

MARÇO
2021

CURSO DE FORMAÇÃO À DISTÂNCIA

DEONTOLOGIA PROFISSIONAL DO CONTABILISTA CERTIFICADO

Amândio Silva





FICHA TÉCNICA

Título: DEONTOLOGIA PROFISSIONAL DO CONTABILISTA CERTIFICADO

Autor: Amândio Silva

Capa e paginação: DCI - Departamento de Comunicação e Imagem da OCC

© Ordem dos Contabilistas Certificados, 2021

Não é permitida a utilização deste Manual, para qualquer outro fim que não o indicado, sem autorização prévia e por escrito da Ordem dos Contabilistas Certificados, entidade que detém os direitos de autor.



ÍNDICE

1. A Ética – conceito	4
2. A Deontologia	7
3. Códigos de Ética	9
4. Código Deontológico dos Contabilistas Certificados	11
5. Ordens Profissionais	13
6. Natureza pública da Ordem dos Contabilistas Certificados	15
7. Contabilistas Certificados	17
8. Funções do Contabilista Certificado	18
9. Modos de exercício da atividade	31
10. Regime das sociedades de contabilidade e sociedades profissionais de contabilistas certificados	32
11. Contabilista certificado suplente	35
12. Justo impedimento	37
13. Os direitos do Contabilista Certificado perante a OCC	39
14. Direitos perante outras entidades públicas	42
15. Os direitos do Contabilista Certificado perante o cliente	45
16. Honorários	49
17. Os deveres gerais do Contabilista Certificado perante a OCC	51
18. Princípios deontológicos gerais	52
19. Da inscrição na Ordem de pessoas singulares e sociedades de profissionais	54
20. Da publicidade profissional	58
21. Participação de crimes públicos	61
22. Os deveres específicos do Contabilista Certificado perante a OCC	65
23. Os deveres do Contabilista Certificado perante o cliente	68
24. Os deveres do Contabilista Certificado perante a Administração Tributária e Aduaneira - as relações com as entidades públicas e privadas	82
25. Deveres recíprocos do Contabilista Certificado	85
26. Responsabilidade disciplinar	88
27. Responsabilidade tributária (subsidiária) dos Contabilistas Certificados	97
28. BIBLIOGRAFIA	100



1. A ÉTICA – CONCEITO

A ética é uma característica inerente a toda ação humana e, por esta razão, um elemento vital na produção da realidade social. Todos os homens possuem um sentido ético, uma espécie de “consciência moral”, estando constantemente a avaliar e a julgar as suas atitudes para saber se são boas ou más, certas ou erradas, justas ou injustas. Existem sempre comportamentos humanos classificáveis sob a ótica do certo e do errado, do bem e do mal. Embora relacionadas com o agir individual, essas classificações têm sempre relação com as matrizes culturais que prevalecem em determinadas sociedades e contextos históricos.

É possível definir “ética” de diferentes maneiras e, de facto, assim tem sido.

Lexicologicamente:

Ética, s.f. (do lat. ethica ou ethice, do grego ethos). Parte da filosofia que trata da moral; ciência da moral.

Com o mesmo fito, Rodriguez Molinuevo (1993) pesquisou noutro conjunto de obras e obteve os resultados seguintes:

- i) parte da filosofia que trata da avaliação da moral dos actos humanos; conjunto de princípios e normas morais que regulam as actividades humanas (Larousse);
- ii) parte da filosofia que trata do bem e do mal nos actos humanos; conjunto de regras morais que regulam o comportamento e as relações humanas (Maria Molíner);
- iii) parte da filosofia que trata da moral e das obrigações do homem (Real Academia Espanhola).

Conceptualmente, Adela Cortina refere que a ética é um tipo de saber dos que pretendem orientar a ação humana num sentido racional; ou seja, pretende que trabalhem de forma racional. A ética é essencialmente um saber para atuar de um modo racional.

Noutro registo, António Argandoña¹ diz-nos que ética é a ciência do aperfeiçoamento do Homem, que seja cada vez mais humano, que se realize, que alcance o seu fim. Para nós, agora, não é crucial definir qual é esse fim: podemos chamar-lhe felicidade, santidade, realização, humanização, aperfeiçoamento,... O importante é que o homem tem um fim na vida, um fim principal; que não o deixa indiferente “ser” um tipo de pessoa ou outro. Claro que o homem pode enganar-se no seu fim e eleger o prazer, o poder e o egoísmo como meta na sua vida. Também neste caso necessita de regras para alcançar esse fim – uma “ética”. O que acontece é que esta falsa “ética” – do egoísmo, do hedonismo ou da prepotência – não lhe permitirá cumprir o seu fim. Poderá encontrar-se rico e poderoso mas infeliz.

Em suma, a ética pode ser definida de várias maneiras, contudo é inequívoco que a ética e a moral andam aliadas, o que nem será de estranhar pois que ambas têm, na origem etimológica, análoga significação – derivam de mores e ethos, termos que designam costumes.

¹ Argandoña (1997)



Ora, se se entender por costumes o conjunto das práticas sociais correntes (habituais) numa dada época e numa determinada colectividade⁹, podemos facilmente associar a noção de ética a uma ciência da moral, i.e. ao conjunto de normas de conduta consideradas absolutas e universalmente aceites, ou o conjunto de princípios, normas e valores mediante os quais um indivíduo decide a sua conduta ou comportamento, ou, alargando a noção, o domínio da filosofia que procura determinar a finalidade da vida humana e os meios de a alcançar.

Assim sendo, é claro e indiscutível que a ética contribui de modo manifesto para o bom e ordenado funcionamento da sociedade. De resto, a experiência demonstra que a necessidade de ética na sociedade é de tal modo importante que os valores éticos mais comuns são (acabam por ser) frequentemente incorporados na legislação.

Por essa razão, a sociedade tende a definir a ética em termos de comportamento. Por exemplo, o comportamento de uma pessoa é considerado eticamente correto quando está de acordo com sólidos princípios morais baseados em ideais como a equidade, a justiça e a confiança. Podemos dizer que a ética é um elemento essencial do sucesso de indivíduos e organizações. É verdade que a nossa sociedade valoriza a liberdade pessoal. No entanto, se comprometermos a nossa ética no exercício dessa liberdade, a sociedade será prejudicada. Isso significa que acabaremos por limitar a nossa liberdade individual e o gozo da liberdade pelas outras pessoas. A ética, portanto, constitui o alicerce do tipo de pessoa que somos e do tipo de organização que representamos.

Embora a ética seja uma ciência prática, deveremos evitar a tentação de a reduzir ao campo exclusivamente normativo. O seu valor está naquilo que explica e não no facto de prescrever ou recomendar algo com vista a atuar em situações concretas.

Pese a sobredita necessidade da ética na sociedade, há, contudo, que reconhecer que por vezes as pessoas agem de modo não ético. Este facto pode dever-se, designadamente, a pelo menos um dos dois motivos seguintes:

- i) os princípios éticos das pessoas serem diferentes dos da sociedade em geral;
- ii) as pessoas preferirem agir egoisticamente.

Com efeito, “o berço” de cada pessoa condiciona o conjunto de valores ligados à “justiça social” entre os homens e, ao longo da vida, cada pessoa terá a “sua” própria visão e atribuirá diferente significação a cada facto. E isso pode implicar que, face a um determinado padrão social, um tipo de comportamento que para o indivíduo estaria “certo” dentro do contexto da sua educação, poderá não estar na ótica dos valores médios da comunidade. Daí que, como refere Lázaro Lisboa, “uma vez que cada pessoa apresenta o seu próprio conjunto de crenças e valores, com comportamentos e objetivos diferenciados, surgem conflitos nos relacionamentos existentes no seio da sociedade”.

Neste sentido da ética normativa, podem reconhecer-se, pois, alguns PRINCÍPIOS FILOSÓFICOS, estabelecidos em função das correntes filosóficas que lhe estão subjacentes. Anotamos:

- i) O princípio do imperativo, (associado aos deontologistas - do grego *deontos* “de obrigatório”) o qual direciona a tomada de decisão para o acordo com as disposições de uma norma ética;



ii) O princípio do utilitarismo (ligado aos teologistas – do grego *telíos* “no fim”, “final” (das causas)) que enfatiza as consequências de uma ação, mais do que o seguimento das normas, e

iii) A argumentação da generalização, que corresponde a uma combinação judiciosa das anteriores.



2. A DEONTOLOGIA

Vivemos um período de crise de confiança no nosso sistema social.

Muitas profissões e atividades sofrem em maior ou menor grau a desacreditação da sociedade. Os políticos, o sistema financeiro, os arquitetos e engenheiros, os advogados, os professores, os desportistas e até os sacerdotes e os agentes da justiça por várias vezes que têm sido objeto de notícias que desacreditam as suas atividades.

Evidentemente que se pode – e deve – olhar para tais notícias de forma crítica, pois que as mesmas ao serem elaboradas por outros profissionais – os jornalistas, agora assumidos como guardiães da ética, da moral e até de outros valores – podem elas próprias estar eivadas de violações éticas por parte dos seus autores que as desvirtuam.

Evidentemente que não basta que no domínio pessoal as pessoas ajam de modo ético. Torna-se necessário que esse comportamento seja alargado a todas as vertentes da sua vida, onde naturalmente se integra o exercício da sua atividade profissional. Isto leva a que existam necessidades especiais para uma conduta ética nas profissões, entendendo-se, nomeadamente para este efeito, que o termo “profissional” significa responsabilidade por uma conduta que se estende além da satisfação das responsabilidades pessoais para consigo mesmo, ou para além das exigências das leis e regulamentos impostos pela sociedade.

Dir-se-á então que a ética profissional (deontologia) pode ser considerada como a parte da ética na qual um indivíduo, como profissional, recebe pautas de conduta específicas em assuntos que refletem a sua responsabilidade para com a sociedade, para com os clientes, para com os outros membros da profissão e, até, para consigo mesmo. Deve, pois, ser vista como uma aplicação da ética geral e pode ser definida como o conjunto de “regras impostas por um corpo profissional no comportamento dos seus membros”.

Esta noção significa que assumimos que o nosso sistema de disciplina, no exercício de uma atividade profissional, se caracteriza pelo estabelecimento de vários níveis de responsabilidade:

- i) as responsabilidades legais, que correspondem às exigências impostas pela sociedade;
- ii) as responsabilidades morais, que se traduzem pelo conjunto de exigências auto-impostas (pessoais ou de um grupo), e
- iii) as responsabilidades éticas, que, nesta perspetiva, correspondem às exigências impostas pela profissão.

Como temos vindo a referir, a questão do comportamento ético tem vindo a assumir crescente importância, a tal ponto que o Instituto Josephson² para o avanço da ética estabeleceu o seguinte conjunto de princípios para encorajar a conduta ética de profissionais

² Para mais detalhes, consultar <http://josephsoninstitute.org/>



Governamentais, do Direito, da Medicina, dos Negócios, da Contabilidade e do Jornalismo:

- Honestidade
- Integridade
- Lealdade (fidelidade)
- Justiça / imparcialidade
- Cuidado para com os outros
- Respeito pelos outros
- Cidadão responsável
- Busca da excelência
- Responsabilidade

Evidentemente que nem todas as pessoas concordam com os mesmos princípios éticos e, mesmo os que estão de acordo nos princípios que determinam o comportamento ético, dificilmente estão de acordo quanto à importância relativa de cada princípio.

Trata-se, pois, de uma questão cuja solução muito dificilmente poderá ser unitária. No entanto, o que é iniludível é que o conjunto de responsabilidades que estão associadas ao exercício das actividades profissionais é crescente e é reconhecido pela sociedade que uma actividade é tão mais importante, quanto maior for o nível das suas responsabilidades.



3. CÓDIGOS DE ÉTICA

Mas afinal o que é um código de ética?

Não há uma definição única para código de ética nem sequer existe uniformização na linguagem a utilizar para definir este documento. Uma busca rápida pela Internet permite revelar a diversidade de denominações utilizadas por diferentes organizações:

- Business Ethics Policy (New York Times)
- Business Conduct Guidelines (IBM)
- Code of Business Conduct and Ethics (Ford Motor Company)
- Statement of Ethics (Wal-Mart)
- Standards of Business Conduct (Exxon Mobil)
- Ethical Business Conduct Guidelines (Boeing)
- Code of Professional Conduct (AICPA)
- Credo (Johnson and Johnson)
- Código de Ética (Grupo Portugal Telecom)
- 10 Mandamentos (Grupo Sonae)
- Código de Ética e Deontologia Profissional (OROC)
- Código Deontológico (OCC)

A expressão código de ética ou código de conduta pode revelar uma certa ambiguidade ou gerar alguma confusão inicial. Quando as organizações se propõem introduzi-los, as primeiras clarificações a abordar são que a sua implementação não se inscreve na linha de ampliar a legislação laboral.

Um código ético (ou uma declaração de princípios, um ideário, uma carta de intenções, etc.) é um documento em que a empresa estabelece certos objetivos de carácter ético que deseja conseguir, dentro e fora da mesma, isto é, com os fornecedores de capital de risco, trabalhadores, diretivos, etc., e/ou com clientes, fornecedores, instituições financeiras, comunidade local, economia nacional, etc.. Contém, de uma maneira ou de outra, uma declaração de objetivos – o que se costuma chamar a “missão da empresa” –, os princípios éticos fundamentais e uma certa concretização daquela missão e destes objetivos em áreas específicas, de particular interesse.

Vale talvez aqui dizer que muitas das grandes empresas que hoje estão na moda por conhecidos escândalos se podiam gabar de ter códigos deste último tipo. De facto, não são as empresas que são éticas ou não, apenas os indivíduos o são. O exemplo deve vir de cima; por isso, um código, por melhor que seja, nunca será suficiente. Sem exemplo e responsabilidade



de quem está no topo, pode transformar-se mesmo num biombo que esconde um campo de cultivo de cinismo.

A simples implantação de um código de comportamento não assegura que se apreciem e se pratiquem os valores e normas que nele se estabelecem. O código de conduta é algo que se pode aprender, enquanto a retidão moral e a competência profissional se adquirem com esforço dentro de uma comunidade de aprendizagem e graças a contínuos exercícios de ensaio e erro, de equívocos e melhorias. Dito de outra forma: o facto de uma pessoa ter acabado de “tirar” uma licenciatura em Economia ou Engenharia não significa que seja competente, significa apenas que tem uma “licença” (licenciatura) para o exercício de uma dada profissão.

A competência nessa profissão – para a qual obteve uma “permissão” ou “autorização” – adquire-se ao longo de uma vida profissional, pelo bom exercício da profissão. O mesmo acontece com a “retidão moral” e com outras virtudes morais em relação à ética, mesmo que as pessoas em causa se tenham “safado” bem numa cadeira ou num curso de ética.

As pessoas, em geral, não têm grandes problemas em “passar” num exame de código, no código de estrada, por exemplo. Mas, como bem sabemos, isso não garante um comportamento cívico na estrada.

Ora o código de conduta – como toda a norma – representa um ideal de comportamento, mas o comportamento real não reside na norma, mas na virtude. Para o código, basta uma aprendizagem teórica, mas a virtude requer uma aprendizagem prática: a virtude adquire-se.

No desenvolvimento de um documento desta natureza – um código de ética – podemos tentar descortinar razões que o justifiquem. Mas, sabemos bem, as boas razões, só por si, às vezes não garantem nada. Acreditamos que, para a empresa, a principal justificação para a introdução de um código ético está entre razões de ordem geral e a responsabilidade da empresa face aos seus membros e à sociedade.

De facto, uma das vantagens dos códigos éticos é proporcionar um guia permanente e estável da boa (e má) conduta, revelando-se quase sempre um bom guia para o comportamento dos colaboradores, assim como uma forma de controlo do poder dos empregadores. Há casos em que um código ético pode até constituir uma salvaguarda quando um colaborador é forçado por um superior a cometer um ato “sujo” ou pouco ético.

Em suma, os códigos não são estritamente necessários, embora possam ser muito úteis: por muito corretos e detalhados que sejam, não permitirão o correto funcionamento de uma empresa, se faltar, às pessoas que a constituem, o exercício prudente de todas as virtudes morais. Se os órgãos de gestão e demais colaboradores da empresa estiverem decididos a comportarem-se de forma conducente a valerem mais como pessoas, independentemente de alcançarem mais ou menos coisas, saberão perfeitamente como actuar em todas as ocasiões e circunstâncias, ainda que não exista na sua empresa nenhum código de comportamento que o preceitue.

Em contraposição referiremos que, na ausência de esta consciência moral, por muitas normas de comportamento que existam e por muitas sanções que sejam impostas, as normas cairão por terra cada vez que se apresente uma oportunidade de obter, por meios escusos, a satisfação das nossas vontades.



4. CÓDIGO DEONTOLÓGICO DOS CONTABILISTAS CERTIFICADOS

No caso dos Contabilistas Certificados, relevamos a sua vinculação ao Código Deontológico dos Contabilistas Certificados, como normativo de conteúdo ético que deve servir de referência-modelo para o exercício da sua boa conduta profissional/social.

Com efeito, as associações públicas profissionais, em que se insere a Ordem dos Contabilistas Certificados, no contexto da auto-regulação têm autonomia na elaboração dos códigos de conduta que acabam por se assumir como modelos de regras de conduta para os seus membros e que constituem a expressão axiológica do reconhecimento formal da natureza e carácter público próprio da atividade profissional do Contabilista Certificado e do seu compromisso de responsabilidade pública perante a própria comunidade em geral.

O Código Deontológico é, então, constituído pelo conjunto das normas jurídicas, de conteúdo ético, que regulam e disciplinam o exercício da profissão.

A propósito deste diploma, ressalvo a curiosidade que a sua primeira versão resultou de um referendo nacional realizado no ano de 2000.

No entanto, apenas com as alterações introduzidas ao Estatuto da Ordem, pelo Decreto-Lei 310/09, de 26 de Outubro, é que foi conferido ao Código Deontológico a “autoridade característica da lei”, porque aprovado por disposição legal, situação que se mantém na Lei n.º 139/2015, de 7 de setembro, ao ser incluído no respetivo anexo II, conforme art.º 3.º n.º 2 do respetivo preâmbulo.

Veja-se, então, alguns dos princípios deontológicos gerais a cujo cumprimento faz apelo o Código Deontológico dos Contabilistas Certificados.

