

A questão sucessória dos tributos e das penas dentro da responsabilidade subsidiária fiscal

Por Mário Januário

Partindo de um caso real – a filha dum TOC, recentemente falecido no estado de viúvo, foi notificada para pagar dívidas fiscais de empresas a quem o pai fazia a contabilidade – são aqui apresentadas de forma aprofundada as diversas facetas da responsabilidade subsidiária fiscal. Um tema que deve merecer toda a atenção dos profissionais.



Mário Januário
Director de Finanças

Que nos seja permitido, antes de fazermos a necessária incursão pelo essencial do regime jurídico fiscal aplicável à matéria em referência, iniciar este texto com a ilustração duma situação real com que fomos confrontados. ⁽¹⁾

Em abstracto, a situação foi, por razões pedagógicas, recentemente referida em público na presença do presidente do Conselho Técnico da CTOC, Avelino Antão, que nos encorajou a escrever um artigo sobre ela. Sobre o tema do fenómeno sucessório adentro do instituto da responsabilidade subsidiária tributária, matéria importante, nomeadamente para os TOC enquanto responsáveis subsidiários, sobre a qual a doutrina não se tem debruçado.

Não há muito tempo, fomos abordados telefonicamente por uma nossa amiga que nos confrontou com a seguinte questão: será possível que a filha dum Técnico Oficial de Contas (TOC), recentemente falecido, no estado de viúvo, esteja a ser notificada para pagar dívidas fiscais de empresas a quem o pai fazia as escritas?

A hipótese de tal acontecer era para a nossa amiga tão, mas tão remota, que só podia ser um lapso das finanças ou, então, mais uma desgraça a somar à desgraça da sua amiga ter perdido recentemente o pai. Não podia ser verdade. A sua amiga, profissional de saúde, estava compreensivelmente para não viver. Já não lhe bastava a morte do pai, senão também ter que pagar dívidas que, afinal, não eram dele, mas das empresas que, em sua vida, foram suas clientes. Impossível!

Tinha de ser lapso, desgraçado engano ou tarefa de alguém apostado em fazer mal ou a implicar com a sua boa amiga.

A nossa amiga tomou como suas as dores alheias, passou a sofrer com elas e quis confirmar junto de nós o que para ela era um absurdo.

Para ela, porém, a questão complicou-se ainda mais quando, de mansinho, lhe fomos dizendo que «sim senhor, e mais que também...». Em abstracto, e à partida, não víamos nisso qualquer ilegalidade, conspiração ou conjura contra a pobre da sua amiga enfermeira.

Por fim, e ainda meia aturdida, quis saber se a sua amiga podia vir falar connosco sobre a questão.

Dissemos, naturalmente, que sim. Viessem as duas e, já agora, que a única filha do TOC falecido, viesse munida dos papéis possíveis sobre a questão, para podermos formar um juízo mais sustentado. Marcámos logo, como possível, dia, local e hora mais conveniente para os três.

Ao recebê-la no dia combinado, à noite, em nossa casa, contou-nos a senhora enfermeira alguns aspectos da vida profissional do seu pai que, de resto, nós conhecíamos enquanto profissional das contas, sempre sem qualquer forma societária, área profissional onde granjeara consideração e respeito, tendo até tido a oportunidade de partilhar, embora esporadicamente, o seu muito saber contabilístico com os seus alunos do secundário.

Após curta convalescença, falecera no estado de viúvo não propriamente na flor da vida, mas bem mais cedo do que lhe permitiam ainda as suas capacidades profissionais, deixando aquela única filha, bem de vida, enfermeira de profissão, com muito pouca informação sobre os sistemas de informação das empresas e sem fazer qualquer ideia do que seja a responsabilidade civil subsidiária por impostos e acréscimos.

De uma rápida leitura e análise aos papéis de que se fizera portadora, não foi difícil identificar o essencial dos problemas fiscais que tanto a afligia. Eram, basicamente, dois. Ela era citada por um serviço de finanças, nos termos da lei aplicável (art. 155.º do CPPT) para, enquanto única herdeira conhecida por óbito de seu pai, pagar um processo de execução já a correr contra ele em sua vida, por reversão duma dívida duma empresa que fora sua cliente. Do texto da notificação parecia resultar ainda que essa dívida tinha proveniência numa coima aplicada à empresa que, não paga voluntariamente nem judicialmente recorrida, se teria transformado em processo de execução fiscal.

A outra questão referia-se também a citação dum outro serviço de finanças, feita nos mesmos termos e com base no mesmo quadro legal. Aqui resultava claro que a dívida era de IVA do primeiro trimestre de 2006 que outra empresa cliente do TOC/pai, responsável originária, não pagou voluntariamente.

Relaxou e entretanto fora o processo de execução fiscal revertido contra todos os responsáveis subsidiários, entre os quais figurava o respectivo TOC, ao tempo ainda vivo, pai da enfermeira amiga da nossa amiga. Como é comum dizer-se e é bom que se confirme: «Os amigos dos meus amigos meus amigos são.»

Estes são os aspectos essenciais dos problemas da nossa consulente: duas citações de diferentes, serviços de finanças para pagar uma coima e um IVA, pagamentos não efectuados voluntariamente, por duas empresas que em vida do pai/TOC foram suas clientes. *Quid iuris?*

Breves notas sobre o enquadramento geral da responsabilidade subsidiária

Importará deixar aqui, e desde já, a noção de responsável subsidiário: «(...) responsável tributário subsidiário será o sujeito passivo chamado a pagar uma dívida de imposto cujos pressupostos ou factos tributários se verificaram, não em relação a ele, mas em relação a um devedor originário e cuja responsabilidade emerge, via de regra, do incumprimento culposo de deveres fiscais consagrados na lei.»⁽²⁾

Temos, assim, ao lado das normais situações tributárias passivas originárias, aquelas situações tributárias passivas não originárias onde surgem, nomeadamente, as figuras dos «responsáveis



subsidiários» e da «sucessão tributária», casos menos normais porque ocasionais ou excepcionais e que aqui particularmente nos interessam. É bom notar, todavia, que, se no caso da responsabilidade subsidiária esta surge em situações de incumprimento culposo da responsável originária, já no caso da sucessão tributária, legalmente instituída, esta nos surge no desenvolvimento normal da relação jurídica tributária, não pressupondo, pois, quaisquer patologias dessa relação jurídica. Com efeito, o que temos por certo e seguro, (para além dos impostos, claro...) é naturalmente a morte e, com esta, não vão para a sepultura do defunto as suas dívidas, para grande tristeza dos herdeiros e maior alegria dos credores que sempre sobreviverão aqueles a quem solicitar o seu pagamento.

