A apelante pede que os factos constantes do ponto 6 sejam incluídos na matéria de facto provada com o nº 39.

A distinção entre o que é matéria de direito e matéria de facto e conclusões de facto nem sempre é fácil.

O nº 4 do do artº 646º do CPC de 1961 preceituava que se tinham por não escritas as respostas do tribunal coletivo sobre questões de direito. O atual Código de Processo Civil não contém preceito idêntico, mas estabelecendo o 410º do CPC que a instrução tem por objeto os temas da prova enunciados ou, quando não tenha de haver lugar a esta enunciação, os factos necessitados de prova e o artº 607º, nº 4 do CPC que na fundamentação da sentença o juiz declara quais os factos que julga provados e os que julga não provados, tem-se entendido que continua a impender sobre as instâncias o dever de não incluir juízos jurídico-valorativos no acervo factual, fixando-se neste apenas as ocorrências da vida corrente e os factos materiais ou puros (cfr. se defende no Ac. do STJ de 19.12.2018, proc. 857/08.7TVLSB.L1.S2). Assim, no elenco dos factos provados (e não provados) não deve constar nem matéria de direito nem conclusões de facto ou de direito, assistindo à Relação (e também ao STJ) o dever de sindicar o cumprimento do referido.

Os factos, no domínio processual, abrangem as ocorrências concretas da vida real e o estado, a qualidade ou situação das pessoas e das coisas, *“Dir-se-á ser matéria de facto a que envolve os acontecimentos ou circunstâncias do mundo*

exterior, os fenómenos da natureza, as manifestações concretas dos seres vivos, incluindo as atuações dos seres humanos, sem excluir as do foro interno. Neste quadro, pode, grosso modo, considerar-se questão de facto a que visa determinar o que aconteceu, designadamente as ocorrências da vida real, ou seja, os eventos materiais e concretos, as mudanças operadas no mundo exterior.” (cfr. se defende no Ac.do STJ de 23 de Abril de 2009, proc. 674/04.3TBCM.N.S1).

Por seu turno «(...) a matéria de direito respeita à aplicação das normas jurídicas aos factos, à valoração feita pelo Tribunal, de acordo com a interpretação ou aplicação da lei, e a qualquer juízo, indução ou conclusão jurídica, ou seja, sempre que, para se chegar a uma solução, haja necessidade de recorrer a uma disposição legal, ainda que se trate da interpretação de uma simples palavra da lei.(...)» (cfr. Ac. do STJ de 9 de Junho de 2009, proc. 154/09.0YFLSB). A fronteira entre o que é facto e conclusão de facto e conclusão de direito nem sempre é clara. Conforme ensina José Lebre de Freitas “...às conclusões de direito são assimiladas, por analogia, as conclusões de facto, isto é, os juízos de valor, em si não jurídicos, emitidos a partir dos factos provados e exprimindo, designadamente, as relações de compatibilidade que entre eles se estabelecem, de acordo com as regras da experiência.”

A culpa na responsabilidade contratual e extracontratual deve ser apreciada in abstracto pela diligência de um bom pai de família, em face das circunstâncias de cada caso (artº 799º, nº 2 e 487º, nº 2 do CC). O bom pai de família, tendo em conta o circunstancialismo deste caso concreto, é o contabilista medianamente informado, diligente e sagaz. Ora, determinar o que um contabilista medianamente informado, diligente e sagaz, teria feito, é matéria de direito visto estar em causa a interpretação e aplicação da norma do artigo 487º do Código Civil (cfr. se defende no Ac. do STJ de 03.04.2001, proferido no processo 01A527). Assim a matéria dada como provada neste ponto, viola o disposto no artº 607º, nº 4 do CPC, pois não constitui matéria de facto.

Não se quer com isto significar que a apreciação da culpa como juízo de censurabilidade ao agente de uma conduta ilícita apenas envolva matéria de direito, pois que o juízo de censurabilidade a efetuar, tendo por referência a diligência do homem médio, tem, em regra, de ser suportado em factos indiciários, dependentes de critérios de valoração das provas produzidas sobre os factos para tal alegados ou licitamente adquiridos para o processo (cfr. se defende no Ac. do STJ de 18.06.2015, proc. 99/09). Mas não são os factos indiciários que estão em causa no ponto 6.

Consequentemente, elimina-se da matéria de facto não provada o ponto 6.

Tendo sido eliminado da matéria de facto o ponto 6, coloca-se a questão se não

deverão ser objeto de resposta os factos que estão na base desta conclusão, alegados pelos RR. AA, com vista ao afastamento da culpa.

A matéria de facto não deve sofrer de patologias como a deficiência, obscuridade ou contradição e sofrendo, deve a Relação **oficiosamente** corrigi-las, se constarem do processo todos os elementos que permitam a alteração da matéria de facto que repute deficiente, obscura ou contraditória ou anular a decisão, se não constarem (artº 662º, nº 2, alínea c) do CPC).

O suprimento da deficiência é possível se essa matéria estiver contemplada nos temas da prova. Se os factos sobre os quais não houve pronúncia do tribunal a quo não constarem dos temas da prova e se revelarem essenciais e indispensáveis para a resolução do litígio, então a Relação deverá proceder à anulação do julgamento. A anulação do julgamento é uma medida de último recurso, apenas a decretar quando não for possível fixar com segurança a matéria de facto provada e não provada, face aos efeitos negativos que a anulação tem na celeridade e eficácia do processo (cfr. defende Abrantes Geraldês, Recursos no Novo Código do Processo Civil, Almedina, 2013, p, 241).

No caso em apreço consta expressamente dos temas da prova o seguinte tema sob a alínea j)

“se existiam dúvidas quanto ao enquadramento para efeitos de IVA da atividade exercida pela

A.(14) e, na afirmativa, em que termos foram tratadas essas dúvidas pela Autoridade Tributária, no período temporal compreendido entre 22.09.2010 e 19.10.2015.”, constando expressamente na nota de rodapé assinalada com o nº 14 no despacho que também fixou os temas da prova que neste tema se inclui “a alegação do R. AA, nos artºs 75º a 83º da respetiva contestação”.

Os factos alegados pelo R.AA nos artºs 75º a 83º são os seguintes:

.75.Com efeito, até ao ano de 2015, pelo menos, e até à ampla divulgação da ficha doutrinária nº 9442, elaborada por despacho de 19.10.2015, do SDG do IVA, por delegação do Director Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, ATA,

76.Era prática corrente e consensual, no domínio da contabilidade, a qualificação dos centros de explicações, em sede de IVA, no regime de isenção do artigo 9º do CIVA.

77.Com efeito, insiste-se, era a prática instituída nessa matéria, sendo adotada pela generalidade dos contabilistas.

78.Prática essa que foi sendo aceite – ao menos tacitamente – pela Autoridade Tributária,

79.A qual, aliás, e do que é sabido, nunca recusou qualquer declaração de

início de atividade enquadrada em regime de isenção de IVA, para a atividade de centros de explicação.

80. Como, de resto, sucedeu com a declaração de início de atividade em causa, apresentada pela A.

81. A qual não só não foi recusada pela AT como, até Outubro de 2015 - na mesma ocasião em que foi elaborada a ficha doutrinária acima identificada, aliás -,

82. Não gerou qualquer dúvida, pedido de esclarecimentos ou ação inspetiva, por banda da AT.

83. Verificando-se, outrossim, que, a partir de Outubro de 2015, a AT decidiu promover uma interpretação do artigo 9º, nº 11, do CIVA, que, alegadamente, inviabiliza a isenção de IVA em casos como o da A.

A sentença recorrida em vez de dar como provados ou não provados estes factos, entendeu dar como não provada uma conclusão de direito que é insuscetível de ser incluída na matéria de facto.

Não obstante, o tribunal a quo fundamentou exaustivamente a sua resposta ao ponto 6, e na sua motivação fez alusão a estes pontos concretos de facto, consignando a propósito, designadamente:

“que todos os contabilistas ouvidos foram unânimes, e apoiados em fundamentos válidos, na consideração de que, de acordo com os elementos de facto disponíveis e dados a conhecer pelas pessoas que constituíram a sociedade A., à data da constituição, era sustentável e correta a classificação da atividade num regime de isenção de IVA;

z. temos que sublinhar, igualmente, que o Contabilista Certificado, nos termos do seu estatuto tem autonomia técnica que o legitima a, de acordo com os seus conhecimentos, interpretar e cumprir a lei no sentido que julgue correto, sobretudo nas áreas como aquela em causa nos autos em que não existe um entendimento ou imposição legal ou hierárquica sedimentada; aa. logo, se a sua opinião sobre determinada matéria tem sustentação técnica- esta entendida no sentido de que uma realidade é passível de interpretação e subsunção jurídica fiscal em mais do que um sentido - não podemos afirmar a existência da violação de um dever de diligência, antes, a expressão daquele princípio da autonomia técnica;

bb. temos de sublinhar, finalmente, que a questão técnica era efetivamente passível de interpretações díspares, porque só essa possibilidade justifica a Informação vinculativa proferida no processo n.º 14624, com despacho de concordante da Diretora de Serviços do IVA, de 12-04-20196, num dos sentido possíveis da subsunção jurídica. cc. por assim ser, reforça-se, não se poderia senão julgar não provada, a alegada violação do dever de zelo e diligência.”

Esta matéria foi apreciada, como resulta da fundamentação da sentença e foi

também objeto de pronúncia pelas partes que para impugnam e responderem à matéria da impugnação do ponto 6 dos factos provados, não puderam deixar de a ter em consideração, podendo assim influenciar a decisão, nada impedindo, conseqüentemente, a sua análise pelo Tribunal da Relação, pois são estes factos que estão subjacentes ao ponto 6 impugnado. Resulta manifesto da fundamentação de facto da sentença que o Tribunal a quo considerou que não tinha ocorrido erro no enquadramento inicial da A. porquanto, de acordo com as informações prestadas pelas duas professoras que vieram a constituir a sociedade, inicialmente eram apenas elas que iam ministrar as explicações, existindo, conseqüentemente, uma ligação pessoal professor/aluno que justificaria o enquadramento da A. como isenta de IVA. Só posteriormente com o desenvolvimento da atividade, esta realidade se alterou, tendo a A. celebrado contratos de prestação de serviço com outros professores, sendo que a partir daqui já não estaria isenta. Contudo, não comunicou esta alteração da realidade aos RR.(1º a 4º), pelo que estes não a puderam ter em conta.