Assim, conforme decorre do art.º 3.º do Código Deontológico dos Contabilistas Certificados, no exercício das suas funções, os Contabilistas Certificados devem orientar a sua atuação pelos princípios da integridade, idoneidade, independência, responsabilidade, competência, confidencialidade, equidade e lealdade profissional.

a) O princípio da integridade implica que o exercício da profissão se pautar por padrões de honestidade e de boa fé;

b) O princípio da idoneidade implica que o Contabilista Certificado aceite apenas os trabalhos para os quais se sinta apto a desempenhar;

c) O princípio da independência implica que os Contabilistas Certificados se mantenham equidistantes de qualquer pressão resultante dos seus próprios interesses ou de influências exteriores por forma a não comprometer a sua independência técnica;

d) O princípio da responsabilidade implica que os Contabilistas Certificados assumam a responsabilidade pelos atos praticados no exercício das suas funções;

e) O princípio da competência implica que os Contabilistas Certificados exerçam as suas funções de forma diligente e responsável, utilizando os conhecimentos e as técnicas



ao seu dispor, respeitando a lei, os princípios contabilísticos e os critérios éticos;

f) O princípio da confidencialidade implica que os Contabilistas Certificados e seus colaboradores guardem sigilo profissional sobre os fatos e os documentos de que tomem conhecimento, direta ou indiretamente, no exercício das suas funções;

g) O princípio da equidade implica que os Contabilistas Certificados garantam igualdade de tratamento e de atenção a todas as entidades a quem prestam serviços, salvo o disposto em normas contratuais acordadas;

h) O princípio da lealdade implica que os Contabilistas Certificados, nas suas relações recíprocas, procedam com correção e civilidade, abstendo-se de qualquer ataque pessoal ou alusão depreciativa, pautando a sua conduta no respeito pelas regras da concorrência leal e normas legais vigentes, por forma a dignificar a profissão.

Estes princípios, aqui genericamente elencados, são então concretizados pelas diversas normas vertidas quer no Estatuto da Ordem, quer no próprio Código Deontológico, com as quais devem inevitavelmente ser conjugadas e interligadas.

Fatores inibidores ao desempenho ético:

- Perda do emprego ou do cliente
- Deterioração das relações existentes
- Desejo (necessidade) de manter / obter vantagens resultantes
- Falta de apoio explícito de entidades oficiais ou associações profissionais
- Falta de formação profissional.



5. ORDENS PROFISSIONAIS

As Ordens Profissionais são pessoas coletivas públicas que prosseguem fins próprios, de natureza pública, sujeitas a tutela do Estado- Administração.

Na definição de Diogo Freitas do Amaral, *[A]s ordens profissionais são as associações públicas formadas pelos membros de certas profissões livres com o fim, de, por devolução de poderes do Estado, regular e disciplinar o exercício da respetiva atividade profissional.*³

Assim, às associações profissionais, o Estado confia ou atribuiu o poder de auto- regulação, disciplina e superintendência dos interesses dos respetivos associados.

Os Estatutos da Ordem são aprovados por lei e regulam, entre outros aspetos:

- a) Âmbito de atuação, seus fins e atribuições;
- b) Aquisição e perda da qualidade de membro;
- c) Estágios profissionais ou outros, previstos em lei especial, que sejam justificadamente necessários para o acesso e exercício da profissão;
- d) Número de períodos de inscrição por ano, nos casos em que esteja prevista a realização de estágio profissional ou exame;
- e) Categoria de membros;
- f) Direitos e deveres dos membros;
- g) Organização interna e competência dos órgãos;
- h) Incompatibilidades no respeitante ao exercício dos cargos associativos;
- i) Eleições e respetivo processo eleitoral;
- j) Princípios e regras deontológicos;
- k) Procedimento disciplinar e respetivas sanções;
- l) Regime económico e financeiro, em especial relativo à fixação, cobrança e repartição de quotas;
- m) Colégios de especialidades profissionais, se os houver;
- n) Regimes de incompatibilidades e de impedimentos relativos ao exercício da profissão, se os houver;
- o) Reconhecimento das qualificações profissionais obtidas fora do território nacional,

³ AMARAL, DIOGO FREITAS, Curso de Direito Administrativo, Ed. Almedina, Coimbra, pág. 375.



nos termos da lei, do direito da União Europeia ou de convenção internacional;

p) Provedor dos destinatários dos serviços, se o houver.

Para os efeitos das alíneas c) e d) acima referenciadas, os estatutos devem estabelecer o regime do estágio de acesso à profissão ou, sendo o caso, do período formativo correspondente, nomeadamente, quanto aos seguintes aspetos:

a) Duração máxima do estágio, que não pode exceder os 18 meses, a contar da data de inscrição e incluindo as fases eventuais de formação e de avaliação;

b) Direitos e deveres do orientador ou patrono;

c) Direitos e deveres do estagiário;

d) Regime de suspensão e cessação do estágio;

e) Seguro de acidentes pessoais;

f) Seguro profissional.



6. NATUREZA PÚBLICA DA ORDEM DOS CONTABILISTAS CERTIFICADOS

No preâmbulo do Estatuto da então nominada Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei 452/99, de 5 de Novembro, ressalva-se a matriz da profissão ao anotar-se *«a natureza mista que as associações públicas profissionais revestem — pública na ótica da prossecução das atribuições públicas e privada no contexto da representatividade dos profissionais inscritos em conformidade com os preceitos constitucionais e o regime das demais associações públicas»*.

Do mesmo modo, o preâmbulo do Decreto- Lei 310/09, de 26 de Outubro20, diploma este que procedeu à red denominação da Câmara para Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, fazia menção expressa a este interesse público subjacente à profissão ao proclamar-se *“a universalidade da profissão, bem como as alterações de enorme profundidade introduzidas no universo contabilístico com a aprovação do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), a complexidade das matérias que lhe são inerentes e a sua importância na economia nacional, atento o desenvolvimento quer das matérias contabilísticas quer das de natureza fiscal, aconselham à criação de mecanismos que possibilitem uma congregação de energias destes profissionais no sentido de permitir a especialização nas diversas áreas de conhecimento exigíveis para um pleno e cabal desempenho da função de Contabilista Certificado”*.

E já mais recentemente, no âmbito do processo de transformação para a Ordem dos Contabilistas Certificados, na proposta do Governo (Proposta de Lei n.º293/XII/4.º) evidenciava-se que, *“considerando a natureza da atividade exercida pelos contabilistas certificados em defesa do interesse público, mostra-se adequado estabelecer um quadro legal que defina os aspetos relacionados com o acesso e âmbito de ação destes profissionais e que estabeleça as regras gerais de organização e funcionamento desta associação pública profissional, com integral respeito pelos direitos fundamentais constitucionalmente consagrados.”*

A profissão de Contabilista Certificado deve estar ao serviço da salvaguarda da transparência, do rigor e da exatidão, constituindo um garante de confiança para um adequado funcionamento dos mercados. Sendo um garante de confiança, extensível a múltiplos aspetos e entidades da vida económica e social, públicas e privadas, torna-se necessário definir de forma rigorosa o enquadramento legal e normativo aplicável a todos os seus membros, independentemente da forma como exercem a sua atividade.

Este exigente escrutínio a que a profissão está sujeita constitui, por si só, uma evidência da relevância desta profissão e do papel que desempenham todos os membros da Ordem dos Contabilistas Certificados e uma garantia de confiança nos atos próprios dos mesmos, independentemente da natureza e dimensão das entidades onde sejam praticados”.

Mais se revela a natureza pública pois que os atos praticados pelas Ordens profissionais, enquanto associações públicas profissionais, são tidos como atos administrativos, sindicáveis ou impugnáveis administrativamente junto dos Tribunais Administrativos.



Nesta perspetiva, a Ordem dos Contabilistas Certificados constitui uma pessoa coletiva pública do tipo profissional a quem foi confiada, através dos seus órgãos próprios, a representação dos interesses dos Contabilistas Certificados.

No plano das atribuições gerais da Ordem, entre outras, está legalmente cometido à Ordem dos Contabilistas Certificados a promoção e regulamentação dos exames dos candidatos a Contabilistas Certificados, estágios profissionais e, a final, a atribuição do título profissional de Contabilista Certificado, e da respetiva cédula profissional.

Assim, em consonância com esta atribuição, é no Estatuto da Ordem (artigos 13.º a 18.º) que encontramos as regras relativas ao pedido e condições de inscrição das pessoas singulares

Já no que concerne competência regulamentar, por exemplo, temos ainda neste domínio, a regulamentação relativa à Inscrição, Estágio e Exames Profissionais, o regulamento das sociedades de profissionais, entre outros, como adiante se dará devida nota.

Mais, compete ainda à Ordem dos Contabilistas Certificados, defender a dignidade e o prestígio da profissão, representando os profissionais perante quaisquer entidades públicas ou privadas, zelando pelo respeito dos princípios éticos e deontológicos, para as quais tem a faculdade de estabelecer princípios, normas de ética e deontologia profissional, assim superintendendo em todos os aspetos relacionados com a profissão, exercendo ainda ação disciplinar sobre os seus associados, promover e contribuir para o aperfeiçoamento e formação profissional dos seus membros, designadamente através da organização de ações e programas de formação profissional, cursos e colóquios, publicando ainda revistas ou boletins com objetivos de prestar informação atualizada nas áreas técnica, científica e cultural.

Ao nível orgânico, para realização dos seus fins e atribuições, constituem então os órgãos da Ordem:

- a) Assembleia representativa- regulada nos arts. 39.º a 46.º;
- b) Assembleia geral eleitoral - arts. 47.º a 50.º;
- c) Bastonário – art.º 51.º;
- a) Conselho diretivo - regulado nos arts. 52.º a 54.º;
- e) Conselho jurisdicional- arts.º 55.º a 60.º;
- f) Conselho fiscal - arts. 61.º e 62.º.

Estes órgãos praticam atos administrativos, podendo as respetivas deliberações ser objeto de impugnação contenciosa, nos termos da lei, para os tribunais administrativos, sendo-lhe aplicáveis as regras constantes quer do Código de Procedimento Administrativo, quer do Código de Processo dos Tribunais Administrativos.



7. CONTABILISTAS CERTIFICADOS

São Contabilistas Certificados os profissionais, nacionais ou de qualquer outro Estado membro da União Europeia, inscritos na Ordem, nos termos do Estatuto, sendo-lhes atribuído, em exclusividade, o uso desse título profissional, bem como o exercício das respetivas funções.

Assim, apenas os Contabilistas Certificados inscritos na Ordem dos Contabilistas Certificados podem arrogar-se deste título e exercer os atos próprios da profissão.

Para o efeito, quem exercer profissão ou praticar ato próprio de uma profissão para a qual a lei exige título ou preenchimento de certas condições, arrogando-se, expressa ou tacitamente, possuí-lo ou preenchê-las, quando o não possui ou não as preenche, é punido com pena de prisão até dois anos ou com pena de multa até 240 dias, conforme resulta do art.º 358.º al. b) do Código Penal.



8. FUNÇÕES DO CONTABILISTA CERTIFICADO

É no artigo 10.º do Estatuto da Ordem que encontramos a tipificação legal das funções que estão cometidas ao Contabilista Certificado, i.e., os atos próprios da profissão, privativos ou exclusivos ou, como define, em geral, a doutrina o ato que mais ninguém, a não ser que tenha essa habilitação profissional, que o autorize legalmente a praticar.

Assim, de acordo com este preceito, a inscrição na Ordem permite o exercício, em exclusivo, das seguintes atividades:

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

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

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

2— *Compete, ainda, aos inscritos na Ordem:*

a) Exercer funções de consultoria nas áreas da contabilidade e da fiscalidade;

b) Intervir, em representação dos sujeitos passivos por cujas contabilidades sejam responsáveis, na fase graciosa do procedimento tributário e no processo tributário, até ao limite a partir do qual, nos termos legais, é obrigatória a constituição de advogado, no âmbito de questões relacionadas com as suas competências específicas;

c) Desempenhar quaisquer outras funções definidas por lei, relacionadas com o exercício das respetivas funções, designadamente as de perito nomeado pelos tribunais ou por outras entidades públicas ou privadas.

3 - *Entende -se por regularidade técnica, para os efeitos do disposto na alínea b) do n.º 1, a execução da contabilidade nos termos das disposições previstas nos normativos aplicáveis, tendo por suporte os documentos e as informações fornecidos pelo órgão de gestão ou pelo empresário, e as decisões do profissional no âmbito contabilístico, com vista à obtenção de uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da empresa, bem como o envio para as entidades públicas competentes, nos termos legalmente definidos, da informação contabilística e fiscal definida na legislação em vigor.*

2— *As funções de perito referidas na alínea c) do n.º 2 compreendem, para além do objeto definido pelo tribunal no âmbito de peritagens judiciais, a avaliação da confor-*



midade da execução contabilística com as normas e diretrizes legalmente aplicáveis e do nível de representação, pela informação contabilista, da realidade patrimonial que lhe subjaz.

Assim, em matéria de funções atribuídas ao profissional, apenas com a publicação desta Lei 139/2015, é que o Estatuto veio incluir formalmente a possibilidade do Contabilista Certificado intervir no processo tributário, até ao limite a partir do qual, nos termos legais, é obrigatória a constituição de advogado, no âmbito de questões relacionadas com as suas competências específicas.

Apreciando cada umas destas funções, relevamos então o seguinte:

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

A contabilidade, como sistema de gestão da informação, tem em vista o apuramento da situação patrimonial e dos resultados de determinada empresa em dado momento.

Nas palavras de António Domingues de Azevedo⁴, *“o Contabilista é o profissional da fiscalidade e da gestão, que avalia e constrói os elementos necessários o estado económico, financeiro e patrimonial de uma empresa”*.

Será a partir do que for apurado pela contabilidade que resultará então o apuramento da matéria coletável que é assim e, em regra, apurada com base nas declarações do contribuinte, sem prejuízo do controlo que promove a administração fiscal pois, na falta de declaração, competirá à Autoridade Tributária, quando for caso disso, a determinação da matéria coletável.

Conforme resulta do preâmbulo do Código do IRC, é a declaração do contribuinte, controlada pela administração fiscal, que constitui a base de determinação da matéria coletável.

A determinação do lucro tributável por métodos indiretos é, consequentemente, circunscrita aos casos expressamente enumerados na lei, que são reduzidos ao mínimo possível, apenas se verificando quanto tenha lugar em resultado de anomalias e incorreções da contabilidade, se não for de todo possível efetuar esse cálculo com base nesta.

Na verdade, a contabilidade, como técnica ou ciência de interpretação e registo das transformações ocorridas em qualquer entidade económica visa assim permitir, a todo o tempo, informações sobre a concreta situação do contribuinte, pelo que, essas informações devem efetivamente refletir, com verdade a sua situação real.

Neste campo, ressaltamos então que ao Contabilista Certificado incumbe a execução da contabilidade das entidades que possuam ou devam possuir, por opção ou imposição, conta-

⁴ Azevedo, António Domingues, Revista TOC n.º 178, Janeiro de 2015, pág.8



bilidade regularmente organizada e que, por via disso, são obrigadas a dispor de Contabilista Certificado, atuando no respeito das normas legais aplicáveis, princípios contabilísticos aceites e orientações das entidades com competência em matéria de normalização contabilística.

Assim, quando às normas legais a observar, teremos por referência uma verdadeira panóplia de diplomas, sendo disso exemplo, a legislação fiscal, vertida nos mais diversos códigos fiscais (IRC, IRS, IVA, IMT, IMI, EBF, IS), a legislação comercial (Código das Sociedades Comerciais e Código Comercial), o Sistema de Normalização Contabilística e as orientações das entidades com competências em matéria de normalização contabilística, nomeadamente a Comissão de Normalização Contabilística (CNC)³¹, a Comissão de Normalização da Contabilidade Pública e demais entidades com competência regulatória em matéria de contabilidade.

Mais, na organização da contabilidade haverá que ter presente o disposto nas normas constantes na legislação fiscal, nomeadamente do art.º 17.º do Código do IRC, de acordo com a qual a contabilidade deve:

a) *Estar organizada de acordo com a normalização contabilística e outras disposições legais em vigor para o respetivo sector de atividade, sem prejuízo da observância das disposições previstas neste Código;*

b) *Refletir todas as operações realizadas pelo sujeito passivo e ser organizada de modo que os resultados das operações e variações patrimoniais sujeitas ao regime geral do IRC possam claramente distinguir-se dos das restantes.*

E, os elementos constantes das declarações periódicas devem concordar exatamente com os obtidos na contabilidade ou nos registos de escrituração, consoante o caso.

Já quanto ao regime da contabilidade, preconiza o art.º 123.º do Código do IRC que:

“As sociedades comerciais ou civis sob forma comercial, as cooperativas, as empresas públicas e as demais entidades que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, com sede ou direção efetiva em território português, bem como as entidades que, embora não tendo sede nem direção efetiva naquele território, aí possuam estabelecimento estável, são obrigadas a dispor de contabilidade organizada nos termos da lei que, além dos requisitos indicados no n.º 3 do artigo 17.º, permita o controlo do lucro tributável”

Já para efeitos do IRS, dispõe o art.º 117.º que “os titulares de rendimentos da categoria B que não estejam abrangidos pelo regime simplificado de tributação são obrigados a dispor de contabilidade organizada, nos termos da lei comercial e fiscal, que permita o controlo do rendimento apurado, sendo-lhes aplicável o disposto no já referido artigo 123.º do Código do IRC”.

EM todo o caso, na execução da contabilidade, todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário.

Neste sentido, assegura o art.º 69.º do Estatuto da Ordem, que os Contabilistas Certificados têm, relativamente a quem prestam serviços, o direito de obter todos os documentos, in-



formações e demais elementos de que necessitem para o exercício das suas funções, exigindo, se necessário, a confirmação, por escrito, de qualquer instrução quando o considerem necessário, assim assegurando que todas as operações ocorridas estão devidamente suportadas e que foram integralmente transmitidas.

Já as operações executadas devem ser registadas cronologicamente, sem emendas ou rasuras, devendo quaisquer erros ser objeto de regularização contabilística logo que descobertos, não sendo permitidos atrasos na execução da contabilidade superiores a 90 dias, contados do último dia do mês a que as operações respeitam.

No tocante ainda à organização da própria contabilidade, todos os livros, registos contabilísticos e respetivos documentos de suporte devem ser conservados em boa ordem durante o prazo de 10 anos, obrigação essa extensiva à documentação relativa à análise, programação e execução dos tratamentos informáticos (arts.º 123.º n.º 4 do Código do IRC e 118.º n.º 2 do Código do IRS).