Ao contrário, portanto, dos responsáveis originários, estes sujeitos passivos subsidiários não tiveram qualquer relação directa com o facto tributário, causa jurídica do imposto, ou com o ilícito, causa jurídica das penas aplicadas.

São, pois, as «outras pessoas» também abrangidas pela responsabilidade tributária a que se refere o n.º 2 do art. 22.º da LGT.

Essas «outras pessoas» são, nomeadamente, administradores, directores, gerentes de direito e de facto ou somente de facto, revisores e Técnicos Oficiais de Contas que, por lhes aproveitar o benefício da excussão (LGT, 23.º, 2) respondem pelas dívidas tributárias de outrem apenas subsidiariamente, mas solidariamente entre si, nos termos da LGT, artigos 22.º, 3 e 24.º, não lhes aproveitando o benefício da divisão da dívida, nos termos do Código Civil, art. 518.º.

Se tal benefício valesse para responsáveis subsidiários, estes não seriam solidários entre si,

mas responsáveis conjuntos: ou seja, cada um responderia pela sua parte e, uma vez paga, ficaria desobrigado perante o credor tributário. E isso só acontece em casos excepcionais como das heranças partilhadas (cf, 155.º, do CPPT). Aí, teremos responsáveis conjuntos em que a lei fiscal admite a divisibilidade das obrigações de harmonia com o disposto no art. 534.º do C.C. Repare-se que, na situação real indicada nem a situação da responsabilidade conjunta se coloca, na medida em que a nossa enfermeira é a única herdeira do TOC, responsável subsidiário e, logo, não há lugar à partilha da herança.

Notas sobre a responsabilidade fiscal dos TOC - breve história estatutária

Sabemos como, com a entrada em vigor da reforma dos impostos sobre o rendimento em Janeiro de 1989, se abriu um desconfortável vazio legal quanto ao estatuto dos TOC que só havia de terminar sete anos depois. Pior do que dizerem mal de nós, (o revogado CCI era particularmente “generoso” nas obrigações dos Técnicos de Contas – TC...) é não dizerem nada e nada é pouco, incomoda...

Esse vazio estatutário foi alterado pela entrada em vigor do DL n.º 265/95, de 17 de Outubro que, reconhecendo o carácter público da sua função, aprovou o Estatuto da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (ECTOC).

Estabelece o seu art. 2.º, como funções dos TOC, assumir a responsabilidade pela regularidade fiscal das entidades a que prestam serviços e assinar, juntamente com aquelas entidades, as respectivas declarações fiscais.

A entrada em vigor deste estatuto levou a que a administração fiscal determinasse, pelos Despachos n.ºs 155/97XIII, de 25 de Março de 1997 e n.º 3961/97 (2.ª Série), de 30 de Junho de 1997 do ministro das Finanças e ainda pelo ofício circular n.º 4/97, de 17 de Janeiro de 1997, que as declarações do IVA a partir do terceiro trimestre de 1997 e do IRC a entregar a partir de 1998 passassem a ser assinadas por TOC.

Aproveitando a experiência prática na aplicação do estatuto, o legislador pôs em vigor o DL 452/99, de 5 de Novembro que, revogando o DL 265/95 e transformando a Associação dos TOC em Câmara, contém hoje o regime jurídico da profissão de TOC de cujas justificações contidas no seu relatório respigamos esta: «...reforçar junto dos agentes económicos a credibilização dos técnicos oficiais de contas, enquanto interlocu-

tores privilegiados com a Administração Fiscal, para o que se determina uma maior exigência da sua formação académica e profissional, através da instituição de estágio e de exame, à semelhança do que se constata relativamente a profissionais de outras áreas, bem como de mecanismos de controle de qualidade apoiados, designadamente, num sistema de formação permanente obrigatória...»

Sabemos, por fim, como a Assembleia da República, na Lei do OE 2008, autorizou justificadamente o Governo a legislar no sentido da transformação da Câmara em Ordem dos TOC.

A corresponsabilização e os principais direitos e deveres dos TOC

De acordo com o seu artigo 6.º, os TOC são responsáveis pela contabilidade das entidades que por força da legislação sejam obrigadas a possuir contabilidade organizada. Mas a função destes perante essas entidades obriga-os a assumir responsabilidades pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal, culminando com a assinatura, juntamente com o responsável da entidade, das 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.

No âmbito das suas funções e sem prejuízo do exclusivo da representação forense, os Técnicos Oficiais de Contas têm os direitos de proceder à entrega, nos serviços da administração fiscal, das declarações fiscais e outros documentos complementares ou conexos respeitantes às entidades a que prestem serviços, podendo consultar os processos fiscais em que tenham tido intervenção e requerer certidões dos mesmos, de acordo com o artigo 51.º, n.º 3, do referido estatuto.

Claro que, se nos serviços da administração fiscal a que o Técnico Oficial de Contas se dirige não constar qualquer prova da sua qualidade, deverá o mesmo exhibir um documento que prove a sua legitimidade para a consulta dos respectivos elementos.

O artigo 52.º do mesmo Estatuto consagra os deveres gerais dos Técnicos Oficiais de Contas, pelo que estes apenas podem subscrever as declarações fiscais, as declarações financeiras e seus anexos, que resultem do seu exercício directo dessas funções, devendo fazer prova da sua qualidade, nos termos e condições definidos pela Câmara.

Têm, por outro lado, o dever de desempenhar a sua profissão de uma forma consciente de modo a privilegiar e a dignificar a classe. Para além dos deveres gerais enunciados, os TOC têm deveres mais específicos, por um lado, para com as entidades a que prestam serviços (artigo 54.º do Estatuto) e, por outro, para com a administração fiscal (artigo 55.º do mesmo diploma).