A apelante na impugnação do ponto 6 baseou-se no depoimento dos legais representantes da A. e da 1ª R., no depoimento da testemunha II, no depoimento da testemunha JJ, nos factos já dados como provados nos pontos 1, 2, 4, 9, 10 (corrigido), 11, 12 (corrigido), 13, 14, 15, 17,18,9,20,23,24,25,26,27,28 e 29 e nos factos que considera confessados pelo R. AA nos artigos 24 a 29, 33,34, 35 e 38 da sua contestação. Sobre estes artigos da contestação já nos pronunciámos a propósito da impugnação do ponto 2, mantendo-se que também nesta sede não constituem confissão no sentido defendido pela apelante.

Por sua vez, o Réu AA, relativamente a este ponto concreto, veio dizer que os factos dados como provados conexos com a atividade da A., nos quais a A. se baseia para alterar este ponto concreto da matéria de facto como provado, reportam-se a momento posterior, quando a sociedade A. passou a contratar terceiros prestadores de serviços, reiterando o que já havia dito a propósito do ponto 2 e bem depois de ter deixado de ter ligação, enquanto contabilista, à sociedade A.. Mais referiu que nada se provou quanto à atividade concretamente exercida pela A. quanto aos anos de 2010 e 2011, nem foram juntos documentos e a inspeção tributária só se iniciou em 2012. Os factos dados como provados só se reportam ao período iniciado em 01.01.2012, primeiro ano a ser inspecionado pela Autoridade Tributária, donde nada foi alegado e menos ainda provado quanto a lançamentos, recebimentos ou classificações, antes de 2012. E de acordo com o entendimento estabelecido à

época, mormente quando não houvesse recurso a terceiros prestadores de serviços, agiu adequadamente.

Apreciando:

A testemunha LL e Sá foi insistentemente inquirida sobre se o entendimento de que a atividade exercida pela A. apenas estaria sujeita a IVA, após a emissão da informação vinculativa nº 9442, de outubro de 2015, sendo que até essa altura era pacífico que a atividade de explicações, quer fosse dada por uma pessoa singular quer o prestador de serviços fosse uma pessoa coletiva, não era tributada em sede de IVA ou pelo menos, seria controvertido. A testemunha nunca o afirmou, dizendo desconhecer que assim fosse. De acordo com o que esta testemunha depôs, em seu entender, **não havia quaisquer dúvidas** de que a A. era um sujeito passivo de IVA, por os serviços de explicação serem prestados pela pessoa coletiva, sendo esta quem emitia os recibos relativos às explicações pagas.

Também a testemunha II depôs nesse sentido, afirmando que se tivesse sido ele a tratar da contabilidade da A. desde o início, sempre a inscreveria como sujeito passivo de IVA. Os 2º a 4º RR. que prestaram depoimento, assentaram a sua opção para o enquadramento da A. como isenta de IVA, na relação pessoal aluno/explicador que em seu entender existia, pelo que o enquadramento da A. como isenta, ao abrigo do artº 9º, nº 11 do CIVA, se encontrava correto.

Efetivamente, foi emitida a informação vinculativa nº 9442, em outubro de 2015, mas desta circunstância não se pode concluir, com o devido respeito, que até então era habitual o enquadramento dos centros de explicação como isentos de IVA.

Para além dos depoimentos dos RR. não foi junto qualquer outro meio de prova para demonstrar que até outubro de 2015 era prática habitual o enquadramento das sociedades como a A., como sujeito isento de IVA, designadamente, qualquer anotação ao Código do IVA que o defendesse, não foi junto qualquer artigo jurídico a defendê-lo, nem qualquer Apelações em processo comum e especial (2013) decisão de um tribunal sobre o assunto, nesse sentido. Os RR. também não arrolaram quaisquer testemunhas que depusessem sobre a aludida prática da AT.

Não se desconhece a dificuldade na interpretação de alguns textos legais, mesmo para os juristas, pelo que é de admitir que os técnicos de contas se deparem com preceitos legais cujo sentido não é o mais claro.

No entanto, tal não os desobriga de procurarem inteirar-se qual é o alcance e âmbito de aplicação do normativo, nomeadamente, comprando ou consultando códigos anotados, quando existam, procurando artigos sobre a questão e

também, mantendo-se a dúvida, socorrendo-se do disposto no artº 68º da Lei Geral Tributária , requerendo à AT uma informação vinculativa, pronunciando-se sobre a dúvida existente ou procurando-se informar junto da sua Ordem. De acordo com o artº 68º, nºs 1, 4 e 5 do Código do IVA, designadamente os contribuintes e os técnicos oficiais de contas podem requerer à Autoridade Tributária informações sobre a situação tributária dos sujeitos passivos, incluindo, nos termos da lei, os pressupostos dos benefícios fiscais.

Os depoimentos dos 2ºs a 4ºs RR., afiguraram-se parciais e foram postos em causa pelos depoimentos das testemunhas LL e Sá, inspetora que procedeu à inspeção e II.

Assim, a resposta aos artigos 75 a 79 e 83 só poderá ser não provada, pois não foi feita qualquer prova que permitisse com a necessária segurança concluir no sentido do defendido pelos RR..

Relativamente aos artigos 80 a 82, mostra-se provado que a Autoridade Tributária não recusou a declaração de início de atividade da A. em regime de isenção de IVA, tendo a primeira ação inspetiva sido realizada em 2015 (como é referido no relatório de inspeção).

Aditamento de um novo ponto na matéria provada

Defende ainda a apelante que o tribunal deveria ter dado como provado que a sociedade Autora se encontrava sujeita ao regime da contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal, como alegado no artº 21º da p.i. e resulta do Código do IRC e do Sistema de Normalização Contabilística, facticidade esta que se reveste de grande importância para a boa decisão da causa.

Fundamenta-se ainda no relatório da inspeção tributária, nas regras da experiência, nas declarações da legal representante da A., e nos factos já dados como provados nos pontos 1,4,9,10 corrigido, 11, 12 corrigido, 13,14,15,17,18,19,20,21,23,24,25,27,28,34 e 36.

Pede que estes factos passem a constar dos factos provados com o nº 40.

O ponto que a A. pretende aditar não contém matéria de facto. Dizer que a Autora se encontrava sujeita ao regime da contabilidade organizada nos termos da lei comercial e fiscal, como resulta do Código do IRC e do Sistema de Normalização Contabilística, é matéria de direito. A obrigatoriedade de ter contabilidade organizada dependerá da aplicação (ou não) ao caso do disposto no artº 17º, nº1 e 17º, nº 3, alínea a) do CIRC, pelo que não pode proceder, desde logo, o requerido.

A matéria de facto provada e não provada a considerar é pois a seguinte:

Factos Provados

.(1)A A. é uma sociedade comercial por quotas que tem por objeto social o apoio ao estudo, centro de explicações, oficinas de verão, ocupação de tempos livres, traduções e formação profissional.

.(2)A 1ª Ré, RP..., Ld.ª é uma sociedade comercial por quotas que se dedica à prestação de serviços de contabilidade e auditoria.

.(3)Os 6ª e 7ª Réus são os únicos sócios da sociedade 1ª Ré.

.(4)O 2º, 3ª e 4ª Rés são contabilistas certificados, inscritos na Ordem dos Contabilistas Certificados, tendo exercido as suas atividades em regime de prestação de serviços para a 1ª R. tendo, por via desses e enquanto prestadores de serviços, sido responsáveis pela contabilidade da A:

.1.o R. AA, entre 22.09.2010 e 21.03.2011,

.2.a R. CC, entre 21.03.2011 e 01.10.2013,

.3.a R. FF, entre 01.10.2013 e 22.05.2018.

.(5)A 5ª Ré celebrou e manteve em vigor com a Ordem dos Contabilistas Certificados um contrato de seguro entre 01.04.2017 e 31.03.2018 através da apólice nº ...64 e, entre 1.03.2019, através da apólice ...86.

.(6)Por sua vez, a Ré chamada AX... S.A., atual AG..., celebrou e manteve em vigor com a Ordem dos Contabilistas Certificados um contrato de seguro entre 01.04.2012 e 31.03.2015 através apólice n.º ...84

.(7)Após, a Ré chamada M... celebrou e manteve em vigor com a Ordem dos Contabilistas Certificados um contrato de seguro entre 01.04.2015 e 31.03.2016 através da Apólice nº ...62.

.(8) Através destas apólices foram os segurados os Contabilistas Certificados inscritos naquela Ordem, nomeadamente os referidos RR. o R. AA, entre 22.09.2010 e 21.03.2011, a R. CC, entre 21.03.2011 e 01.10.2013 e a R. FF, entre 01.10.2013 e 22.05.2018.

.(9)A A. iniciou a sua atividade em 22.09.2010 e foi inscrita pela 1ª R., no cadastro fiscal com o CAE 85593 - "Outras atividades educativas".

.(10)A A. e a 1ª R. celebraram entre si um contrato através do qual esta se obrigou à prestação de serviços de fiscalidade e contabilidade, nomeadamente à classificação e lançamento de documentos na contabilidade da A., à elaboração de contas de exploração, preenchimento de formulários e declarações fiscais (alterado pela Relação).

.(11) E, pelo menos no mês de Setembro de 2010, para além disso, a R. obrigou-se a prestar os serviços de constituição da sociedade autora e início da atividade fiscal, início da atividade na Segurança Social, inscrição na

Segurança Social da gerente da sociedade autora, KK, início da atividade na Segurança Social, inscrição na Segurança Social da gerente da sociedade autora, GG, pedir o Livro de Reclamações, da senha internet DGCI, pedir senha internet Segurança Social.