Já no que ao planeamento diz respeito, este reconduz-se a todo o processo ou atividade de organização e ordenação da contabilidade, que se inicia, materialmente, com a receção dos documentos, passando pela sua organização, análise e tratamento, no respeito e salvaguarda da sua conformidade com a lei tributária.

Estamos perante um dever, de conteúdo extracontratual, já que não se limita apenas à relação obrigacional firmada com o cliente; com efeito, o dever do Contabilista Certificado constitui-se igualmente para com a administração tributária 33, ao ressaltar-se no art.º 73.º n.º 1 al. a) do Estatuto da Ordem que, nas suas relações com a administração fiscal, constituem deveres dos Contabilistas Certificados, assegurar que as declarações fiscais que assinam estão de acordo com a lei e as normas técnicas em vigor.

Essa ressalva expressa pela legalidade, vem ainda estatuída ao nível dos princípios deontológicos gerais, concretamente, do princípio da competência ao relevar-se no art.º 3.º n.º 1 al. e) do Código Deontológico dos Contabilistas Certificados, que os Contabilistas Certificados devem exercer as suas funções de forma diligente e responsável utilizando os conhecimentos, as técnicas ao seu dispor respeitando a lei, os princípios contabilísticos e os critérios éticos.

E, ainda no Código Deontológico, art.º 7.º, resulta evidenciado que os Contabilistas Certificados, no respeito pela lei, devem aplicar os princípios e normas contabilísticas de modo a obter a verdade da situação financeira e patrimonial das entidades a quem prestam serviços.

No plano sancionatório, anota-se que, nos termos do artigo 89.º n.º 4 al.º I), poderá ser aplicada a sanção de suspensão aos contabilistas certificados que, em casos de negligência ou desinteresse dos seus deveres profissionais, Não cumpram, de forma reiterada, com zelo e diligência, as suas funções profissionais, ou não observem, na execução das contabilidades pelas quais sejam responsáveis, as normas técnicas, nos termos previstos no artigo 10.º.

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



A propósito da designada “regularidade técnica”, estamos perante um conceito relativamente genérico ou vago, que permite que se dê azo a dúvidas interpretativas quanto ao alcance de tal atribuição.

Em todo o caso, do art.º 10.º n.º 3 do Estatuto da Ordem, define que se entende por regularidade técnica, a execução da contabilidade, nos termos das disposições previstas nos normativos aplicáveis, tendo por suporte os documentos e as informações fornecidos pelo órgão de gestão ou pelo empresário, e as decisões do profissional no âmbito contabilístico, com vista à obtenção de uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da empresa, bem como o envio para as entidades públicas competentes, pelos meios legalmente definidos, da informação contabilística e fiscal definida na legislação em vigor.

Cunha Guimarães, em artigo publicado na Revista TOC, n.º 6, estávamos nós então em Setembro de 2000, pp. 42-536, a propósito da expressão “regularidade técnica” nas áreas contabilística e fiscal, concluía que “julgamos, salvo melhor opinião, que a expressão deverá ser entendida como as ações desenvolvidas pelo TOC no cumprimento das normas contabilísticas e fiscais.

Esta responsabilização, assim, tem de ser vista na perspetiva que estamos perante um profissional que assume a responsabilidade pelo tratamento contabilístico e fiscal, com base em documentos e informações que lhe são prestadas pelo cliente ou por terceiros, relativamente aos quais o Contabilista Certificado, atua no pressuposto que são verdadeiras.

Nas palavras da Mestre Maria Madalena Afra Rosa (in “A Responsabilidade Penal do Revisor Oficial de Contas e do Técnico Oficial de Contas no Contexto Empresarial”, ed. U. Católica, 2014, p. 9) o Contabilista Certificado poderá, *“em conjunto” com o representante legal de uma sociedade (artigo 65.º do Código das Sociedades Comerciais) “assumir a responsabilidade” pela regularidade técnica nas áreas contabilística e fiscal, traduzindo-se “numa perspectiva material na execução da contabilidade nos termos das disposições previstas nos normativos aplicáveis tendo por suporte os documentos e as informações fornecidas pelo órgão de gestão ou pelo empresário, e as decisões do profissional no âmbito contabilístico, com vista à obtenção de uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da empresa, assim como, do ponto de vista formal, «no envio para entidades públicas competentes, pelos meios legalmente definidos, da informação contabilística e fiscal definida na legislação em vigor”.*

Poderá, todavia, o Contabilista Certificado assegurar, de modo absoluto, a verdade da informação que lhe é dada a conhecer?

Para este cenário de perfeição a que faz apelo a lei, temos pois que conjecturar que o contribuinte atua perante o Contabilista Certificado, com plena lealdade, transparência e boa fé, facultando-lhe, sem quaisquer reservas, toda a informação e documentação de que dispõe que, anote-se, terá de ser completa, com as quais, o Contabilista Certificado, de acordo com o seu saber e experiência, tecnicamente, cumprirá as suas funções, lançando na contabilidade todas as operações, de modo autónomo e livre, com vista a lograr alcançar a realidade patrimonial do contribuinte, por cuja a contabilidade é responsável.



E, para efeito, tal como promove a Lei Geral Tributária (art.º 75.º), presumem-se verdadeiras e de boa fé as declarações dos contribuintes apresentadas nos termos previstos na lei, bem como os dados e apuramentos inscritos na sua contabilidade ou escrita, quando estas estiverem organizadas de acordo com a legislação comercial e fiscal.

Esta presunção, todavia, não ocorrerá quando as declarações, a contabilidade ou escrita revelarem omissões, erros, inexatidões ou indícios fundados de que não refletem ou impeçam o conhecimento da matéria tributável real do sujeito passivo.

Teremos então que ter por referência o padrão de um Contabilista Certificado, razoavelmente diligente, cuidadoso, rigoroso e ponderado, que questiona ou confronta formalmente o cliente em caso de dúvida, que exige informação adicional, se entende ou julga da sua pertinência e necessidade, com vista a assegurar uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da empresa, que se exterioriza através da entrega ou submissão da informação contabilística e fiscal junto das entidades públicas competentes.

É pois fulcral a total colaboração do contribuinte para que o Contabilista Certificado possa desempenhar, com zelo e diligência, a missão a que está legalmente vinculado, dando os art.º 69.º n.º 1 do Estatuto da Ordem e o art.º 12.º do Código Deontológico expressão a esta relação, este último artigo ao estipular “os Contabilistas Certificados no exercício das suas funções têm direito a obter das entidades a quem prestam serviços toda a colaboração e informação necessária à prossecução das suas funções com elevado rigor técnico e profissional”

Para o efeito, considera-se falta de colaboração a ocultação, omissão, viciação ou destruição de documentos de suporte contabilístico ou a sonegação de informação que tenha influência direta na situação contabilística e fiscal da entidade a quem o Contabilista Certificado presta serviços.

Aliás, do art.º 69.º n.º 7 do Estatuto da Ordem resulta evidenciado que quando o julguem necessário para a construção da imagem fiel e verdadeira da contabilidade, os contabilistas certificados podem solicitar a entidades públicas ou privadas competentes as informações necessárias à verificação da sua conformidade com a realidade patrimonial expressa nas demonstrações financeiras das contabilidades pelas quais são responsáveis.

Para efeitos da responsabilidade disciplinar e contraordenacional, a não entrega atempada, nos termos contratuais, dos documentos de suporte contabilístico da prestação de contas desde que devidamente comprovada, desonera os Contabilistas Certificados de qualquer responsabilidade pelo incumprimento dos prazos legalmente estabelecidos, sendo certo que, perante a autoridade tributária e aduaneira, a fim de se salvaguardar da responsabilidade subsidiária pelas coimas que sejam devidas pela falta ou atraso das declarações que devam ser entregues no período de exercício das suas funções, incumbe-lhe dar cumprimento ao disposto no art.º 8.º n.º 3 do Regime Geral das Infrações Tributárias, informando tal entidade, ainda que sumariamente, das razões que motivaram o não cumprimento atempado da obrigação e o atraso ou a falta de entrega das respetivas declarações fiscais.

Estando, todavia, nos últimos três meses do exercício, deverão ainda ter presente a obrigação constante do art.º 72.º n.º 2 do estatuto de acordo com a qual, os Contabilistas Certifi-



cados não podem, sem motivo justificado e devidamente reconhecido pela Ordem, recusar-se a assinar as declarações fiscais, as demonstrações financeiras e seus anexos, das entidades a que prestem serviços, quando faltarem menos de três meses para o fim do exercício a que as mesmas se reportem.

Mas que culpa, seja por via dolosa, seja por via negligente, pode então ser apontada ao Contabilista Certificado pelo incumprimento da regularidade técnica?

Em resposta a esta questão, socorremo-nos do entendimento perfilhado nas conclusões do Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça, de 12-06-2007, proc. 07A1304 de acordo com a qual *“a culpa deve ser analisada não somente em abstracto segundo os padrões de um qualquer bonus pater famílias, mas também em face das circunstâncias de cada caso concreto, o que significa que se deve ter em cada caso em atenção a profissão e outros elementos, como o sexo e a idade do agente”*.

Com efeito, nos termos do art.º 487.º do Código Civil, a culpa é apreciada, na falta de outro critério legal, pela diligência de um bom pai de família, em face das circunstâncias de cada caso.

O recurso ao chamado bónus pater famílias, enquanto entidade abstrata, tem aqui uma dimensão moral, como pessoa diligente e responsável, mas também normativa, determinada pelo quadro legal das suas competências e daquilo que é expectável e, por via disso, exigível, in casu, a um Contabilista Certificado, que atua em conformidade com o seu juízo técnico e conhecimento da normas legais, no quadro das circunstâncias concretas que se lhe deparam no exercício da sua atividade profissional.

Em todo o caso, esta referência à assunção da responsabilidade pela regularidade técnica, é igualmente partilhada ou surge como referência - tipo noutras previsões normativas.

Neste sentido, por exemplo, aponta-se o exigente regime da responsabilidade tributária subsidiária que é atribuída aos Contabilistas Certificados, tal como promove o art.º 24.º n.º 3 da Lei Geral Tributária, de acordo com a qual :

“A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos Contabilistas Certificados 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”.

A este propósito, Tiago Caiado Guerreiro e Ricardo Camossa⁵ preconizam que:

[n]o caso da responsabilidade tributária subsidiária dos Técnicos Oficiais de Contas está em causa, não a diligência de um “cidadão médio, razoavelmente cuidadoso, atento, empenhado, qualificado e hábil”, mas a diligência de um profissional adstrito a determinadas funções e deveres específicos, que é o Técnico Oficial de Contas no exercício da sua atividade.

⁵ GUERREIRO, Tiago Caiado e Camossa, Ricardo, A responsabilidade tributária subsidiária dos Técnicos Oficiais de Contas, no jornal de contabilidade da APOTEC, n.º 224, Novembro de 2006, pp. 311-6



Assim, o padrão de comportamento exigível a um Contabilista Certificado deve reportar-se a um profissional diligente, qualificado, razoavelmente cauteloso, eticamente empenhado e conhecedor dos seus deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilísticas e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.

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

O entendimento perfilhado a propósito do conceito de responsabilidade pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal, no domínio sancionatório, não tem apenas relevância para efeitos de enquadramento da eventual responsabilidade disciplinar do Contabilista Certificado.

Como já anteriormente relevamos, a responsabilidade do Contabilista Certificado não se limita ao vínculo contratual com o cliente. Com efeito, o Contabilista Certificado, ao subcrever as declarações fiscais, assume direta e pessoalmente as respetivas responsabilidades perante o cliente, respondendo ainda perante a Administração Fiscal e, no âmbito da ação disciplinar, perante a Ordem dos Contabilistas Certificados, donde, previamente à submissão das declarações fiscais, cabe ao profissional certificar-se da sua conformidade com a lei e normas técnicas em vigor⁶.

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

Aqui apela-se à expressão formal das funções cometidas ao Contabilista Certificado que culminam com a entrega ou submissão, se por via eletrónica, das declarações fiscais cuja a entrega seja exigida por lei (Cfr. arts.º 117.º a 121.º do Código do IRC e art.º 112.º e 113.º do Código do IRS).

Para tal, deverá o Contabilista Certificado, fazer prova da sua qualidade, seja através da vinheta, no caso da entrega de declarações em suporte de papel ou outros documentos físicos, como sejam as demonstrações financeiras, seja através de uma senha eletrónica, no caso do envio das declarações por transmissão eletrónica de dados, como se sucede no caso das declarações Modelo 22 de IRC, declaração anual - IES, declarações do IVA, declaração Modelo 10, declaração de inscrição, de alterações ou de cessação.

⁶ NUNES, Marco Vieira, Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados anotado, Vida Económica, Porto, 2010, p.123.



A este propósito, originariamente, foi através da Circular 9, de 09/03/1998, da então nominada Direcção-Geral dos Impostos que se identificaram as declarações relativamente aos quais era exigível a assinatura dos então nominados Técnicos Oficiais de Contas, aí se anotando que a respetiva identificação deveria ser feita pela aposição da vinheta então emitida pela então Associação dos Técnicos Oficiais de Contas.

Com o incremento do envio das declarações fiscais pela internet, a utilização das vinhetas tem vindo a diminuir, ainda que sejam frequentes nas demonstrações financeiras e, por exemplo, nas declarações de certificação de projetos no âmbito do Programa Operacional da Economia (POE) e demais situações que a própria lei fiscal faz apelo (ex.º art.º 119.º n.º 3 do Código do IRC, art.º 112.º n.º 6 do Código do IRS).

No que concerne ao envio das declarações por transmissão eletrónica de dados, já a Portaria 1214/2001, de 23 de Outubro – I Série B, D.R., definia as normas relativas ao envio por correio eletrónico da declaração periódica de rendimentos e das declarações anuais de informação contabilística e fiscal aos sujeitos passivos de IRC e IRS, aí se delimitando que o sujeito passivo e os então designados Técnicos Oficiais de Contas seriam identificados por senhas atribuídas pela Direcção-Geral dos Impostos.

No mesmo sentido, por exemplo, apontaram as portarias seguintes (Portaria 698/2002, de 25 de Junho – I Série B, Portaria 375/2003, de 10 de Maio – I Série B).

Assim, com a entrega das declarações fiscais, o Contabilista Certificado chama a si a responsabilidade direta e pessoal pela execução da contabilidade, garantindo a sua regularidade perante o cliente, o Estado e terceiros, no pressuposto que não lhe foram omitidos ou sonegados quaisquer fatos ou documentos com relevância contabilística e fiscal.

Por esta razão, os Contabilistas Certificados apenas podem subscrever as declarações fiscais, as demonstrações financeiras e os seus anexos que resultem do exercício direto das suas funções.

Mas na entrega ou submissão eletrónica das declarações, deve igualmente intervir o contribuinte ou de quem legalmente o representa, seja através da assinatura, seja através da senha eletrónica, no sentido de o vincular e responsabilizar solidariamente pela informação constante nas declarações fiscais.

Mas sendo a responsabilidade pela execução da contabilidade, direta e pessoal do Contabilistas Certificados, estes apenas devem subscrever as declarações fiscais, as demonstrações financeiras e os seus anexos que resultem do exercício direto das suas funções.

Aliás, tal como promove o art.º 5.º do Código Deontológico, o Contabilista Certificado é responsável por todos os atos que pratique no exercício das suas funções, incluindo os dos seus colaboradores, pelo que, inclusive, a subcontratação de serviços bem como o recurso à colaboração de empregados ou de terceiros, mesmo no âmbito de sociedades de profissionais ou de empresas de contabilidade não elide a responsabilidade individual do Contabilista Certificado.

Assim, o envio ou submissão das declarações fiscais, só deverá ocorrer se ao Contabilista Certificado forem disponibilizados todos os documentos e informações necessárias para tratamento contabilístico.



Caso o Contabilista Certificado, não disponha de condições para assegurar a submissão das declarações fiscais, deste facto, por escrito, deverá dar prévio conhecimento ao cliente, permitindo que este regularize a situação e, mantendo-se o incumprimento imputável ao cliente, deverá então o Contabilista Certificado recusar-se a submeter as declarações fiscais, informando tal ocorrência à Administração Tributária, tal como promove o art.º 8.º n.º 3 do Regime Geral das Infrações Tributárias.

Se a impossibilidade de envio das declarações fiscais ocorrer nos últimos três meses do exercício, deverá ainda expor e solicitar formalmente à Ordem, autorização para efeitos de recusa do encerramento das contas, tal como impõe o art.º 72º n.º 2 do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados.

Inversamente, se é o cliente quem, sem qualquer justificação plausível, exige ao Contabilista Certificado que se abstenha do envio das declarações fiscais, estando esse, porém, na posse de todos os elementos que permitam dar cumprimento às obrigações declarativas, deve ainda assim submeter as declarações fiscais, pois o envio das declarações, enquanto não cessar a relação contratual firmada com o cliente constitui, por excelência, a tarefa que está legalmente cometida ao Contabilista Certificado. Aliás, mais que uma tarefa, é mesmo um dever funcional, que se enquadra nas três atividades a que, abreviadamente, se faz apelo no art.º 10.º n.º 1 do Estatuto - organizar a contabilidade, assumir a responsabilidade pela sua regularidade e, por fim, entregar as declarações fiscais.

Por último, a presente alínea, embora mencionando a entrega pelo Contabilista Certificado das declarações fiscais, não exclui, porém, as responsabilidades que ainda assim persistem, nomeadamente, do contribuintes ou seus legais representantes e órgãos que o integram (por exemplo, Conselho Fiscal, Assembleia Geral), ao nível da legislação comercial (veja-se a responsabilidade pela aprovação das contas, elaboração do relatório de gestão, responsabilidade dos órgãos sociais, fiscalização da atividade da empresa) e fiscal (dever de liquidar o imposto, regime da responsabilidade tributária).

Adicionalmente, o legislador reconhece aos Contabilistas Certificados a competência para:

a) Exercer funções de consultoria nas áreas da contabilidade e da fiscalidade:

Se o Contabilista Certificado ao submeter as declarações fiscais, assegura a regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal das entidades com contabilidade organizada, reconhece o legislador que este profissional está igualmente habilitado a emitir juízos técnicos ou a dar pareceres em tais domínios pelo profundo grau de conhecimento técnico e domínio das leis que lhe é exigível ter nas duas áreas em que, por excelência, se move - a contabilidade e a fiscalidade.