As funções desempenhadas pelos TOC não podem pôr em causa a integridade dessas entidades e, como tal, têm que adoptar procedimentos e atitudes adequadas, tais como, desempenhar conscienciosa e diligentemente as suas funções, guardar segredo profissional sobre factos ou documentos, não se servir de factos que tomem conhecimento em proveito próprio ou de terceiros e não abandonar os trabalhos que lhe estão confiados.

Assim, como não podem recusar-se a assinar as declarações fiscais, as declarações financeiras e seus anexos, quando faltarem menos de três meses para o fim do exercício a que as mesmas se reportem, sem motivo justificativo devidamente reconhecido pela Câmara, conforme artigo 54.º do Estatuto.

De acordo com artigo 55.º do diploma em questão os TOC devem assegurar que as declarações fiscais que assinam estão de acordo com a lei e as normas técnicas em vigor, acompanhar, caso sejam solicitados⁽³⁾, o exame às contas e respectiva documentação das entidades a que prestem serviços.

Devem abster-se da prática de quaisquer actos que directa ou indirectamente conduzam a ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação dos documentos e das declarações fiscais a seu cargo, sendo certo que a violação destes deveres, para além da responsabilidade disciplinar, é punível de acordo com as normas do art. 23.º do Regime Jurídico das Infracções Fiscais não Aduaneiras (RJIFNA), diploma que tipifica como crime de fraude fiscal, entre outros comportamentos, a ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar das declarações fiscais apresentadas e a celebração de negócio simulado.

O mesmo comportamento está tipificado no art. 103.º do RGIT como fraude fiscal simples ou no art. 104.º do mesmo diploma como fraude fiscal qualificada, se existirem pelo menos duas das várias circunstâncias agravantes aí previstas.

A regularidade técnica, a sinceridade material fiscal e os TOC

Os TOC deverão assegurar a regularidade técnica das declarações fiscais que assinam e, logicamente, das contabilidades de que são responsáveis (art. 55.º do estatuto), como já vimos.

Isto é, no desempenho das suas funções, deverão, a partir duma elevada formação académica e profissional, conhecer e observar todas as normas legais, fiscais e contabilísticas, para que o resultado não apareça tecnicamente distorcido ou incorrectamente apurado e declarado.

Todavia, a alínea c) do n.º 1 do art. 55.º do Estatuto exige muito mais. Exige que o TOC se abstenha da prática de quaisquer actos que, directa ou indirectamente, conduzam à ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação dos documentos e das declarações fiscais a seu cargo.

Na verdade, ao exigir-se legalmente a assinatura dos Técnicos Oficiais de Contas nas declarações fiscais, é objectivo do legislador oferecer à administração fiscal a garantia de que os diversos elementos declarados pelos contribuintes correspondem à verdade, já que o exercício da profissão de TOC deve pautar-se por critérios de imparcialidade e de ética profissional. Veja-se o respectivo Estatuto nos artigos 7.º, 8.º, 9.º, 15.º e seguintes.

Como um dos ilustres mestres nos ensinou, a verdade é como a água. Tem de ser pura. Se não for, água já não será. Também assim a verdade. Tendencialmente pura, só a que tem realidade ontológica.

Assim, todos nós somos confrontados com a seguinte questão: que verdade é essa contida nos sistemas de informação das empresas? Uma verdade meramente formal ou uma verdade também material? Sabemos que o legislador pretende a verdade formal e a verdade material. As duas.

Todavia, poderão os TOC garantir a verdade material subjacente aos documentos que contabilizam? Ou melhor: estarão os TOC em condições de perseguir os factos e realidades dos operadores económicos de forma a averiguar se os documentos que lhe são presentes para contabilização traduzem essa realidade?

A esta pergunta respondemos negativamente. Os TOC não são legalmente inspectores de finanças nem profissionais a quem, a despeito de tudo, os

empresários tenham de mostrar a alma. A lei não quer nem impõe tanto, do nosso ponto de vista. As circunstâncias em que a actividade de TOC ainda hoje é exercida, as relações entre os TOC e os operadores económicos, não obstante o princípio da imparcialidade, levam a que sinceramente a resposta tenha de ser negativa. Decorre da mentalidade social ainda reinante em determinados sectores da sociedade portuguesa. É coisa de cultura social de incumprimento fiscal que só a partir dos bancos do ensino pré-primário se poderá resolver. Até lá, temos de esperar sentados.

Todavia, mesmo aceitando que os TOC não podem nem devem ser inspectores da administração fiscal junto da empresa onde trabalham ou à qual prestam serviços, a verdade é que o seu estatuto lhes impõe deveres de confirmação entre o que é contabilizado e o que é declarado com a realidade da actividade da empresa, não podendo deixar de fazer isso até aos limites do possível e abster-se de praticar actos que directa ou indirectamente conduzam à ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação dos documentos, sob pena de conluio ou cumplicidade senão mesmo de co-autoria material.

Estes deveres concretizam-se observando as normas citadas que inequivocamente acolheram o princípio de que a actividade dos TOC está legalmente vinculada. Está aqui patente o princípio da vinculação à lei também claramente assumido no respectivo Código Deontológico, no seu artigo 2.º.

Em resumo:

- Os Técnicos Oficiais de Contas são responsáveis pela regularidade técnica das escritas e contabilidades a seu cargo.
- Não podendo garantir a verdade material plena desses sistemas de informação, não podem deixar de perseguir até ao limite das suas possibilidades, solicitando, se necessário, a confirmação escrita a que se refere o art. 51.º, 1, alínea b) do Estatuto.
- Em quaisquer circunstâncias, deverão abster-se da prática de quaisquer actos que, directa ou indirectamente, conduzam à ocultação, destruição, inutilização, falsificação e viciação de documentos.

Saindo o seu comportamento deste quadro legal de referência, os TOC trilharão um perigoso caminho de responsabilidades.

Não sabemos o que realmente se passou com o TOC/pai da amiga da nossa amiga, no tocante aos precisos fundamentos da reversão dos pro-

cessos de execução fiscal das duas empresas que, em vida, foram suas clientes. Para podermos fazer ideia do que, eventualmente, se possa ter passado importará ver o essencial do respectivo regime jurídico.

