

Supremo Tribunal de Justiça
Processo nº 4587/18.3T8VIS.C1.S1

Relator: FERREIRA LOPES

Sessão: 19 Janeiro 2023

Votação: UNANIMIDADE

Meio Processual: REVISTA

Decisão: NEGADA

RESPONSABILIDADE CIVIL PROFISSIONAL

CONTRATO DE PRESTAÇÃO DE SERVIÇO

TÉCNICO OFICIAL DE CONTAS

RESPONSABILIDADE CONTRATUAL

CUMPRIMENTO DEFEITUOSO

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

IMPOSTO

ISENÇÃO

OBRIGAÇÃO DE INDEMNIZAR

SEGURO DE RESPONSABILIDADE PROFISSIONAL

Sumário

I - Na execução de um contrato de prestação de serviços de fiscalidade e de contabilidade, é dever do prestador de serviços fazer o adequado enquadramento fiscal da autora, sob pena de incorrer em responsabilidade contratual por cumprimento defeituoso;

II - Ao lado da responsabilidade contratual da sociedade prestadora de serviços, há a responsabilidade dos Técnicos Oficiais de Contas, actualmente Contabilistas Certificados, nos termos do respectivo estatuto, que prevê a responsabilidade directa e individual do TOC pelos serviços prestados perante aqueles que os recebem;

III - Havendo uma pluralidade de responsáveis pelos danos, é solidária a sua responsabilidade (art. 497º do CC);

IV - Na responsabilidade solidária cada um dos devedores responde pela

totalidade da obrigação (art. 512º do CC), sem prejuízo do direito de regresso, que nas relações internas assiste ao devedor que cumpriu a obrigação.

Texto Integral

Acordam no Supremo Tribunal de Justiça

Autora:

Rabiscos n'Areia, Ld^a;

Réus:

1º Razão Pictórica, Ld^a,

2º AA,

3º BB,

4º Maria CC,

5º A... Portugal, SA,

6º DD e

7º EE

A Autora instaurou a presente acção declarativa comum peticionando a condenação solidária dos RR a pagarem-lhe 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.

Fundamenta o pedido no incumprimento pela 1.ª Ré 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 2º a 4º RR. – que prestavam serviços à 1ª R. -foram demandados por serem os técnicos responsáveis pela contabilidade da A. perante a Autoridade Tributária. A acção

foi instaurada ainda contra a 5ª 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.

Concretamente, 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 a A. 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 negando os factos que lhes são imputados, tendo ainda os 1º, 5º, 6º e 7º RR excepcionado a sua ilegitimidade, exceções que foram julgadas improcedentes.

A Autora requereu a intervenção, que foi admitida, da **A..., SA.** e da **M..., SA.**, que também pugnaram pela improcedência do pedido da autora.

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

Inconformada, a Autora interpôs recurso de apelação, com parcial sucesso pois que a Relação de Coimbra, por acórdão de 24.05.2022, proferiu a seguinte decisão:

“...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 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.”

Do assim decidido, recorrem de revista os RR Razão Pictórica Lda e A... Portugal, SA.

Os Recorrentes concluem como segue as respectivas alegações:

A Razão Pictórica Lda:

- a) (...) não pode a Recorrente conformar-se com o decidido.
- b) A questão fulcral reside em apurar se o dano invocado pela Autora é consequência de ação ou omissão por parte da Recorrente Razão Pictórica, Lda., concretamente, quanto ao enquadramento fiscal e isenção ou não de IVA da sociedade Autora, por aplicação do disposto no n.º 11 do artigo 9.º do Código do IVA.
- c) Ressalvado o devido respeito por duto entendimento contrário, ainda que se considere compreendido nos deveres da Recorrente o enquadramento fiscal da Autora, daí não advém por si só a responsabilidade da Recorrente por um eventual incorreto enquadramento.

- d) A informação prestada pela Autora à Recorrente foi a de que as explicações seriam dadas pelas sócias, diretamente aos alunos que as procurasse. Nesse prisma, o regime da isenção seria – e é – o da isenção, facto de que a Autora foi informada.
- e) Nenhum dos Réus contabilistas levantou qualquer reserva relativamente à escolha do regime de IVA, tendo em conta as informações disponíveis na Recorrente.
- f) E mesmo a inspetora tributária explicou que quando a atividade de explicações ou apoio ao estudo é exercida com carácter pessoal professor-aluno está isenta de IVA.
- g) Acresce que, assinalado o regime de isenção de IVA da sociedade Autora na declaração de início de atividade apresentada perante a Autoridade Tributária, nenhum reparo foi feito, quer no momento quer posteriormente.
- h) A tudo isto acresce a indiscutível possibilidade de várias interpretações do disposto no n.º 11 do artigo 9.º do Código do IVA, que desde logo sobressaem das informações vinculativas que foram sendo emanadas pela AT.
- i) Perante todo este circunstancialismo, a que acresce o facto de o entendimento corrente no ano de 2010 era o que as explicações e apoio ao estudo ministradas da forma que foi transmitida à Recorrente estavam isentas de IVA, nenhuma censura poderá ser feita à indicação, na declaração de início de atividade, de que a Autora se encontrava isenta de IVA.
- j) Discordando-se assim do entendimento do duto Acórdão de que era exigível à Recorrente a solicitação de informação vinculativa à AT ou, pelo contrário, seria legítima a interpretação de que a sociedade Autora se encontrava isenta de IVA.
- k) A interpretação de que a sociedade Autora se encontrava isenta de IVA foi e é legítima, não se verificando por parte da Recorrente, ainda que o ato tenha sido praticado por colaborador, cumprimento defeituoso de contrato de prestação de serviços.
- l) A interpretação de que a situação da Autora se subsumia à previsão legal de isenção de IVA, foi efetuada mediante os conhecimentos técnicos, e mediante a interpretação da lei no sentido que se julgava correto.

