

**A responsabilidade subsidiária dos TOC's
(algumas considerações constitucionais
a propósito do art. 24.º/3 da LGT)**

Jónatas E.M. Machado*

Vera C. Raposo*

- I. A governação societária e os princípios constitucionais**
 - II. Facto tributário e responsabilidade tributária**
 - III. A exigência de culpa por parte dos TOC's**
 - IV. As modalidades de culpa**
 - V. O ónus da prova**
 - VI. O nexo de causalidade entre a conduta do TOC e o prejuízo fiscal**
 - VII. O artigo 8º do Regime das Infracções Tributárias**
- Considerações finais:**

* Professor Associado da Faculdade de Direito de Coimbra.
* Assistente da Faculdade de Direito de Coimbra.

O presente estudo tem como objecto a questão da constitucionalidade do artigo 24º/3 da Lei Geral Tributária, na redacção que lhe foi dada pelo n.º 1 do artigo 57º da Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, quanto estende aos técnicos oficiais de contas a responsabilidade prevista neste artigo, quando se demonstre a violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.

Neste preceito estabelece-se a responsabilidade subsidiária dos técnicos oficiais de contas relativamente às pessoas colectivas em que exercem as suas actividades. Pretende-se saber qual o sentido e o alcance desta extensão da responsabilidade dos TOC's, à luz dos princípios de direito constitucional tributário da legalidade tributária, da igualdade tributária, da capacidade tributária, da justiça tributária, bem como com os princípios da segurança jurídica e da protecção da confiança dos cidadãos, com inerente exigência de previsibilidade e calculabilidade, e com o princípio da proporcionalidade em sentido amplo.

I. A governação societária e os princípios constitucionais

A crescente preocupação com a independência e a responsabilidade dos auditores, revisores e técnicos de contas constitui uma das consequências das reformas na governação das sociedades comerciais empreendidas, um pouco por toda a parte, na sequência dos escândalos de auditoria financeira que, nos anos de 2001 e 2002, envolveram grandes empresas nos Estados Unidos, como sejam, entre outras, a Enron, do sector energético, e a Arthur Anderson, do sector da auditoria financeira, e do subsequente impulso legiferante dado pelo legislador norte-americano por via do *Sarbanes-Oxley Act*, de 2002, em larga medida preocupado com a independência das auditorias internas e externas, e com toda a temática

da boa governação das empresas (*corporate governance*)¹. Pretende-se que estas sejam governadas pelos princípios da responsabilidade e da transparência. Daí que se dê uma atenção renovada ao problema da responsabilização financeira e fiscal dos administradores, dos directores e gerentes, bem como dos revisores oficiais de contas e dos técnicos oficiais de contas.

Esta ênfase que hoje se concede à governação societária – com as resultantes implicações a responsabilização financeira e fiscal de todos os directamente envolvidos na sua actividade – tem sido acompanhada pelo desenvolvimento de uma nova linha teórica que salienta a necessidade de transpor para esse domínio os princípios constitucionais. Nisso se consubstancia o chamado “constitucionalismo societário” (*corporate constitutionalism*).

O mesmo pretende ir um pouco longe do que a ideia de *direito constitucional concretizado*. Com esta expressão procura-se vincar a eficácia irradiante, para todos os ramos da ordem jurídica, dos princípios básicos do Estado de direito e do núcleo essencial dos direitos, liberdades e garantias. É com base neste princípio que os órgãos jurisdicionais constitucionais de diversos países não se furtam à aplicação do direito constitucional aos mais variados domínios, incluindo o direito comercial, empresarial e societário².

Diferentemente, com a noção de *constitucionalismo societário* pretende-se reconduzir a teoria das sociedades comerciais à teoria política do contrato social, explorando as analogias

¹ Robert Monks, Nell Minow, *Corporate Governance*, (3th edition), Malden, 2004, 240 ss.; *American Law Institute, Principles of Corporate Governance*, Vol. I, American Law Institute Publishers, St. Paul, Minn., Washington DC, 1994, 109 ss

² Assim, por exemplo, as decisões do Conséil Constitutionnel, n° 2005/522, de 22 de Julho, sobre a “Loi de Sauvegarde des Entreprises”, e n° 2005/523, de 29 de Julho, sobre a “Lois des Petites et Moyennes Entreprises”. Do mesmo modo, o Tribunal Constitucional espanhol, nos Acórdãos n° 179/1994, de 16 de Junho, e n° 226/1994, de 18 de Julho, afirmou a primazia das normas constitucionais constantes dos artigos 22° (direito de associação) e 28° (direito de associação sindical) da Constituição espanhola diante da exigência de filiação obrigatória nas câmaras de comércio, indústria e navegação.

“republicanas” que existem – ou devem existir – entre uma comunidade política e uma sociedade comercial ³.

Pretende-se sublinhar, deste modo, a concepção segundo a qual, embora se assista actualmente a uma retracção do Estado prestador, tal não significa o acolhimento de um neo-liberalismo dominado unicamente pela lógica do *laissez faire*. Pelo contrário, sustenta-se que essa retracção do Estado deve ser acompanhada pela extensão da teoria política e dos princípios constitucionais para o âmbito das grandes empresas, com especial relevo para as sociedades anónimas, fazendo-lhes aplicar os princípios da democracia, do Estado de direito, da separação de poderes e “*good governance*”, com os seus corolários da transparência, da probidade e da responsabilidade ⁴.

Neste sentido, a teoria política do *contrato social* adquire uma relevância nova no contrato de sociedade. De uma maneira ou de outra, o que ressalta para o problema em apreço é a noção de que a resposta a dar aos problemas suscitados pela governação das sociedades, em todos os seus aspectos fundamentais, não pode divorciar-se dos princípios constitucionais. Esta afirmação adquire inteira pertinência no problema da responsabilidade financeira e fiscal dos técnicos de contas, em que se pretende avaliar do mérito jusconstitucional das normas concernentes aos respectivo carácter subsidiário.

II. Facto tributário e responsabilidade tributária

Nos termos do artigo 1º/2 da Lei Geral Tributária (LGT), consideram-se relações jurídico-tributárias as relações jurídicas estabelecidas entre a administração tributária, agindo

³ Este princípio tem sido reconhecido na nossa jurisprudência, que não tem hesitado em afirmar a subordinação do funcionamento interno das sociedades comerciais às normas constitucionais e legais consagradoras de direitos fundamentais. Veja-se, por exemplo, Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa de 15 de Março de 2001, Processo nº 836/2001.