As exatas áreas em que ocorre essas funções de consultoria, tem vindo a sofrer mutações ao longo das sucessivas alterações de que o Estatuto tem vindo a ser alvo.

Com efeito, o Estatuto da Ordem, na redação do Decreto-Lei 452/99, de 5 de Novembro, definia que competia ao TOC exercer funções de consultadoria, nas áreas da respetiva formação.



E, a propósito de tais funções de consultadoria, no Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 12/02/2008, Proc. n.º 0626860 a que foi atribuído o n.º convencional JTRP00041089, disponível na base de dados jurídico - documentais do Ministério da Justiça (www.dgsi.pt) entendeu-se que a área específica da sua formação constituía o conjunto de saberes adquiridos e relacionados com a função de TOC, já que outras áreas de formação necessariamente em nada podiam importar para a qualificação das funções próprias daqueles profissionais.

Registe-se, todavia, que a lei, ao falar de formação, não pretendia usar a expressão no sentido restrito, de habilitações, ou de habilitações académicas, como revela a substituição daquela expressão, que constava do primeiro estatuto profissional (cf, arts 2º e 9º, do DL nº 265/95, de 17 de outubro), pela expressão área de formação”.

No domínio da jurisprudência, pela sua importância, transcreve-se o teor do Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça (STJ), de 15-12-2011, proc. 2802/07.8TVLSB.L1 na qual se firmou que, *“não há nenhuma norma do ECTOC da qual possa retirar-se a ideia de que é função do técnico oficial de contas, declarada ou não, assumir o papel de agente da administração fiscal, arrecadando impostos, do mesmo modo que também lhe não cabe defender o interesse do contribuinte (seu cliente), encarado esse interesse no sentido vulgar e estreito de pagar menos imposto do que o devido. Como profissional tecnicamente habilitado compete-lhe, isso sim, zelar pela regularidade da contabilidade dos seus clientes, responsabilizando-se por ela com inteiro acatamento das normas legais em vigor, como está bem expresso nas alíneas a) e b) do citado artº 6º, nº1, do EOTOC.*

Competindo aos técnicos oficiais de contas o exercício de “funções de consultadoria, nas áreas da respetiva formação” (al. a), do n.º 2, do citado preceito), e incidindo esta, necessariamente, nas áreas da contabilidade e da fiscalidade, o aconselhamento das respetivas clientes acerca do regime de tributação está incluído nas suas funções profissionais”.

Compete ainda aos Contabilistas Certificados:

b) Intervir, em representação dos sujeitos passivos por cujas contabilidades sejam responsáveis, na fase graciosa do procedimento tributário e no processo tributário, até ao limite a partir do qual, nos termos legais, é obrigatória a constituição de advogado, no âmbito de questões relacionadas com as suas competências específicas

Esta constitui uma das mais assinaláveis alterações decorrentes da revisão operada pela Lei 139/2015, de 7 de setembro.

Com efeito, a intervenção do Contabilista Certificado na fase graciosa do procedimento tributário, foi uma competência já vertida no Estatuto da Ordem, por via do alterações introduzidas pelo Decreto- Lei 310/09, de 26 de Outubro.

Desta feita, alarga-se, através da Lei 139/2015, de 7 de Setembro, ainda que com limitações, a possibilidade do Contabilista Certificado intervir no procedimento e no processo tributário até ao montante a partir da qual seja obrigatório a intervenção de Advogado e desde que circunscrito às questões relacionadas com as suas competências específicas.



Para o efeito, de acordo com o disposto no art.º 6.º n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário, é obrigatória a constituição de advogado nas causas judiciais cujo valor exceda o dobro da alçada do tribunal tributário de 1.ª instância, bem como nos processos da competência do Tribunal Central Administrativo e do Supremo Tribunal Administrativo. (Redação da Lei n.º 82-B/2014, de 31/12).

Nos termos do artigo 31.º n.º 1 da Lei de Organização e Funcionamento dos Tribunais Judiciais, com a redação dada pela Lei n.º 46/2011, de 24 de Junho, a alçada dos tribunais judiciais de primeira instância é, para o efeito, de € 5.000,00.

Em geral, integram o procedimento tributário os atos compreendidos no art.º 44.º do CPPT e 54.º da LGT que, em geral, compreendem toda a sucessão de atos dirigidos à declaração dos direitos tributários, ao passo que o processo judicial tributário tendo por função assegurar a tutela efetiva e plena dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária, abrangendo este último os atos elencados no art.º 97.º do CPPT e 95.º da LGT.

No domínio do procedimento tributário, a reclamação graciosa encontra-se regulada nos arts. 68.º a 77.º e 183.º, todos do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), visando a mesma a anulação, total ou parcial, dos atos tributários por iniciativa do contribuinte, incluindo, nos termos da lei, substitutos e responsáveis.

Anota-se, em geral, que a reclamação graciosa pode ser deduzida com os mesmos fundamentos da impugnação judicial, circunstância que nos conduz para o disposto no art.º 99.º do CPPT, nomeadamente quando estiver em causa a prática de uma ilegalidade, assente numa errónea qualificação e quantificação dos rendimentos, lucros, valores patrimoniais e outros fatos tributários.

A reclamação em causa será apresentada por escrito no serviço periférico local da área do domicílio ou sede do contribuinte ou da situação dos bens ou da liquidação ou por transmissão eletrónica de dados, no prazo de 120 dias contados a partir dos factos previstos no n.º 1 do artigo 102.º do CPPT.

Já a impugnação judicial visa ou tem por objeto atacar os atos praticados pela administração tributária, obtendo do juiz a declaração da sua inexistência, nulidade ou anulação.

É formulada em petição articulada é apresentada Tribunal ou no Serviço de Finanças onde tiver sido ou deva considerar-se praticado o ato tributário impugnado dirigida ao juiz do tribunal competente, no prazo geral de 3 meses contados a partir dos factos referidos no n.º 1, do artigo 102.º, da notificação da decisão de indeferimento da reclamação graciosa, no prazo de 90 dias dos atos de fixação dos valores patrimoniais (artigo 134.º, n.º 1), e a todo o tempo, se o fundamento da impugnação for a nulidade (artigo 102.º, n.º 3).

Em todo o caso, para haver representação, é necessário também que o representante, o Contabilista Certificado, tenha poderes concretos de representação que legitimem a sua intervenção na reclamação graciosa que irá apresentar ou submeter. O negócio pelo qual se atribuem a outrem, voluntariamente, poderes representativos tem o nome específico de procuração (art. 262.º n.º 1 do Código Civil).



Por representação, entende-se o instituto jurídico pelo qual a atuação de uma pessoa, o representante, produz os seus efeitos jurídicos diretamente na esfera jurídica de outrem, o representado (art. 258.º do Código Civil). É fundamental que exista uma relação que lhe dê fundamento e causa. Por isso, o art. 265.º, n.º 1, do Código Civil dispõe que a procuração se extingue quando cessa a relação fundamental que lhe serve de base. Do mesmo modo, a procuração é livremente revogável pelo representado, não obstante convenção em contrário ou renúncia ao direito de revogação.

Representação não se confunde, porém, com o mandato judicial, o qual, atento o disposto no art. 36.º do Código do Processo Civil, é um mandato com representação, que permite ao mandatário, a representação em juízo. O mandato forense difere do mandato civil, pois este impõe que se diga o que o mandatário tem de fazer, dar-lhe instruções para a execução do mandato.

O Contabilista Certificado, tendo por referência as suas áreas, por excelência de intervenção, pode assim desempenhar, funções ao nível da peritagem contabilística, se o objeto dos fatos relativamente aos quais se suscita a sua opinião, exigem um especial conhecimento da contabilidade ou peritagem fiscal, se estiverem em causa áreas conexas com a fiscalidade ou, por fim, peritagem judicial, quando a intervenção do perito é suscitada judicialmente para esclarecimento de questões de facto concretas que envolvem uma particular valoração técnica por um especialista.

No âmbito da peritagem contabilística e fiscal, a própria legislação fiscal a ela faz apelo, conforme exemplos que se podem apontar:

- art.º 116.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, de acordo com a qual “...poderá haver prova pericial no processo de impugnação judicial sempre que o juiz entenda necessário o parecer de técnicos especializados, sendo tal prova regulada nos termos do Código de Processo Civil⁴¹”.

- art.º 91.º da Lei Geral Tributária - o sujeito passivo pode “(...) solicitar a revisão da matéria tributável fixada por métodos indiretos em requerimento fundamentado dirigido ao órgão da administração tributária da sua área de domicílio fiscal, a apresentar no prazo de 30 dias contados a partir da data da notificação da decisão e contendo a indicação do perito que o representa”, tendo em vista estabelecer um acordo quanto ao valor da matéria tributável a considerar para efeitos de liquidação.

Já, por sua vez, a prova pericial judicial tem por fim a perceção ou apreciação de factos por meio de peritos, quando sejam necessários conhecimentos especiais que os julgadores não possuem, sendo, para o efeito, requisitada, nos termos do art.º 467.º do Código do Processo Civil, pelo Tribunal a estabelecimento, laboratório ou serviço oficial apropriado ou, quando tal, não seja possível ou conveniente, realizada por um único perito, nomeado pelo juiz de entre pessoas de reconhecida idoneidade e competência na matéria em causa.

Os peritos, tal como proclama o art.º 481.º do Código do Processo Civil, podem socorrer-se de todos os meios necessários ao bom desempenho da sua função, podendo solicitar a realização de diligências ou a prestação de esclarecimentos ou que lhes sejam facultados quaisquer elementos constantes do processo.



9. MODOS DE EXERCÍCIO DA ATIVIDADE

Os Contabilistas Certificados podem exercer a sua atividade:

- a) Como profissionais independentes;
- b) Como sócios, administradores ou gerentes de uma sociedade profissional de contabilistas certificados ou de uma sociedade de contabilidade;
- c) No âmbito de uma relação jurídica de emprego público, como trabalhadores que exercem funções públicas, desde que exerçam a profissão de contabilista certificado na administração direta e indireta do Estado ou na administração regional ou local;
- d) No âmbito de uma relação contratual celebrada com outro contabilista certificado, com uma sociedade de profissionais, com uma sociedade de contabilidade, com outra pessoa coletiva ou com um empresário em nome individual.

Dá-se aqui nota do Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 02.06.2008, processo 0852329, no âmbito da qual se concluiu que *“por virtude da actividade legislativa foi feita a delimitação precisa dos actos próprios dos técnicos oficiais de conta e estabelecida a responsabilidade pessoal por esses mesmos actos, ainda que exercidos no quadro de uma empresa, como sócios, administradores ou gerentes, como trabalhadores independentes ou no âmbito de um contrato de trabalho, estando obrigados à celebração de contrato de seguro de responsabilidade profissional”*.

Assim, com exceção da prestação de serviços no âmbito de sociedades de contabilidade como sócios ou membros da gerência ou da administração, os contabilistas certificados devem celebrar, obrigatoriamente, por escrito, com as entidades relativamente às quais prestam serviços, o contrato de prestação de serviços, devendo assumir, nesse documento, pessoal e diretamente, a responsabilidade pela contabilidade a seu cargo.

De igual modo, reforça o art.º 70.º n.º 5 do estatuto da Ordem, que os contabilistas certificados, devem celebrar, por escrito, um contrato de prestação de serviços.

Com efeito, tal como promove o art.º 70.º n.º 3 do Estatuto da Ordem, os Contabilistas Certificados apenas podem subscrever as declarações fiscais, as demonstrações financeiras e os seus anexos que resultem do exercício direto das suas funções, devendo fazer prova da sua qualidade, nas condições definidas pela Ordem.



10. REGIME DAS SOCIEDADES DE CONTABILIDADE E SOCIEDADES PROFISSIONAIS DE CONTABILISTAS CERTIFICADOS

O regime das sociedades de contabilidade constam do art.º 20 do Estatuto da Ordem e dos artigos 17.º a 24.º do Regulamento das Sociedades Profissionais de Contabilistas Certificados e Sociedades de Contabilidade (Regulamento n.º 54/2019, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 9, 14 de janeiro de 2019), considerando-se como tal as sociedades cujo objeto social seja a prestação de serviços de contabilidade e que não preencham as condições de inscrição como sociedades de profissionais de Contabilistas Certificados.

Por sua vez, de acordo com o art.º 19.º do regulamento de inscrição de sociedades profissionais de Contabilistas Certificados e sociedades de contabilidade, as sociedades de contabilidade devem proceder ao registo junto da Ordem do Contabilista Certificado que constitua o respetivo diretor técnico.

Este responsável técnico, no âmbito da Lei 139/2015, de 7 de Setembro passou assim a designar-se por diretor técnico.

O diretor técnico deve ser um membro efetivo da Ordem, pessoa singular, com a inscrição em vigor e que exerça a atividade profissional de contabilista certificado.

Existindo um sócio gerente ou administrador da sociedade de contabilidade que seja, simultaneamente, contabilista certificado, deve ser este o nomeado diretor técnico.

O diretor técnico só poderá exercer estas funções numa única sociedade de contabilidade e num estabelecimento.

O diretor técnico é responsável por assegurar que a sociedade de contabilidade cumpre com as obrigações previstas no Código Deontológico dos Contabilistas Certificados, EOCC, regulamento e orientações emitidas pela Ordem, sendo tecnicamente independente no exercício das suas funções.

O registo das sociedades de contabilidade e a nomeação do diretor técnico é, para o efeito, formulado pelo sócio gerente ou administrador e pelo diretor técnico, no prazo máximo de 15 dias, a contar da data da sua constituição.

O registo é submetido à Ordem por meios eletrónicos, na área reservada do membro, através dos meios disponibilizados para o efeito, no sítio da internet da Ordem.

Este pedido deve ser acompanhado dos seguintes elementos:

- Nome e número de membro(s) do(s) diretor(es) técnico(s);
- Identificação completa da sociedade;
- Objeto social, sede e natureza da sociedade;
- Identificação dos diversos estabelecimentos da sociedade com indicação do respetivo diretor técnico;



- Data do início da assunção das funções de diretor técnico.

Conferida a regularidade do registo, a Ordem procede à publicação, no seu sítio da internet, da identificação da sociedade de contabilidade e respetivo(s) diretor(es) técnico(s), com a indicação da firma, sede, número de pessoa coletiva e número de membro do diretor técnico e número de membro da sociedade.

Quando estiver em causa uma nova nomeação, o prazo máximo para tal comunicação é de 15 dias após a renúncia.

A violação deste dever de registo impede a sociedade de prestar qualquer tipo de serviço conexo com as funções de contabilista certificado conforme previstas no n.º 1 do artigo 10.º do EOCC.

De resto, as sociedades de contabilidade, enquanto membros efetivos da Ordem, estão sujeitas ao poder disciplinar da Ordem, nos termos do EOCC e da demais lei aplicável.

Anota-se, porém, que a figura do diretor técnico não se confunde com a do profissional Contabilista Certificado, enquanto responsável direto pela execução da contabilidade.

Com efeito, o diretor técnico, por via do seu registo na Ordem dos Contabilistas Certificados, assume o compromisso de salvaguardar, no seio da sociedade de contabilidade, o respeito e o cumprimento integral das normas aplicáveis à profissão, quer decorram do Estatuto, do Código Deontológico, dos regulamento ou até mesmo das orientações emitidas pela Ordem..

Assim, por exemplo, se a sociedade de contabilidade publicitar os seus serviços em violação ao art.º 71.º do Estatuto da Ordem, o respetivo responsável técnico, responderá perante o Conselho Disciplinar da Ordem, pelas irregularidades praticadas.

A propósito da responsabilidade do Diretor Técnico, vd. ainda o disposto no art.º 74.º n.º 3 do Estatuto da Ordem de acordo com a qual a inobservância do dever de lealdade junto do Colega cessante, constitui aquele na obrigação de pagamento dos valores em falta, desde que líquidos e exigíveis.

O Contabilista Certificado, por sua vez, enquanto responsável pela execução da contabilidade, assume a responsabilidade direta e pessoal, por todos os atos praticados no exercício das suas funções, tal como elencados no art.º 10.º do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados. Todavia, o art.º 20.º n.º 5 do estatuto da Ordem prevê que o diretor técnico pode ainda incorrer em responsabilidade disciplinar solidária, pelos eventuais erros ou omissões cometidos pelo contabilista certificado que elaborou e assinou as demonstrações financeiras e declarações fiscais.

A este propósito, tal como decorre do art.º 497.º do Código Civil, diz-se solidária quando forem várias as pessoas responsáveis pelos danos ocasionados com a sua ação.

Quanto ao eventual direito de regresso entre os responsáveis, este existirá na medida das suas culpas e das consequências que delas advieram, sendo certo que se presumem iguais as culpas das pessoas responsáveis.



No entanto, as presunções legais, como preconiza o art.º 350.º do Código Civil podem ser ilididas mediante prova em contrário.

Mas, em termos gerais, independentemente do concreto modo de exercício das funções, resulta agora evidenciado no estatuto da Ordem que a execução de contabilidades sob a responsabilidade de Contabilistas Certificados apenas pode ser contratada por estes, por sociedades profissionais de Contabilistas Certificados e por sociedades de contabilidade

E, sempre que assumam formalmente as funções como responsáveis pela execução da contabilidade, por ser pessoal e direta a responsabilidade do Contabilista Certificado tal ocorrência deverá ser objeto de comunicação à autoridade tributária, seja aquando da declaração de início da atividade, seja por via da declaração de alterações, seja por via do processo de nomeação eletrónica disponível no site da Autoridade Tributária,

Já quanto às Sociedades de Profissionais de Contabilistas Certificados, o seu regime consta dos artigos 19.º, 115.º a 122.º, todos do Estatuto da Ordem e, subsidiariamente, em tudo quanto não estiver especialmente regulado, no regime jurídico da constituição e funcionamento das sociedades de profissionais, aprovado pela Lei 53/2015, de 11 de Junho. Aplicam-se-lhe ainda as disposições constantes do Regulamento das Sociedades Profissionais de Contabilistas Certificados e Sociedades de Contabilidade (Regulamento n.º 54/2019, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 9, 14 de janeiro de 2019).



11. CONTABILISTA CERTIFICADO SUPLENTE

Artigo 12.º

Contabilista certificado suplente

1 — O contabilista certificado suplente é um contabilista certificado que está indicado como suplente do contabilista certificado para o exercício da atividade profissional como definida no n.º 1 do artigo 10.º das entidades em que for nomeado como contabilista certificado suplente, pelo representante legal das referidas entidades.