A responsabilidade civil subsidiária dos TOC face à lei fiscal vigente

A partir de 1 de Janeiro 1999 e até 31 de Dezembro de 2005 - É, assim, chegado o momento de vermos, ainda que de modo necessariamente resumido, o essencial do regime jurídico da respectiva responsabilidade subsidiária tributária, criada *ex novo*, pela LGT.

Importa desde já anotar, com particular interesse para os leitores da Revista «TOC» que, sendo a matéria da responsabilidade tributária subsidiária de natureza substancial, ou seja, de direito material, o respectivo regime, consagrado *ex novo* na LGT quanto aos TOC, só vale para o futuro e não para o passado, como sucederia se tal matéria fosse de natureza processual. Ver, neste sentido, a norma do art. 12.º da LGT e também o art. 12.º do CC.

É, de facto, um aspecto importante e pacífico quer na doutrina quer na jurisprudência. Assim, a responsabilidade tributária subsidiária dos TOC prevista na LGT só existe relativamente aos factos constitutivos ⁽⁴⁾ ocorridos depois de 1 de Janeiro de 1999, data da entrada em vigor da LGT, nos termos do art. 6.º do DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro e até 31 de Dezembro de 2005.

Da mesma forma, a substancial alteração introduzida no regime pela LO de 2006, só vale para factos e situações ocorridas a partir da sua entrada em vigor: 1 de Janeiro de 2006 conforme o art. 108.º da Lei n.º 60-A/2005, 30 de Dezembro.

O seu enquadramento legal pode fazer-se observando, para além de outras, as previsões/estatuições da LGT (artigos 22.º a 24.º) e do CPPT (artigos 9.º, 35.º, 44.º, g), 45.º, 50.º, 88.º, 148.º, 153.º e 160.º), vigente a partir de 1 de Janeiro 2000, nos termos do art. 4.º do DL n.º 433/99, de 26 de Outubro que o aprovou.

A segunda ampliação aconteceu através do art. 13.º da Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro que alterou o art. 24.º da LGT em que a expressão «sociedades, cooperativas e empresas públicas» foi substituída por «pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados», logo com um âmbito muitíssimo mais vasto.

Oportuno será lembrar aqui o que atrás dissemos sobre o início da responsabilidade tributária subsidiária dos TOC. Esta ampliação só vale para o futuro que começa no dia 1 de Janeiro de 2001, data da entrada em vigor da Lei n.º 30-G/2000. Veja-se o artigo 21.º da mesma.

Quanto aos pressupostos subjectivos da responsabilidade subsidiária dos TOC na LGT, em vista dos objectivos deste texto, bastará anotar que os TOC, na medida e na forma dos «gerentes» latoamente entendidos são, por um lado, civilmente responsáveis pelas dívidas tributárias das empresas, responsáveis subsidiários, nos casos em que, dolosamente violem deveres assumidos pela regularidade técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura das declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos nos termos do n.º 3 do art. 24.º e do art. 8.º, n.º 6 do RGIT e, por outro, penalmente responsáveis se, com dolo, violarem os seus deveres específicos para com a administração fiscal, à luz do n.º 2 do art. 55.º do Estatuto da CTOC, 6.º do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras (RJIFNA) – DL 20-A/99, de 15 de Janeiro e do n.º 3 do art. 111.º da LGT, vigente até 4 de Julho de 2001, matéria regulada a partir desta data no art. 7.º e 8.º 6 *in fine* do RGIT, já citado.

A partir de 1 de Janeiro de 2006 - Foi opção do legislador, nos termos dos artigos 57.º e 60.º da Lei n.º 60-A/2005,30/12 (LO 2006) ampliar a responsabilidade civil dos TOC pelas dívidas das empresas, sejam elas de impostos, sejam elas de coimas e, por isso, alterou o texto do n.º 3 do art. 24.º da LGT e inseriu um novo n.º 3 ao art. 8.º do RGIT, (passando os n.ºs 3 a 7 deste art. 8.º para 4 a 8), nos seguintes termos:

LGT 24.º, 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.»

RGIT 8.º, 3 – «As pessoas referidas no n.º 1, bem como os técnicos oficiais de contas, são ainda 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 comuniquem, até 30 dias após o termo do prazo de entrega da declaração, à Di-

recção-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.»

Estas duas normas, sendo de natureza substantiva porque alteram e constituem *ex novo* relações jurídicas, só valem para o futuro; para factos ou situações ocorridas após a sua entrada em vigor em 1 de Janeiro de 2006, nos termos do art. 108.º da citada Lei 60-A/2005. Neste sentido aponta inequivocamente o art. 12.º da LGT e também o art. 12.º do CC.

A alteração assim operada ao regime da responsabilidade civil subsidiária dos TOC traduz, na verdade, a assunção mais vasta de consequências fiscais para o incumprimento dos deveres implicados nas funções atribuídas aos mesmos pelo art. 6.º, n.º 1 do respectivo ECTOC (Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de Novembro), particularmente a responsabilidade pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal.

Com efeito, a anterior redacção do n.º 3, art. 24.º da LGT, vigente para os factos e situações ocorridos até 31 de Dezembro de 2005, apenas previa como fundamento da responsabilidade subsidiária dos TOC pelas dívidas fiscais das entidades a quem prestam serviços, uma conduta necessariamente dolosa, cabendo à administração fiscal demonstrá-la.

Todavia, resulta dos citados artigos 6.º, n.º 1, 52.º e 54.º do ECTOC que as funções atribuídas aos Técnicos Oficiais de Contas implicam deveres de diligência, devendo os técnicos exercer a respectiva profissão com o cuidado exigível.

Veja-se, por exemplo, o texto da alínea a) do n.º 1 do referido art. 54.º: «Nas suas relações com as entidades a que prestem serviços, constituem deveres dos técnicos oficiais de contas: a) Desempenhar conscienciosa e diligentemente as suas funções.»

No entendimento do legislador não existiria justificação material para que apenas a violação dolosa, que pressupõe uma conduta intencionalmente dirigida à prática da infracção, constituísse fundamento para a responsabilidade subsidiária prevista neste artigo para os TOC, ao contrário do que estava regulado para os ROC no art. 24.º, n.º 2, que compreende quer as actuações dolosas quer as actuações negligentes.