⁴ William W. Bratton, “Private Standards, Public Governance: A New Look at the Financial Accounting Standards Boards”, 47, *Boston College Law Review*, 2007, 5 ss.

como tal, e as pessoas singulares e colectivas e outras entidades legalmente equiparadas a estas. É com base no conceito de *relação jurídica tributária* que se compreendem os direitos e os deveres da administração tributária e dos particulares. Nos termos da lei, podem ser sujeitos passivos da relação jurídica tributária pessoas singulares e colectivas, patrimónios ou organizações de facto ou de direito legalmente vinculados ao cumprimento da prestação tributária como contribuintes directos, substitutos ou responsáveis solidários e subsidiários.

Para além da referência aos sujeitos e ao objecto da relação jurídica tributária, importa mencionar o facto jurídico que lhe serve de base e que precipita a respectiva constituição. A relação jurídica tributária resulta da ocorrência do *facto tributário*, isto é, da formação de um rendimento tributável (36º/1 LGT). Daqui decorre que sem facto tributário não existe verdadeiramente uma relação jurídica tributária, sem prejuízo da existência de outras relações jurídicas entre a administração tributária e os contribuintes. A dimensão qualitativa do facto tributário designa-se por matéria colectável. A regra é a de que cada contribuinte responde pelo facto tributário que ocorreu na respectiva esfera económica.

Um dos princípios fundamentais que estruturam o Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, diz respeito à *tributação de toda a actividade económica*, com consequências ao nível da respectiva intencionalidade abrangente e do objectivo de alargamento da base tributária. Igualmente digna de nota é a preocupação com a moderação dos níveis de tributação, recorrendo-se a uma técnica de previsão normativa aberta, tendo em vista facilitar o combate à evasão e à fraude fiscais.

Um segundo princípio estruturante deste imposto consiste na *tributação do rendimento real*, nos termos do art. 104º/2 da Constituição da República Portuguesa (CRP), decorrente de um imperativo constitucional explícito, o qual se traduz, naturalmente, numa maior complexidade do imposto. O rendimento real é aquele de que o contribuinte efectivamente auferiu, sendo determinado, em primeira linha, com base na declaração de rendimentos ou,

alternativamente, na avaliação directa da matéria colectável ou em presunções de rendimentos.

A centralidade do facto tributário, consistindo aqui na produção de um rendimento real e no desencadear da responsabilidade tributária da pessoa colectiva, significa que a responsabilidade subsidiária do Técnico Oficial de Contas (TOC) tem que ser indissociável do contributo que este terá concretamente dado para a geração de uma situação de incumprimento das obrigações tributárias.

No mesmo sentido apontam, convergentemente, os princípios constitucionais de tributação de acordo com a capacidade contributiva e o rendimento real que, nos termos do artigo 104º da CRP, regulam a tributação das pessoas singulares e colectivas. Igualmente relevante, neste sentido, é o princípio da igualdade perante os encargos públicos.

Estes princípios proscvem a imposição da responsabilidade tributária independentemente de uma ligação subjectiva à ocorrência ou não de um facto tributário e à geração de uma situação de incumprimento. Por conseguinte, só deverão responder subsidiariamente pelas obrigações tributárias aqueles que estabeleceram uma relação de especial proximidade com o devedor principal, a ponto de terem contribuído para o respectivo incumprimento tributário.

II - O artigo 24º/3 da Lei Geral Tributária

Artigo 24.º

Responsabilidade dos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos

1 - Os administradores, directores e gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas colectivas e entes

fiscalmente equiparados são **subsidiariamente** responsáveis em relação a estas e **solidariamente** entre si:

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

b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

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

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

Da leitura do preceito referido, deduz-se que o n.º1 do artigo 24.º se aplica aos TOC's por remissão do n.º3 do mesmo artigo. Essa remissão opera, naturalmente, com algumas especificidades, ditadas pela diferente posição relativa em que administradores, directores e

gestores, por um lado, e TOC's, por outro, se encontram em face da pessoa colectiva para quem exercem a sua actividade.

Esta diferença manifesta-se, principalmente, no facto de, em regra, os administradores, directores e gestores retirarem mais proveitos económicos do exercício das suas funções na pessoa colectiva do que os TOC's. Igualmente relevante é o facto de os mesmos colherem, geralmente, mais benefícios com o incumprimento das obrigações tributárias da mesma.

Compreende-se, a esta luz, que o artigo 24º da LGT aponte para uma determinada ordem de chamada dos administradores e gerentes, dos ROC's e dos TOC's. Esta nada tem de arbitrário, haja em vista a proximidade das relações que se estabelecem entre o devedor principal e os devedores subsidiários. Por conseguinte, a responsabilidade dos TOC's é mais subsidiária do que a dos administradores, directores e gerentes, pelo que os seus pressupostos devem ser mais apertados.

Enquanto que, no que respeita aos sujeitos previstos no nº 1 do artigo 24º, a efectivação da sua responsabilidade depende da verificação de um único requisito, que difere segundo as alíneas a) e b), já quanto aos TOC's exige-se o preenchimento cumulativo de dois requisitos. Concretizando, enquanto que, nas situações referidas no artigo 24/1/a) da LGT, os administradores, directores e gerentes respondem desde que se prove a sua culpa na insuficiência do património da pessoa colectiva – cabendo o ónus da prova à administração tributária – os mesmos respondem, nas situações previstas no artigo 24º/1/b) da LGT, desde que fique demonstrada a sua culpa na falta de pagamento da obrigação tributária – impendendo sobre os próprios o ónus da prova.

Diferentemente, como melhor veremos a seguir, a responsabilidade dos TOC's é mais exígua, na medida em que, em virtude dos princípios constitucionais relevantes, depende do preenchimento cumulativo destes dois requisitos: dupla averiguação da culpa, quanto ao incumprimento da obrigação fiscal, por um lado, e quanto à insuficiência do património do

devedor principal, por outro lado; e dupla aferição da existência de um nexo de causalidade entre a sua conduta ilícita e culposa, quer face ao incumprimento da dívida tributária, quer face à insuficiência do património do devedor principal.

De modo que, os condicionalismos previstos nas alíneas a) e b) do artigo 24º/1 da LGT – naquela que nos parece ser a interpretação que mais se coaduna com o texto constitucional – apenas servem para delimitar temporalmente a responsabilidade dos TOC's. Não lhes cabe a elas fixar de forma literal e definitiva, os pressupostos da respectiva responsabilidade⁵. Assim é, pelas razões que exporemos nos pontos subsequentes.