2 — O contabilista certificado suplente pode assumir a todo o momento as funções definidas no n.º 1 do artigo 10.º, por motivo de impedimento do contabilista certificado nomeado, desde que solicitado por este.

3 — Sempre que o contabilista certificado fique impedido de exercer a atividade por motivo de morte, do próprio, parto, acidente ou doença que implique admissão em serviço hospitalar reconhecido nos termos da lei, assume -se que o contabilista certificado suplente pode assumir funções independentemente da solicitação prevista no número anterior.

4 — As entidades referidas no n.º 1 do artigo 10.º podem nomear um contabilista certificado suplente, junto de todas as entidades administrativas competentes nos termos em que são comunicadas a nomeação e aceitação do contabilista certificado e produzem efeitos nos termos em que estas os produzem.

5 — Em todas as normas legais que se refiram ao contabilista certificado, aplicar -se-á ao contabilista certificado suplente as mesmas disposições, mas apenas nos atos declarativos que sejam praticados por este.

Este artigo foi introduzido pela revisão operada pela Lei 139/2015, de 17 de Setembro, que passou assim a incluir no Estatuto da Ordem a figura do Contabilista Certificado suplente mesmo, para o efeito, não sendo de nomeação obrigatória, constitui uma faculdade ao dispor das entidades que possuam ou devam possuir contabilidade organizada (vd. art.º 10.º n.º 1 do Estatuto) que podem, assim, sob sua iniciativa, junto das autoridades administrativas relativamente aos quais se encontre disponível a funcionalidade relativa à comunicação de nomeação e aceitação das funções do responsável pela Contabilidade, como se sucede, por exemplo, no portal da Autoridade Tributária, para acautelar e assegurar a substituição do Contabilista Certificado aí registado como responsável pela execução da contabilidade e que, por razões objetivas, involuntárias, temporárias ou definitivas, se encontre impedido ou incapaz de exercer as funções que lhe estão legalmente cometidas.

Assim, em caso de impedimento para o exercício das funções por razões objetivas associadas à morte do próprio, parto, acidente ou doença que implique admissão em serviço hospitalar reconhecido nos termos da lei, nestes casos, sem que careça de autorização prévia à assunção dos serviços, poderá o contabilista certificado suplente assumir as funções como responsável pela execução da contabilidade.



Nas demais circunstâncias de impedimento, isto é, para além das tipificadas neste art.º 12.º n.º 3 do Estatuto da Ordem, o contabilista certificado suplente só poderá assumir as respetivas funções após pedido expresso do próprio contabilista certificado nomeado ou dito principal.



12. JUSTO IMPEDIMENTO

A Lei n.º 119/2019, de 18 de setembro aditou os artigos 12.º-A e 12.º-B ao Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados introduzindo o regime do justo impedimento. Esta medida, há muito reclamada por todos os contabilistas, afasta a responsabilidade contraordenacional nas situações, devidamente justificas, em que o contabilista se viu impedido de cumprir as obrigações declarativas dos seus clientes.

Este novo regime distingue o justo impedimento de curto prazo do justo impedimento de longo prazo.

Justo Impedimento De Curta Duração

O justo impedimento de curta duração compreende:

JUSTO IMPEDIMENTO	OCORRÊNCIA	PRAZO PARA CUMPRIMENTO
Falecimento de cônjuge não separado de pessoas e bens, de pessoa com quem viva em condições análogas às dos cônjuges, ou de parente ou afim no 1.º grau da linha reta (pais, sogros e filhos)	5 (cinco) dias consecutivos anteriores à data limite de cumprimento das obrigações declarativas e que se mantenham nessa data	10 (Dez) dias após a data da ocorrência
Falecimento de outro parente ou afim na linha reta (irmãos, cunhados) ou no 2.º grau da linha colateral (netos, avós, bisavós, bisnetos, tetravós e tetranetos, etc...)	2 (dois) dias consecutivos anteriores à data limite de cumprimento das obrigações declarativas e que se mantenham nessa data	4 (quatro) dias após a data da ocorrência
Doença grave e súbita/internamento hospitalar/ parto	15 (quinze) dias consecutivos anteriores à data limite de cumprimento das obrigações declarativas e que se mantenha nessa data	30 (trinta) dias após a data da ocorrência
Nascimento ou adoção	15 (quinze) dias consecutivos anteriores à data limite de cumprimento das obrigações declarativas e que se mantenham nessa data	60 (sessenta) dias após a data da ocorrência



Logo que o contabilista certificado entregue a declaração em falta dentro do prazo limite para o cumprimento, existirá um campo específico na própria declaração para informar que o atraso se deveu a um justo impedimento do contabilista. No prazo máximo de 15 dias, o contabilista deverá apresentar à AT, via Portal das Finanças, os documentos comprovativos do justo impedimento, a saber:

No caso de óbito, a certidão de óbito e o comprovativo do grau de parentesco;

No caso de doença grave e súbita o certificado de incapacidade emitido pelo médico de família ou o documento emitido pelo centro hospitalar em caso de internamento que comprovem que se trata de uma doença súbita e grave que impossibilita o contabilista de cumprir as suas obrigações declarativas ou indiciar um contabilista suplente.

As obrigações declarativas abrangidas pelo presente regime serão definidas por portaria do governo.

Justo Impedimento Prolongado

No caso de doença prolongada por período superior a 30 dias ou licença parental superior a 60 dias, o contabilista e as entidades a quem prestam serviços, no prazo de 15 dias contados a partir do momento em que invoca o justo impedimento, devem proceder à nomeação de um contabilista certificado suplente. Caso, em resultado da sua condição médica não o possa fazer, a entidade a quem presta serviços indica um novo contabilista ou solicita à Ordem a nomeação de um contabilista certificado provisório.

O contabilista certificado substituto, durante o período de impedimento prolongado, cumpre todas as obrigações contabilísticas e fiscais e cessará funções após a comunicação do término do impedimento prolongado do contabilista certificado substituído.

Para proteção do contabilista certificado substituído, o contabilista certificado suplente não pode assumir a responsabilidade técnica das entidades a quem prestou serviços nos 24 meses seguintes à cessação de funções, sem a expressa autorização do contabilista certificado substituído.

Estas regras entraram em vigor em 1 de janeiro de 2020.

Foi, entretanto, publicada a Portaria n.º 232/2020, de 1 de outubro, que estabelece as obrigações declarativas fiscais que estão abrangidas pelo regime do justo impedimento de curta duração.



13. OS DIREITOS DO CONTABILISTA CERTIFICADO PERANTE A OCC

Perante a OCC, o Contabilista Certificado, tendo a inscrição ativa fica legalmente habilitado e autorizado a praticar os atos próprios e privativos da profissão.

A lista dos membros efetivos, das sociedades de profissionais de contabilidade e das sociedades de contabilidade, encontram-se publicadas no sítio da internet da ordem, de resto, em conformidade com o disposto no art.º 21.º n.º 1 do Estatuto da ordem, bem como do disposto no art.º 23.º da Lei base das Associações Públicas Profissionais (Lei 2/2013, de 10 de janeiro).

No mesmo sítio, a Ordem, trimestralmente, publica a relação dos membros que, no respetivo período, vejam deferida a sua inscrição, suspensão⁴⁷ ou cancelamento.

No demais, elencam-se, em geral, os direitos dos Contabilistas Certificados perante a Ordem:

a) Poderão, assim, solicitar a emissão da respetiva cédula profissional.

Em conformidade com o art.º 3.º n.º 1 al. a) do Estatuto da Ordem, constitui atribuição da Ordem, atribuir o título profissional de Contabilista Certificado, bem como conceder a respetiva cédula profissional.

Assim, conforme disposto no art.º 18.º n.º 2 do Estatuto da Ordem, ao contabilista certificado inscrito nos termos do presente Estatuto é emitida a respetiva cédula profissional.

A cédula profissional é o documento certificativo da qualidade profissional.

Do mesmo modo, compete à Ordem certificar, sempre que lhe seja solicitado, os Contabilistas Certificados que se encontrem no pleno exercício das suas funções.

b) Terão direito a recorrer à proteção da Ordem sempre que lhes sejam cerceados os seus direitos ou que sejam criados obstáculos ao regular exercício das suas funções.

Para o efeito, compete à Ordem representar os Contabilistas Certificados perante quaisquer entidades públicas ou privadas, assistindo-lhe a faculdade de propor às entidades legalmente competentes medidas relativas à defesa da função dos Contabilistas Certificados e dos seus interesses profissionais e morais e pronunciar-se sobre legislação relativa aos mesmos.

Mais, nos processos em que seja parte um dos seus membros e em que estejam em causa questões relacionadas com o exercício da profissão, poderá a Ordem intervir como assistente⁴⁸.

c) Aos Contabilistas Certificados assiste ainda o direito à assistência técnica, jurídica e de mediação de conflitos prestada pelos gabinetes especializados da Ordem.



Nestes termos, terão acesso aos serviços prestados pela Ordem, nomeadamente, ao apoio jurídico, relativamente às questões relacionadas com o exercício da atividade profissional.

Os membros da OCC têm ainda direito ao acesso ao consultório técnico da Ordem, para esclarecimentos de questões relacionadas com o domínio da contabilidade e da fiscalidade.

Tal acesso, para o efeito, poderá ocorrer, por via telefónica, presencial ou ainda através da área reservada da pasta Contabilista Certificado.

d) Eleger e serem eleitos para os órgãos da Ordem;

A este propósito, anota-se que, nos termos do n. 3 do art.º 64.º do Estatuto, só podem candidatar-se à eleição para os órgãos da Ordem as pessoas singulares nas seguintes condições:

a) Ao cargo de Bastonário ou membro do conselho jurisdicional, contabilistas certificados com, pelo menos, 10 anos de inscrição e exercício efetivo da profissão.

b) Ao cargo de restantes membros do conselho diretivo, membro do conselho fiscal com exceção do revisor oficial de contas e membro da assembleia de representantes, membros com cinco anos de inscrição e exercício efetivo da profissão.

Por outro lado, constitui causa de extinção do mandato, as seguintes ocorrências:

a) A perda temporária ou definitiva da qualidade de membro da Ordem;

b) A falta, sem motivo justificado, a três reuniões seguidas ou seis interpoladas;

c) O pedido de demissão, por motivo de força maior e devidamente fundamentado, uma vez aceite e logo que tome posse o sucessor;

d) A decisão proferida em processo disciplinar que determina a aplicação de sanção de suspensão ou de expulsão, uma vez tornada definitiva.

A duração do mandato dos titulares dos órgãos da Ordem é de quatro anos, sendo renováveis por uma só vez, para as mesmas funções, não podendo nenhum membro pode ser simultaneamente eleito para mais de um cargo nos órgãos da Ordem.

e) Requerer a convocação da assembleia representativa da Ordem nos termos previstos no n.º 2 do artigo 43.º;

Assim, a assembleia representativa reúne extraordinariamente, por iniciativa do presidente da mesa ou sempre que tal lhe seja solicitado pelo bastonário, pelo conselho diretivo, pelo conselho fiscal ou por um mínimo de 1 % dos membros da Ordem no pleno gozo dos seus direitos.



f) Têm ainda os Contabilistas Certificados o direito de examinar, nos prazos fixados, as demonstrações financeiras da Ordem e os documentos relacionados com a sua contabilidade;

g) Mais, assiste-lhes a possibilidade de apresentar à Ordem propostas, sugestões ou reclamações sobre assuntos que julguem do interesse da classe ou do seu interesse profissional;



14. DIREITOS PERANTE OUTRAS ENTIDADES PÚBLICAS

No âmbito das suas funções e sem prejuízo do exclusivo de representação forense, os Contabilistas Certificados têm o direito de proceder à entrega, nos serviços da administração fiscal, das declarações fiscais e outros documentos complementares ou conexos respeitantes às entidades a quem prestem serviços, podendo consultar os processos fiscais em que tenham tido intervenção e requerer certidões dos mesmos.

Quanto aos pedidos de certidão, ao nível da legislação tributária, remete-se para a norma geral constante do art.º 24.º do Código do Procedimento e do Processo Tributário de acordo com a qual, as certidões de atos e termos do procedimento tributário e do processo judicial, bem como os comprovativos de cadastros ou outros elementos em arquivo na administração tributária, sempre que informatizados, são passados por via eletrónica através da Internet ou mediante impressão nos serviços da administração tributária e os pedidos respetivos formulados por transmissão eletrónica de dados.

Mais, nos termos do art.º 30.º n.º 1 do mesmo Código, os documentos dos processos administrativos e judiciais pendentes ou arquivados podem ser consultados pelos interessados ou seus representantes.

Assim, o conhecimento dos documentos existentes nos arquivos da administração tributária, relativos às relações estabelecidas com os contribuintes no âmbito da execução da política tributária ou outra, pode ser obtido pelas seguintes formas:

- a) Informação escrita;
- b) Certidão, fotocópia, reprodução de microfilme, reprodução de registo informático ou reprodução de registo digital.

As cópias obtidas a partir dos suportes arquivísticos utilizados na administração tributária têm a força probatória do original, desde que, devidamente autenticadas.

Do mesmo modo, nos termos do art.º 59.º n.º 3 da Lei Geral Tributária, a colaboração da administração tributária com os contribuintes compreende, designadamente:

- a) A informação pública, regular e sistemática sobre os seus direitos e obrigações e o acesso, a título pessoal ou mediante representante, aos seus processos individuais ou, nos termos da lei, àqueles em que tenham interesse direto, pessoal e legítimo.

Mais, no cumprimento das suas funções, no cumprimento das suas funções, os contabilistas certificados gozam de atendimento preferencial em todos os serviços da AT e da segurança social, mediante exibição da respetiva cédula profissional.

Os Contabilistas Certificados, com a revisão operada pelo Decreto-Lei 310/09, de 26 de Outubro viram consagrado o direito ao atendimento preferência junto da Autoridade Tributária, condicionado, à exigência de estarem em cumprimento, não de interesses pessoais, mas das suas funções enquanto Contabilistas Certificados.



A acrescentar, com a revisão ao estatuto operada pela Lei 139/2015, de 7 de Setembro foi alargado o direito ao atendimento preferencial junto dos serviços da Segurança Social, para obtenção de todas as informações necessárias à prossecução das suas funções, tal como se evidencia no artigo 69.º, ns.º 3 e 4, do estatuto da Ordem.

Em caso de conflito de direitos de atendimento preferencial, o atendimento faz-se por ordem de chegada de cada titular do direito de atendimento preferencial. (Art.º 4.º do Decreto-Lei n.º 58/2016, de 29 de agosto).

Quando o julgarem necessário para a construção da imagem fiel e verdadeira da contabilidade, os Contabilistas Certificados podem solicitar a entidades públicas ou privadas competentes as informações necessárias à verificação da sua conformidade com a realidade patrimonial expressa nas demonstrações financeiras das contabilidades pelas quais são responsáveis.

Direito à autonomia técnica, já que no exercício das suas funções os Contabilistas Certificados não devem subordinar a sua atuação a indicações de terceiros que possam comprometer a sua independência de apreciação, sem prejuízo de auscultarem outras opiniões técnicas que possam contribuir para uma correta interpretação e aplicação das normas legais aplicáveis.

As opções ou juízes de natureza técnica no que concerne às operações realizadas pelo Contabilista Certificado são da exclusiva responsabilidade do profissional que não pode sujeitar ou condicionar a sua atuação às indicações de terceiros, para o efeito, não habilitados tecnicamente.

A atividade realizada pelo Técnico, pese embora a típica subordinação jurídica existente no contrato de trabalho dependente é, na sua execução, livre e autónoma. Ou seja, pensando nos Contabilistas Certificados que exerçam a sua atividade enquanto trabalhadores dependentes, embora no domínio da legislação laboral resulte claro que o trabalhador deve subordinação jurídica à sua entidade empregadora, no sentido do poder que a esta assiste de emitir ordens e instruções aos trabalhadores e, estes, inversamente, estejam sujeitos a um dever geral de obediência, por se tratar de uma profissão, com um estatuto público próprio, ressalva o artigo 4.º do Código Deontológico dos Contabilistas Certificados que:

“1. O contrato de trabalho celebrado pelo Contabilista Certificado não pode afetar a sua plena isenção e independência técnica perante a entidade patronal, nem violar o Estatuto ou o presente Código Deontológico.

2. Se a prevalência das regras deontológicas provocar um conflito que possa pôr em causa a subsistência da relação laboral, deve o Contabilista Certificado procurar uma solução concertada conforme às regras deontológicas e, se não for possível, solicitar um parecer ao conselho diretivo da Ordem sobre o procedimento a adotar”.

Aliás, no mesmo sentido, dispõe o art.º 116.º do Código de Trabalho, que a sujeição à autoridade e direção do empregador por força da celebração de contrato de trabalho não prejudica a autonomia técnica inerente à atividade para que o trabalhador foi contratado, nos termos das regras legais ou deontológicas aplicáveis.



Inclusive, impõe o art.º 127.º al. e) do Código de Trabalho que o empregador deve respeitar a autonomia técnica do trabalhador que exerça atividades cuja regulamentação profissional assim a exija.

Assim, a independência técnica deverá ser entendida como a total autonomia quanto à correta e concreta aplicação dos atos, lançamentos e operações executadas pelo Contabilista Certificado, sem que ocorra interferência do respetivo empregador.

Ser-lhe-á igualmente exigível que atue com plena isenção, agindo apenas e de acordo com a sua consciência ética e profissional.



15. OS DIREITOS DO CONTABILISTA CERTIFICADO PERANTE O CLIENTE

Em conformidade com o disposto no art.º 69.º n.º 1 do Estatuto da Ordem, os Contabilistas Certificados têm, relativamente a quem prestam serviços, os seguintes direitos:

- a) Obter todos os documentos, informações e demais elementos de que necessitem para o exercício das suas funções;
- b) Exigir a confirmação, por escrito, de qualquer instrução quando o considerem necessário;
- c) Assegurar que todas as operações ocorridas estão devidamente suportadas e que foram integralmente transmitidas;
- d) Receber pontualmente os salários ou honorários a que, nos termos da legislação laboral ou contratual, tenham direito.

Em articulação com este artigo 69.º dispõe, por sua vez, o art.º 12.º do Código Deontológico dos Contabilistas Certificados que:

1 - Para além dos direitos previstos no Estatuto, os Contabilistas Certificados no exercício das suas funções têm direito a obter das entidades a quem prestam serviços toda a colaboração e informação necessária à prossecução das suas funções com elevado rigor técnico e profissional, bem como a serem tratados com civilidade.