Resulta assim que o fundamento da responsabilidade subsidiária consagrada no n.º 3 do art. 24.º

da LGT assim alterado, deixa de limitar-se à violação dolosa, abrangendo igualmente a violação meramente negligente ou meramente culposa.

Depois, por via da inserção do n.º 3 do art. 8.º do RGIT, as pessoas referidas no seu n.º 1, bem como os TOC, são ainda 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 comuniquem, 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.

Ou seja, teve o legislador em vista estabelecer uma previsão específica de responsabilidade civil quanto ao montante da coima dos administradores e dos TOC pelas contra-ordenações fiscais previstas nos artigos 116.º e 117.º do RGIT (falta ou atraso de quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício de funções) desde que se verifiquem os dois pressupostos para os quais, entendemos nós, os TOC terão de dispensar a maior atenção:

- a) o prazo de 30 dias para a comunicação à DGCI; e
- b) a respectiva imputação do atraso ou da falta de entrega, sem o que se verão responsabilizados no processo de execução fiscal com vista à sua cobrança coerciva, isto, claro está, sem contar com os eventuais efeitos que isso possa ter no âmbito do possível processo de inquérito criminal fiscal.

Veja-se a este propósito a parte final do texto do n.º 6 do art. 8.º do RGIT (n.º 7 a partir de 1 de Janeiro de 2006), quanto à eventual corresponsabilidade pela prática das infracções fiscais.

Feito este percurso pelo regime legal vigente, nada mais de essencial haveria a registar quanto aos requisitos subjectivos dos TOC necessários para que, em concreto, alguma vez fossem executados por reversão nos processos de execução fiscal ou co-arguidos em processos penais administrativos ou judiciais.

Todavia, para que minimamente se entenda esta matéria, tão complexa quanto importante para os TOC face ao seu enquadramento estatutário-fiscal, importará atentar na violação dos deveres e nas formas e graus de culpa que, num hipotético cenário de infracção, as condutas dos TOC podem abstractamente assumir.

A violação culposa dos deveres como pressuposto da responsabilidade dos TOC – as formas ou graus de culpa

Feito o rápido percurso pelos pertinentes deveres dos TOC para com a administração tributária, à luz do respectivo quadro jurídico-estatutário, aqui e agora mais não faremos do que atentar em aspectos essenciais da culpa dos TOC, no eventual procedimento infractor, tendo presente, claro está, os princípios da vinculação à lei e da responsabilidade ou da responsabilização previstos no Estatuto (artigos 6.º, 51.º, 55.º, 58.º) e no Código Deontológico (artigos 2.º, 3.º, 1 d) e 5.º).

Há aqui dois aspectos fundamentais a ter em conta, para sossego e descanso dos TOC:

– Primeiro, nunca haverá fundamento para a responsabilização do TOC se não houver da sua parte uma infracção às normas estatutárias e fiscais que lhe impõem deveres. Isto é, tem de haver violação dessas normas para que haja responsabilização do TOC, quer no plano civil do pagamento de dívidas tributárias (contribuições, impostos, multas e coimas) quer no plano penal do cometimento de contra-ordenações (ilícito administrativo) e/ou de crimes fiscais (ilícito criminal/judicial). Não há, pois, aqui responsabilidade pelo risco.

– Segundo, essa violação às normas impositivas de deveres, ou seja, a infracção a essas normas é necessariamente praticada sob alguma forma de culpa, sob pena de não ser infracção por ser acto ou conduta involuntária e inconsciente.

Porém, nem todas as formas de culpa dos TOC relevam para efeitos da sua responsabilização em qualquer momento, quer no plano civil ⁽⁵⁾ quer no plano penal.

Vejam os: em primeiro lugar temos de ter presente a previsão/estatuição do n.º 3 do art. 24.º da LGT que, de modo inovador, acolheu a responsabilidade civil subsidiária dos TOC pelo pagamento das dívidas tributárias, ampliada a partir de 1 de Janeiro de 2001 a todas as «pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados» pela Lei n.º 30 - G/2000 como atrás referimos, que reza assim: «(...) em caso de violação dolosa 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.»

Em segundo lugar, temos também de atentar no que estava previsto inovadoramente no art. 112.º da LGT, particularmente o seu n.º 3 (onde não seria difícil subsumir ainda que virtualmente alguns TOC) vigente de 1 de Janeiro de 1999



e até 4 de Julho de 2001 e, daí em diante, no n.º 6 do art. 8.º do RGIT quanto à responsabilidade subsidiária pelo pagamento de multas ou coimas de «pessoas colectivas e entes fiscalmente equiparados» de «quem colaborar dolosamente na prática da infracção tributária.»

Ou seja, neste plano civil do pagamento subsidiário de dívidas tributárias incluindo multas e coimas aplicadas aos principais arguidos, temos que os TOC serão responsabilizados se tiverem agido com dolo em algum momento do exercício das suas funções.

Veja-se que, por força da já abordada alteração ao regime operada pela LO 2006, a partir de 1 de Janeiro de 2006, o âmbito de tal regime se alargou imenso, uma vez que se basta com uma conduta meramente culposa ou negligente.

De qualquer modo, para os menos informados sobre as formas ou graus de culpa, importará deixar brevíssimas notas sobre elas para obviarmos a que se confundam comportamentos dolosos com comportamentos negligentes ou meramente culposos, como é hábito dizer-se, por um lado e, por outro, entre os diferentes tipos ou graus de dolo, que o mesmo é dizer, entre as diferentes intensidades do dolo, sendo certo que isso é relevante no tempo: de 1 de Janeiro de 1999 e até 31 de Dezembro de 2005, a lei exigia o dolo; daí em diante, a lei exige apenas a culpa em qualquer das suas formas ou graus.

Vejamus então: a culpa dos que voluntariamente agem pode assumir uma de duas formas: o dolo, previsto no art. 14.º do Código Penal, ou a negligência, prevista no art. 15.º do mesmo diploma legal.