Refira-se, antes de mais, que o artigo 24º/3 da LGT concretiza as normas sobre a responsabilidade dos TOC's constantes do respectivo estatuto, aprovado pelo Decreto-Lei nº 452/1999 de 5 de Novembro⁶. Nos termos do artigo 6º/1/b) e c) deste diploma, os TOC' têm, entre outras, as funções de “assumir a responsabilidade pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal, das entidades referidas na alínea anterior”, bem como de “assinar, conjuntamente com o representante legal das entidades referidas na alínea a), as respectivas declarações fiscais, as demonstrações financeiras e seus anexos, fazendo prova da sua qualidade, nos termos e condições definidos pela Câmara, sem prejuízo da competência e das responsabilidades cometidas pela lei comercial e fiscal aos respectivos órgãos”.

O artigo 24º/3 da LGT serve uma dupla função. Por um lado, ele tem uma *função de garantia*, na medida em que procura garantir o cumprimento do dever principal da relação jurídica tributária, que consiste no dever de pagamento do imposto. Além disso, ele serve

⁵ Se durante o período em que o TOC exerceu funções na pessoa colectiva não se constituiu a dívida tributária, nem decorreu o prazo de cumprimento de uma dívida previamente existente, tanto basta para ele ficar eximido de qualquer responsabilidade. Diferentemente, se o TOC exerceu funções em qualquer desses momentos, ele poderá ser responsabilizado, se se verificarem os respectivos pressupostos. Se vários TOC's exerceram sucessivamente funções, eles poderão ser subsidiária e solidariamente responsáveis, também aqui se se verificarem os respectivos pressupostos.

⁶ Em termos gerais, José A. Costa Alves, “A Responsabilidade Tributária dos Corpos Sociais e dos Responsáveis Técnicos”, *Faculdade de Direito da Universidade do Porto*, III, 2006, 377, 389 ss.

uma *função sancionatória*, pois que pretende penalizar o incumprimento dos deveres funcionais, legalmente definidos, inerentes à profissão de TOC.

Esta segunda função opera em paralelo à responsabilidade profissional e à responsabilidade contraordenacional e criminal por infracções e crimes fiscais. Importa salientar, porém, que a função de garantia prevalece sobre a função sancionatória, na medida em que esta só é activada, por via da reversão fiscal, no caso de insuficiência do património do devedor principal.

O artigo 24º/3 da LGT introduz uma alteração ao regime previsto na redacção anterior, que condicionava esta extensão da responsabilidade tributária aos TOC's à “violação dolosa” dos deveres funcionais aí mencionados. A versão actual do artigo em análise coloca várias questões às quais pretendemos dar resposta. Desde logo, pretende-se saber qual o sentido da eliminação da referência ao dolo. Além disso, pretende-se indagar sobre os limites da responsabilidade tributária dos TOC's, na sua qualidade de responsáveis subsidiários. Vejamos as duas questões em causa.

III – A exigência de culpa por parte dos TOC's

Relativamente à primeira questão, deve entender-se que a eliminação da exigência de violação dolosa pela nova redacção do artigo 24º/3 da LGT em caso algum pode ser interpretada como estabelecendo uma responsabilidade objectiva – ou seja, independentemente de culpa – impendendo sobre o TOC. Diferentemente, a mesma só pode ser interpretada como alargando a responsabilidade dos TOC's aos casos de negligência, isto é, de violação dos padrões de cuidado e diligência inerentes à profissão de TOC. E isto é assim, quer se trate da sua responsabilidade na determinação e incumprimento de dívidas tributárias, como pela insuficiência do património do devedor principal. Assim é, pelas seguintes razões:

a) Não há tributação sem facto tributário

Não se verificando, na esfera económica dos TOC's, qualquer facto tributário, a sua responsabilidade pelas dívidas respeitantes a factos tributários ocorridos na esfera jurídica das pessoas colectivas e entes fisicamente equiparados em que exercem a sua actividade, encontra-se ligada, não à verificação de um facto tributário, mas à ocorrência de um facto gerador de responsabilidade: a violação de deveres profissionais de responsabilização pela regularidade técnica, financeira e fiscal, das contas da empresa.

É daqui que decorre a natureza sancionatória desta responsabilidade, a que nos referiremos adiante. É deste facto autónomo gerador de responsabilidade que trata o artigo 24º/3 da LGT. Esse facto gerador de responsabilidade há-de ser relevante, do ponto de vista causal, para a existência de dívidas tributárias. Os TOC's não podem ser responsabilizados por dívidas tributárias de cuja existência não tenham qualquer culpa.

Isto significa, além do mais, que a sua responsabilidade não pode ir além do grau da sua culpabilidade nem dos danos daí resultantes para a administração tributária, sob pena de se violar o princípio da proporcionalidade em sentido amplo ou da proibição do excesso, para além das exigências constitucionais de tributação de acordo com a capacidade contributiva e o rendimento real.

b) A lógica da responsabilidade subsidiária

Intimamente relacionado com o aspecto anterior, respeitante à centralidade da ocorrência de um facto tributário como fundamento da responsabilidade tributária, está o argumento que flui da própria lógica da responsabilidade subsidiária, quando perspectivada no quadro dos princípios constitucionais e legais. Para além da responsabilidade dos sujeitos

passivos originários, a responsabilidade tributária pode alargar-se a outras pessoas, como responsabilidade solidária ou subsidiária (art. 22º LGT). Esta última ocorre quando ao devedor principal se segue, em segunda linha, um outro devedor que só pode ser demandado depois de demandado o primeiro.

No caso de responsabilidade solidária, os pressupostos do facto tributário verificam-se em relação a mais de uma pessoa (art. 21º/1 LGT). Diferentemente, o artigo 22º/e) da LGT, determina que a responsabilidade tributária por dívidas de outrem só pode ser subsidiária. Este aspecto é fundamental, na medida em que se está diante da responsabilidade por dívidas decorrentes de um facto tributário que se projectou na esfera jurídica do devedor principal.

Trata-se de uma situação excepcional, particularmente onerosa para a posição jurídica do devedor subsidiário e restritiva dos seus direitos, liberdades e garantias e direitos de natureza análoga, como sejam, no caso dos TOC's, o seu direito à liberdade de exercício da profissão (art. 37º CRP) e o seu direito de propriedade (art. 62º CRP). Por esse motivo, a imposição de uma responsabilidade subsidiária aos TOC's deve ser interpretada restritivamente, estando a sua aplicação pela administração tributária sujeita a um ónus especialmente agravado de fundamentação.