m) Sendo certo que a interpretação do referido n.º 11 do artigo 9.º do Código do IVA continua a ser passível de diferentes interpretações, tanto que, como refere a douda sentença, ainda no ano de 2019 foi proferida Informação Vinculativa no processo n.º 14624 com despacho concordante da Diretora de Serviços do IVA, de 12-04-2019.

n) Pelo que, sempre ressalvado o devido respeito, e como dá boa nota a decisão da primeira instância, não se poderá entender que houve violação de qualquer dever quer por parte da Recorrente, quer por parte dos Réus contabilistas.

o) Por outro lado, sendo manifesta a controvérsia na interpretação do mencionado n.º 11 do artigo 11.º do Código do IVA, sempre seria sustentável a impugnação pela Autora – única com legitimidade – da decisão da inspeção tributária a que foi sujeita.

p) Ao invés, a Autora não impugnou tal decisão, conformando-se com a mesma, antes optando por tentar imputar a terceiros a responsabilidade pelo pagamento da quantia apurada naquela decisão da inspeção tributária.

q) Em face de tudo o exposto, parece-nos que a única conclusão que se pode alcançar é a de que não ocorreu qualquer negligência por parte da Recorrente, nem tão pouco por parte dos 2.º, 3.º e 4.º Réus – por cujos atos a Recorrente seria responsável.

r) Consequentemente, e ao contrário da decisão alcançada pela Relação, não se verificou incumprimento defeituoso do contrato de prestação de serviços celebrado entre Autora e Recorrente, inexistindo assim fundamento para que a Recorrente seja responsabilizada pelo pagamento de qualquer quantia à Autora.

s) A douda sentença violou as normas legais dos artigos 1154.º, 1156.º, 1165.º do Código Civil.

Conclusões da A... Portugal, SA:

1. Estão em causa nestes autos danos que a Autora/Recorrida reclama, em consequência dos serviços de contabilidade prestados pela 1ªRé, sociedade prestadora de serviços de contabilidade, e pelos Réus Contabilistas Certificados (doravante CC), ao serviço daquela, tendo sido peticionada a condenação solidária de todos os responsáveis pela obrigação de indemnizar tais danos, parcialmente reconhecida por via do acórdão recorrido.

2. A responsabilidade da Ré/Sociedade de serviços de contabilidade, fundamenta-se na sua responsabilidade contratual, com base no cumprimento defeituoso do contrato de prestação de serviços de contabilidade, que celebrou com a Autora/Recorrida (factos provados n.ºs 10 e 11), porquanto dos factos provados conclui-se que *“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)”*. – pág. 74 do acórdão recorrido, nosso sublinhado.

3. Já a responsabilidade dos Contabilistas Certificados 2º, 3º e 4º Réus, *“fundamenta-se na violação dos deveres decorrentes do Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas e do Código Deontológico (o 2º R., FF, 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)”*, uma vez que *“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)”*. – sic. acórdão recorrido.

4. A 1ª Ré sociedade e a Recorrente (na qualidade de seguradora dos CC e dentro dos limites decorrentes do contrato de seguro), foram condenadas, cada uma, a pagar à Autora a totalidade dos danos peticionados, referentes *“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”*.

5. Tal decisão equivaleria, na prática, que a Autora/Recorrida pudesse exigir o pagamento da totalidade da obrigação de indemnizar a cada uma das devedoras constituídas nessa obrigação, a Ré Sociedade e a Recorrente, esta em substituição dos CC/Segurados, por via do contrato de seguro,

6. mas que, contudo, estando em causa o cumprimento de uma obrigação própria de cada uma das Rés/Devedoras indemnizar a totalidade dos danos, aquela que voluntariamente vier a cumprir, ou a quem a Autora/Credora venha

a exigir o cumprimento integral da prestação, ficará impossibilitada de pedir à outra Ré/Devedora, também responsável pela obrigação reconhecida por via judicial, o reembolso de uma quota parte desse prejuízo.