.(12)O 2º réu, AA foi o TOC/contabilista certificado que , após a constituição da sociedade autora pela 1ª Ré , assinou as declarações do início da atividade da sociedade autora, procedeu ao seu enquadramento fiscal em regime de isenção de IVA, tendo para o efeito assinalado na declaração apresentada esse mesmo enquadramento fiscal e assinou as declarações e impressos para a Administração Tributária desde 22.09.2010 até, pelo menos, 21/03/2011.

.(13)A 4ª Ré, CC, foi a responsável junto da Autoridade Tributária pela execução da contabilidade da A. desde o dia 21/03/2011 até ao dia 01/10/2013. Por sua vez,

.(14)A 3ª Ré, FF foi a responsável junto da Autoridade Tributária pela execução da contabilidade da A. desde o dia 01/10/2013 até Março de 2016.

.(15)A A. foi sujeita a uma ação de fiscalização por parte da Autoridade Tributária, esta que considerou que, a A. era sujeito passivo de IRC, nos termos do art.º 1º e alínea a), do nº 1, do art.º 2º, ambos do CIRC.

.(16)À data do início da inspeção a A. cumprira formalmente as obrigações declarativas e não tinha dívidas fiscais.

.(17)Os rendimentos da A. referiam-se a serviços de explicações e apoio escolar.

.(18)A A. era a emitente das vendas a dinheiro / faturas.

.(19)As sócias eram trabalhadoras da sociedade, auferindo rendimentos de trabalho dependente.

.(20)A A. recorria a explicadores que trabalhavam por conta própria e que emitiam recibos verdes, sendo a A. a adquirente desses serviços.

.(21)Por a A. ter declarado o enquadramento em sede de IVA na isenção do art.º 9.º e por os documentos de suporte não referirem o motivo de isenção, a A. foi notificada a 10 de novembro de 2015 na pessoa das suas sócias gerentes para apresentarem prova documental para o enquadramento da atividade no regime da isenção do art.º 9.º.

.(22)A A., através das sócias gerentes, a 20.11.2015 declararam à inspeção tributária que a atividade desenvolvida consistia na prestação de lições do ensino escolar, através de aulas individuais, pelo que, por via do carácter

peçoal destas, diretamente entre aluno e professor, enquadra-se no n. 11 do art.º 9.º, sendo o a utilização do espaço da A. a única participação desta nessa atividade.

.(23)A autoridade tributária considerou, contudo, que a A. estava indevidamente enquadrada no regime de isenção por a prestação de serviços de explicações nos anteditos termos se encontrarem sujeitas a IVA.

.(24)Por isso, a Autoridade Tributária procedeu ao apuramento de IVA que julgou estar em falta, com base nas vendas/faturas emitidas, relativas aos anos de 2012 a 2015, objeto de fiscalização, tendo concluído estar em falta, depois de considerado o IVA dedutível: relativamente ao ano de 2012, a quantia de 9.350,76 €, relativamente ao de 2013 a quantia 8.704,38 €, relativamente ao ano de 2014 a quantia de 7.393,43 € e, relativamente ao ano de 2015ª quantia de 3.913,22€, perfazendo o montante global de 29.361,79 €.

.(25)Da análise dos documentos dos serviços prestados pela A. em confrontação com os rendimentos declarados, foi verificada a emissão e recebimento de quantias em dinheiro no ano de 2012 respeitantes a faturas em falta nos registos contabilísticos/rendimentos, a saber, a fatura n. ...01 de fevereiro, no valor de € 55,00, a fatura n.º ...37 de Abril, no valor de € 66,25, a fatura n.º ...49 de junho, no valor de € 105,00, a fatura n.º ...50 de Agosto, no valor de € 129,00, a fatura n.º ...51 de Agosto, no valor de € 122,10 e a fatura n.º ...52 de Agosto, no valor de € 45,25, totalizando o valor de € 522,60.

.(26)Tendo a A. justificado a omissão com a possibilidade de os documentos de suporte desses recebimentos não terem sido enviados para a contabilidade.

.(27)Tendo-se constatado que a A. era proprietária de um veículo, julgou-se que os gastos suportados com este estavam sujeitos a tributação autónoma nos termos do art. 88.º do Código do IRC que, por isso, demandaria o pagamento adicional da quantia de €48,33 relativa ao ano 2012, da quantia €de 89,02 relativa ao ano de 2013 e 768,33€ relativa ao ano de 2014.

.(28)Julgou-se ainda que a falta de liquidação de IVA, a declaração indevida de gastos, a omissão de rendimentos e a falta de entrega do imposto nos termos do art.º 88.º do CIRC, relativa aos gastos com os veículos, constituíam infrações tributárias, por violação do Código do IVA e do Código do IRC, sendo por isso passíveis de punição nos termos dos art.º 114.º e 119.º do RGIT.

.(29)A 1ª Ré acompanhou a inspeção e, após a sua conclusão tomou conhecimento do projeto do relatório da inspeção tributária.

.(30)Face à indisponibilidade financeira por parte da A, para cumprimento dos valores que lhes foram apresentados pela AT no referido relatório, como sendo exigíveis, celebrou com a

Autoridade Tributária um “PERES” para liquidação em 150 prestações mensais de € 215,82, referentes ao valor base de € 34.419,48, o que sucedeu em 10.11.2016.

.(31)Para que a autora pudesse aderir ao “PERES” teve que pagar, em 25.11.2016, a quantia de € 3.405,42 de juros de mora, juros compensatórios.

.(32)A A. não tem a possibilidade de poder vir a recuperar junto dos seus clientes o Iva que deveria ter cobrado, porquanto anunciou os preços sem IVA e face aos pagamentos que lhe foram efetuados emitiu os recibos também.

.(33)Em 20.07.2017 a A. pagou à AT a quantia de € 89,14 de juros compensatórios por retardamento de pagamento do imposto de IVA no valor de € 1.442,54.

.(34)A A. em 06.04.2018 teve que pagar à AT uma coima no valor de € 562,50 em resultado das omissões ou inexatidões praticadas na declaração periódica de rendimentos Mod. 22 (IRC) respeitante ao ano de 2015.

.(35)Ainda por referência à referida inspeção tributária a A. em 06.04.2018 teve que pagar uma coima no valor de € 405,16, por falta de pagamento do IVA.

.(36) Em resultado da inspeção tributária e da instauração de contraordenações, a A. pagou cinco coimas nos valores de € 826,50, € 2.525,00, € 3.487,80, € 1.250,45 e € 4.431,71, respetivamente, por declaração indevida de custos ou perdas, por infração do disposto no nº 1 do artigo 23º do CIRC, punível nos termos do disposto no artigo 119º, nº 1 e 26º, nº 4 do RGIT, falta de liquidação de IVA nos anos de 2012, 2013, 2014 e 2015, falta de entrega de imposto exigível por tributação autónoma de encargos relativos a despesas de representação com viaturas ligeiras de passageiros, num valor total de € 12.521,46 .

.(37)Cujo pagamento a A. requereu em prestações.

.(38)A Autoridade Tributária não recusou a declaração de início de atividade da A. em regime de isenção de IVA, tendo a primeira ação inspetiva sido realizada em 2015 (aditado pela Relação).

Factos não provados:

Não se provou:

- .1 Eliminado pela Relação, nos termos supra expostos.
- .2 Eliminado pela Relação, nos termos supra expostos.
- .3 Que foi por via do indevido enquadramento fiscal em sede de IVA que foram efetuadas correções em IRC referidas em 27 dos factos provados;
- .4 Que foi a 1.ª R. quem aconselhou a A. aderir ao programa “PERES”;
- .5 Que os RR não tenham prestado à A. as informações necessárias à escolha do seu enquadramento legal no regime de IVA;
- .6 Eliminado pela Relação
- . Até ao ano de 2015, pelo menos, e até à ampla divulgação da ficha doutrinária nº 9442, elaborada por despacho de 19.10.2015, do SDG do IVA, por delegação do Diretor-Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira, ATA, era prática corrente e consensual, no domínio da contabilidade, a qualificação dos centros de explicações, em sede de IVA, no regime de isenção do artigo 9º do CIVA (aditado pela Relação).
- . Sendo adotada pela generalidade dos contabilistas.(aditado pela Relação)
- .Prática essa que foi sendo aceite - ao menos tacitamente - pela Autoridade Tributária,(aditado pela Relação)
- .A qual, nunca recusou qualquer declaração de início de atividade enquadrada em regime de isenção de IVA, para a atividade de centros de expliação.(aditado pela Relação)
- .Verificando-se, outrossim, que, a partir de Outubro de 2015, a AT decidiu promover uma interpretação do artigo 9º, nº 11, do CIVA, que, alegadamente, inviabiliza a isenção de IVA em casos como o da A.(aditado pela Relação)

Do Direito

A A. estruturou a presente ação contra o 1º a 5º RR. com os seguintes fundamentos:

- . relativamente à primeira R. com fundamento em responsabilidade contratual com base no contrato de prestação de serviços com esta celebrado;
 - . relativamente aos RR., técnicos oficiais de contas/contabilistas certificados (2º, 3º e 4º RR.) com fundamento na violação dos deveres decorrentes do Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas e do Código Deontológico (o 2º R., AA, por ter errado o enquadramento fiscal inicial da A. como isenta de IVA e não o ter corrigido posteriormente as 3ª e 4ª RR. por terem persistido no errado enquadramento fiscal, persistindo no mesmo);
 - . relativamente à R. AL..., S.A (5 Rº) com fundamento no contrato de seguro celebrado entre a tomadora - Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas - e a R., sendo segurados os técnicos inscritos na referida Ordem.
- Como se referiu já, quando iniciámos a análise da impugnação da matéria de facto, a A. conformou-se com a absolvição da 6º e do 7º RR.(sócios da 1ª R.).

A inspeção abrangeu o período de 2012, 2013, 2014, e o 1º trimestre de 2015. Começamos por analisar a responsabilidade da 1ª R. sociedade e dos 2º a 4º RR. - os técnicos oficiais de contas. Caso se conclua que se verificam os pressupostos da responsabilidade dos 2ºs a 4ºs RR, então se apreciará a responsabilidade da 5ª R., para a qual a apelante entende que se transferiu, por contrato de seguro, a responsabilidade pelo pagamento das indemnizações a suportar pelos contabilistas certificados.