Da leitura conjugada dos artigos 153º/2 do Código de Procedimento e Processo Tributário, e 23º/2 da LGT, resulta que o chamamento do responsável subsidiário depende da “fundada insuficiência” de bens penhoráveis do devedor principal.

Todavia, um entendimento constitucionalmente adequado das normas legais relevantes, determina que, no caso dos TOC's, a responsabilidade do devedor subsidiário pela inexistência de património na esfera jurídica patrimonial do devedor deva decorrer de condutas violadoras dos deveres funcionais que lhe sejam efectivamente imputáveis, dolosa ou negligentemente.

Daqui resulta que os TOC's não podem ser responsabilizados pela insuficiência do património na sociedade, se e na medida em que esta não seja imputável a uma sua conduta negligente ou dolosa. Valem aqui inteiramente as palavras de Diogo Leite Campos quando, falando da culpa dos gestores pela dissipação do património da pessoa colectiva, sublinha que não se trata de uma culpa genérica nem de uma mera culpa por falta de cumprimento das disposições legais, mas sim de uma culpa pela insuficiência do património da sociedade, enquanto garantia geral dos credores, nomeadamente o Estado. O responsável subsidiário deve ter culposamente dissipado ou malbaratado o património social⁷.

A responsabilidade subsidiária efectiva-se mediante a reversão, para o devedor subsidiário, do processo de execução fiscal movido contra o devedor principal e os devedores solidários que eventualmente existam (art. 23º LGT). Essa reversão só pode ser levada a cabo uma vez demonstrada a insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal ou dos devedores solidários. Os responsáveis solidários e subsidiários gozam dos mesmos direitos de reclamação e impugnação da dívida tributária de que goza o devedor principal, bem como das necessárias garantias de segurança e protecção jurídica (art. 22º/4 LGT).

Além disso, o devedor subsidiário goza do benefício da excussão, ou seja, é-lhe lícito recusar o cumprimento da dívida tributária enquanto a administração tributária não tiver executado todos os bens do devedores principal e solidários sem obter a satisfação do seu crédito, ou, não obstante a excussão de todos os bens dos mesmos, se o devedor subsidiário provar que o crédito não foi satisfeito por culpa da administração tributária. A reversão da execução para o responsável subsidiário obedece ainda a outras normas do maior relevo prático (art. 23º/4 LGT).

⁷ Diogo Leite de Campos, Benjamin da Silva Rodrigues, Jorge Lopes da Sousa, *Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*, Vislis Editores, 1999, 111, 112

Em primeiro lugar, estabelece-se o princípio da audição prévia, mesmo nos casos de presunção de culpa. Em segundo lugar, determina-se que a mesma deve ser devidamente fundamentada nos seus pressupostos e extensão, aspectos que devem ser incluídos na citação do responsável subsidiário.

Trata-se aqui de garantias básicas de *due process*, destinadas a assegurar a audiência e a defesa do responsável subsidiário. As mesmas impõem, em terceiro lugar, a aplicação das normas que regem a responsabilidade subsidiária vigente no momento do nascimento da dívida. Assim deve ser, evidentemente, por força do princípio da segurança jurídica e da protecção da confiança dos cidadãos.

c) A função sancionatória da responsabilidade subsidiária

Um outro argumento a favor da exigência de culpa – dolo ou negligência – por parte dos TOC's prende-se com a natureza sancionatória da responsabilidade subsidiária. A doutrina reconhece que a mesma cumpre uma função sancionatória, repressiva da prática de irregularidades e da violação de deveres de diligência e probidade constantes da lei. Nas palavras de Saldanha Sanches, “trata-se de uma responsabilidade pessoal e subsidiária, com um carácter marcadamente sancionatório”⁸. Como anteriormente foi referido, essa função sancionatória coexiste com a função de garantia do cumprimento da obrigação tributária principal. Esta dupla natureza da responsabilidade subsidiária há-de conformar positivamente o seu regime jurídico.

Por um lado, a extensão da responsabilidade subsidiária aos TOC's, na sua dimensão sancionatória, exige uma conduta dolosa ou negligente como seu pressuposto de activação. Na verdade a dimensão sancionatória da responsabilidade subsidiária dos TOC's é uma figura híbrida, entre a responsabilidade tributária e a responsabilidade criminal. Pelo que se

⁸ Saldanha Sanches, *Direito Fiscal*, 2^a ed., Lisboa, 152.

lhe aplicam muitos dos princípios básicos desta forma de responsabilidade, ainda que com adaptações. Ora, estes princípios não se compaginam com a responsabilidade objectiva ⁹.

Além disso, essa extensão da responsabilidade exige uma relação de proporcionalidade entre a infracção cometida e a sanção cominada, na medida em que esta consiste na responsabilização pelo cumprimento de uma obrigação alheia. Também isso decorre dos princípios de direito sancionatório aplicáveis. Essa relação de proporcionalidade quebra-se inteiramente se a responsabilidade do devedor subsidiário for desencadeada sem culpa do mesmo ou em termos que extravasem largamente a medida da sua culpa¹⁰.

Assim sendo, exige-se que o responsável subsidiário responda apenas pelas dívidas tributárias cuja conduta dolosa ou negligente contribuiu para gerar ou incumprir. A medida da sanção que impende sobre o TOC, nos termos do artigo 24º/3 da LGT, não pode ficar inteiramente dependente do acto de liquidação do imposto devido pelo devedor principal. Se assim fosse, violar-se-iam as exigências de precisão, clareza e determinabilidade das normas jurídicas que adquirem acuidade especial sempre que se esteja perante direito sancionatório, particularmente nos domínios criminal e tributário.

Subjacente a este entendimento está a noção, anteriormente referida, de que os princípios nucleares do direito criminal se aplicam, ainda que com as devidas adaptações, à generalidade do direito sancionatório, com um relevo especial para o direito sancionatório tributário. O exercício de poderes sancionatórios por parte da administração tem necessariamente que estar vinculado pelos princípios da legalidade, da igualdade, justiça e da proporcionalidade, tanto mais que ele supõe uma relação de “supra/infra ordenação” em que o particular se encontra numa posição de especial vulnerabilidade.

Do mesmo modo, exige-se que o património do responsável subsidiário responda apenas pela insuficiência do património do devedor principal, se e na medida em que esta

⁹ Antonio J. García Gómez, *La Simple Negligencia en la Comisión de Infracciones Tributarias*, Madrid, 2002, 19 ss.