7. Assim, onera-se a Ré/Devedora que venha a cumprir com a obrigação de indemnizar nos termos já fixados no duto acórdão recorrido, com o pagamento integral de uma prestação que se reconhece ser imputável também a outra co-obrigada e responsável, apesar da natureza jurídica distinta das fontes da obrigação (num caso a responsabilidade contratual, por acto próprio e actos de auxiliares, da 1ª Ré; no outro, a violação de deveres estatutários desses auxiliares, os Réus/C.C.).

8. Como se reconhece no acórdão recorrido, estamos perante os mesmos danos, pelos mesmos factos e cuja obrigação de indemnizar se atribui a títulos distintos aos CC (responsabilidade legal/estatutária) e à sociedade de contabilidade (responsabilidade contratual).

9. A Ré/Sociedade de Contabilidade cumpria a prestação de serviços de contabilidade a que estava obrigada perante a Autora através de auxiliares (os CC contratados para o efeito, mediante contratos de prestação de serviços individuais – facto provado n.º 10) que, nos termos do art.º 800º do C. Civil, são tão somente as “*peçoas que o devedor utilize para o cumprimento*”, independentemente do vínculo que os ligue.

10. Assim, é a Ré Sociedade SOLIDARIAMENTE responsável pelos danos causados pelos seus auxiliares enquanto “*peçoas que utilize para o cumprimento da obrigação*”, como resulta da imposição legal prevista no n.º 1 do art.º 800º do C. Civil, norma que o próprio acórdão recorrido na sua pág. 74 invoca para enquadrar e fundamentar a responsabilidade da Ré Sociedade.

11. Os actos ilícitos dos CC, enquanto auxiliares da Ré Sociedade, repercutem-se na esfera jurídica desta, que dessa forma responde por tais actos como se tivessem sido praticados por si mesma e, “Nesse caso, o terceiro e o devedor poderão ser solidariamente responsáveis (o art. 497.º/1 do CC, aplica-se independentemente do tipo de responsabilidade).” – cfr. acórdão do STJ de 26-01- 2021, Proc. 969/18.9T8GMR.G1.S1, in www.dgsi.pt.

12. Estamos nestes autos perante uma obrigação solidária de indemnizar a Autora/Recorrida, pelos mesmos danos e emergente dos mesmos factos, a cargo da Ré/Sociedade (nos termos do art.º 799º, n.º 1 e 800º, n.º 1 do C. Civil, como se reconhece na pág. 74 do acórdão recorrido) e dos Réus/CC (nos termos dos deveres previsto no respectivo EOCC, nomeadamente, artº 6º, nº

1, alínea a) e 55º, n.º1) enquadrável na previsão do art.º 497º, b.º1 do C. Civil e que, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo, deve ser fixada em igual proporção por cada um dos responsáveis por se presumirem *“iguais as culpas das pessoas responsáveis”*.

13. No caso dos autos, no que respeita à obrigação de indemnizar já liquidada, no valor de 29.856,09€, e na obrigação, ainda a liquidar, da indemnização referente aos danos referidos nos pontos 31, 34 e 36, a responsabilidade pelo pagamento desses valores à Autora deve ser repartida, solidariamente e em igual proporção, pela Ré/Sociedade e os CC, seus auxiliares na execução da prestação de serviços de contabilidade à Autora.

14. Já a Recorrente, para quem foi transferida a responsabilidade civil pelos actos praticados pelos 2º ao 4º Réus/CC, responde pelas quantias a cargo destes, *“até ao limite de 50.000,00 por cada técnico, sendo devida a dedução da franquia estabelecida”*. – cfr. acórdão citado.

15. A decisão final a proferir nestes autos deve fixar, de forma clara e expressa, que o valor da indemnização global e solidária devida à Autora/ Recorrida na parte já liquidada (de 29.856,09€) e na parte a liquidar, para indemnização dos danos referidos nos pontos 31, 34 e 36, deve ser limitada *“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”*, em obediência ao preceituado no n.º1, do art.º 609º do CPC.

16. O acórdão recorrido incorreu em erro de julgamento, ao fazer a má e errada aplicação do direito e das normas supra invocadas – nomeadamente os art.ºs 799º e 800º, n.º1 a que alude na pág. 74 para enquadrar a responsabilidade da ré sociedade – ao decidir que os Réus CC *“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.”*

17. Assim, SMO, impõe-se a revogação do douto acórdão recorrido, por outra decisão que, fazendo a boa aplicação à matéria de facto provada nos autos do direito aplicável, em particular os art.ºs 497º, n.º1 e 2, 799º, n.º1 e 800º, n.1 do C. Civil, em cuja previsão se subsume a responsabilidade contratual da Ré Sociedade, bem como atendendo aos limites decorrentes do art.º 609º, n.º1 do CPC, declare a solidariedade da obrigação de indemnizar a Autora e, em consequência:

- a) Condenar-se a 1ª Ré/Sociedade e a 5ª Ré a pagarem, solidariamente, à Autora a quantia líquida de 29.856,09, acrescida de juros, à taxa legal, desde a data da citação até integral pagamento, e até perfazer o valor global de 52.873,80€, a quantia que se vier a liquidar em incidente de liquidação, relativamente aos danos referidos nos pontos 31, **34 e 36**, pelos danos 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;
- b) A responsabilidade solidária da 5ª Ré no pagamento da quantia fixada nos termos da alínea anterior, fica limitada ao capital seguro de 50.000,00€ e à dedução da franquia de 10% sobre os danos indemnizáveis, por cada um dos Réus/CC;
- c) Condenar nos termos já fixados no acórdão recorrido, os 2ºs a 4º RR. a pagarem à Autora/Recorrida 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, ainda, de 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;
- d) com custas na proporção do decaimento verificado por Autora e Réus e, entre estes, em igual proporção.