Da responsabilidade dos RR. sociedade e técnicos oficiais de contas

A apelante faz derivar a responsabilidade da 1ª R. do incumprimento do contrato de prestação de serviços.

Tal como na responsabilidade extracontratual ou delitual, na responsabilidade contratual são quatro os pressupostos: o facto ilícito (constituído pela omissão do zelo exigível), a culpa, o dano e o nexo de causalidade entre o facto e o dano. Ao contrário do que se verifica na responsabilidade extracontratual, na responsabilidade contratual a culpa presume-se (artº 799º, nº 1 do CC), incumbindo ao devedor provar que a falta de cumprimento ou o cumprimento defeituoso da obrigação não procede de culpa da sua, sendo que a culpa, como já supra referimos, é apreciada, na falta de outro critério legal, pela diligência de um bom pai de família, em face das circunstâncias de cada caso.

Na sentença recorrida entendeu-se que, não sendo a 1ª R. uma sociedade profissional de contabilistas certificados, está afastada a aplicabilidade do estatuto e do código deontológico da Ordem dos Contabilistas Certificados.

E escreveu-se a propósito que:

“...por via do disposto no art.º 1156.º do Código Civil, ao contrato de prestação de serviços são aplicáveis as normas do contrato de mandato, na falta de regulamentação especial, como é o caso dos autos. E, nos termos do art.º 1161.º, al. a), do Código Civil, entre as demais obrigações, impunha-se à 1.ª R. aquela de prestar à A. as informações que lhe forem pedidas, nomeadamente em sede de IVA: como se se prova, a A. e a 1.ª R celebraram entre si um contrato através do qual a esta se obrigou à prestação de serviços de contabilidade, nomeadamente à classificação e lançamento de documentos na contabilidade da A., à elaboração de contas de exploração, preenchimento de formulários e declarações fiscais. Logo, o enquadramento fiscal da A. para efeitos de IVA haverá de considerar-se compreendido no âmbito necessário ao exercício das funções e, como tal, a R. estava obrigada a prestar, a pedido da A., as informações necessárias sobre essa matéria.

Por outro lado, o devedor, no caso a 1.ª R. cumpre a obrigação quando realiza integralmente a prestação a que está vinculado (art.º 762.º n. 1 e 763.º, n. 1, do Código Civil).

Contudo, não se prova que a 1.ª R tivesse obrigada a prestar aconselhamento fiscal, assim como não se prova que os RR não tenham prestado à A. as informações necessárias à escolha do enquadramento legal no regime de IVA.

Ou seja, não se prova nem o incumprimento da obrigação de prestação de informações nem, por maioria de razão, que esse incumprimento tenha advindo da negligência da 1.ª R., ou seja, por culpa desta [cf. facto .6, não provado].

Subsistirá, ainda assim a responsabilidade da 1.ª R. nos termos do já citado art.º 485.º n. 2, do Código Civil?

A resposta continua a ser negativa. Ainda que se reconheça o dever de dar informação (a pedido) por via do disposto no citado art.º 1161.º, al. a), do Código Civil, a obrigação de indemnizar só existe se o obrigado à informação tiver agido, pelo menos, com negligência, o que no caso também não se prova em relação à 1.ª R. Sendo o incumprimento, no espectro contratual, e a violação do dever de informação no espectro extracontratual, os pressupostos da obrigação de indemnizar pelos danos dele decorrentes, e não se verificando a ocorrência de nenhum deles, lógica e evidente se torna a conclusão de que não existe, também pela 1.ª R., a obrigação de indemnizar

E, por sequela, desnecessário se torna ajuizar sobre a sua eventual existência, delimitação qualitativa e quantitativa e imputação objetiva e causal à conduta da 1.ª R.”.

Efetivamente a 1ª R. não é uma sociedade profissional de técnicos oficiais de contas. É uma sociedade que se dedica à prestação de serviços de contabilidade.

Ao contrato de prestação de serviços que a lei não regule especialmente, como é o caso, aplicam-se com as necessárias adaptações as disposições sobre mandato (artº 1156º do CC), estando o mandatário obrigado a praticar os atos compreendidos no mandato, segundo as instruções do mandante (artº 1161º, alínea a) do CC).

A apelante entende que provou a ação, a ilicitude – errado enquadramento da atividade económica da A., ao longo dos anos -, os danos, não tendo a 1º R. ilidido o juízo de culpa, pois nada provou para justificar o comportamento por si adotado.

A 1ª R. na contestação afasta a sua responsabilidade, defendendo que os serviços que foram contratados pela Autora, cingiram-se à organização documental da contabilidade e apresentação das respetivas declarações, com base nos elementos fornecidos pela segunda (artºs 19 e 20º), consequentemente não lhe incumbindo o seu enquadramento fiscal em sede de IVA.

No entanto, não logrou provar o que alegou.

Face aos factos apurados constantes dos pontos 10 a 11, com a alteração introduzida pela Relação, era dever da R., no âmbito do contrato celebrado com a A. proceder ao correto enquadramento fiscal desta. Quando alguém contrata uma sociedade como a A. era para que lhe preste a necessária assistência à sua contabilidade, espera que a sociedade faça o tratamento da sua contabilidade, e faça o tratamento fiscal da sua atividade. É esta sociedade que está apta para fazer o enquadramento fiscal da A..

Para ilidir a presunção de culpa, a 1ª R. alegou que foi a A. que optou pelo enquadramento fiscal em sede de IVA de isenção, tendo dado instruções específicas à 1ª R. para que assim fosse enquadrada (artigos 22º e 23º da contestação), alegando, assim, ter-se limitado a cumprir as instruções da mandante, o que também não logrou provar.

Está em causa a interpretação efetuada pelos RR. do artº 9º do Código do IVA.

O artº 9º do CIVA, nos números que podem ter interesse para a presente ação, estabelece que estão isentas de IVA:

7) As prestações de serviços e as transmissões de bens estreitamente conexas, efetuadas no exercício da sua atividade habitual por creches, jardins de infância, centros de atividade de tempos livres, estabelecimentos para crianças e jovens desprovidos de meio familiar normal, lares residenciais, casas de trabalho, estabelecimentos para crianças e jovens deficientes, centros de reabilitação de inválidos, lares de idosos, centros de dia e centros de convívio para idosos, colónias de férias, albergues de juventude ou outros equipamentos sociais pertencentes a pessoas coletivas de direito público ou instituições particulares de solidariedade social ou cuja utilidade social seja, em qualquer caso, reconhecida pelas autoridades competentes, ainda que os serviços sejam prestados fora das suas instalações;

9) As prestações de serviços que tenham por objeto o ensino, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento e alimentação, efetuadas por estabelecimentos integrados no Sistema Nacional de Educação ou reconhecidos como tendo fins análogos pelos ministérios competentes;

10) As prestações de serviços que tenham por objeto a formação profissional, bem como as transmissões de bens e prestações de serviços conexas, como sejam o fornecimento de alojamento, alimentação e material didático, efetuadas por organismos de direito público ou por entidades reconhecidas

como tendo competência nos domínios da formação e reabilitação profissionais pelos ministérios competentes;

11) As prestações de serviços que consistam em lições ministradas a título pessoal sobre matérias do ensino escolar ou superior.

As isenções previstas nos nºs 7, 9 e 10 dependem de reconhecimento pelos ministérios/autoridades competentes ou do estabelecimento estar integrado no Sistema Nacional de Educação, o que não foi alegado nem provado.

Coloca-se assim apenas a possibilidade de isenção face ao disposto no nº 11 do artº 9º do CIVA.

Constituem pressupostos de aplicação desta isenção que as prestações de serviços consistam em lições ministradas a título pessoal sobre matérias do ensino escolar ou superior;

Um facto é incontornável: quem era a prestadora de serviços era a sociedade A., cujo objeto era nomeadamente o de exercer a atividade de centro de explicações e de apoio ao estudo e não as suas sócias, nem os explicadores com quem veio a celebrar contratos de prestação de serviços. Por isso, era a A. quem emitia as vendas a dinheiro e as faturas (cfr. facto 18). A personalidade jurídica da A. é diferente da personalidade jurídica das suas sócias, não obstante, por a pessoa coletiva constituir uma ficção jurídica, os serviços têm de ser prestados através de pessoas singulares, mas que com ela não se confundem.

A utilização no nº 11 do artº 9º do CIVA da expressão a “título pessoal” não poderia deixar de ter suscitado dúvidas sobre a sua aplicabilidade a pessoas coletivas, as quais, por impossibilidade física, não podem dar lições/explicações a título pessoal.

Como se referiu já, em sede de apreciação da impugnação da matéria de facto, não se desconhece a dificuldade na interpretação de alguns textos legais, pelo que é de admitir que os técnicos de contas, hoje contabilistas certificados e as sociedades que se dedicam à prestação de serviços de contabilidade se deparem com preceitos legais cujo sentido não é o mais claro e com dificuldade na sua interpretação, como se referiu já supra.

No entanto, e como também já referimos supra, tal não os desobriga de procurarem inteirar-se qual é o alcance e âmbito de aplicação do normativo que poderá ser aplicável, nomeadamente, comprando ou consultando códigos anotados, quando existam, procurando artigos sobre a questão e até, mediante recurso ao disposto no artº 68º da Lei Geral Tributária, requerendo à AT que se pronuncie sobre a dúvida que surgiu, através de uma informação vinculativa.

Não ficou demonstrado pela prova produzida, ao contrário do que se refere na

decisão recorrida, que só depois de uma informação hierárquica vinculativa da AT no processo nº 9442, é que a autoridade tributária começou a considerar que a atividade desenvolvida pela A. também era passível de tributação em sede de IVA, como foi alegado pelos RR. AA e

CC. Esta informação foi proferida, por despacho de 2015-10-19, do SDG do IVA,

por delegação do Diretor Geral da Autoridade Tributária e Aduaneira - AT. e pode ser consultada em http://taxfile.pt/file_bank/news4515_14_1.pdf.