¹⁰ Irma S. Russell, “The Logic of Legal Remedies and the Relative Weight of Norms: Assessing the Public Interest in the Tort Reform Debate”, 39 *Akron Law Review*, 2006, 1056.

insuficiência tenha sido o resultado de uma conduta dolosa ou negligente por parte do devedor subsidiário.

A execução do património do devedor subsidiário para além do montante da delapidação do património do devedor principal que lhe é concretamente imputável, viola o princípio da proporcionalidade em sentido amplo, sem prejuízo das consequências que daí decorrem do ponto de vista dos princípios da legalidade tributária e da tributação de acordo com a capacidade contributiva. Além disso, a mesma constituiria uma abusiva imposição de uma natureza sancionatória ao imposto, que lhe é inteiramente estranha.

Na verdade, de acordo com a definição de Teixeira Ribeiro, o imposto consiste numa “prestação pecuniária, coactiva e unilateral, sem o carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos”.¹¹ Por seu lado, Sousa Franco considera como “traços fundamentais da figura do imposto como receita tributária”: (1) haver uma *obrigação legal* que tem por objecto uma prestação patrimonial; (2) ser uma *receita definitiva*; (3) ser uma *receita com função não-sancionatória e não-compensatória*; (4) ser uma *receita unilateral*.¹²

Esta natureza não sancionatória do imposto, embora não vá ao ponto de excluir a aposição de dimensões sancionatórias à responsabilidade subsidiária de pessoas especialmente relacionadas com o devedor originário e susceptíveis de assumirem responsabilidades pelo respectivo incumprimento das respectivas obrigações fiscais, deve ser entendida como limitando significativamente a extensão dessa responsabilidade, impedindo que a mesma extravase os limites da culpa e do dano causado.

d) A função de garantia da responsabilidade subsidiária

¹¹ Teixeira Ribeiro, *Lições de Finanças Públicas*, 5ª ed., Coimbra, 1995, 258.

¹² António Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, vol. II, 4ª ed, Coimbra, 1995, 72-73.

No mesmo sentido milita a consideração da *função de garantia* da obrigação, adscrita à responsabilidade subsidiária dos TOC's. Sobre eles impende uma responsabilidade que, atendendo ao carácter pessoal do facto tributário e ao princípio da tributação em função da capacidade contributiva, só pode ser vista como uma solução excepcional, necessariamente vinculada à sua conduta culposa e à existência de um nexo de causalidade entre esta conduta e o prejuízo causado à administração tributária. Por outras palavras, é necessária a verificação de um facto culposo violador da obrigação tributária.

Neste contexto, manifesta-se a proximidade entre esta responsabilidade subsidiária do TOC e a responsabilidade civil, de natureza compensatória. Ora, no quadro da responsabilidade civil, a responsabilidade objectiva pelo risco ou por actos lícitos danosos – em que o agente responde pelas suas acções ou omissões independentemente de culpa – está geralmente subordinada ao princípio da tipicidade, ou do *numerus clausus*, por razões de segurança jurídica e protecção da confiança.

Assim é, porque nos casos de responsabilidade objectiva – ou *responsabilidade absoluta* – nem a demonstração de boa fé, nem a prova de que se tomaram todas as precauções exigíveis, são suficientes para eximir o demandado de responsabilidade. Assim se compreende que a mesma conheça o seu domínio privilegiado de incidência no âmbito das actividades inerentemente perigosas.

Na verdade, o direito estabelece a responsabilidade objectiva em situações que considera inerentemente arriscadas, com o objectivo de desencorajar comportamentos negligentes e danos desnecessários, forçando os potenciais demandados a adoptar todas as precauções possíveis. Também se pretende simplificar a litigância e assegurar uma rápida compensação das vítimas.

Ora, não se prevê expressamente no artigo 24º da LGT a responsabilidade objectiva dos TOC's pelas dívidas tributárias das pessoas colectivas para quem exercem a sua actividade, nem tal solução teria qualquer fundamento jurídico atendível, já que, nem a

existência destas dívidas, nem a eventual insuficiência do património do devedor principal podem ser consideradas como riscos inerentes ao exercício normal da sua actividade profissional. A responsabilidade do TOC é inteiramente subjectiva, dependendo de culpa e de um nexo de causalidade entre a conduta culposa e o dano causado.

De resto, mesmo nos casos em que existe responsabilidade objectiva sempre se exige um nexo de causalidade entre a acção ou a omissão do agente e dano causado. Pelo que também por aqui se conclui que nunca o TOC poderia ser chamado a responder por uma insuficiência patrimonial não imputável à sua conduta, mesmo que não culposa. Por outras palavras, a responsabilidade objectiva depende da demonstração da existência de um dano causado pela conduta do agente, independentemente de culpa.

e) A lógica da responsabilidade profissional

A responsabilidade tributária subsidiária dos TOC's é indissociável da temática da respectiva responsabilidade profissional. Na verdade, o artigo 24º/3 da LGT faz depender essa responsabilidade do incumprimento de deveres profissionais respeitantes à regularização técnica, financeira e fiscal, da contas do devedor principal e ao cumprimento das obrigações principais e acessórias da relação jurídica tributária imediatamente relacionadas com o exercício da profissão de TOC. Algumas das preocupações subjacentes a esta responsabilidade subsidiária são claramente análogas às que normalmente acompanham a responsabilidade disciplinar e as respectivas sanções.

Se assim é, então é inteiramente pertinente o entendimento segundo o qual a responsabilidade profissional deve assentar num comportamento culposos do agente, sendo que a falta consiste na possibilidade de formular um juízo de censura tendo como destinatário o demandado. No caso em apreço, a legitimidade da reversão dirigida aos TOC's depende da censurabilidade do respectivo comportamento e, evidentemente, da

existência de um nexo de causalidade entre esse comportamento e o dano causado à administração tributária¹³. O juízo de censurabilidade é indissociável da razoável previsibilidade do dano. Ou seja, o profissional só responde por danos decorrentes da sua conduta, se os mesmos forem razoavelmente previsíveis do ponto de vista do profissional médio, geralmente conhecedor e cumpridor das *legis artis* e dos deveres inerentes ao exercício da profissão.

Embora a responsabilidade subsidiária só funcione no caso de insuficiência do património do devedor principal, a mesma pretende incentivar a observância dos padrões de cuidado inerentes à profissão de TOC, sendo que a prossecução desse objectivo em caso algum pode violar princípios constitucionais. Alguns desses deveres de cuidado dizem directamente respeito à relação entre o TOC e o respectivo cliente¹⁴.