2 - A negação da referida colaboração e informação, pontual ou reiterada, desresponsabiliza os Contabilistas Certificados pelas consequências que daí possam advir e confere-lhes o direito à recusa de assinatura das declarações fiscais, sem prejuízo do disposto no número 2 do artigo 72.º do Estatuto dos Contabilistas Certificados.

3 - Para os efeitos do número anterior, considera-se falta de colaboração a ocultação, omissão, viciação ou destruição de documentos de suporte contabilístico ou a sonegação de informação que tenha influência direta na situação contabilística e fiscal da entidade a quem o Contabilista Certificado presta serviços.

4 - A não entrega atempada, nos termos contratuais, dos documentos de suporte contabilístico da prestação de contas desonera os Contabilistas Certificados de qualquer responsabilidade pelo incumprimento dos prazos legalmente estabelecidos.

5 - A violação por parte das entidades a quem prestam serviços, de qualquer dos deveres referidos nos números anteriores constitui justa causa para a rescisão do contrato sendo que, nesse caso, Contabilistas Certificados deve, por carta registada com aviso de receção, indicar o fundamento da rescisão e a data a partir da qual a mesma se torna eficaz.

6 - Os Contabilistas Certificados antes de encerrarem o exercício fiscal têm direito a exigir das entidades a quem prestam serviços uma declaração de responsabilidade, por escrito, da qual conste que não foram omitidos quaisquer documentos ou informações relevantes com efeitos na contabilidade e na verdade fiscal, sob pena de poderem socorrer-se do disposto no n.º 2.



A salvaguarda dos direitos a que faz apelo quer o art.º 69.º do EOCC, quer o art.º 12.º do Código Deontológico são fundamentais para a boa prossecução dos serviços atribuídos ao Contabilista Certificado.

Representam, pois, as garantias que devem estar sempre presentes em qualquer relação contratual firmada com o contribuinte, fruto do dever de colaboração e da boa fé que será sempre exigível às partes que, por vontade própria e ao abrigo da sua autonomia contratual, estabeleceram reciprocamente obrigações que devem ser escrupulosamente respeitadas.

Uma obrigação do ponto de vista civil e, conforme estipula o art.º 397.º do Código Civil, constitui o vínculo jurídico por virtude da qual uma pessoa fica adstrita para com outra à realização de uma prestação.

Assim, ao assumir as funções como responsável pela execução da contabilidade, deverá ser assegurado ao Contabilista Certificado a faculdade de aceder a todos os documentos, informações e, em geral, a todos os elementos que entenda relevantes para o cabal exercício das suas funções.

Com efeito, tal como impõe, inclusive, a legislação fiscal, por exemplo, o art.º 123.º n.º 2 do Código do IRC, na execução da contabilidade, deve observar-se em especial o seguinte:

- a) Todos os lançamentos devem estar apoiados em documentos justificativos, datados e suscetíveis de serem apresentados sempre que necessário;
- b) As operações devem ser registadas cronologicamente, sem emendas ou rasuras, devendo quaisquer erros ser objeto de regularização contabilística logo que descobertos.

Os documentos constituem, assim, a base de todo o registo contabilístico e sem eles o mesmo estará indubitavelmente comprometido.

Do mesmo modo, o Contabilista Certificado sempre que seja confrontado com qualquer instrução verbal emanada do contribuinte, assiste-lhe o direito que exigir a sua redução a escrito, sob pena de, caso assim não procedam, não lhe ser exigível dar cumprimento a tais orientações emanadas do cliente, sendo certo que, independentemente das instruções dadas pelo cliente, ao Contabilista Certificado é exigível que atue com plena autonomia e independência técnica na prossecução das suas funções, não subordinando a sua atuação a ordens e instruções que contrariem o seu livre juízo técnico.

O Contabilista Certificado só poderá assumir a responsabilidade pela regularidade, nas áreas contabilística e fiscal, das entidades elencadas no art.º 10.º n.º 1 do Estatuto da Ordem, se lhe forem criadas condições para que, a todo o tempo e sempre que julgue relevante, tenha acesso a toda a informação que entenda necessária para efeitos de tratamento contabilístico e fiscal.

Sendo cerceado ou condicionado o acesso à informação pelo responsável pela contribuinte, tal ocorrência, determinará a presunção de incumprimento do dever de colaboração traduzido na falta de colaboração, a ocultação, omissão, viciação ou destruição de documentos de suporte contabilístico ou a sonegação de informação que tenha influência direta na situação contabilística e fiscal da entidade a quem o Contabilista Certificado presta serviços.



Do mesmo modo, ainda que sejam entregues, mas de modo intempestivo ou não atempado, nos termos contratuais, os documentos de suporte contabilístico da prestação de contas, tal ocorrência determinará a desresponsabilização dos Contabilistas Certificados de qualquer responsabilidade pelo incumprimento dos prazos legalmente estabelecidos.

É, pois importante que resulte claro nos contratos celebrados pelos Contabilistas Certificados, no que concerne à entrega física da documentação para tratamento, as datas concretas a que o contribuinte deve estrito cumprimento, o modo e / ou local de cumprimento, sendo recomendável a existência de autos de receção, devidamente assinados, que atestem de forma inequívoca o que foi entregue e quando foi entregue.

Lembramos, porém, que esta desoneração por qualquer responsabilidade não atua automática, pois terá que ser articulada, por exemplo com o disposto no art.º 8.º n.º 3 do Regime Geral das Infrações Tributárias de acordo com a qual “os Contabilistas Certificados, 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 trinta 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”.

Do mesmo modo, perante a constatação da existência de ocultação, omissão, viciação ou destruição de documentos de suporte contabilístico ou a sonegação de informação, tal ocorrência, não sendo justificada e sanada, se for caso disso, pelo contribuinte, determinará o dever de denúncia do Contabilista Certificado junto da Ordem, nos termos e para os efeitos do disposto no art.º 76.º do Estatuto da Ordem.

De igual modo, antes de encerrarem o exercício fiscal, os Contabilistas Certificados têm o direito de exigir das entidades a quem prestam serviços uma declaração de responsabilidade, por escrito, da qual conste que não foram omitidos quaisquer documentos ou informações relevantes com efeitos na contabilidade e na verdade fiscal, sob pena de poderem socorrer-se do disposto no n.º 2, do artigo 12 do Código Deontológico.

Para o efeito, no site da Ordem consta uma minuta de declaração de responsabilidade final de exercício, modelo este que poderá ser livremente adaptado às concretas circunstâncias ou cuidados que o Contabilista Certificado entenda salvaguardar.

Destrate, esta ausência de colaboração por parte do cliente faculta ainda ao Contabilista Certificado o direito a rescindir com justa causa o respetivo contrato sendo que, nesse caso, devem, por carta registada com aviso de receção, remetida para a morada do cliente (identificada no contrato), indicar o fundamento da rescisão e a data a partir da qual tal cessação dos serviços produzirá os seus efeitos.

Estando, porém, nos últimos três meses do exercício e querendo recusar-se a encerrar as respetivas contas de exercício, para que não lhe possa ser sacada a responsabilidade por um presumível abandono injustificado dos serviços que foram cometidos ao Contabilista Certificado, ser-lhe-á exigível que solicite formalmente perante a Ordem um pedido de reconhecimento do direito à recusa da assinatura das declarações fiscais, demonstrações financeiras e



seus anexos, nos termos e para o os efeitos do disposto no art.º 72.º, n.º 2, do estatuto da Ordem, como adiante melhor se esclarecerá.

Da cessação dos serviços, deverão dar nota à Administração Tributária, quer através da renúncia via eletrónica, no site das declarações eletrónicas, quer por escrito (carta registada ou entrega em papel, com duplicado devidamente carimbado, para arquivo do próprio Contabilista Certificado).



16. HONORÁRIOS

Conforme dispõe o art.º 69.º n.º 1 al. d) do Estatuto da Ordem, os Contabilistas Certificados têm o direito de receber pontualmente os salários ou honorários a que, nos termos da legislação laboral ou contratual, tenham direito.

No caso dos Contabilistas Certificados que exerçam as suas funções em regime de trabalho dependente, os salários a pagar regem-se pelo disposto nas convenções coletivas aplicáveis ao sector.

Quanto aos Contabilistas Certificados que atuam enquanto trabalhadores independentes, do ponto de vista obrigacional, ser-lhes-ão aplicável as regras do mandato.

Neste sentido, vd. excerto do Acórdão de Tribunal da Relação de Lisboa, proc. 535/08.7 TCLRS.L1-2, de 03-03-2011, disponível em www.dgsi.pt:

“(...) o autor, no exercício da sua atividade profissional de Técnico Oficial de Contas, aceitou assumir, por incumbência do recorrido “C”, a responsabilidade de elaboração das contas das recorridas que têm a natureza de sociedades comerciais.

O contrato que vinculava a recorrente e aquelas recorridas é, decerto, um contrato de prestação de serviço, mas um contrato de prestação de serviço atípico e inominado. Por esse motivo, são-lhe aplicáveis, com as necessárias reconformações, as disposições sobre o contrato de mandato, protótipo, por disposição expressa da lei, dos contratos de prestação de serviço, e, por natureza, dos contratos de gestão (art.ºs 1154, 1554 e 1155 do Código Civil).

Por força desse contrato o recorrente vinculou-se, relativamente às recorridas sociedades comerciais, a realizar esta prestação fundamental: elaborar as respetivas contas.

O conteúdo exacto do contrato e os deveres de prestar relevam, em primeiro lugar, natural e inteiramente, da autonomia privada (art.º 405 n.º 1 do Código Civil).

Simplesmente, a especificidade da prestação a que recorrente se adstringiu em face da particular qualidade funcional que lhe assiste – Técnico Oficial de Contas - há que lidar com o conteúdo estatutário, legalmente definido, da respetiva profissão”.

Atualmente inexistente qualquer norma que preveja, quer expressa, quer indiretamente, tabelas de honorários mínimos. Mas já existiram honorários mínimos, ainda que com possibilidade excepcional de redução ou até isenção, no âmbito do Código Deontológico, art.º 15.º, n.º 358, 4 e 5 e art.º 22.º, normas essas que vieram a ser declaradas nulas por sentença de 9/3/2001 do Tribunal do Comércio de Lisboa.

No entanto, conforme preconiza o art.º 70.º n.º 7 do Estatuto da Ordem, a prática injustificada de honorários não adequados aos serviços prestados é contrária ao princípio da lealdade profissional.



Mas se o Estatuto ou o Código não impõem honorários mínimos, estabelecem, porém, critério gerais para que o Contabilista Certificado possa aferir e justificar o quantum dos valores que entende adequados à sua proposta de serviços.

Assim, na fixação dos honorários devem os profissionais considerar circunstâncias várias, como sejam a complexidade e volume de trabalho, a amplitude da informação a prestar e a responsabilidade assumida pelo trabalho executado.

Mais, de acordo com o artigo 69.º n.º 9 do Estatuto da Ordem, no exercício das suas funções, pode o Contabilista Certificado exigir, a título de provisão, quantias por conta dos honorários, o que, não sendo satisfeito, lhe confere o direito de não assumir a responsabilidade inerente ao exercício da profissão.

Quanto à execução de serviços que, pela sua natureza, revelem caráter de eventualidade, os Contabilistas Certificados dão indicações aos seus clientes ou potenciais clientes dos honorários previsíveis, tendo em consideração os serviços a executar e identificando expressamente, além do valor final previsível, o valor máximo e mínimo da sua hora de trabalho.

Havendo divergência entre o Contabilista Certificado e o cliente quanto ao valor dos honorários apresentados, poderão as partes suscitar o parecer da Ordem, nomeadamente ao Conselho Directivo a quem compete, nos termos do art.º 54.º al. l) do Estatuto da Ordem, dar o seu laudo indicativo acerca de honorários, quando solicitado por entidades públicas, ou, existindo diferendo, pelas partes intervenientes.

Assim a falta de pagamento dos honorários ou remunerações acordadas com as entidades a quem prestam serviços constitui justa causa para a rescisão do contrato. E, se a parte a quem foi prestado o serviço se constituir, em mora, fica adstrita a uma outra obrigação: a de reparar os danos causados à contraparte com o retardamento do cumprimento (art.º 804 n.º 1 e 2 e 805.º n.º 1 do Código Civil).

Como é que se formaliza esta rescisão?

Dita, então, o art.º 14.º, n.º 2, do Código Deontológico que o Contabilista Certificado deve, por carta registada com aviso de receção, rescindir o contrato e indicar a data a partir da qual a rescisão se torna eficaz.

Se, porventura, a missiva remetida pelo profissional ao cliente for, por exemplo, devolvida por não reclamada, será de considerar o disposto no art.º 224.º n.º 2 do Código Civil de acordo com a qual é considerada eficaz a declaração que só por culpa do destinatário não foi por ele oportunamente recebida.

A esse nível, é igualmente importante a existência do contrato escrito entre as partes, já que se determina expressamente a morada para a qual deverão ser dirigidas todas as notificações ou correspondência mantida entre o Contabilista Certificado e o respetivo cliente.



17. OS DEVERES GERAIS DO CONTABILISTA CERTIFICADO PERANTE A OCC

Os Contabilistas Certificados têm o dever de contribuir para o prestígio da profissão, desempenhando consciente e diligentemente as suas funções e evitando qualquer atuação contrária à dignidade da mesma.

Para o efeito, no exercício das suas funções, os Contabilistas Certificados devem respeitar as normas legais e os princípios contabilísticos geralmente aceites, adaptando a sua aplicação à situação concreta das entidades a quem prestam serviços, evitando qualquer diminuição da sua independência em razão de interesses pessoais ou de pressões exteriores, pugnando pela verdade contabilística e fiscal.

No quadro das suas funções definidas e elencadas no art.º 10.º do Estatuto da Ordem, a que já anteriormente supra se referiu, ao Contabilista Certificado, no respeito pela lei, princípios e normas contabilísticas, incumbe assegurar a verdade da situação financeira e patrimonial das entidades a quem prestam serviços, devendo manter-se distantes de qualquer pressão resultante dos seus próprios interesses ou de influências exteriores por forma a não comprometer a sua independência técnica, isto sem prejuízo de auscultarem outras opiniões técnicas que possam contribuir para uma correta interpretação e aplicação das normas legais aplicáveis.

Do mesmo modo, é exigível ao Contabilista Certificado que se abstenha da prática de quaisquer atos que, direta ou indiretamente, conduzam à ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação dos documentos e das declarações fiscais a seu cargo,

No plano sancionatório, anota-se que, nos termos do disposto no art.º 89.º n.º 5 al.ª

b) do EOCC, a sanção de expulsão poderá ser aplicada aos casos em que o contabilista certificado, pratique dolosamente quaisquer atos que, direta ou indiretamente, conduzam à ocultação, destruição, inutilização ou viciação dos documentos, das declarações fiscais ou das demonstrações financeiras a seu cargo.

Assim, atentas as exigências reclamadas à profissão e ao severo, porventura, inédito, no quadro das demais profissões liberais, regime de responsabilidade a que está sujeito, os Contabilistas Certificados apenas podem aceitar a prestação de serviços para os quais tenham capacidade profissional bastante, de modo a poderem executá-los de acordo com as normas legais e técnicas vigentes.

Em qualquer das circunstâncias, apenas podem subscrever as declarações fiscais, as demonstrações financeiras e os seus anexos que resultem do exercício direto das suas funções, devendo fazer prova da sua qualidade, nos termos e condições definidos pela Ordem, seja através da vinheta, seja através da sua senha eletrónica, disponibilidade para acesso ao site das declarações eletrónicas, ambas, pessoais e intransmissíveis, pelas consequências que poderão advir da sua imprudente ou indevida utilização.



18. PRINCÍPIOS DEONTOLÓGICOS GERAIS

No exercício das suas funções, os Contabilistas Certificados devem orientar a sua atuação pelos princípios da integridade, idoneidade, independência, responsabilidade, competência, confidencialidade, equidade e lealdade profissional.

O princípio da integridade implica que o exercício da profissão se pautar por padrões de honestidade e de boa fé. Estamos aqui no campo da moral, da ética traduzida e assente na retidão e lisura do profissional que realiza a sua atividade de modo franco e honesto.

Mas essa boa fé não deve estar apenas presente quando se inicia as funções.

Para o efeito, a mesma é prévia à assunção das funções de tal modo que o Contabilista Certificado devem ter idoneidade bastante para aceitar apenas os trabalhos para os quais se sintam aptos a desempenhar, ao nível da sua capacidade e competência, quer do ponto de vista qualitativo, ao nível da qualidade dos serviços prestados, quer do ponto de vista quantitativo, isto é aceitar apenas a prestação de serviços se a disponibilidade assim o consentir, não devendo tal circunstância resultar no prejuízo ou afetação dos serviços prestados aos seus clientes, até porque devem garantir igualdade de tratamento e de atenção a todas as entidades a quem prestem serviços, não estabelecendo distinções que não se justifiquem.

Para garantir a sua competência, o Contabilista Certificado deve, por forma continuada e atualizada desenvolver e incrementar os seus conhecimentos e qualificações técnicas, planear e supervisionar a execução de qualquer serviço por que sejam responsáveis, bem como avaliar a qualidade do trabalho realizado, utilizando os meios técnicos adequados ao desempenho cabal das suas funções e, se necessário for, recorrer a assessoria técnica adequada.

Ao aceitar as funções, constitui dever do Contabilista Certificado não abandonar, sem justificação ponderosa, os trabalhos que lhes estejam confiados - art.º 72.º, n.º 1, al. f), do Estatuto da Ordem, pelos graves riscos que daí certamente resultariam para o contribuinte no seu relacionamento com o Estado, através da administração tributária.

Aceitando as funções deverá assumir a responsabilidade perante os clientes pelos atos praticados no exercício das suas funções, aqui se incluindo os atos praticados pelos seus colaboradores, exercendo as suas funções de forma diligente e responsável, utilizando os conhecimentos e técnicas divulgadas, respeitando a lei, os princípios contabilísticos e os critérios éticos.

A subcontratação de serviços bem como o recurso à colaboração de empregados ou de terceiros, mesmo no âmbito de sociedades de profissionais ou de empresas de contabilidade não elide a responsabilidade individual do Contabilista Certificado.