Interessa ainda analisar que o dolo pode ser de um de três tipos ou graus que, do mais para o menos intenso, se podem analisar em:

- a) – Dolo específico, directo, quando alguém representando um facto, imaginando um resultado que preenche um tipo de crime, actuar com intenção de o realizar (ver n.º 1 do art. 14.º C.P.);
- b) – Dolo necessário, quando alguém representar a realização dum facto preenchedor dum tipo de crime como consequência necessária da sua conduta não deixar de actuar (*vide* n.º 2 do art. 14.º C.P.). Isto é, o resultado típico não é o directamente desejado mas o necessariamente consequente;
- c) – Dolo eventual, quando antevemos a realização dum facto também preenchedor dum tipo de crime, como consequência possível da conduta. Aqui haverá dolo se o agente actuar conformando-se com aquela realização (ver art. 14.º, n.º 3 do C.P.).

A negligência, como segunda forma de culpa, existirá sempre que houver a violação do dever de cuidado a que, segundo as circunstâncias, alguém está obrigado e de que é capaz (*vide* art. 15.º do C.P.).

Abordadas resumidamente estas formas ou graus de culpa dos que voluntariamente agem, TOC incluídos, estaremos em condições de melhor entender o comportamento doloso como pressuposto da responsabilidade subsidiária civil dos TOC previsto nos artigos 24.º, 3 da LGT e art. 8.º, n.º 6 do RGIT (antes art. 112.º, n.º 3 da LGT).

Naturalmente que sacrificamos algo da pureza dos princípios ao usarmos as formas e os graus de culpa do direito penal para justificarmos a

responsabilidade civil por factos ilícitos, cujo regime jurídico geral está, como sabemos, no Código Civil, art. 483.º e seguintes.

Todavia, esta simplificação tem a ver com os objectivos deste texto e também com o facto de nos parecer, de acordo com o princípio da coerência do sistema jurídico, que só releva, neste plano civil, o dolo específico, directo ou, no limite, o dolo necessário. Na verdade, só quando deliberada, específica, directa ou indirectamente, portanto com o dolo mais grave, violarem os deveres para com a administração fiscal previstos no art. 55.º da lei estatutária (DL 452/99, de 5 de Novembro), é que a responsabilização dos TOC poderá acontecer, quer no plano civil dos pagamentos das dívidas tributárias à luz da LGT (24.º, 3 anterior redacção) e do RGIT (8.º, n.º 6, transformado em n.º 7 a partir de 2006), quer no plano penal que veremos a seguir.

A responsabilidade penal dos TOC face à lei vigente

Damos aqui reproduzidas as notas anteriores sobre as formas e graus de culpa, lembrando apenas que aqui já não estamos no plano da responsabilidade civil subsidiária pelo pagamento das dívidas tributárias, multas e coimas incluídas porque transitadas em julgado, mas no plano penal.

Ou seja, no plano da responsabilidade pela prática das infracções tributárias, que o mesmo é dizer já não estamos a ver os TOC como executados porque contra eles foi revertido o processo de execução fiscal, mas como autores ou co-autores de ilícitos tributários contra-ordenacionais ou criminais.

O quadro legal desta responsabilidade penal está previsto na lei estatutária da CTOC, DL 452/99, de 5 de Novembro; art. 55.º, 2, no RJIFNA; DL n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro; art. 6.º para infracções cometidas até 30 de Dezembro 98 na LGT; art. 111.º, relativamente a infracções praticadas a partir da sua entrada em vigor, 1 de Janeiro de 1999, conforme art. 6.º do DL 398/98, 17 de Dezembro e no RGIT, art. 7.º e art. 8.º, n.º 6⁽⁶⁾, a partir de 5 de Julho de 2001, como já vimos.

Também aqui não releva elementarmente a culpa do agente/TOC em qualquer das formas, tipos ou graus de culpa sumariamente analisados.

Na verdade, só uma conduta dolosa (e não já uma conduta meramente culposa como é hábito dizer-se) é bastante para que os TOC sejam arguidos em processos de contra-ordenação ou

em processos de averiguações, (hoje processos de inquérito nos termos do RGIT) por crimes fiscais.

Ou seja, para que os TOC sejam perseguidos em processo penal administrativo ou judicial têm de ter agido, só ou conluídos com os “gerentes” ou representantes das pessoas colectivas e equiparadas, com dolo directo, específico, necessário, eventual. Neste sentido aponta claramente, quer a referida norma estatutária (55.º, 2) quer o art. 6.º do RJIFNA, quer os artigos 106.º a 111.º da LGT quer, por fim, as normas dos artigos 2.º, n.º 1, 6.º, 7.º e 8.º n.º 6 (e, a partir de 1 de Janeiro de 2006, n.º 7) do RGIT.

Veja-se ainda com muito interesse, porque confirma a coerência e a unidade do sistema jurídico nesta matéria, as normas estatutárias que dispõem sobre o regime jurídico disciplinar dos TOC (59.º e seguintes do Estatuto), cuja acção é independente da eventual responsabilidade civil ou criminal.

Atente-se, por exemplo, nos pressupostos para aplicação da pena de expulsão previstos no n.º 5 do art. 66.º, particularmente no caso em que, com dolo, os TOC pratiquem «(...) quaisquer actos que, directa ou indirectamente, conduzam à ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação dos documentos ou das declarações fiscais a seu cargo.» De notar que estes factos são simultaneamente preenchedores do tipo de crime de fraude fiscal previsto no art. 23.º do RJIFNA, em vigor até 4 de Julho de 2001 e de fraude fiscal simples ou de fraude fiscal qualificada nos termos dos artigos 103.º e 104.º, respectivamente, do RGIT, actualmente em vigor.

Tenha-se, por fim, em conta as agravantes especiais para aplicação da referida pena de expulsão previstas no art. 70.º do Estatuto, especialmente a premeditação (dolo específico) e o conluio com as entidades a que prestam serviços, que o mesmo é dizer a co-autoria moral e material entre tais entidades e os Técnicos Oficiais de Contas.

Para que este texto não tenha dimensão incomportável, nomeadamente com o espaço da sua eventual divulgação, não deixaremos notas sobre o *modus faciendi* de reverter dívidas fiscais contra terceiros em sede de processo de execução fiscal, nem sobre as precisas garantias dos revertidos nem, por fim, quanto aos seus precisos meios de defesa, tudo matérias disponíveis aos TOC, nomeadamente, no CD, renovado mensalmente.