IV – As modalidades de culpa

A doutrina entende que a culpa constitui o limite mínimo daquilo que é voluntário num sujeito, observando-se que por debaixo deste limite se encontra o caso fortuito, exterior à conduta humana¹⁵. A exigência de culpa por parte do TOC como pressuposto da sua responsabilidade não oferece quaisquer dúvidas, quando se esteja perante dolo directo, necessário ou eventual. Já no que diz respeito à negligência, é evidente que a mesma deve

¹³ Biruta Lewaskiewicz-Petrykowska, "Nouvelles Tendences en Matière de Responsabilité Civile Professionnelle: Élargissement de la Responsabilité Objective, Responsabilité pour Risque et Renversement de la Charge de la Preuve", in *Responsabilité Pénale et Responsabilité Civile des Professionnels - Actualité et Avenir des Notions de Négligence et de Risque*, Conseil de l'Europe, Strasbourg, 1995, 190.

¹⁴ Assim, por exemplo, nos termos do artigo 4º/2 do Código Deontológico, quando a relação laboral possa pôr em causa o cumprimento de normas deontológicas, deve o TOC solicitar um parecer à Câmara dos TOC's sobre o comportamento a adoptar. Do mesmo modo, o artigo 12º estabelece que a violação de deveres de informação e comunicação por parte da pessoa colectiva em que o TOC exerce a sua actividade, desresponsabiliza-o pelas consequências que daí possam advir e confere-lhe o direito à recusa de assinatura das declarações fiscais, sem prejuízo do disposto no número 2 do artigo 54.º do Estatuto.

¹⁵ Carlos Maria Landecho Velasco, *Derecho Penal Español*, Parte General, Madrid, 1991, 370.

abarcam igualmente a negligência grosseira e a negligência leve. De um modo geral, a negligência pode ser descrita como a violação de deveres de cuidado (*standard of care*), tendo como padrão o critério do *bom pai de família*¹⁶.

Porém, quando aplicada esta definição a actividades profissionais altamente especializadas, a mesma sofre algumas modificações¹⁷. Desde logo, já não se fala do critério do homem médio, mas do *profissional médio*, sendo que, em relação ao profissional que se situe no nível médio de diligência ou competência, nem sequer é pensável uma negligência inconsciente¹⁸. O mero facto de não ter tido em mente o resultado lesivo já é em si mesmo suficientemente censurável.

Em todo o caso, este padrão de cuidado exigível ao TOC não pode abstrair do contexto de elevada complexidade normativo-tributária, resultante da multiplicação e sucessão de normas e circulares, nalguns casos ininteligíveis e insusceptíveis de uma interpretação e aplicação uniformes pela própria administração tributária e mesmo pelos especialistas em direito tributário e contabilidade. Dada a dificuldade que em muitos casos rodeia o conhecimento exacto e o cumprimento adequado das obrigações tributárias, deve adoptar-se um padrão mais exigente na verificação da culpa, que não se baste com a negligência levíssima¹⁹.

Tradicionalmente distingue-se, no direito civil, entre culpa lata, culpa leve e culpa levíssima. A primeira supõe uma falta grave de diligência no cuidado que qualquer pessoa

¹⁶ Sobre o tipo de culpa negligente, Jorge Figueiredo Dias, *Direito Penal, Parte Geral, I*, Coimbra, 2004, 661 ss.

¹⁷ A densificação dos padrões profissionais de diligência e cuidado dos TOC encontra-se no respectivo Código Deontológico.

¹⁸ Enquanto na negligência consciente o agente prevê o resultado ilícito como possível mas não toma medidas necessárias para o evitar, optando antes por uma conduta descuidada e leviana, na negligência inconsciente o agente, em virtude do seu comportamento descuidado, não prevê ilícito como possível, quando o devia ter feito dada a sua previsibilidade.

¹⁹ R. Calvo Ortega, *Derecho Tributario. Parte General*. Madrid, Civitas, 2001, p. 430

observaria. A culpa leve, afere-se por referência à diligência normal ou média. Já a culpa levíssima seria a omissão de um cuidado exigível às pessoas especialmente escrupulosas.

Mesmo que se pretenda defender a consideração da culpa levíssima como pressuposto da responsabilidade subsidiária dos TOC's, a mesma não pode abstrair da complexidade estrutural que caracteriza o direito tributário nem das condições concretas em que os mesmos exercem a sua actividade. Daí que, na responsabilidade subsidiária dos TOC's, não se deva ir ao ponto de exigir um padrão de cuidado próprio do profissional excepcionalmente escrupuloso.

Este contexto de complexidade estrutural condiciona, naturalmente, o entendimento do conceito de “regularização técnica”, referido no artigo 24º/3 da LGT, o qual acaba, por essa via, por adquirir um grau de indeterminação que a redacção do diploma dificilmente deixaria suspeitar. Tanto mais quanto é certo que não existe qualquer definição legal deste conceito.

Atendendo à relevância dos princípios da certeza e da segurança jurídica, quer no direito tributário como no direito criminal – devendo entender-se que a responsabilidade tributária subsidiária dos TOC's se situa algures num *continuum* entre um e outro –, e às limitações impostas nesta sede pelo princípio da legalidade, especialmente nas suas vertentes de tipicidade e *numerus clausus*, há inclusivamente quem vá ao ponto de questionar a constitucionalidade da norma, atendendo à sua indeterminação, por violação dos princípios da precisão, clareza e determinabilidade das leis – que adquirem um relevo especial na tipificação de uma sanção – que é um subprincípio dos princípios da legalidade tributária e da segurança jurídica e protecção da confiança dos cidadãos ²⁰.

Este entendimento teria como ponto de partida a ideia, inteiramente correcta, de que as normas indeterminadas ofendem vários valores fundamentais, partindo-se do princípio

²⁰ Tiago Caiado Guerreiro, Ricardo Camossa, “A responsabilidade tributária subsidiária dos TOC's - alcance do conceito de negligência”, *Jornal de Contabilidade*, 348, Março 2006, 95 ss.

de que uma pessoa é livre para se conduzir tendo em conta a conduta legal e ilegal, devendo a lei dar a uma pessoa de inteligência normal uma oportunidade razoável de saber o que é e não é proibido, para poder agir em conformidade.

Normas vagas podem constituir uma armadilha para o inocente, não lhe fornecendo um aviso adequado. Acresce que se a aplicação arbitrária e discriminatória é para ser evitada, as leis devem fornecer standards explícitos àqueles que as aplicam²¹.