Uma breve pesquisa na mesma base de dados, permitiria localizar informação vinculativa no sentido que a AT veio a defender no relatório da inspeção à A., já em data anterior à data da constituição da sociedade A.. Assim na ficha doutrinária - processo I301 2007010, no despacho do substituto legal do Diretor Geral, de 9.02.2009, já se defendia que *“Na verdade, a isenção dirige-se às prestações de serviços vulgarmente designadas de “explicações” sobre matérias de ensino básico ou superior, em que se está perante uma prestação de serviços professor/explicador e aluno. Nesse sentido, a propósito das prestações de serviços de professor atuando de forma independente, de acordo com entendimento da Administração Fiscal (cfr. Informação n.º 1 053, P 796 91001, de 92.01.13, da DSCA, do SIVA - in Imposto sobre o Valor Acrescentado - comentado e anotado - 9.ª edição - Emanuel Vidal Lima), pode ler-se que «o n.º 12 do artigo 9.º apenas se aplica às lições ministradas a título pessoal, isto é, aos serviços desta índole prestados diretamente pelos professores aos alunos, sem que haja intervenção de qualquer entidade terceira.» Face ao exposto, no caso de uma sociedade por quotas, cuja atividade consiste no acompanhamento e orientação escolar, mas sem reconhecimento do ministério competente, as aulas ministradas, quer a grupos quer individualmente, não beneficiam de isenção do IVA, dado que não tem enquadramento no n.º 10, nem no n.º 12, ambos do artigo 9.º do CIVA. Deste modo, as referidas prestações de serviços, efetuadas pela sociedade, estão sujeitas a IVA, sendo-lhe aplicável a taxa atualmente em vigor, 21 ou 15 por cento, respetivamente, se operações realizadas no Continente ou nas Regiões Autónomas dos Açores ou da Madeira.”* (sublinhado nosso), acessível em http://taxfile.pt/file_bank/news0212_8_1.pdf.

Também em https://www.occ.pt/downloads/files/1182162382_58a66_consultorio.pdf pode ser encontrada a resposta redigida em Março de 2007/TOC 87 - Junho 2007 seguinte:” *No que respeita à matéria regulada pelo n.º 12 do artigo 9.º do CIVA, a expressão «ministradas a título pessoal», afasta a possibilidade do prestador ser pessoa coletiva. Na verdade, a isenção dirige-se às prestações de serviços vulgarmente designadas de “explicações” sobre matérias de ensino básico ou superior, em que se está*

perante uma prestação de serviços professor/explicador e aluno. Nesse sentido, a propósito das prestações de serviços de professor atuando de forma independente, de acordo com entendimento da Administração Fiscal (cfr. Informação n.º 1 053, P 796 91001, de 92.01.13, da DSCA, do SIVA - in Imposto sobre o Valor Acrescentado - comentado e anotado - 9.ª edição - Emanuel Vidal Lima), pode ler-se que «o n.º 12 do artigo 9.º apenas se aplica às lições ministradas a título pessoal, isto é, aos serviços desta índole prestados diretamente pelos professores aos alunos, sem que haja intervenção de qualquer entidade terceira.» Face ao exposto, no caso de uma sociedade por quotas, cuja atividade consiste no acompanhamento e orientação escolar, mas sem reconhecimento do ministério competente, as aulas ministradas, quer a grupos quer individualmente, não beneficiam de isenção do IVA, dado que não tem enquadramento no n.º 10, nem no n.º 12, ambos do artigo 9.º do CIVA. Deste modo, as referidas prestações de serviços, efetuadas pela sociedade, estão sujeitas a IVA, sendo-lhe aplicável a taxa atualmente em vigor, 21 ou 15 por cento, respetivamente, se operações realizadas no Continente ou nas Regiões Autónomas dos Açores ou da Madeira.”

Podendo também obter-se esclarecimentos sobre a interpretação do artº 9º, nº11 nos Códigos do IVA anotados, já existentes à época (designadamente no citado na informação que antecede, cuja 9ª edição é de 2003) e que é no sentido defendido pela AT.

A alusão feita na sentença recorrida, em sede de fundamentação da matéria de facto, à apresentação de uma proposta de alteração da lei através do grupo parlamentar do CDS-PP

(Projeto de Lei nº 919/XIII/3ª, acessível em <https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetalleIniciativa.aspx?BID=42773> não demonstra a alegada controvérsia sobre a interpretação a dar ao artº 9º, nº 11 do Código do IVA, mas sim a discriminação a que pode conduzir o facto da atividade quando está a ser ministrada diretamente, a título pessoal, sem ser por intermédio de uma pessoa coletiva não pagar IVA e quando é feita através de uma pessoa coletiva pagar. Como se faz constar na proposta “ Atualmente e na prática, se uma família optar pela contratação de explicações a uma empresa (centro de estudos), como complemento e apoio aos seus filhos, a prestação de serviços é tributada à taxa geral de 23%. Mas se o mesmo serviço for contratado a um particular, não haverá lugar a pagamento de IVA, o que gera uma discriminação, podendo condicionar a escolha de muitas famílias que recorrem às explicações para apoio dos seus filhos.” , razão pela qual requereram a alteração da redação do nº 11 do artº 9º do CIVA passando a constar que se encontram isentas “As prestações de serviços que consistam em lições ministradas a título pessoal sobre matérias do ensino escolar ou

superior, bem como as prestações de serviços efetuados por entidades com o CAE “Atividades de apoio a serviços de educação” (grupo 856).

É certo que há isenções do Código do IVA que são definidas em função das operações em causa independentemente da natureza das entidades que as praticuem, ou seja independentemente de serem pessoas singulares ou coletivas. No entanto, outras há, em que as normas de isenção estabelecem expressamente qualquer condição de ordem subjetiva, como acontece no nº 11, onde é exigido que a lição seja ministrada a título pessoal, ou seja, relação direta entre o explicador, prestador de serviços e o explicando, sem intervenção de outra entidade, sendo que nesses casos quem emite o recibo é o próprio explicador, necessariamente pessoa singular.

E neste condicionalismo, afigura-se-nos que a opção não se mostra correta. No mínimo, deveria ter sido requerida informação vinculativa à AT, ao abrigo do artº 68º da LGT, opção que foi seguida pelos requerentes cuja iniciativa deu causa às informações supra referidas. Mesmo que não estivessem disponíveis outras informações de sinal contrária à junta aos autos, a responsabilidade não seria de afastar, pois que a sociedade R. tinha outros meios à sua disposição para se esclarecer (consulta de códigos anotados, informar-se junto da sua Ordem, além da solicitação da informação vinculativa).

Ainda que as AA. tenham inicialmente comunicado que elas é que iriam dar as explicações, sem recurso a contratação de outros professores/explicadores, como se refere na fundamentação da matéria de facto, mas que não tem expressão nos factos provados, o facto é que os serviços são prestados através da sociedade. A decisão recorrida incorre ainda noutra erro. É que não foi por posteriormente à sua constituição, pelo facto da sociedade A. ter celebrado contratos de prestação de serviços com outros professores que passou a não poder beneficiar da isenção. Não foi por a A. ter contratado professoras que se alteraram os pressupostos. A situação é sempre mesma, desde o início, pois os serviços eram prestados pela sociedade, primeiramente através das suas sócias gerentes e logo depois, também através de prestadores de serviços.

A qualificação inicialmente da sociedade como isenta de IVA, não impedia que as posteriores técnicas de contas alterassem a sua qualificação, o que também não fizeram, não podendo desconhecer que os recibos que documentavam as vendas feitas pela sociedade A. – pagamento das explicações – não eram emitidos pelas explicadoras, a título individual, mas sim pela sociedade A..

Conforme resulta da fundamentação da matéria de facto, onde é analisada a culpa (que deveria ter sido analisada em sede de enquadramento dos factos ao direito), a decisão recorrida assenta numa perspetiva que nunca foi trazida aos autos pelos RR. Nunca qualquer dos RR. defendeu na contestação que

inicialmente a A. estava isenta de IVA porque eram apenas as sócias gerentes que davam as explicações e que a situação se alterou, passando a contratar outros professores também para darem explicações, e que só a partir dessa altura é que estaria sujeita a IVA, alteração que não teria sido comunicada pela A. Mas mesmo que o tivessem alegado e se tivesse dado como provado, ainda assim ficaria por explicar porque é que não alteraram o enquadramento fiscal, face aos documentos recebidos - ponto 20 dos factos provados - que demonstravam inequivocamente a prestação de serviços por outros professores, para além das sócias gerentes da A..

Assim, ocorre responsabilidade contratual da 1ª A. por cumprimento defeituoso do contrato de prestação de serviços, ainda que o ato ilícito e culposo tenha sido praticado através de colaborador, o técnico oficial de contas (artº 1154º, 1165º, ex vi do artº 1156º e 800º nº 1 e 799º, nº 1, todos do Código Civil).

Como resulta do artº 17º, nº 1 e 3, alínea a) do Código do IRC, a A. está obrigada a ter contabilidade organizada, estando obrigada a ter um responsável pela sua contabilidade.

Como já referimos à data dos factos estava em vigor o Estatuto da Ordem dos Técnicos de Contas (EOTOC), na redação conferida pela Decreto Lei 310/2009.

Dispõe o artº 6º nº s 1 e 3:

1 - A inscrição na Ordem permite o exercício, em exclusivo, das seguintes atividades:

a) Planificar, organizar e coordenar a execução da contabilidade das entidades, públicas ou privadas, que possuam ou que devam possuir contabilidade organizada segundo os planos de contas oficialmente aplicáveis ou o sistema de normalização contabilística, conforme o caso, respeitando as normas legais, os princípios contabilísticos vigentes e as orientações das entidades com competências em matéria de normalização contabilística;

b) Assumir a responsabilidade pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal, das entidades referidas na alínea anterior;

c) Assinar, conjuntamente com o representante legal das entidades referidas na alínea a), as respetivas demonstrações financeiras e declarações fiscais, fazendo prova da sua qualidade, nos termos e condições definidos pela Ordem, sem prejuízo da competência e das responsabilidades cometidas pela lei comercial e fiscal aos respetivos órgãos.