As suas funções embora tenham um conteúdo obrigacional, têm igualmente um compromisso de ordem pública para com o Estado, pelo que, tecnicamente, o exercício da atividade do Contabilista Certificado, é livre, autónomo, desinteressado e independente dos interesses do cliente, de tal modo que se devem manter equidistantes de qualquer pressão resultante, quer dos seus próprios interesses, quer de influências exteriores por forma a não comprometer a sua independência técnica.



Na relação com os Colegas, devem atuar com lealdade, atuando entre si, com respeito, urbanidade, correção e civilidade, abstendo-se de qualquer ataque pessoal ou alusão depreciativa, inclusive, por razões de solidariedade, pautando a sua conduta no respeito pelas regras da concorrência leal e normas legais vigentes por forma a dignificar o prestígio e a dignidade da profissão e da Instituição.

Os Contabilistas Certificados serão tanto mais fortes, em termos de imagem exterior e respeito institucional, quanto mais unidos, zelosos e cumpridores forem entre si. As questões profissionais em circunstância alguma devem ser pessoalizadas.

Em razão deste dever, é pois exigível, por exemplo, que o Contabilista Certificado respon- dam sempre às comunicações dos seus Colegas.

Exigência de Contrato Escrito

Em obediência ao art.º 70.º n.º 5 do Estatuto da Ordem, os Contabilistas Certificados, sem prejuízo do disposto na legislação laboral aplicável, devem celebrar, por escrito, um contrato de prestação de serviços.

Do mesmo modo, estatui-se no art.º 11.º n.º 2 do Estatuto da Ordem que “com exceção da prestação de serviços no âmbito de sociedades de contabilidade como sócios ou membros da gerência ou da administração, os Contabilistas Certificados celebram, obrigatoriamente, por escrito, com as entidades referidas na alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º, o contrato de prestação de serviços referido no n.º 5 do artigo 70.º, devendo assumir, nesse documento, pessoal e diretamente, a responsabilidade pela contabilidade a seu cargo”.

Por último, em matéria de forma, também o Código Deontológico estabelece no seu art.º 9.º que:

1 - O contrato entre os Contabilistas Certificados e as entidades a quem prestam serviços deve ser sempre reduzido a escrito.

2 - Quando os Contabilistas Certificados exerçam as suas funções em regime de trabalho independente, o contrato referido no número anterior deve ter a duração mínima de um exercício económico, salvo rescisão por justa causa ou mútuo acordo.

3 - Entre outras cláusulas, o contrato deve referir explicitamente a sua duração, a data de entrada em vigor, a forma de prestação de serviços a desempenhar, o modo, o local e o prazo de entrega da documentação, os honorários a cobrar e a sua forma de pagamento.

Assim, do ponto de vista civil, anota-se que a validade da declaração negocial não depende da observância de forma especial, salvo quando a lei o exigir, como é disso exemplo, as normas profissionais agora relevadas.

Assim, ainda no plano civil, conforme preconiza o art.º 220.º do Código Civil, a declaração negocial que careça da forma legalmente prescrita é nula.

Assim, os Contabilistas Certificados, antes de assumirem formalmente funções, devem exigir dos respetivos clientes, a formalização dos seus direitos e obrigações, por via da redução a escrito do contrato de prestação de serviços contabilísticos.



19. DA INSCRIÇÃO NA ORDEM DE PESSOAS SINGULARES E SOCIEDADES DE PROFISSIONAIS

Na Ordem dos Contabilistas Certificados podem inscrever-se as pessoas singulares, as sociedades profissionais de Contabilistas Certificados e as Sociedades de Contabilidade.

O pedido e as condições de inscrição das pessoas singulares constam dos artigos 16.º a 18.º do Estatuto da Ordem e do Regulamento de Inscrição, Estágio e Exame Profissionais (Anúncio n.º 6106/2010, publicado no Diário da República, 2.ª série, N.º 126, 1 de Julho de 2010).

Quanto ao regime a que obedecem as sociedades profissionais de Contabilistas Certificados, constam dos artigos 19.º, 115.º a 119.º do Estatuto e artigos 3.º a 16.º do Regulamento de inscrição de sociedades profissionais de Contabilistas Certificados publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 9, de 14 de janeiro de 2019 e, em geral, subsidiariamente, o regime constante da Lei quadro das Sociedades de Profissionais constante da Lei 53/2015, de 11 de Junho.

Estas sociedades profissionais de Contabilistas Certificados têm por objetivo exclusivo o exercício em comum dos atos próprios da profissão legalmente cometida aos Contabilistas Certificados, nomeadamente o constante do art.º 10.º do Estatuto da Ordem.

Revestem a natureza de sociedades civis, dotadas de personalidade jurídica, podendo adotar os diferentes tipos jurídicos previstos no Código das Sociedades Comerciais ou outros legalmente previstos.

O capital social e respetivos direitos de voto das sociedades profissionais de contabilistas certificados são detidos em, pelo menos, 51 por cento por contabilistas certificados. As participações em sociedades profissionais de contabilistas certificados são sempre nominativas.

Uma sociedade profissional de contabilistas certificados pode participar no capital social de outra sociedade com a mesma natureza ou de uma sociedade de contabilidade que tenha como objeto exclusivo a prestação de serviços de contabilidade.

As sociedades profissionais de contabilistas certificados podem associar-se entre si constituindo consórcios, agrupamentos complementares de empresas ou outras formas legais de associação, ficando sujeitas a todas as normas estatutárias, deontológicas e regulamentares da Ordem.

Gerência ou administração

A gerência ou administração das sociedades profissionais de contabilistas certificados devem integrar, pelo menos, 51 por cento de contabilistas certificados.

E, salvo expressa determinação em contrário do pacto social, todos os sócios são administradores, diretores ou gerentes.



Pacto social

O pacto social constitutivo contém, obrigatoriamente, as seguintes menções:

- Os nomes e números de membro na Ordem;
- O objeto social;
- A sede social;
- O montante do capital social, a natureza e as participações dos vários titulares;
- O modo de repartição dos resultados;
- A forma de designação dos órgãos sociais.

O pacto social pode ainda prever a abertura de sucursais, delegações ou outras formas locais de representação.

Aprovação do projeto de pacto social

O projeto de pacto social é submetido à aprovação do conselho diretivo da Ordem, o qual, no prazo de 20 dias, delibera sobre o cumprimento das normas estatutárias, deontológicas e regulamentares.

Se o conselho diretivo não se pronunciar no referido prazo de 20 dias, o projeto de pacto social considera-se aprovado para todos os efeitos legais.

Este prazo de 20 dias de deferimento tácito será de 40 dias úteis nos casos em que haja sócio profissional, gerente ou administrador executivo proveniente de outro Estado membro da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu e o mesmo não se encontre inscrito na associação pública profissional, em virtude de caráter facultativo da inscrição para o exercício da atividade profissional em território nacional por prestadores estabelecidos.

O projeto de pacto social deve ser acompanhado do certificado de admissibilidade de firma.

O pedido de inscrição da sociedade é submetido à aprovação do conselho diretivo da Ordem por meios eletrónicos, na área reservada do membro, através dos meios disponibilizados para o efeito, no sítio da Internet da Ordem.

Firma

A firma das sociedades de contabilistas certificados inclui sempre o nome, completo ou abreviado, de todos os sócios, ou pelo menos de um dos sócios, e a menção do título profissional dos respetivos sócios profissionais, seguido da expressão «sociedade de profissionais» ou «SP», imediatamente antes da menção da forma jurídica societária que concretamente assuma, e à qual esteja obrigada.



Caso não sejam individualizados todos os sócios, nos termos previstos no parágrafo anterior, imediatamente a seguir ao nome ou nomes dos sócios identificados, a firma deverá então conter a expressão «& Associado» ou «& Associados».

A firma da sociedade pode conter o nome, completo ou abreviado, de anteriores sócios, mediante autorização escrita destes ou dos seus herdeiros, dada a qualquer momento.

É permitida a utilização de denominações abreviadas com recurso às iniciais dos nomes que compõem a firma da sociedade e logótipo, sujeito à aprovação nos termos do parágrafo anterior.

Para todos os efeitos, a expressão «sociedade de profissionais» ou «SP» é exclusiva das sociedades de profissionais constituídas nos termos da lei em vigor.

Inscrição na Ordem

No prazo máximo de 15 dias úteis após a constituição, a gerência ou administração das sociedades de contabilistas certificados deve comunicar à Ordem o registo definitivo da constituição da sociedade.

Esta comunicação deve ser acompanhada de cópia do pacto social e certidão do registo comercial, quando aplicável.

Devem constar da inscrição os nomes e domicílios profissionais de todos os sócios.

Ao conselho diretivo competirá, por sua vez, conferir a regularidade do processo e, se for o caso, comunicará ao Registo Nacional de Pessoas Coletivas ou à respetiva Conservatória do Registo Comercial a existência de irregularidades que impeçam a inscrição definitiva da sociedade.

Após a inscrição definitiva, esta é inscrita junto da Ordem, sendo-lhe atribuído um número de membro.

Alterações do contrato

A alteração do contrato de sociedade ou dos respetivos estatutos deverá ser objeto de mera comunicação pela sociedade de profissionais à respetiva Ordem, no prazo de 15 dias úteis.

Publicação na Ordem

A Ordem procede à publicação no seu sítio na internet da identificação da sociedade de profissionais de contabilistas certificados inscrita, com a indicação da firma, sede, número de pessoa coletiva e número de membro da sociedade.

Responsabilidade disciplinar e civil

Em termos de responsabilidade disciplinar, cada sócio de uma sociedade profissional de Contabilistas Certificados e os Contabilistas Certificados ao seu serviço respondem pelos atos



profissionais que pratiquem e pelos colaboradores que deles dependem profissionalmente.

No entanto, pelas infrações cometidas, a sociedade será solidariamente responsável.

No domínio da responsabilidade civil, as sociedades de profissionais que adotem um tipo de sociedade de responsabilidade limitada devem, obrigatoriamente, contratar um seguro de responsabilidade civil para cobrir os riscos inerentes ao exercício da atividade profissional dos seus sócios, gerentes ou administradores e demais

Ao conselho diretivo competirá, por sua vez, conferir a regularidade do processo e, se for o caso, comunicará ao Registo Nacional de Pessoas Coletivas ou à respetiva Conservatória do Registo Comercial a existência de irregularidades que impeçam a inscrição definitiva da sociedade.

Após a inscrição definitiva, esta é inscrita junto da Ordem, sendo-lhe atribuído um número de membro.

Alterações do contrato

A alteração do contrato de sociedade ou dos respetivos estatutos deverá ser objeto de mera comunicação pela sociedade de profissionais à respetiva Ordem, no prazo de 15 dias úteis.

Publicação na Ordem

A Ordem procede à publicação no seu sítio na internet da identificação da sociedade de profissionais de contabilistas certificados inscrita, com a indicação da firma, sede, número de pessoa coletiva e número de membro da sociedade.

Responsabilidade disciplinar e civil

Em termos de responsabilidade disciplinar, cada sócio de uma sociedade profissional de Contabilistas Certificados e os Contabilistas Certificados ao seu serviço respondem pelos atos profissionais que pratiquem e pelos colaboradores que deles dependem profissionalmente.

No entanto, pelas infrações cometidas, a sociedade será solidariamente responsável.

Sociedades Profissionais de Contabilistas Certificados e Sociedades de Contabilidade.

O não registo na Ordem do respetivo diretor técnico, impede a sociedade de prestar qualquer tipo de serviço conexo com as funções de Contabilista Certificado e faz incorrer o diretor técnico em responsabilidade disciplinar. Vide art.º 21.º do Regulamento das Sociedades Profissionais de Contabilistas Certificados e Sociedades de Contabilidade e art.º 20.º n.º 4 do Estatuto da Ordem.



20. DA PUBLICIDADE PROFISSIONAL

De acordo com a nova redação do Estatuto da Ordem, decorrente da publicação da Lei 139/2015, de 7 de Setembro, o regime da publicidade profissional passou a constar do art.º 71.º do Estatuto de acordo com a qual:

“1 – A publicidade aos serviços cujo exercício, nos termos do atual estatuto, é exclusiva dos contabilistas certificados, só pode ser feita por contabilistas certificados, sociedades profissionais de contabilistas certificados ou sociedades de contabilidade, desde que inscritos na Ordem, ou tenham designado um responsável técnico junto da Ordem no caso das sociedades de contabilidade.

2 – A publicidade, a ser feita pelas entidades referidas no número anterior, pode divulgar a atividade profissional de forma objetiva e verdadeira, no rigoroso respeito dos deveres deontológicos, do sigilo profissional e das normas legais sobre publicidade e concorrência, nos termos do presente Estatuto”.

Conforme resulta do preâmbulo ao Código da Publicidade, aprovado pelo Decreto- Lei n.º 330/90, de 23 de Outubro e posteriores alterações, “a publicidade assume, nos dias de hoje, uma importância e um alcance significativos, quer no domínio da atividade económica, quer como instrumento privilegiado do fomento da concorrência, sempre benéfica para as empresas e respetivos clientes”.

Todavia (...), ainda de acordo com o preâmbulo do referido código, “uma sociedade responsável não pode deixar igualmente de prever e considerar a definição de regras mínimas, cuja inexistência, podendo consumir situações enganosas ou atentatórias dos direitos do cidadão consumidor, permitiria, na prática, desvirtuar o próprio e intrínseco mérito da atividade publicitária”.

Assim, para efeitos do Código em apreço, em geral, considera-se publicidade, qualquer forma de comunicação feita por entidades de natureza pública e privada, no âmbito de uma atividade comercial, industrial, artesanal ou liberal, com o objetivo direto ou indireto de:

- a) Promover, com vista à sua comercialização ou alienação, quaisquer bens ou serviços.
- b) Promover ideias, princípios, iniciativas ou instituições.

A atividade publicitária, por sua vez, assenta no conjunto de operações relacionadas com a difusão de uma mensagem publicitária junto dos seus destinatários, bem como as relações jurídicas e técnicas daí emergentes entre anunciantes, profissionais, agências de publicidade e entidades que explorem os suportes publicitários ou que efetuem as referidas operações, nestas se incluindo, por exemplo, a conceção, criação, produção, planificação e distribuição publicitárias

O Estatuto impõe que, na angariação de clientela deverá ser salvaguardado o rigoroso respeito dos deveres deontológicos, do sigilo profissional e das normas legais sobre publicidade e concorrência, nos termos do presente Estatuto”.



De resto, o estatuto remete para as normas legais sobre a concorrência e publicidade.

Em matéria de concorrência desleal, traz-se à colação, em particular, duas normas vertidas no Código da Propriedade Intelectual de acordo com a qual:

Artigo 317.º Concorrência desleal

Constitui concorrência desleal todo o acto de concorrência contrário às normas e usos honestos de qualquer ramo de actividade económica, nomeadamente:

a) Os actos susceptíveis de criar confusão com a empresa, o estabelecimento, os produtos ou os serviços dos concorrentes, qualquer que seja o meio empregue;

b) As falsas afirmações feitas no exercício de uma actividade económica, com o fim de desacreditar os concorrentes;

c) As invocações ou referências não autorizadas feitas com o fim de beneficiar do crédito ou da reputação de um nome, estabelecimento ou marca alheios;

d) As falsas indicações de crédito ou reputação próprios, respeitantes ao capital ou situação financeira da empresa ou estabelecimento, à natureza ou âmbito das suas actividades e negócios e à qualidade ou quantidade da clientela;

e) As falsas descrições ou indicações sobre a natureza, qualidade ou utilidade dos produtos ou serviços, bem como as falsas indicações de proveniência, de localidade, região ou território, de fábrica, oficina, propriedade ou estabelecimento, seja qual for o modo adoptado;

f) A supressão, ocultação ou alteração, por parte do vendedor ou de qualquer intermediário, da denominação de origem ou indicação geográfica dos produtos ou da marca registada do produtor ou fabricante, em produtos destinados à venda e que não tenham sofrido modificação no seu acondicionamento.

Artigo 318.º

Protecção de informações não divulgadas

Nos termos do artigo anterior, constitui acto ilícito, nomeadamente, a divulgação, a aquisição ou a utilização de segredos de negócios de um concorrente, sem o consentimento do mesmo, desde que essas informações:

a) Sejam secretas, no sentido de não serem geralmente conhecidas ou facilmente acessíveis, na sua globalidade ou na configuração e ligação exactas dos seus elementos constitutivos, para pessoas dos círculos que lidam normalmente com o tipo de informações em questão;

b) Tenham valor comercial pelo facto de serem secretas;

c) Tenham sido objecto de diligências consideráveis, atendendo às circunstâncias,



por parte da pessoa que detém legalmente o controlo das informações, no sentido de as manter secretas”.

Quanto às normas em matéria da publicidade, haverá que atender às disposições vertidas no Código da Publicidade, aprovado pelo Decreto- Lei n.º 330/90, de 23 de Outubro e posteriores alterações, aliás, já acima referenciado.

Deverá, pois, ser facultada informação objetiva, que não revista assim um conteúdo de carácter propagandístico, comercial ou de autoengrandecimento dos termos em que é promovida a publicitação dos serviços.

Quanto à utilização ou aposição do logótipo da OCC, embora não se faça menção, está legalmente vedada.

Com efeito, o logótipo da Ordem é uma marca registada no Instituto da Propriedade Industrial (a que foi atribuído o número de registo 1912566), privativa da instituição pelo que é expressamente proibida a sua reprodução, distribuição ou disponibilização ao público.

Não é assim legítimo que o Contabilista Certificado, no exercício da sua atividade profissional utilize a insígnia ou o símbolo da Instituição. Apenas as placas identificativas com o logótipo da OCC são autorizadas de acordo com o modelo disponível no site da OCC67.

Esta alteração profunda aos termos em que são publicitados os serviços do profissional, são igualmente uma decorrência do disposto no Decreto- Lei n.º 92/2010, de 26 de Julho68, diploma que, transpõe para a ordem jurídica interna a chamada Diretiva «Serviços», nomeadamente, a Diretiva n.º 2006/123/CE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 12 de Dezembro, relativa aos serviços no mercado interno, que estabeleceu uma série de regras para simplificar o acesso e exercício das atividades de serviços realizadas em território nacional.

A Ordem Contabilistas Certificados (OCC), com vista à produção de placas identificativas uniformizadas, autoriza a colocação do seu logótipo com as referências ao nome e número de membro da Ordem Contabilistas Certificados, Sociedade Profissional de Contabilista Certificado ou Sociedade de Contabilidade e respetivo diretor técnico. Nesse sentido, o material pretendido deverá ser solicitado à OCC, encontrando-se o site um formulário de requisição.