Mas mesmo que se não vá tão longe, sempre se deverá entender que uma interpretação do artigo 24º/3 da LGT em conformidade com os princípios constitucionais deve partir da intenção legislativa de criar incentivos para o cumprimento rigoroso das obrigações deontológicas e profissionais dos TOCs, de acordo com critérios de exigibilidade e razoabilidade, obrigações essas impostas pelo relevante interesse público, financeiro e fiscal, que rodeia a respectiva actividade, de forma a minimizar o risco de prejuízos para a administração tributária.

Nisso se consubstancia o conceito de diligência devida (*due diligence*), segundo o qual o TOC deve realizar as suas funções com um cuidado razoável. Na verdade, mais do que fazer impender um grau de responsabilidade insuportável e manifestamente desproporcional sobre os TOC's, deve entender-se que a principal função do artigo 24º/3 da LGT consiste em promover o cumprimento razoavelmente diligente dos deveres respectivos profissionais, minimizando os riscos de prejuízo fiscal para a administração tributária.

V – O ónus da prova

Um problema importante, neste contexto, prende-se com o ónus da prova e as presunções de culpa. Trata-se de uma questão da maior importância prática, na medida em

²¹ Cass R. Sunstein, *One Case at a Time, Judicial Minimalism in the Supreme Court*, Cambridge, Mass. 1999, 4 e 19.

que, ainda que todas as presunções de culpa em direito tributário sejam ilidíveis, a verdade é que as mesmas podem tornar muito difícil a prova da inexistência de culpa.

Como vimos anteriormente, o artigo 24º/1 inclui algumas regras sobre o ónus da prova, prevendo-se inclusivamente uma presunção de culpa na alínea b). Essas regras aplicam-se imediatamente aos administradores, directores e gerentes, mas não necessariamente aos TOC's. Tanto mais quanto é certo que a referida presunção de culpa prevista expressamente para o caso dos administradores, directores e gerentes tem sido criticada pela doutrina especializada como sendo manifestamente desproporcional.

Na verdade, alguma doutrina tem chamado a atenção para o facto de que “a presunção de culpa estabelecida na alínea b) do artigo 24.º da LGT desproporcionada e reveladora de uma ideia, infelizmente ainda presente entre nós, de que o Estado é um credor de primeira categoria e que os seus créditos estão envolvidos numa aura especial que lhes dá uma dignidade que os créditos dos particulares não têm”²².

De resto, já relativamente à exigência de dolo anteriormente prevista para a responsabilidade subsidiária dos TOC's na redacção anterior do artigo 24º/3 da LGT, Diogo e Mónica Leite Campos defendiam que o ónus da prova do dolo recaía sobre a administração, excluindo, por essa forma, qualquer presunção de culpa²³.

Tradicionalmente, o recurso a presunções de culpa anda associado a uma concepção autoritária de administração, pelo que o mesmo deve ser hoje aferido pela sua conformidade com os princípios constitucionais que regem a actividade administrativa.

Se se partir da natureza sancionatória da responsabilidade subsidiária dos TOC's, a conclusão mais adequada ao sistema jurídico é aquela que exige o respeito pelo princípio da proibição da inocência, inerente a todo o direito sancionatório. Nas palavras de Isabel

²² Joana Patrícia de Oliveira Santos, “Responsabilidade dos Corpos Sociais e dos Responsáveis Técnicos”, in *Estudos de Direito Fiscal* (ed. Glória Teixeira), Almedina, Coimbra, 2006, p. 56

²³ Diogo Leite Campos, Mónica Leite Campos, *Direito Tributário*, 2ª ed., Almedina, 2003, 403.

Sánchez Ayuso, que aqui traduzimos, “a presunção da inocência rege sem excepções no ordenamento sancionatório e há-de ser respeitada na imposição de quaisquer sanções, sejam penais, sejam administrativas em geral ou tributárias em particular”²⁴.

Assim, como referiu Tribunal Constitucional espanhol, “não existe, por conseguinte, um regime de responsabilidade objectiva em matéria de infracções tributárias (... ..) princípio que exclui a imposição de sanções pelo mero resultado e sem atender à conduta diligente do contribuinte”²⁵.

VI - O nexo de causalidade entre a conduta do TOC e o prejuízo fiscal

Para além da exigência de uma conduta dolosa ou negligente por parte dos TOCs como pressuposto da sua responsabilização pelas dívidas tributárias das pessoas colectivas que constituem o devedor principal, é necessária a verificação de um nexo de causalidade entre a mesma conduta e a determinação e incumprimento de uma dívida tributária e a insuficiência do património do devedor principal.

Também nesse sentido militam as considerações anteriormente avançadas, respeitantes à não tributação sem facto tributário, à lógica inerente à responsabilidade subsidiária e à natureza sancionatória da responsabilidade tributária.

A regra da não tributação por um facto tributário alheio impõe que qualquer excepção à mesma se funde numa corresponsabilização efectiva (por acção ou omissão) e causalmente referenciada do devedor subsidiário pelo incumprimento das obrigações tributárias do devedor principal, no quadro de uma relação de proximidade funcional especial entre o devedor subsidiário e o devedor principal.

²⁴ *Circunstancias Eximentes y Modificativas de Responsabilidad por Infracciones Tributarias*, Madrid, 1996, 35.

²⁵ Setença TCE nº 76/1990, de 26 de Abril.

A não ser assim, iria o TOC responder por dívidas tributárias cuja origem e o montante seriam totalmente alheios à sua conduta, em clara violação dos princípios da igualdade tributária e dos seus corolários da igualdade perante os encargos públicos e da tributação de acordo com a capacidade contributiva. Os princípios da igualdade e da justiça tributária exigem um nexos claro e inequívoco de imputação da obrigação tributária ao contribuinte ou ao responsável subsidiário, que não pode em caso algum ser posto em causa pelo princípio da necessidade tributária.

Acresce que, do mesmo modo, a lógica da responsabilidade subsidiária, quando compreendida à luz dos princípios constitucionais de direito tributário, obriga a que o património do devedor tributário responda apenas pelas dívidas do devedor principal se e na medida em que a insuficiência do património deste tenha sido causada pela conduta do devedor subsidiário, sob pena de violação dos princípios gerais da responsabilidade e, mais uma vez, dos princípios de igualdade tributária e tributação segundo a capacidade contributiva decorrentes da CRP.

De acordo com estes princípios, o TOC não poderá compensar a administração tributária por danos patrimoniais que de todo não lhe sejam imputáveis, isto é, que não estejam relacionadas com a sua conduta ilícita, de acordo com um nexos de causalidade adequada. Assim decorre, além do mais, dos princípios gerais da responsabilidade civil, que exigem um acto ilícito e culposo, um dano e uma relação de causalidade entre aquele e este.