3 - Entende-se por regularidade técnica, para os efeitos do disposto na alínea b) do n.º 1, a execução da contabilidade nos termos das disposições previstas

nos normativos aplicáveis, tendo por suporte os documentos e as informações fornecidos pelo órgão de gestão ou pelo empresário, e as decisões do profissional no âmbito contabilístico, com vista à obtenção de uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da empresa, bem como o envio para as entidades públicas competentes, nos termos legalmente definidos, da informação contabilística e fiscal definida na legislação em vigor.

Os técnicos oficiais de contas podem exercer a sua atividade, designadamente, por conta própria, como profissionais independentes (artº 7º, nº 1, alínea a) do Estatuto) ou empresários em nome individual.

Dispõe ainda o artº 17º-C, nº 1 do Estatuto que o técnico oficial de contas registado como responsável técnico das sociedades de contabilidade garante o cumprimento dos deveres estatutários e deontológicos previstos no presente Estatuto e no Código Deontológico, bem como nos regulamentos e orientações emitidos pela Ordem, sendo tecnicamente independente no exercício das suas funções (nº 2 do artº 17-C).

E estabelece o artº 19º do Código Deontológico que o disposto no mesmo Código Deontológico relativamente aos técnicos oficiais de contas é aplicável, com as necessárias adaptações, aos profissionais integrados em sociedades profissionais de técnicos oficiais de contas ou em sociedades de contabilidade.

Mais estatui o artigo 55º, nº 1, alínea a) do EOTOC que incumbe ao TOC assegurar que as declarações fiscais que assinam estão de acordo com a lei e as normas técnicas em vigor.

O regime de responsabilidade dos TOC é reforçado pelo disposto nos arts. 5º e 19º do *Código Deontológico* dos TOC, aprovado pelo mesmo Decreto-Lei nº 310/2009 (Anexo II) que dispõe que o Técnico Oficial de Contas é responsável por todos os atos que pratique, incluindo os dos seus colaboradores, no exercício das suas funções. E estabelece o nº 2 do artº 5º do Código que a subcontratação de serviços bem como o recurso à colaboração de empregados ou de terceiros, mesmo no âmbito de sociedades de profissionais ou de empresas de contabilidade não elide a responsabilidade individual do Técnico Oficial de Contas.

Ora, o conteúdo funcional dos TOC abrange o enquadramento fiscal em sede de IVA de um sujeito passivo. Tal resulta do já transcrito artigo 6.º do Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas a acentuar que é precípua a função dos TOC de responsabilização pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal, das pessoas – singulares ou coletivas – a que assiste sujeitas a tributação ou que devam ter contabilidade regularmente organizada (cfr. se defende no Ac do STJ de 14.02.2017 – proc 2177/13.6TVLSB.L1) e do artº 55º, nº 1 do mesmo Estatuto.

Por opção legislativa foi estabelecida a responsabilidade pessoal dos TOC's pelos atos próprios da sua profissão, ainda que exercidos no quadro de uma empresa, como sócios e/ou administradores ou gerentes, como trabalhadores independentes ou no âmbito de um contrato de trabalho, razão pela qual estão obrigados, em qualquer dos casos, à celebração de um contrato de seguro de responsabilidade profissional (cfr. se defende no Ac. do TRP de 02.06.2008, proferido no processo 0852329). Mas, ao contrário do que a apelante refere, não resulta da lei que incumbisse ao técnico oficial de contas, no caso em análise, dar a conhecer à A. opção entre regime de isenção ou não, pois que, tal opção não resulta da lei. Não está em causa a possibilidade legal de opção pelos dois regimes. Mesmo que se tratasse de uma atividade que recaísse na previsão do nº 11 do artº 9º do CIVA, não se colocaria a possibilidade de opção porque não é possível renunciar a esta isenção (artº 12º do CIVA). Só nos casos em que existe a possibilidade legal de optar por um regime ou por outro, é que incumbe ao técnico oficial de contas advertir o contribuinte desta possibilidade. Numa atuação diligente com atenção aos interesses do contribuinte/cliente, e face ao preceituado no artº 6º, nº 1, alínea a) do Estatuto, impende sobre o TOC o dever de executar a contabilidade nos termos das disposições previstas nos normativos aplicáveis, tendo por suporte os documentos e as informações fornecidos pelo órgão de gestão ou pelo empresário, bem como o envio para as entidades públicas competentes, nos termos legalmente definidos, da informação contabilística e fiscal definida na legislação em vigor.

Assim, por força deste regime particular do TOC, ainda que o contrato de prestação de serviços para a prestação de serviços de contabilidade não tenha sido celebrado entre os TOC's e a A., estes profissionais são pessoal e diretamente responsável perante aquela pela não execução ou pela execução defeituosa dos mesmos serviços (cfr. se defende no Ac. do STJ de 27.04.2017, proferido no proc. 618/13).

E este regime de responsabilidade pelo cumprimento defeituoso do contrato mediante violação dos seus deveres profissionais, não é repartido com a responsabilidade da 1ª R. Ainda que estejam em causa os mesmos danos sofridos pelas AA., tanto a sociedade, como os TOC's, são responsáveis pela totalidade da obrigação de indemnização, embora a diferente título, respetivamente, contratual e legal.

Provada a violação da lei temos como pacífica que existe uma presunção "iuris tantum", por negligência, contra o TOC seu autor. A este incumbe a prova de que o errado enquadramento não resulta de culpa sua, o que não logrou efetuar.

Para afastar a sua culpa o apelado AA alegou que era prática corrente a qualificação pela Autoridade Tributária dos Centros de Explicações como isentos de IVA, nunca tendo, ao que sabe, recusado qualquer declaração de início de atividade enquadrada em regime de isenção, como sucedeu com a A. e só em 2015 agiu, procedendo à sua inspeção.

Também a R. CC o alegou, entrou outros factos relativos à atuação da AT, factos esses que entendia que a A. deveria ter invocado em sede de impugnação da decisão da AT.

Apurou-se que a AT não recusou a declaração de início de atividade da A. enquadrada em sede de isenção, tendo apenas procedido à sua inspeção em 2015, relativamente aos anos 2012 ao 1º trimestre de 2015, censurando então o enquadramento efetuado e que se mantinha desde o ano em que a A. iniciou a sua atividade.

Embora o R. não tenha enquadrado este comportamento em sede de violação do princípio da confiança, mas sim como factos a considerar para afastar a censurabilidade da sua conduta, impõe-se algumas palavras.

No domínio do direito tributário também vigora o princípio da proteção da confiança, um dos corolários do princípio da boa fé que se assume como um dos princípios gerais que regem o nosso ordenamento jurídico (artº 10º do CPA, aprovado pelo DL 4/2015, de 1 de julho, também previsto no artº 6º e 6º A. do DL 442/91, de 15 de novembro). O princípio da boa fé apresenta-se como um limite da atividade discricionária da Administração (cfr. se defende no Ac. do STA de 18.06.2003, proc. 01188/02), mas também no exercício de poderes vinculados se tem entendido que a boa fé e o sub princípio da proteção da confiança se mantém (cfr. se defende, designadamente, no Acórdão do STA, de 25/06/2008, recurso n.º 0291/08).

A factualidade provada não permite concluir, no entanto, que estão reunidos os diversos pressupostos que subjazem ao princípio da confiança. Do facto da Autoridade Tributária ter rececionado a declaração do início de atividade da A. como isenta de IVA e apenas ter procedido à sua inspeção em 2015, censurando então a sua opção, com efeitos a 2012, afigura-se insuficiente. Teriam de ter sido alegados e provados outros factos que permitissem apurar mais detalhadamente o comportamento da AT, de modo a permitir a conclusão de que tinha existido um comportamento concludente da AT que criou no sujeito tributário a convicção de que a sua atuação não seria censurada.

Da causalidade adequada entre a ação e o dano

A doutrina da causalidade adequada determina que o nexa da causalidade co- envolva matéria de facto (nexa naturalístico: o facto condição sem o qual o dano não se teria verificado) e matéria de direito (nexa de adequação: que o facto, em abstrato ou geral, seja causa adequada do dano). Tem-se entendido

que segundo a doutrina da causalidade adequada, consagrada no art. 563º do C.C., para que um facto seja causa de um dano é necessário, antes de mais, no plano naturalístico, que ele seja condição sem a qual o dano não se teria verificado e, depois, que em abstrato ou em geral, seja causa adequada do dano. Como se defende no acórdão do TRG de 07.01.2016, proferido no proc 53/14, “a teoria da causalidade adequada impõe, num primeiro momento, a existência de um facto naturalístico concreto, condicionante de um dano sofrido, para que este seja reparado, e depois, ultrapassado esse primeiro momento, pela positiva, a teoria da causalidade adequada impõe, num segundo momento, que o facto concreto apurado seja, em abstrato e em geral, adequado e apropriado para provar o dano.

Como ensina Galvão Telles “determinada ação será causa adequada de certo prejuízo se, tomadas em conta as circunstâncias conhecidas do agente e as mais que um homem normal poderia conhecer, essa ação ou omissão se mostrava, à face da experiência comum, como adequada à produção do prejuízo, havendo fortes probabilidades de o originar “

Daqui resulta que “de acordo com a teoria da adequação, só deve ser tida em conta como causa do dano aquela circunstância que, dadas as regras da experiência e o circunstancialismo concreto em que os factos ocorreram (tendo em atenção as circunstâncias por ele conhecidas ou cognoscíveis) se mostrava como apta, idónea ou adequada a produzir esse dano.”

A teoria da causalidade adequada apresenta duas variantes: uma formulação positiva e uma formulação negativa.

Segundo a formulação positiva (mais restrita), o facto só será causa adequada do dano, sempre que este constitua uma consequência normal, ou típica daquele, isto é, sempre que verificado o facto, se possa prever o dano como uma consequência natural ou como um efeito provável dessa verificação.