Aqui, deixamos apenas o verdadeiramente indispensável à compreensão e resolução do proble-

ma sucessório que tanto afligiu a referida enfermeira, amiga da nossa amiga, única herdeira do TOC entretanto falecido.

Como acima referimos, não sabendo embora o que realmente se passou com ele, no tocante aos precisos fundamentos da reversão dos processos de execução fiscal das duas empresas que, em vida, foram suas clientes, já temos agora um quadro legal de referência que nos permite, em abstracto, fazer ideia do que se terá passado.

A sucessão tributária dos responsáveis subsidiários pelos tributos e penas

As pessoas jurídicas não são eternas sendo que as fictas (pessoas colectivas) se extinguem e as físicas morrem e só a morte (todos, de algum modo, o experimentámos já...) é definitiva, absoluta.

E foi esta última que surpreendeu o pai da amiga da nossa amiga, TOC de profissão, "mimado" com a desconfortável condição de executado/revertido em dois processos de execução fiscal, instaurados contra duas empresas que foram, em sua vida, suas clientes e às quais as coisas teriam corrido mal por deixarem de cumprir voluntariamente as suas dívidas fiscais.

A morte, enquanto facto jurídico, desencadeia o fenómeno da transmissão de obrigações tributárias dos responsáveis subsidiários para o ou os seus herdeiros. No caso, apenas a enfermeira, por ser filha única e o seu pai ter falecido no estado de viúvo, não havendo assim mais concorrentes à herança. Para além dela, não havia outros herdeiros, nomeadamente cónjuge sobrevivente.

Com efeito, as obrigações tributárias quer as originárias, quer as subsidiárias aqui particularmente relevantes «(...) transmitem-se, mesmo que não tenham sido ainda liquidadas, em caso de sucessão universal por morte, sem prejuízo do benefício do inventário», nos termos do art. 29.º, 2 da LGT.

Só nestes precisos termos se opera a transmissão destas obrigações tributárias o que tem vários efeitos práticos.

Na verdade, o legislador com a expressão «sucessão universal por morte» afastou a transmissão das obrigações tributárias do responsável subsidiário (e também do originário...) nos casos de sucessão a título singular, como sempre acontece no caso dos legados, nos termos do art. 2030.º do Código Civil.

No caso, por exemplo, de toda a herança do de cujus ser distribuída em legados, parece-nos não haver transmissão das obrigações tributárias do representante subsidiário para os seus legatários.

Não poderemos retirar outro sentido àquela expressão «sucessão universal...» que não seja este, à luz das normas do art. 11.º, n.º 1 da LGT e dos n.ºs 2 e 3 do art. 9.º do citado Código Civil.

Depois, verificando-se a transmissão da obrigação tributária, numa sucessão universal por morte, para herdeiros do responsável subsidiário temos ainda que atentar em três aspectos da maior importância prática e que ajudam a entender e a resolver os problemas fiscais da nossa enfermeira consulente, filha do TOC falecido:

– Primeiro, o de que o ou os herdeiros não respondem pela dívida tributária herdada senão no limite das forças da herança, *ultra vires* hereditatis e segundo a ordem das preferências legais. À frente dessas dívidas tributárias estão as despesas com o funeral, com os sufrágios, com a testamentaria e com a administração e liquidação do património hereditário. *Vide* art. 2068.º e n.º 2 do art. 2070.º do Código Civil.

– Segundo aspecto a considerar é o de que o herdeiro tem a seu favor o importante benefício do inventário, previsto e salvaguardado pelo n.º 2 do art. 29.º da LGT. É que o herdeiro do responsável subsidiário pode ter muito interesse, em aceitar a herança a benefício de inventário e não pura e simplesmente, caso em que só os bens inventariados respondem pela dívida tributária ficando a prova de que há mais bens, para além dos constantes no inventário, a cargo do Estado credor tributário o que é, na prática, muito difícil. *Vide* art. 2071.º do Código Civil.

– Terceiro, teremos ainda que atentar na hipótese de no conjunto das dívidas tributárias transmitidas a título universal aos herdeiros do responsável subsidiário se encontrarem ou não dívidas por coimas ou multas fiscais. Se isso acontecer estas penas fiscais aplicadas à gerida (no caso dos gerentes) ou à cliente (no caso dos TOC) não se transmitirão aos herdeiros dos responsáveis subsidiários entretanto falecidos.

O sucessor herdeiro não pode naturalmente ser responsabilizado por quaisquer penas privativas do património aplicadas à gerida ou à cliente

do *de cuius* responsável subsidiário por infracções por si cometidas em sua vida, por acção ou omissão.

Na verdade, a responsabilidade subsidiária, antes prevista no art. 112.º da LGT e agora no art. 8.º do RGIT quanto a multas e coimas, não é susceptível de transmissão nos termos do n.º 3 do art. 30.º da Constituição da República Portuguesa.

A morte é facto extintivo, tanto do procedimento criminal como da própria pena ou medida de segurança já aplicadas, conforme prevê o Código Penal, art.os 127.º e 128.º, por força do art. 4.º, n.º 1 do RJFNA e, agora, art. 3.º a) do RGIT.

No mesmo sentido dispunha o CPT, quer ao nível da extinção do procedimento penal por contra-ordenação quer ao nível da pena aplicada/coima, nos termos dos art.os 193.º e 194.º, regime que se manteve em vigor até 4 de Julho de 2001, data da entrada em vigor do RGIT, por via do disposto no art. 3.º do DL n.º 433/99, de 26 de Outubro que aprovou o CPPT.

O novo regime geral das infracções tributárias dispõe no mesmo sentido no seu art. 61.º quanto às contra-ordenações.

Assim, a referida extinção do procedimento penal contra-ordenacional e/ou criminal e das penas tributárias pecuniárias eventualmente aplicadas, coimas ou multas, operada pela morte do responsável subsidiário, implica uma importante consequência prática: se a fase do processo da sua cobrança for já a de execução fiscal, (como no caso da nossa consulente), o respectivo processo extingue-se nos termos do n.º 2 do art. 176.º do CPPT que a seguir se transcreve, na es-

teira, aliás, do que estava previsto na n.º 2 do art. 260.º do revogado CPT.