Contra alegou a Autora/recorrida, tendo apresentado as seguintes conclusões:

1ª - As conclusões do recurso da ré/recorrente, Razão Pictórica, Lda., têm a importante função de definir e delimitar o objeto do seu recurso e, desta forma, circunscrever o campo de intervenção do Tribunal Superior encarregado do julgamento;

2ª - No presente caso, salvo melhor opinião, retira-se das conclusões do recurso, que a pretensão da ré/recorrente, Razão Pictórica, Lda., encontra-se totalmente dependente da procedência da impugnação da matéria de facto apresentada nas suas conclusões do recurso numeradas nas alíneas d) a g) e i).

3ª - Salvo melhor opinião, é inadmissível o recurso de revista da ré/recorrente, Razão Pictórica, Lda., nessa sua parte, por violação do disposto dos artigos 674º e 682º do CPC e, ainda, do disposto no artigo 46º da Lei nº

62/2013, de 26/8, como é entendimento pacífico na doutrina e na jurisprudência portuguesas, como é realçado por este Venerando Supremo Tribunal de Justiça, designadamente, nos Acs. de 07.02.2017, 1ª Secção, no proc. nº 3071/13.6TJVN.F.G1.S1. e no processo nº 2689/08.3TBLRA.C1. S1, da 1ª Secção, de 26 de maio de 2015, acima citados.

4ª - Sendo certo que, ainda, assim não se viesse doutamente a entender, tal factualidade que a ré/recorrente pretende ver declarada como provada – que não se aceita como se deixa alegado – sempre se encontra contraditada pela factualidade dada como provada pelas instâncias nos pontos (1), (2), (4), (9), .10., (11), .12., (13), (14), (17), (18), (19) e (20). Designadamente: pela constituição da sociedade autora; pela declaração de início da sua atividade; pela celebração do contrato de prestação de serviços de fiscalidade e contabilidade entre a sociedade autora/recorrida e a sociedade ré/recorrente – o qual se prolongou durante, pelo menos os anos de 2010 a 2016; pela emissão por parte da sociedade autora dos recibos aos alunos pelas explicações prestadas pela sociedade autora aos mesmos; pelo seu lançamento na contabilidade durante os anos de 2010 a 2018 (cfr. factos dados como provados nos pontos (29) a (35) no duto acórdão recorrido); e, ainda, pelo facto de as sócias da sociedade autora serem também suas trabalhadoras, recebendo, por isso mesmo, salários que aquela lhes paga pelo trabalho prestado ao longo dos anos;

5ª - Ora, atentos os factos dados como provados pelas instâncias e, ainda, atento o disposto nas citadas normas legais, sempre se dirá, com o devido respeito por opinião divergente, que carece de todo e qualquer sentido e fundamento tudo quanto é vertido nas conclusões numeradas nas alíneas d) a g) e i) do recurso de revista da ré/recorrente, Razão Pictórica, Lda.;

6ª - Pretende, ainda, a ré/recorrente, Razão Pictórica, Lda. – nas conclusões do seu recurso de revista constantes das alíneas b), c), h) e j) a s) – pugnar que quer à data da apresentação das declarações do início da atividade da sociedade autora/recorrida – ou seja, no ano de 2010 (cfr. factos dados como provados no ponto .12. do duto acórdão recorrido) –, quer, ainda, nos anos subsequentes – atentos os factos dados como provados nos pontos (1), (2), (4), (9), 10., (11), .12., (13), (14), (17), (18), (19), (20), (21), (23), (24) do duto acórdão recorrido –, a autora/recorrida estaria ou estava legalmente isenta de IVA. Pelo que, a referida ré/recorrente não incumpriu o contrato de prestação de serviços dado como provado no ponto (10) do duto acórdão recorrido e, consequentemente, não existe responsabilidade contratual da sua parte;

7ª - Para tanto, alega que, a essa data - data da apresentação da declaração de início de atividade da sociedade autora/recorrida no Serviço de Finanças competente e, ainda, do seu enquadramento fiscal em regime de isenção de IVA - e, ainda, nos anos subsequentes, até, pelo menos, 2015, existia dúvidas, ou pelo menos, existiam várias interpretações possíveis e/ou praticadas sob o nº 11, do artigo 9º do CIVA. Pelo que *“A interpretação de que a sociedade Autora se encontrava isenta de IVA foi e é legítima, não se verificando por parte da Recorrente, ainda que o ato tenha sido praticado por colaborador, cumprimento defeituoso de contrato de prestação de serviços”* (cfr. a conclusão “k”) das suas alegações de recurso);