Na formulação negativa (mais ampla), o facto que atuou como condição do dano deixa de ser considerado como causa adequada, quando para a sua produção tiverem contribuído decisivamente circunstâncias anormais, excepcionais, extraordinárias ou anómalas, que intercederam no caso concreto. Tem-se entendido que a nossa lei adotou a formulação negativa da teoria da causalidade adequada.

A causalidade adequada não se refere ao facto e ao dano isoladamente considerados, mas ao processo factual que, em concreto, conduziu ao dano, não bastando, por exemplo, que o facto seja em princípio capaz de produzir o dano para que este seja forçosamente considerado como um efeito adequado desse facto, sendo que, o nexó de causalidade exigido entre o dano e o facto não exclui a ideia de responsabilidade indireta, que se dá quando o facto não produz ele mesmo o dano, mas desencadeia ou proporciona um outro que leva

à verificação deste (cfr. Ac. do TRG de 07.01.2016, já citado).

A doutrina da causalidade adequada também não afasta a possibilidade de concorrer mais do que uma causa para a produção do dano.

“É pacífico que o nosso sistema jurídico acolheu a doutrina da causalidade adequada, a qual não pressupõe a exclusividade de uma causa ou condição, no sentido de que esta tenha só por si determinado o dano.

O nexos de causalidade que se exige apresenta-se, a um tempo, como pressuposto da responsabilidade e como medida da obrigação de indemnizar. Vem-se entendendo que o facto que atuou como condição do dano só não deverá ser considerado causa adequada do mesmo se, dada a sua natureza geral e em face das regras da experiência comum se mostra indiferente para a verificação do dano, não modificando o “círculo de riscos” da sua verificação, tendo presente que a causalidade adequada “não se refere ao facto e ao dano isoladamente considerados, mas ao processo factual que, em concreto, conduziu ao dano” no âmbito da aptidão geral ou abstrata desse facto para produzir o dano.

Serão, pois, as circunstâncias a definir a adequação da causa, mas sem perder de vista que para a produção do dano pode ter havido a colaboração de outros factos, contemporâneos ou não, e que a causalidade não tem de ser necessariamente direta e imediata, bastando que a ação condicionante desencadeie outra condição que, diretamente, suscite o dano - causalidade indireta.

Pode também acontecer que a lesão resulte de duas ou mais causas, que vários factos tenham contribuído para a produção do mesmo dano, isto é, que haja um concurso real de causas, o que sucede, designadamente, quando nenhum dos factos, singularmente considerado, é suficiente, só por si, para produzir o efeito danoso, mas o primeiro é causa adequada do facto que se lhe sucede, praticado por outro sujeito.

Relevará, nessa aferição global da adequação, a necessidade de, num juízo de prognose posterior objetiva, formulado a partir das circunstâncias conhecidas e cognoscíveis de um observador experiente, se poder afirmar que certo facto do lesado, quando em colaboração com outro ou outros, provocaria ou favoreceria a espécie de dano em causa, surgindo este, pois, como uma consequência provável ou típica daquele facto. (Brandão Proença, A Conduta do Lesado como Pressuposto e Critério de Imputação do Dano Extracontratual, Almedina, 2008, pág. 445, citado no Ac. do TCA Norte, de 12.10.2018, proc. 00924/13.5BEAVR).

Tendo em conta esta teoria que é que foi recebida na lei civil, existe nexos de causalidade entre as condutas da 1ª R. e dos 2º a 4º RR, pelo incorreto enquadramento fiscal e os prejuízos sofridos?

Há que responder afirmativamente. O 2ª R. vem defender que os prejuízos que a A. vem reclamar reportam-se a um período em que já não prestava serviços à 1ª R., pelo que não pode ser responsabilizado.

Mas, como ressalta do que acima se escreveu, a teoria da causalidade adequada pode abranger ainda a atuação do 2º R.. A conduta deste, ao enquadrar erradamente no início da sua atividade a A., contribuiu para a produção do dano, erro que foi mantido pelas posteriores técnicas que também tinham a obrigação de reparar o erro (artº 32º do CIVA), face aos elementos constantes da contabilidade da A. - artigos 17, 18 e 20 - pois era manifesto que as explicações estavam a ser dadas pela sociedade e que a atividade exercida pela sociedade estava fora da previsão do nº 11 do artº 9º do CIVA. Aliás, sendo o objeto social da A. prestar serviços de explicação e o seu código de atividade económica - outras atividades educativas - não se vê como não entender que as explicações eram ministradas pela sociedade e como tal, fora do âmbito de aplicação do nº 11 do artº 9º do CIVA.

Dos prejuízos

A apelante defende a reparação dos prejuízos referidos nos pontos 24, 25, 27, 28, 30, 31, 33, 34, 35, 36, 37 dos factos provados.

Na petição inicial, a título de danos patrimoniais, a A. pediu que os RR. fossem condenados no pagamento da quantia de 52.873,80, sendo 12.319,82 relativos à quantia que já tinha pago e 28.035,00, relativos à quantia que ainda lhe faltava pagar e ainda 12.521,46 a título de coimas aplicadas pela Autoridade Tributária.

Nesta quantia de 12.319,82 a A. incluiu 3.405,42 a títulos de juros compensatórios e juros de mora pagos no âmbito do PERES, 6.024,24 correspondente à diferença entre a quantia de 7.319,16 que a A. não explica como atingiu, mas que se interpreta que corresponderá às prestações já pagas a título de PERES, à data da interposição da ação e 1.294,92 que a 1ªR. teria pago por ter reconhecido a sua responsabilidade nos prejuízos sofridos pela A., de acordo com a sua alegação (o que a 1ª R. negou, tendo invocado na contestação que apenas emprestou à A. a referida quantia), 358,22, a título de IRC, relativo ao ano de 2015 (artº 38º da p.i.); 1.442,54, a título de IVA relativo ao 3º trimestre de 2015 (artº 39º da p.i.), a quantia de 89,14 de juros compensatórios por retardamento de pagamento do imposto de IVA no valor de 1.442,54 (artº 40º da p.i.), a quantia de 32,60 (a título a correção de valores apurados em sede de IVA, do 1º trimestre de 2017 - artº 41º do p.i.), 562,50, em resultado das omissões ou inexatidões praticadas na declaração periódica de rendimentos, relativa ao ano de 2015 (artº 42º da p.i.) e 405,16 por falta de pagamento de IVA (artº 43º da p.i.);

A A. não logrou demonstrar ter pago as quantias de 358,22, 1.442,54, 32,60

alegadas nos pontos 38, 39 e 41 da petição inicial, nem qual o valor já pago a título de PERES aquando da interposição da presente ação.

O prejuízo sofrido pela A. é o seguinte:

A quantia de 9.350,76, a título de IVA, relativamente ao ano de 2012,

. quantia de 8.704,38 relativamente ao ano de 2013, a título de IVA;

. a quantia de 7.393,43 relativamente ao ano de 2014, a título de IVA; e

. a quantia de 3.913,22 relativamente ao ano de 2015, no total de 29.361,79

(Matéria de facto provada ponto 24);

.89,14 de juros compensatórios por retardamento do pagamento do IVA

(matéria de facto provada ponto 33).

.Coima no valor de 405,16 por falta de pagamento do IVA (matéria de facto provada ponto 35).

Relativamente aos valores mencionados nos pontos 34 e 37, os RR. são apenas responsáveis pelos prejuízos que resultem do indevido enquadramento fiscal da A., não tendo sido estabelecida causalidade entre a falta de entrega do imposto exigível por tributação autónoma e o errado enquadramento em IVA (ponto 3 dos factos não provados), nem pelo correção de rendimentos relativa ao ano de 2012, por omissão de rendimentos, no montante de 522,60 (pontos 25 e 26 dos factos provados) pelo que não se mostrando autonomizada no ponto 37, as coimas fixadas por cada uma das contra-ordenações, há que relegar para o que se apurar em incidente de liquidação (artº609º, nº 2 do CPC).

No que concerne ao pagamento de juros compensatórios e moratórios para poder aderir ao PERES (ponto 31 dos factos provados): também não se mostra discriminado qual o valor pago por força do errado enquadramento em sede de IVA e por violação do artº 88º, nº 3 do CIRC, nem em virtude da omissão de rendimentos no ano de 2012 (ponto 25 dos factos provados) sendo que resulta da informação prestada (fls 137 e seguintes) que a adesão ao PERES teve por objeto as dívidas por falta de liquidação de IVA e juros, assim como também dívidas por IRC, onde se inserem as correções a que se refere o ponto 27 dos factos provados e ponto 3 dos factos não provados e as correções referidas no facto 25, pelo que também nesta sede, há que relegar para o que se apurar em incidente de liquidação.

Da responsabilidade da 5º R.

Na sentença recorrida acabou por não se analisar se a R. AL..., S.A era responsável pelo pagamento petitionado, pois esta questão ficou prejudicada. Tendo já esta questão sido amplamente discutida entre as partes, deve o tribunal da Relação conhecê-la, ao abrigo do disposto no artº 665º, nº 2 do CPC.

A apelante entende que a companhia de seguros AL..., S.A é responsável por

força do contrato de seguro celebrado com a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, ao qual os 2ºs a 4º RR. aderiram, tendo em conta o que consta das condições particulares das apólices referidas no ponto 5 dos factos dados como provados e o constante do ponto 1.1 das condições particulares do contrato de seguro (âmbito temporal).

Defende a apelada AL..., S.A nas suas contra alegações que é certo que a reclamação lhe foi apresentada durante a vigência dos contratos de seguro que integram o facto provado nº 5, através da sua citação para a presente ação, ocorrida em 19.10.2018. No entanto, todos os factos alegadamente geradores da responsabilidade dos RR. dizem respeito aos exercícios de 2012 a 2015, pelo que os factos imputados aos técnicos de contas ocorreram antes do período de vigência dos contratos de seguro celebrados consigo, pelo que os danos decorrentes desses factos estão excluídos do âmbito temporal do seguro porque praticados antes do início da sua vigência e durante a vigência dos seguros anteriores.