Acresce que a intencionalidade sancionatória exige que a sanção a aplicar seja proporcional à gravidade da conduta e à severidade do dano causado. Também aqui essas exigências só são verdadeiramente respeitadas se existir um nexos de causalidade entre uma e outra. Se da conduta ilícita e culposa do TOC não resultou nenhum dano para a administração tributária, não faz sentido impor-lhe uma responsabilidade subsidiária como punição, na medida em que a mesma não serviria qualquer função de garantia da obrigação tributária.

Se o dano sofrido pela administração tributária não tem qualquer nexo de causalidade com a conduta ilícita e culposa do TOC não se vê que sentido pode ter a aplicação da responsabilidade subsidiária, com a intenção sancionatória que lhe está subjacente.

Ou seja, a responsabilidade subsidiária só deve ser aplicada, do ponto de vista dos princípios, quando se verificam os pressupostos que justificam a realização da sua dupla função, de *garantia* do cumprimento da dívida tributária, e de *sancção* por comportamentos ilícitos e culposos geradores de um prejuízo para a administração tributária. Se não se exigissem os pressupostos da culpa e do nexo de causalidade, o TOC acabaria por ser responsabilizado um pouco aleatória e arbitrariamente, apenas por se encontrar “no local errado, à hora errada”.

VI - O artigo 8º do Regime das Infracções Tributárias

Resta acrescentar que tudo o que vimos dizendo tem inteiro cabimento a propósito do artigo 8º do Regime das Infracções Tributárias²⁶, quando, no seu nº 3, dispõe que os técnicos oficiais de contas são “subsidiariamente responsáveis, e solidariamente entre si, pelas coimas devidas pela falta ou atraso de quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício de funções, quando não comunicarem, até 30 dias após o termo do prazo de entrega da declaração, à Direcção-Geral dos Impostos, as razões que impediram o cumprimento atempado da obrigação e o atraso ou a falta de entrega não lhes seja imputável a qualquer título”.

Também aqui a responsabilidade subsidiária exige um incumprimento culposos das obrigações acessórias da relação jurídica tributária, por um lado, e uma conduta culposa adequada a causar a insuficiência do património do devedor principal. Isto, naturalmente, sem prejuízo da eventual responsabilidade disciplinar do TOC violador dos seus deveres

²⁶ Lei nº15/2001 de 5 de Junho, sucessivamente alterada.

funcionais e do direito de regresso da pessoa colectiva sobre o mesmo. Como anteriormente se disse, a intenção do legislador não pode ser a garantir os créditos tributários da administração fiscal à margem dos princípios da legalidade tributária, da igualdade tributária, da proporcionalidade, da segurança jurídica e da protecção da confiança, da capacidade contributiva e da igualdade perante os encargos públicos, mas tão só criar uma estrutura de incentivos propícia ao cumprimento razoavelmente diligente das obrigações profissionais, financeiras e fiscais, dos TOC's.

Considerações finais:

A admitir-se uma responsabilidade subsidiária dos TOC's – como entendemos que se deve admitir – terá concomitantemente que se aceitar a sua limitação em função do grau de culpa que os agentes manifestaram no caso concreto, sob pena de se violar o princípio da proporcionalidade em sentido amplo ou da proibição do excesso, bem como as exigências constitucionais de tributação de acordo com a capacidade contributiva e o rendimento real.

A culpa verificada no caso concreto deverá ser avaliada tendo como pontos de referência, quer os danos sofridos pela Administração tributária, quer a insuficiência patrimonial do devedor principal, que motivou a convocação do devedor subsidiário.

Por conseguinte, a previsão legal da responsabilidade subsidiária nos TOC's, tal como consta do art. 24.º/3 LGT, deverá ser objecto de uma interpretação restritiva, quer quanto aos fundamentos da sua admissibilidade, quer quanto ao modo da sua efectivação, o que impõe à administração tributária um ónus especialmente agravado de fundamentação.

Desde logo – e este é ponto crucial das nossas conclusões – é imprescindível a presença de uma qualquer culpa, seja ela dolosa ou meramente negligente, ainda que neste último caso devamos ser particularmente prudentes na sua valoração, porquanto uma culpa levíssima poderá não ser suficientemente censurável num domínio como o direito fiscal, marcado por uma elevadíssima mutabilidade e complexidade normativa.

Para além da culpa, um outro requisito se nos afigura essencial: a existência de um nexo de causalidade entre esse comportamento do TOC e o dano causado à administração tributária, por um lado, e a insuficiência patrimonial, por outro. Pelo que paralelamente a uma dupla verificação da culpa deparamo-nos com um duplo nexo de causalidade.

Isto porque não obstante estarmos fora do estrito âmbito do direito criminal, ainda se justifica plenamente a aplicação de alguns dos seus princípios, nomeadamente aqueles que valem para a generalidade do direito sancionatório, uma vez que esta responsabilidade tributária assume fortes contornos punitivos. Daí que, como em qualquer processo de responsabilidade criminal, também aqui sejam chamadas à colação obrigações acrescidas de respeito pelos princípios da legalidade, da tipicidade, da igualdade, da justiça e da proporcionalidade por parte da Administração sancionatória.

Tal como as penas são estritamente pessoais, igualmente o imposto o é. Logo, um imposto que tanto se aproxime da figura da “pena” – quase um híbrido imposto-pena – não poderá deixar de ser rigorosamente pessoal. Por conseguinte, só será admitido o seu encargo por um terceiro em casos muito excepcionais e expressamente previstos na lei, da forma mais limitada possível, fundada numa especial relação de proximidade fiscal entre este terceiro e aquele devedor principal.

Por muito relevante que sejam os objectivos a perseguir e os bens a proteger – e reconhecemos que esse grau de relevância é indiscutível no que respeita à actividade da Administração tributária – não há motivo que justifique o afastamento dos princípios da legalidade tributária, da igualdade tributária, da proporcionalidade, da segurança jurídica e da protecção da confiança, da capacidade contributiva e da igualdade perante os encargos públicos. Estes princípios devem conformar positivamente a responsabilidade subsidiária dos TOC’s na sua dupla função, de *garantia* do cumprimento da dívida tributária, e de *sanção* por comportamentos ilícitos e culposos geradores de um prejuízo para a administração

tributária. Por conseguinte, é neste contexto jurídico e dentro das referidas limitações, que o art. 24.º LGT deverá interpretado.