8ª - Porém, atentos os factos dados como provados pelo Tribunal da Relação de Coimbra, no duto acórdão recorrido, designadamente nos pontos (1), (17), (18), (19) e (20), dúvidas não podem restar que a autora/recorrida - enquanto sociedade comercial, com o objeto social constante do ponto (1) dos factos dados como provados pelas instâncias era a prestadora dos serviços de explicações aos alunos (seus clientes). E, por isso mesmo, era quem emitia as vendas a dinheiro/faturas aos alunos e quem recebia as correspondentes quantias para pagamento desses serviços por si prestados. O que sucedeu durante a vigência do contrato de prestação de serviços constante do ponto (10) dos factos dados como provados no duto acórdão recorrido, ou seja, desde o início da atividade da sociedade autora (ano de 2010) até 2018 (cfr. factos dados como provados nos pontos .12. a (14), (17) a (21), (29) a (35) no duto acórdão recorrido);

9ª - Consequentemente, a sociedade autora/recorrida, atento o disposto no artigo 9º do CIVA, não se encontrava legalmente isenta de IVA, como o pretende fazer crer a sociedade ré/recorrente, Razão Pictórica, Lda.;

10ª - Sendo que este entendimento - de não ocorrer uma isenção de IVA por parte das pessoas coletivas prestadoras de serviços de explicações a alunos do ensino escolar ou superior, como era o caso da sociedade autora - já assim ocorria, quer antes, quer depois do ano de 2010. Entendimento esse assente na doutrina e que era igualmente aceite pela Administração Tributária. Como melhor consta dos códigos do IVA anotados às referidas datas, quer ainda, como resulta das informações técnicas e despachos citados no duto acórdão recorrido, proferido pelo Venerando Tribunal da Relação de Coimbra (cfr. suas páginas 70 a 73);

11ª - Mas se porventura ainda assim dúvidas houvesse, o que não se aceita, como se deixa alegado, sempre a ré/recorrente, Razão Pictórica, Lda. e/ou os

técnicos oficiais de contas por si contratados – atentos os factos dados como provados nos prontos (1), (2), (4), (9), 10., (11), .12., (13), (14), (17), (18), (19) e (20) do douto acórdão recorrido – poderiam e deveriam inteirar-se sobre o alcance e âmbito de aplicação do normativo que poderia ser aplicável, nomeadamente: consultando códigos anotados; procurando artigos científicos, jurisprudenciais e doutriniais sobre a questão; consultando a então Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, atento o seu estatuto; e até mediante o recurso ao disposto no artigo 68º da LGT, requerendo à AT a sua pronúncia sobre a eventual dúvida, através da obtenção de uma informação vinculativa, como resulta fundamentado no douto acórdão recorrido;

12ª - E não se diga, como o faz a ré/recorrente, Razão Pictórica, Lda., que “assinalado o regime de isenção de IVA da sociedade Autora na declaração de início de atividade apresentada perante a Autoridade Tributária, nenhum reparo foi feito, quer no momento quer posteriormente” (cfr. al. “g”) das conclusões do seu recurso de revista), pois que o contrário resulta provado nos pontos (21) e .38., dos factos dados como provados no douto acórdão recorrido. E que gerou os resultados ou consequências danosas para a autora constantes dos pontos (24), (28), (30), (31), (32), (33), (35), (36) e .37., dos factos dados como provados;

13ª - Assim, como doutamente referido no acórdão recorrido, ocorre responsabilidade contratual da ré/recorrente, Razão Pictórica, Lda., por cumprimento defeituoso do contrato de prestação de serviços celebrado (cfr. facto provado no ponto (10) do douto acórdão recorrido). Ainda que o ato ilícito e culposo tenha sido praticado através de colaborador – o técnico oficial de contas (cfr. factos provados nos pontos (4), .12., (13) e (14) do douto acórdão recorrido) –, nos termos do disposto nos artigos 1154º, 1165º, ex vi do artigo 1156º e 800º, nº 1 e 799º, nº 1, todos do Código Civil (cfr. pág. 74 do douto acórdão recorrido);

14ª - Sendo que, do regime legal dos TOC’s citado no douto acórdão recorrido – páginas 74 (parte final) a 77 –, *“ainda que o contrato de prestação de serviços de contabilidade não tenha sido celebrado entre os TOC’s e a A., estes profissionais são pessoal e diretamente responsáveis perante aquela pela não execução ou pela execução defeituosa dos mesmos serviços (cfr. posição que 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 Ré. Ainda que estejam em causa os mesmos danos sofridos pela Autora, tanto a sociedade Ré como os TOC’s são responsáveis*

pela totalidade da obrigação de indemnização, embora a diferente título, respetivamente, contratual e legal.” (cfr. página 77 do acórdão recorrido);