Mas ainda que assim não se considerasse, em seu entender, sempre a responsabilidade por estes danos estaria excluída do contrato de seguro por força do disposto na cláusula 5ª, nº 1, alínea a) das Condições Gerais que exclui danos “resultante de atos ou omissões praticados pelo Segurado, para efeitos de benefícios ou redução de custas de natureza fiscal, com a conivência do terceiro lesado”, pois que a integração no regime de isenção de IVA constitui uma atuação com vista à obtenção de um ganho ou benefício indevido em sede de IVA, necessariamente com a conivência da apelante contribuinte. Por sua vez, os valores reclamados em sede de IRC e tributações autónomas estão também excluídos por força do disposto na cláusula 5ª, nº 2, alínea d).

Com relevo para o conhecimento desta questão apurou-se que:

(5) A 5ª Ré celebrou e manteve em vigor com a Ordem dos Contabilistas Certificados um contrato de seguro entre 01.04.2017 e 31.03.2018 através da apólice nº ...64 e, entre 01.04.2018 e 31.03.2019, através da apólice ...86.

(6) Por sua vez, a Ré chamada AX... S.A., atual AG..., celebrou e manteve em vigor com a Ordem dos Contabilistas Certificados um contrato de seguro entre 01.04.2012 e 31.03.2015 através apólice n.º ...84

(7) Após, a Ré chamada M... celebrou e manteve em vigor com a Ordem dos Contabilistas Certificados um contrato de seguro entre 01.04.2015 e 31.03.2016 através da Apólice nº ...62.

(8) Através destas apólices foram os segurados os Contabilistas Certificados inscritos naquela Ordem, nomeadamente os referidos RR. o R. AA, entre 22.09.2010 e 21.03.2011, a R. CC, entre 21.03.2011 e 01.10.2013 e a R. FF, entre 01.10.2013 e 22.05.2018.

Considera-se segurado para os efeitos do contrato de seguro a “pessoa singular, titular do interesse seguro na qualidade de contabilista certificado, que exerça efetivamente a profissão. Considera-se que exerce efetivamente a profissão, o contabilista certificado que, à data do erro, ato ou omissão gerador(a) da responsabilidade, se encontre identificado como responsável pela contabilidade da(s) entidade(s) a que o sinistro respeita, nos termos do disposto no artº 10º do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados.” E de acordo com os pontos 12, 13 e 14 esses responsáveis foram os 2ºs a 4ºs AA.

O contrato de seguro tem por objeto garantir a responsabilidade civil que, ao abrigo da legislação aplicável, seja imputável ao Segurado na sua qualidade de Contabilista Certificado (artº 2º das condições gerais da apólice).

Estabelece o artº 3º das condições gerais, sob a epígrafe “as garantias do contrato”, nos nºs 1 e 2 que:

.1. O presente contrato garante, até ao limite do capital fixado nas Condições Particulares, as indemnizações que legalmente sejam exigíveis ao Segurado, com fundamento em responsabilidade civil decorrente do exercício da sua atividade profissional de contabilista certificado.

.2. Ao abrigo do disposto no número anterior, consideram-se garantidas as indemnizações:

.a) Por danos patrimoniais, causados a clientes ou a terceiros em geral, decorrentes de atos ou omissões cometidos no exercício da atividade profissional do Segurado;

.b) Decorrentes do pagamento de coimas, fianças, taxas administrativas e juros, compensatórios ou de mora, com exclusão dos que sejam de natureza penal, aplicados aos clientes do segurado, em consequência de erro ou omissão profissional do segurado.

Relativamente ao âmbito temporal do contrato, estabelece a cláusula 4ª das condições gerais do contrato (e não o ponto 1.1 das condições particulares da apólice como alegou a apelante) que “o presente contrato garante as reclamações apresentadas pela primeira vez, ao segurado ou diretamente ao segurador, durante o período de vigência deste contrato ou as reclamações apresentadas, relativamente a erros, atos ou omissões geradores de responsabilidade, desconhecidos das partes e ocorridos durante o período de vigência do contrato, nos 24 (vinte e quatro) meses subsequentes ao seu

termo; ficam, contudo, sempre excluídas as reclamações abrangidas pelo seguro anterior, nomeadamente as reclamações participadas nos 24 meses subsequentes ao termo da apólice do seguro anterior desde que o ato gerador da responsabilidade tenha ocorrido durante o período de vigência da referida apólice”.

Não há dúvida que a participação ocorreu dentro do período de vigência da apólice ...86 celebrada com a apelada AL..., S.A.

Ficam, contudo, sempre excluídas as reclamações abrangidas pelo seguro anterior, nomeadamente as reclamações participadas nos 24 meses subsequentes ao termo da apólice do seguro anterior desde que o ato gerador da responsabilidade tenha ocorrido durante o período de vigência da referida apólice.”

O seguro anterior foi celebrado com a chamada M... e vigorou entre 01.04.2015 e

31.03.2016. E antes deste vigorou, entre 01.04.2012 e 31.03.2015, o seguro celebrado com a AX... S.A. Ora, o período de 24 meses após 31.03.2016, ressalvado no contrato de seguro com a AL..., S.A, terminou em 31.03.2018.

Tendo a participação sido efetuada posteriormente, em 19.10.2018, não está já a participação em causa excluída do âmbito temporal de aplicação do seguro celebrado com a AL..., S.A. A circunstância dos erros/omissões terem sido praticados antes da entrada em vigor do contrato de seguro celebrado entre a Ordem e a AL..., S.A, não os exclui do seu âmbito de aplicação, porquanto foram participados na sua vigência, e decorridos mais de 24 meses sobre a cessação do contrato de seguro celebrado com a M...

De acordo com a informação prestada pela Ordem dos Contabilistas Certificados, em 22 de dezembro de 2020 (pág 393 dos autos) todos os 2ª a 4º RR., encontravam-se inscritos na Ordem desde data anterior à prática dos factos e da entrada em vigor dos sucessivos contratos de seguro celebrados com a R. AL..., S.A.

Não estão também preenchidos os pressupostos para a exclusão a que alude o artº 5º, nº 1, alínea a) do contrato de seguro, pois que não está demonstrado que os RR. técnicos de contas tivessem qualquer intenção de obter benefício fiscal indevido. A opção pelo enquadramento tratou-se de um erro, de uma errónea interpretação do disposto no artº 9º, nº 11 do Código do IVA.

Relativamente à alínea d) do nº 2 da cláusula 5ª que exclui os danos imputáveis ao próprio lesado, não se apuraram quaisquer factos que permitam concluir que os danos sejam imputáveis à A..

Também não está excluída a responsabilidade da R. AL..., S.A pelo pagamento das quantias que a A. foi condenada a pagar a título de coimas nem de juros, pois que o seu ressarcimento está expressamente previsto na cláusula 3ª, nº

2, alínea b) das condições gerais. Apenas ficam excluídos os juros penais, o que não é o caso dos juros compensatórios e moratórios.

A 5ª R. para quem a responsabilidade dos atos praticados pelo 2º ao 4º R.R. foi transferida, responde assim juntamente com a 1ª R., pelos prejuízos sofridos pela A.. A 5ª R. responde até ao limite de 50.000,00 por cada técnico, sendo devida a dedução da franquia estabelecida. Embora se trate de imposto devido, a A. teve efetivamente um prejuízo porque não tem a possibilidade de vir a recuperar junto dos seus clientes o IVA que deveria ter cobrado porque anunciou os preços sem IVA. (ponto 32). A A. se soubesse que teria de pagar IVA, teria anunciado os preços, contemplando este acréscimo, o que não fez. Para os prejuízos serem ressarcidos não tinha que ter havido uma sentença “a validar” o resultado da inspeção tributária. Tal exigência, defendida pelos RR., não tem fundamento na lei nem no contrato de seguro.

E tendo sido transmitido para a 5ª R. a responsabilidade emergente de atos/ omissões praticados pelo 2º a 4º RR., estas apenas são responsáveis pelo pagamento da franquia correspondente a 10% do valor da indemnização, nos termos das condições particulares do contrato.

A apelação procede parcialmente.

Sumário:

(...).

IV - Decisão

Pelo exposto, acordam os juízes deste Tribunal em julgar a apelação parcialmente competente e, em consequência condenam a 1ª R. a pagar à A. a quantia líquida de 29.856,09, acrescida de juros, à taxa legal, desde a data da citação até integral pagamento e a quantia que se vier a liquidar em incidente de liquidação relativamente aos danos referidos nos pontos 31, 34 e 36, resultantes do errado enquadramento da A. como isenta de IVA, nos termos supra expostos, acrescida de juros, à taxa legal, a partir da data da liquidação, até integral pagamento.

Mais condenam a 5ª R. a pagar à A. a quantia líquida de 29.856,09, deduzida da franquia de 10%, acrescida de juros, à taxa legal, desde a data da citação até integral pagamento e a quantia que se vier a liquidar em incidente de liquidação relativamente aos danos referidos nos pontos 31, 34 e 36, resultantes do errado enquadramento da A. como isenta de IVA, nos termos supra expostos, igualmente deduzida da franquia de 10%, acrescida de juros, à taxa legal, a partir da data da liquidação, até integral pagamento.

Mais condenam os 2ºs a 4º RR. a pagar a quantia de 2.985,60 correspondente a 10% da franquia sobre a quantia de 29.856,09, acrescida de juros à taxa legal, desde a data da citação até integral pagamento e 10% da quantia que se

vier a liquidar em incidente de liquidação, relativamente aos danos referidos nos pontos 31, 34 e 36, resultantes do errado enquadramento da A. como isenta de IVA, acrescida de juros, à taxa legal, a partir da data da liquidação, até integral pagamento.

Custas pela A. e pelos 1º a 5º RR., na 1ª instância, na proporção do decaimento, fixando-se provisoriamente em 80% para o RR. e 20% para a A., fazendo-se o rateio final, após a liquidação.

Custas da apelação provisoriamente pelos 1º a 5º RR., fixando-se provisoriamente em 88% para os RR. e 12% para a A., fazendo-se o rateio final após a liquidação.

Notifique.

Coimbra, 24 de maio de 2022