«1 - O processo de execução fiscal extingue-se: (...)

2 - Nas execuções por coimas ou outras sanções pecuniárias o processo executivo extingue-se também:

a) Por morte do infractor; (...).

Eis o essencial do quadro legal hoje vigente, com base no qual nem o procedimento penal nem as penas tributárias se transmitem ao herdeiro do *de cuius* enquanto responsável subsidiário.

Num passado recente, até Julho de 1991, data até à qual vigorou o CPCI, não era exactamente assim, já que tal transmissão operava-se para os herdeiros do responsável se a decisão condenatória tivesse transitado em julgado ainda em vida do delinquent e, logo, o objecto da transmissão já não seria uma pena propriamente dita mas uma dívida civil. *Vide* art. 113.º, parágrafo único do revogado CPCI.

O esboço de solução dos problemas fiscais emergentes do caso real

Face aos elementos relevantes conhecidos, confirmámos telefonicamente, junto de um dos chefes dos serviços de finanças, que o processo de execução fiscal que lá corria contra o TOC, por reversão, tinha efectivamente génese numa coima transitada em julgado por não ter sido recorrida nem paga voluntariamente pela empresa arguida.

Aquele responsável, informado da morte do TOC, quis naturalmente a prova disso mesmo,



através da herdeira, após o que arquivou o processo de execução fiscal, por extinção.

Em abono da verdade, o infractor, no caso da nossa consulente, não foi o seu pai/TOC, mas a empresa sua cliente e, ao tempo, ainda essa empresa existia juridicamente por não ter sido ainda dissolvida nem liquidada.

Ou seja, da pessoa colectiva, arguida no processo de contra-ordenação, aonde tinha sido aplicada a coima e aonde havia transitado em julgado sem o devido pagamento voluntário, de onde foi extraído o título executivo, base do processo de execução fiscal revertido contra o TOC, dessa pessoa colectiva, dizíamos, ainda não havia escritura de dissolução nem tinham sido aprovadas as contas do liquidatário nem o seu registo na Conservatória do Registo Comercial (cfr. CSC, art. 160.º). Por isso, mantinha ao tempo a sua personalidade jurídica e, logo, não se teria verificado ainda a “morte do infractor” — pessoa colectiva, a que se refere a norma do n.º 2 do art. 176.º do CPPT acima transcrita.

Em todo o caso, face ao regime da intransmissibilidade das penas e numa interpretação extensiva não proibida pelo n.º 1 do art. 11.º da LGT, foi entendimento (e do nosso ponto de vista legalmente correcto), do chefe do serviço de finanças ordenar o arquivamento do processo de execução fiscal com génese na coima, por extinção, ao abrigo do transcrito no normativo legal.

Quanto ao outro processo de execução fiscal, a correr também contra o mesmo TOC noutra serviço de finanças, enquanto responsável subsidiário, por dívida do IVA do primeiro semestre de 2006, face às normas legais em vigor acima citadas, nomeadamente aquelas que têm a ver com a responsabilidade solidária entre os responsáveis subsidiários, o chefe do serviço de finanças citou, nos termos do art. 154.º do CPPT, e bem do nosso ponto de vista, a nossa consulente para pagar toda essa dívida, enquanto única herdeira

do TOC, enquanto responsável subsidiário, com avultadas garantias daquele crédito tributário. Os outros responsáveis subsidiários (gerentes), ao que nos foi dito, não tinham, pelo menos formalmente, onde cair mortos...

As forças da herança da nossa consulente eram, felizmente para ela, bem superiores à dívida do IVA em causa e, logo, de nada lhe adiantaria requerer o benefício do inventário judicial nos termos da lei civil.

Perante a inevitabilidade legal de ter que pagar, apenas lhe sugerimos a vantagem do pagamento em prestações, *in casu*, legalmente possível.

Sabemos como, de um modo geral, os impostos retidos na fonte ou repercutidos a terceiros não são pagáveis em prestações, nos termos do art. 196.º do CPPT. Mas esta norma admite, excepcionalmente, que tal possa acontecer no caso dos herdeiros. O melhor mesmo é deixar aqui a transcrição parcial relevante do referido normativo:

«1 - As dívidas exigíveis em processo executivo poderão ser pagas em prestações mensais e iguais, mediante requerimento a dirigir, no prazo de oposição, ao órgão da execução fiscal.

2 - O disposto no número anterior não é aplicável às dívidas de recursos próprios comunitários e às dívidas resultantes da falta de entrega, dentro dos respectivos prazos legais, de imposto retido na fonte ou legalmente repercutido a terceiros, salvo em caso de falecimento do executado, contando-se nesse caso o prazo para o requerimento do pagamento a partir da citação nos termos do n.º 4 do artigo 155.º.»

Foi isso que fez, ao que sabemos, a amiga da nossa amiga, face à desgraça de ter de pagar dívidas fiscais das empresas clientes do seu pai, mesmo após o seu falecimento. Por vezes, uma desgraça não vem só... ■

(Texto recebido pela CTOC em Julho de 2008)

(1) Não vamos incluir elementos de identificação pessoal do caso por duas razões: 1.º) Isso levaria a que sacrificasse o devido sigilo fiscal, protegido pelo art. 64.º da LGT e 2.º) Não estamos munidos de autorização das pessoas em causa e identificá-las seria da nossa parte, no mínimo, deselegante. Vamos, pois, ter o cuidado de não deixar aspectos que levem a isso.

(2) Neste sentido, «Substituição e responsabilidade tributária», Ana Paula Dourado, *in* CTF N.º 391, pg. 51/52.

(3) Ver o que dispõe a este propósito o RCPIT, nos seus artigos 52.º e 54.º, 1.

(4) Ver o regime dos factos constitutivos e modificativos da relação jurídica tributária na LGT, artigos 36.º a 39.º.

(5) Neste plano civil, a partir de 1 de Janeiro de 2006, o regime legal, como vemos no texto, foi substancialmente alterado.

(6) Sabemos que este n.º 6 do art. 8.º do RGIT, passou em 1 de Janeiro de 2006 a n.º 7 do mesmo artigo, por força da inserção do novo n.º 3.