15ª - Sendo que, os prejuízos ou danos que daí resultaram para a autora/recorrida, mostram-se devidamente identificados e contabilizados no duto acórdão recorrido, que, como supra se referiu, aqui se dá por integralmente reproduzido para os devidos e legais efeitos, por uma questão de economia processual;

16ª - Carece assim de todo e qualquer sentido e fundamento, tudo quanto é vertido nas conclusões numeradas nas alíneas b), c), h) e j) a s), das alegações do recurso de revista da ré/recorrente, Razão Pictórica, Lda.;

17ª - A decisão ora recorrida fez assim uma correta interpretação e aplicação das normas jurídicas correspondentes, razão por que não deverá merecer qualquer censura ou reparo por este Venerando Supremo Tribunal de Justiça.

///

Âmbito do recurso:

- responsabilidade contratual da 1ª Ré por incumprimento contratual;
- natureza da responsabilidade da Seguradora A... Portugal, SA.

Fundamentação.

Vem provada a seguinte matéria de facto:

- 1.** A Autora 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, Razão Pictórica, 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 1.ª R. tendo, por via desses e enquanto prestadores de serviços, sido responsáveis pela contabilidade da A:

- O Réu GG, entre 22.09.2010 e 21.03.2011,
- A Ré HH, entre 21.03.2011 e 01.10.2013,
- A Ré II, 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.

6. (...) a Ré chamada A..., Companhia de seguros, S.A., atual A..., 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 segurados os Contabilistas Certificados inscritos naquela Ordem, nomeadamente os referidos RR. o R. GG, entre 22.09.2010 e 21.03.2011, a R. HH, entre 21.03.2011 e 01.10.2013 e a R. II, entre 01.10.2013 e 22.05.2018.

9. A A. iniciou a sua atividade em 22.09.2010 e foi inscrita pela 1.ª R., no cadastro fiscal com o CAE 85593 – “Outras atividades educativas”.

10. A Autora 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.

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

12. O 2º réu, GG 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, HH, foi a responsável junto da Autoridade Tributária pela execução da contabilidade da A. desde o dia .../.../2011 até ao dia 01/10/2013. Por sua vez,

14. A 3ª Ré, II foi a responsável junto da Autoridade Tributária pela execução da contabilidade da A. desde o dia .../.../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 pessoal destas, diretamente entre aluno e professor, enquadra-se no n. 11 do art.º 9.º, sendo 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.

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:

.1 Eliminado pela Relação (...).

.2 Eliminado pela Relação (...).

.3 Que foi por via do indevido enquadramento fiscal em sede de IVA que foram efetuadas as 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 ...42, 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.

- Sendo adotada pela generalidade dos contabilistas.

- Prática essa que foi sendo aceite – ao menos tacitamente – pela Autoridade Tributária

- A qual, nunca recusou qualquer declaração de início de atividade enquadrada em regime de isenção de IVA, para a atividade de centros de explicação.

-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.

///

Fundamentação de direito.

A presente acção foi proposta com base na execução defeituosa de um contrato de prestação de serviços de fiscalidade e contabilidade celebrado entre a Autora e a 1ª Ré.

Em breve síntese, passou-se o seguinte:

A Autora celebrou com 1ª Ré um contrato através do qual esta se obrigou além do mais à classificação e lançamento de documentos na contabilidade da

A., à elaboração de contas de exploração, preenchimento de formulários e declarações fiscais;

Por sua vez, a 1ª Ré celebrou com os 2º, 3º e 4º Rés, que são contabilistas certificados, inscritos na Ordem dos Contabilistas Certificados, contratos de prestação de serviços, tendo aqueles, no exercício dos contratos, sido os responsáveis pela contabilidade da Autora;

Na declaração para início de actividade a 1ª Ré, através dos RR que para ela prestavam serviços, apresentou na Autoridade Tributária enquadrando a Autora no regime de *isenção de IVA*, sem referir o motivo de isenção;

A Autoridade Tributária veio a considerar que a Autora estava indevidamente enquadrada no regime de isenção de iva, tendo-lhe exigido o pagamento daquele imposto referente aos anos de 2012 a 2015, no montante global de €29.361,79;

A Autora 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.

Com base nos factos apurados concluiu o acórdão recorrido que a 1ª Ré cumpriu defeituosamente o contrato de prestação de serviços que celebrou com a Autora, como se extrai do seguinte excerto:

“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 ...42, 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. FF e HH. 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 [...](#).

(...).

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 pratiquem, 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 explicado, 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).

(...)

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..

(...) 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).”

Dissentindo do assim decidido, a Recorrente reitera que ainda que se entenda que lhe cabia fazer o enquadramento fiscal da Autora, a informação que esta lhe transmitiu foi que as explicações seriam dadas pelas sócias directamente, caso em que regime seria, e é, o da isenção.

Daí não lhe poder ser imputada qualquer responsabilidade pelo incorrecto enquadramento fiscal da Autora.

Mas não lhe assiste razão.

Nada na matéria de facto sustenta o teor da conclusão d), segundo a qual “a informação prestada pela Autora à Recorrente foi a de que as explicações seriam dadas pelas sócias, directamente, aos alunos que as procurasse”.

Provou-se, pelo contrário, que “a Autora recorria a explicadores que trabalhavam por conta própria e que emitiam recibos verdes, sendo a Autora a adquirente desses serviços”, não existindo qualquer prova do facto alegado pela Recorrente.

Tendo-se a Recorrente contratualmente obrigado “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”, competia-lhe agir com competência e diligência no exercício dessa tarefa, nomeadamente no correcto enquadramento fiscal da Autora, através da interpretação e aplicação judiciosa das normas fiscais, sob pena de responder pelos danos resultantes da sua omissão.

Pela sua pertinência, transcreve-se do Acórdão do STJ de 21.06.2011, CJ, AcSTJ, ano XIX, 2º, pag. 127, que incidiu sobre a responsabilidade civil no exercício da actividade de um técnico oficial de contas:

“ Quando os clientes, as entidades sujeitas os impostos, contratam um TOC esperam dele competência e diligência no exercício das respectivas funções, que passam pelo pagamento do impostos sobre o rendimento que têm de pagar, por uma aplicação judiciosa e consciente das normas fiscais e contabilísticas, e por deles exigirem um especial dever de informação sobre a forma como as suas obrigações fiscais devem ser cumpridas.

E compreende-se que assim seja já que se trata de profissionais com especial habilitação técnica, capaz de melhor interpretar e executar as normas que regulam aquelas matérias e de perspectivarem as consequências sua aplicação aos clientes, que na grande maioria dos casos não têm essa habilitação, nem sequer a possibilidade de os acompanhar, que a eles recorrem para os auxiliar na tomada de decisões, e neles confiam que, no rigoroso cumprimento das regras contabilísticas e fiscais, tudo façam para defesa dos seus interesses patrimoniais.”

Foi justamente isto que a Recorrente não fez, não podendo escudar-se numa alegada divergência de interpretação relativamente ao art. 9º, nº11, do CIVA, que a factualidade apurada não confirma, pelo contrário, foi dado como **não provado** que “até ao ano de 2015, pelo menos, e até à ampla divulgação da ficha doutrinária nº ...42 (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; sendo adotada pela generalidade dos contabilistas; e que essa prática foi sendo aceite pela Autoridade Tributária.”

Resta dizer, relativamente às conclusões o) e p), que o facto da Autora não ter impugnado a decisão da inspecção tributária não retira nem diminui a ilicitude - que resulta, no domínio da responsabilidade contratual, da *desconformidade entre a conduta devida e o comportamento observado* (A. Varela, *Obrigações*, II, 3ª edição, 94), - além de que o pressuposto da alegada “manifesta a controvérsia na interpretação do mencionado n.º 11 do artigo 11.º do Código do IVA”, não tem qualquer apoio na matéria de facto apurada.

Em suma, não merece reparo o acórdão recorrido quando concluiu que a Ré/recorrente cumpriu defeituosamente o contrato de prestação de serviços que celebrou com a Autora, estando preenchidos os pressupostos da obrigação de indemnizar, enumerados no art. 798º do CCivil, por parte da 1ª Ré: não cumprimento da obrigação contratualmente assumida; o dano (pontos 25 e seguintes); nexo de causalidade (pontos 23 e 24), e culpa, que se presume (art. 799º do CCivil), sem que tenha sido ilidida.

///

Vejamos agora a revista interposta pela Ré A... Portugal, SA.

A Recorrente foi condenada no acórdão recorrido nos seguintes termos:

“ (...) condenam a 5ª R. a pagar à A. 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.

Decisão assim justificada:

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 Recorrente não impugna a sua condenação a indemnizar a Autora

Insurge-se apenas contra os termos da condenação, pois que “tal decisão equivaleria, na prática, que a Autora/Recorrida pudesse exigir o pagamento da totalidade da obrigação de indemnizar a cada uma das devedoras constituídas nessa obrigação, a Ré Sociedade e a Recorrente, esta em substituição dos CC/ Segurados, por via do contrato de seguro.”

Pretende que se declare a *solidariedade da obrigação* de indemnizar a Autora, alterando-se o segmento condenatório em conformidade.

Que dizer?

A obrigação de indemnizar a cargo da Recorrente decorre do contrato de seguro que celebrou com a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, cuja apólice cobre os riscos decorrentes da actividade profissional dos 2º, 3º e 4º Réus, que são Contabilistas Certificados.

A responsabilidade destes RR, que não celebraram qualquer contrato com a Autora, não se funda no cumprimento defeituoso do contrato, mas no Estatuto dos Técnicos Oficiais de Contas.

Com efeito, o regime legal específico que regula a actividade dos Técnicos Oficiais de Contas (actualmente denominados “Contabilistas Certificados”), prevê uma responsabilidade pessoal e directa pela prestação de serviços de contabilidade. (*cfr. Acórdãos do STJ de 21.06.2011, já citado, e o de 27.04.2017, CJ, AcSTJ, XXV, 2º, pag. 50*).

Inserindo-se os serviços prestados no período posterior a 2010, releva o Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei nº 310/2009 de 26.10.

A respeito dos modos de exercício da actividade, rege o art. 7º:

1. Os técnicos oficiais de contas podem exercer a sua actividade:

a) Por conta própria, como profissionais independentes ou como empresários em nome individual;

b) Como sócios, administradores ou gerentes de uma sociedade profissional de técnicos oficiais de contas ou de uma sociedade de contabilidade;

c) Como funcionários públicos (...);

d) No âmbito de um contrato individual de trabalho celebrado com outro técnico oficial de contas, com uma sociedade de profissionais, com outra pessoa colectiva ou com um empresário em nome individual.

2. Com excepção das situações referidas no nº 6 do art. 8º e da prestação de serviços no âmbito de sociedades de contabilidade, os técnicos oficiais de contas celebram, obrigatoriamente, por escrito, com as entidades referidas na alínea a) do nº1 do art. 6º, o contrato de prestação de serviços referido no nº5 do art. 52, devendo assumir nesse documento, pessoal e directamente, a responsabilidade pela contabilidade a seu cargo.

A responsabilidade *pessoal e directa* do TOC prevista no nº2 é reforçada pelo disposto no art. 5º do Código Deontológico dos TOC, aprovado pelo mesmo diploma (Anexo II):

Art. 5º Responsabilidade

1. O técnico oficial de contas é responsável por todos os actos que pratique no exercício das suas funções, incluindo os dos seus colaboradores.

2. O recurso à colaboração de empregados ou de terceiros, mesmo no âmbito de sociedades profissionais de técnicos oficiais de contas ou de sociedades de contabilistas, não afasta a responsabilidade individual do técnico oficial de contas.

Conclui-se que, independentemente da qualidade jurídica em que os 2º, 3º e 4º RR desempenharam os serviços de responsáveis técnicos pela contabilidade da Autora, são eles responsáveis perante aquela pela execução defeituosa pelos mesmos serviços.

Responsabilidade esta que convive com a da 1ª Ré Razão Pictória, sem repartição.

Como decidiu o já citado Acórdão de 27.04.2017, “a responsabilidade da sociedade EE, pelo cumprimento defeituoso do contrato não é repartida com a responsabilidade dos TOCs pela violação dos seus deveres profissionais previstos na lei. Ainda que estejam em causa os mesmos danos sofridos pelos AA, cada um – sociedade e TOC – é responsável pela totalidade da obrigação, a diferente título, respetivamente, contratual e legal.”

Por conseguinte, embora a diferente título, a 1ª Ré e a seguradora A... Portugal, SA, são ambas responsáveis pelo pagamento da indemnização à Autora.

Como é sabido, as obrigações plurais podem ser *conjuntas* ou *solidárias*.

Nas primeiras, também chamadas *parciárias*, cada um dos devedores só está vinculado a prestar ao credor ou credores a sua parte na prestação e cada credor ou credores só pode exigir do devedor ou devedores a parte que lhe cabe.

Na *solidariedade passiva* ou *entre devedores*, que se verifica sempre que há vários sujeitos passivos, qualquer deles responde perante o credor comum pela prestação integral, cujo cumprimento a todos exonera. (art. 512º do CC).

A obrigação não deixa de ser solidária pelo facto de os devedores estarem obrigados em termos diversos. (nº2 do art. 512º)

A responsabilidade solidária constitui um regime excepcional, apenas podendo resultar directamente da lei ou da vontade das partes. (art. 513º).

Um dos casos de solidariedade passiva legal é o previsto no art. 497º, responsabilidade fundada na culpa, dizendo o nº1 que “*se forem várias as pessoas responsáveis pelos danos, é solidária a sua responsabilidade.*”

É o caso. Podendo a Autora exigir de qualquer um dos RR condenados o pagamento da integralidade da indemnização, o regime é o de *solidariedade passiva*.

Sendo assim, como a Recorrente reconhece na conclusão 12ª, não há que fazer a divisão da obrigação de indemnizar, “fixando em igual proporção por cada um dos responsáveis por se presumirem “*iguais as culpas das pessoas responsáveis*”. (conclusão 13ª).

Como é próprio das obrigações solidárias, o credor pode exigir de qualquer dos devedores a totalidade da obrigação.

Satisfeita por um dos devedores a integralidade da indemnização, assistir-lhe-á eventualmente o direito de regresso nos termos do art. 513º do CCivil.

Com o que improcedem na totalidade as conclusões da Recorrente, não merecendo censura o acórdão recorrido.

Decisão.

Pelo exposto, nega-se a revista, e confirma-se o acórdão recorrido.

Cada um dos Recorrentes suportará as custas do recurso por si interposto.

Lisboa, 19.01.2023

Ferreira Lopes (Relator)

Manuel Capelo

Tibério Nunes da Silva