21. PARTICIPAÇÃO DE CRIMES PÚBLICOS

Os Contabilistas Certificados devem participar ao Ministério Público e à Ordem, os fatos detetados no exercício das suas funções que constituam crimes públicos, isto de acordo com o art.º 76.º do Estatuto da Ordem.

Nos termos do artigo 35.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT), a notícia de um crime tributário adquire-se por conhecimento próprio do Ministério Público ou dos órgãos da administração tributária com competência delegada para os atos de inquérito, por intermédio dos órgãos de polícia criminal ou dos agentes tributárias e mediante denúncia.

Para efeitos de participação, os crimes classificam-se em: públicos, semipúblicos e particulares.

Em concreto, constituem crimes públicos todos aqueles cujo procedimento criminal não dependerá de queixa, bastando para tal serem levados ao conhecimento das autoridades policiais ou Ministério Público por qualquer pessoa ou por quaisquer meios.

O dever de denúncia pública a que alude o presente artigo coloca-se, em primeira linha, relativamente a crimes de ordem tributária, abrangendo quer os crimes fiscais propriamente ditos, quer os crimes aduaneiros e os crimes contra a segurança social. Quanto ao elenco dos crimes tributários constam dos artigos 87.º a 107.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT):

Crimes Tributários Comuns:

- Burla Tributária (artigo 87)
- Frustração de Créditos (artigo 88.º)
- Associação Criminosa (artigo 89.º)
- Violação de Segredo (artigo 91.º)
- Contrabando de circulação (artigo 93.º)
- Contrabando de mercadorias de circulação em embarcações (artigo 94.º)
- Fraude no transporte de mercadorias em regime suspensivo (artigo 95.º)
- Introdução Fraudulenta no consumo (artigo 96.º)
- Quebra de marcas e selos (artigo 99.º)
- Recetação de mercadorias objeto de crime aduaneiro (artigo 100.º)

Crimes Fiscais

- Fraude (artigo 103.º)
- Abuso de confiança (artigo 105.º)



Crimes contra a segurança social

- Fraude contra a segurança social (artigo 106.º)
- Abuso de confiança contra a segurança social (artigo 107.º)

Assim, o Contabilista Certificado, no exercício das suas funções, caso tenha conhecimento da prática de crimes públicos, desse facto, deverá dar conhecimento à Ordem e ao Ministério Público, circunstância de todo incompreensível, atenta a duplicação de comunicações.

A comunicação poderá ser dirigida ao Procurador Geral da Republica, cargo máximo na cadeia hierárquica do Ministério Público (Vd. Estatuto do Ministério Público e a Lei de Organização da Investigação Criminal (aprovado pela Lei n.º 49/2008, de 27/08, com as alterações decorrentes da Lei n.º 57/2015, de 23/06, Lei n.º 38/2015, de 11/05 e da Lei n.º 34/2013, de 16/05) e a Lei de Organização do sistema Judiciário (Lei n.º 62/2013, de 26 de agosto).

No demais, adianta-se que, não raras as vezes, porém, coloca-se a questão da obrigação que recai sobre o Contabilista Certificado no caso de não pagamento do tributo por parte do contribuinte, estando a obrigação declarativa integralmente cumprida pelo respetivo Contabilista Certificado.

Ora,

Conforme decorre do art.º 105.º n.º 1 do Regime Geral das infrações Tributárias, quem não entregar à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a € 7500, deduzida nos termos da lei e que estava legalmente obrigado a entregar é punido com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias.

Para os efeitos do disposto no número anterior, considera-se também prestação tributária a que foi deduzida por conta daquela, bem como aquela que, tendo sido recebida, haja obrigação legal de a liquidar, nos casos em que a lei o preveja.

Todavia, nos termos do n.º 4 do mesmo artigo, os fatos descritos nos números anteriores só são puníveis se:

- a) Tiverem decorrido mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação;
- b) A prestação comunicada à administração tributária através da correspondente declaração não for paga, acrescida dos juros respetivos e do valor da coima aplicável, no prazo de 30 dias após notificação para o efeito.

Assim, o crime de abuso de confiança fiscal é um crime omissivo puro que se consuma no momento em que o agente não entregou a prestação tributária que devia, ou seja, que se consuma no momento em que o mesmo não cumpre a obrigação tributária a que estava adstrito. E, para que o mesmo seja qualificado como crime tributário, terão que se verificar cumulativamente os dois requisitos acima referenciados, nomeadamente, a moratória (atraso) de 90 dias sobre o termo do prazo de entrega e o decurso do prazo de 30 dias após a notificação expressa da administração fiscal para a regularização do pagamento em falta.



Do mesmo modo, nos termos do disposto no art.º 106.º do RGIT, constituem fraude contra a segurança social as condutas das entidades empregadoras, dos trabalhadores independentes e dos beneficiários que visem a não liquidação, entrega ou pagamento, total ou parcial, ou o recebimento indevido, total ou parcial, de prestações de segurança social com intenção de obter para si ou para outrem vantagem patrimonial ilegítima de valor superior a € 7500.

Para o efeito, as entidades empregadoras que, tendo deduzido do valor das remunerações devidas a trabalhadores e membros dos órgãos sociais o montante das contribuições por estes legalmente devidas, não o entreguem, total ou parcialmente, às instituições de segurança social, são punidas com as penas previstas nos n.ºs 1 e 5 do artigo 105.º.

Em todo o caso, conforme preconiza o Prof. Figueiredo Dias (Direito Penal Parte Geral Tomo I pág. 913), o crime de omissão reside na violação de uma imposição legal de atuar, pelo que, em qualquer caso, só pode ser cometido por pessoa sobre a qual recaia um dever jurídico de levar a cabo a ação imposta e esperada.

Para mais, no que respeita à responsabilidade do Contabilista Certificado, ao nível da execução da contabilidade, esta termina quando o profissional cumpre com o dever declarativo dos sujeitos passivos por cuja a contabilidade é responsável, submetendo as respetivas declarações fiscais à Administração Fiscal.

Apurada, porém, a situação tributária e não sendo esta cumprida financeiramente pelo sujeito passivo, o Contabilista Certificado não pode ser responsabilizado por tal incumprimento.

Sendo a dívida do contribuinte, inclusive, do conhecimento da Administração Fiscal, não se crê que incumba ao Contabilista Certificado participar tal situação de incumprimento, salvaguardada que esteja a obrigação declarativa.

A obrigação declarativa é uma realidade e a obrigação de pagamento do imposto é outra, bem diversa e da exclusiva responsabilidade do respetivo contribuinte.

Assim, se o Contabilista Certificado não entrega ou submete eletronicamente as respetivas declarações fiscais, aí sim coloca-se um dever de comunicação já que, conforme resulta do art.º 8.º n.º 3 do Regime Geral das Infrações Tributárias, os Contabilistas Certificados, 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 comuniquem, até trinta 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.

Assim, se existem declarações que não foram submetidas ou foram, mas intempestivamente, deste facto, deverá o Contabilista Certificado dar conhecimento à Autoridade Tributária.

A Autoridade Tributária e Aduaneira (AT), para o efeito, disponibiliza, no Portal das Finanças, uma funcionalidade destinada aos contabilistas certificados, onde estes podem justificar o incumprimento relativamente aos seus clientes.

O acesso a esta funcionalidade faz-se mediante a autenticação no Portal das Finanças acendendo, em seguida, à seguinte opção:



ENTREGAR > COMUNICAÇÃO NOS TERMOS DO N.º 3 DO ART.º 8.º R.G.I.T.

Depois de indicado o número de identificação fiscal (NIF) do sujeito passivo, é disponibilizado um ecrã para recolha dos dados relativos à comunicação que o contabilista certificado pretende efetuar, podendo ser selecionada a declaração alvo de incumprimento.

Para que seja possível submeter a comunicação é necessária a indicação de pelo menos 1 dos motivos pré-definidos, podendo também ser alegado um outro motivo.

Depois de submetida uma comunicação, poderá ser de imediato visualizado e/ou impresso o respetivo comprovativo, clicando em “Exportar Comprovativo da Comunicação”.

Por sua vez, para a recolha dos dados relativos à comunicação que o contabilista certificado pretende efetuar, poderá aceder à seguinte opção:

CONSULTAR > COMUNICAÇÃO NOS TERMOS DO N.º 3 DO ART.º 8º R.G.I.T.

Neste caso, o contabilista certificado poderá optar por consultar todas as suas comunicações, ou apenas a respeitante a um determinado cliente (sujeito passivo), preenchendo, neste último caso, o número de identificação fiscal do sujeito passivo em causa.



22. OS DEVERES ESPECÍFICOS DO CONTABILISTA CERTIFICADO PERANTE A OCC

A este nível, do art.º 75.º do Estatuto da Ordem resultam diversas injunções para os Contabilistas Certificados no que concerne ao seu relacionamento para com a própria Ordem profissional que lhes reconhece e atribui o respetivo título profissional.

Assim, constituem deveres dos Contabilistas Certificados para com a Ordem:

- Cumprir os regulamentos e deliberações da Ordem.

Às associações profissionais públicas, como é o caso da Ordem dos Contabilistas Certificados, assiste o poder/dever de elaboração e aprovação de regulamentos independentes, como expressão da sua autonomia normativa, desde que devidamente habilitadas por lei.

Estamos, assim, perante normas jurídicas emanadas por uma autoridade administrativa com competência regulamentar e no desempenho do seu poder administrativo.

Alias, esta faculdade está expressamente atribuída à Ordem, desde logo, no art.º 3.º do Estatuto de acordo com a qual são atribuições da Ordem definir normas e regulamentos técnicos de atuação profissional, organizar e regulamentar os estágios profissionais, promover e regulamentar o acesso aos Colégios da Especialidade e, em geral, exercer as demais funções que resultem do Estatuto ou de outras disposições legais.

De resto, nos termos do art.º 9.º da Lei 2/2013, de 10 de janeiro, no exercício dos seus poderes públicos as associações públicas profissionais praticam os atos administrativos necessários ao desempenho das suas funções e aprovam os regulamentos previstos na lei e nos estatutos.

E, ressalvados os casos previstos na lei, os atos e regulamentos das associações públicas profissionais não estão sujeitos a aprovação governamental.

Mais ainda de acordo com a referida Lei 2/2013, os regulamentos das associações públicas profissionais aplicam -se aos seus membros e, bem assim, aos candidatos ao exercício da profissão.

A elaboração dos regulamentos segue o regime previsto no Código do Procedimento Administrativo, incluindo o disposto quanto à consulta pública e à participação dos interessados, com as devidas adaptações.

Mais, os regulamentos das associações públicas profissionais com eficácia externa são publicados na 2.ª série do Diário da República, sem prejuízo da sua publicação na revista oficial ou no sítio eletrónico da associação.

No âmbito do presente Estatuto, a elaboração de projetos de regulamentos constitui uma competência do Conselho Directivo, competindo à assembleia representativa a sua aprovação, com o parecer prévio do Conselho Jurisdicional (vd.º artigos 40.º al.º d), 54.º al.º j) e art.º 58.º n.º 2 al.º c), respetivamente, todos do Estatuto da Ordem).

Mais ainda de acordo com a referida Lei 2/2013, os regulamentos das associações públi-



cas profissionais aplicam -se aos seus membros e, bem assim, aos candidatos ao exercício da profissão.

A elaboração dos regulamentos segue o regime previsto no Código do Procedimento Administrativo, incluindo o disposto quanto à consulta pública e à participação dos interessados, com as devidas adaptações.

Mais, os regulamentos das associações públicas profissionais com eficácia externa são publicados na 2.ª série do Diário da República, sem prejuízo da sua publicação na revista oficial ou no sítio eletrónico da associação.

No âmbito do presente Estatuto, a elaboração de projetos de regulamentos constitui uma competência do Conselho Directivo, competindo à assembleia representativa a sua aprovação, com o parecer prévio do Conselho Jurisdicional (vd.º artigos 40.º al.ª d), 54.º al.ª j) e art.º 58.º n.º 2 al.ª c), respetivamente, todos do Estatuto da Ordem).

De resto, constitui ainda dever dos associados, comunicar à Ordem, no prazo de 30 dias, qualquer mudança do seu domicílio profissional.

Assim, toda a correspondência, interpelações, notificações ou qualquer forma de comunicação a levar a efeito pela Ordem, são sempre remetidas para a morada que o associado faculta à instituição, seja no ato da sua inscrição, sejam posteriormente, quando ocorram e sejam tempestivamente comunicadas alterações ao seu domicílio profissional.

A relevância de manter atualizada a morada resulta evidenciada de diversas normas incluídas no Estatuto.

Assim, a nível disciplinar, por exemplo, tal como estipula o art.º 84.º do Estatuto da Ordem, as notificações e comunicações no âmbito do processo de inquérito ou disciplinar são efetuadas por carta registada com aviso de receção ou através de transmissão eletrónica de dados.

“Os acórdãos finais são imediatamente notificados ao arguido e à entidade que haja participado a infração, sendo dos mesmos enviada cópia ao conselho diretivo.

“2 — Compete à Ordem proceder à liquidação e cobrança das suas receitas, incluindo as quotas e taxas, assim como as multas e demais receitas.

3 — Em caso de não pagamento dentro dos prazos devidos dos montantes resultantes das cobranças das receitas previstas no n.º 1, é expedido aviso mediante carta registada com aviso de receção ou por transmissão eletrónica de dados.”- art.º 7.º do Estatuto da Ordem”.

“As multas devem ser pagas no prazo de 30 dias a contar da notificação da decisão condenatória”- art.º 72.º n.º 2 do Estatuto da Ordem.

Neste sentido, conforme preconiza a jurisprudência, “se o insucesso desta notificação teve origem na efetiva mudança do domicílio do executado, então não cumpriu ele o estatuído no art.º 57.º al. d) do Estatuto da CTOC- é dever do Técnico Oficial de Contas comunicar à Câmara, no prazo de 30 dias, qualquer mudança do seu domicílio profissional. Caber-lhe-á por



isso inteira responsabilidade pelo sucedido”- Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, 3.ª Secção, Proc. 181/09.8 TBSEI.C1- Apelação 2, de 16/09/2010.

E, ainda no mesmo acórdão conclui-se que “igual responsabilidade lhe recai se não mudou de domicílio e o que acontece é ter vindo a evitar o recebimento das cartas para notificação”.

Por último, devem os membros colaborar nas iniciativas que concorram para a dignificação e prestígio da Ordem e abster-se da prática de quaisquer atos que ponham em causa o bom nome e prestígio da Ordem.

Daqui resulta, segundo se crê, que a conduta privada do Contabilista Certificado, caso seja suscetível de afetar a dignidade e o prestígio da própria Instituição, poderá legitimar e motivar a abertura de um procedimento disciplinar.

Aliás, por Acórdão do Tribunal Central Administrativo do Norte, de 11/11/2011, proc. 01147/07.8BEVIS, concluiu-se que “demonstrando-se a prática por um Técnico Oficial de Contas de fatos indiciadores de inidoneidade para o exercício da profissão de Contabilista Certificado, pode a sua inscrição ser compulsivamente cancelada, ao abrigo dos arts. 15.º, n.º 1, al. b) e 22.º, n.º 2, al. a), ambos do Estatuto da OTOC”.

E, como aí se julgou, “os requisitos essenciais para que se possa exercer a função de Técnico Oficial de Contas, previstos na lei, não são de verificação obrigatória apenas no momento da inscrição, devendo antes verificar-se ao longo do tempo durante o qual é exercida aquela atividade.

Sendo que, quem tem como atividade e dever profissionais a certificação oficial e a assunção da responsabilidade da veracidade de declarações contabilísticas e fiscais perante o Estado e a comunidade em geral, o facto de ter sido indiciado precisamente por falsificação de documentos releva, em muito, para se aferir da sua idoneidade e capacidade para exercer uma profissão como a de Técnico Oficial de Contas, idoneidade e capacidade profissionais essas que o Autor revelou não ter, pelo seu comportamento”.

No que concerne ao processo de idoneidade, clarifica-se agora no Estatuto, por via da publicação da Lei 139/2015, de 7 de Setembro, nomeadamente no seu art.º 57.º n.º 1 al.ª d), que compete ao conselho jurisdicional reunido em plenário a deliberação quanto aos processos de verificação de falta de idoneidade dos respetivos associados. Cfr. Ainda o art.º 16.º n.º 3 do estatuto da Ordem.

Assim, também na fase de inscrição na Instituição exige-se do candidato a Contabilista Certificado que seja idóneo pelo que poderá ser indeferida a inscrição ao candidato nos casos em que tenha sido condenado pela prática de crime doloso, designadamente de natureza fiscal, económica ou financeira, ou que prestem declarações falsas aquando da sua inscrição e os declarados contumazes, pois que todos estes se presumem, sob cobertura legal, não idóneos para o exercício da profissão.



23. OS DEVERES DO CONTABILISTA CERTIFICADO PERANTE O CLIENTE

Conforme preconiza o art.º 72.º do Estatuto da Ordem, nas suas relações com as entidades a que prestem serviços, constituem deveres dos Contabilistas Certificados:

- a) Desempenhar conscienciosa e diligentemente as suas funções;
- b) Abster-se de qualquer procedimento que ponha em causa tais entidades;
- c) Prestar informações e esclarecimentos, nos termos previstos no Código Deontológico;
- d) Guardar segredo profissional sobre os fatos e documentos de que tomem conhecimento no exercício das suas funções, dele só podendo ser dispensados por tais entidades, por decisão judicial ou pelo Conselho Directivo da Ordem.
- e) Não se servir, em proveito próprio ou de terceiros, de fatos de que tomem conhecimento enquanto prestem serviços a uma entidade;
- f) Não abandonar, sem justificação ponderosa, os trabalhos que lhe estejam confiados.

E, conforme decorre do n.º 2 do mesmo artigo, os Contabilistas Certificados não podem, sem motivo justificado e devidamente reconhecido pela Ordem, recusar-se a assinar as declarações fiscais, as demonstrações financeiras e seus anexos, das entidades a que prestem serviços, quando faltarem menos de três meses para o fim do exercício a que as mesmas se reportem.

Este artigo impõe, em especial, um conjunto de deveres específicos que devem ser escrupulosamente respeitados no relacionamento com o cliente, nomeadamente o dever de executar as suas funções com zelo e diligência, abstendo-se da prática de atos que ponham em causa a entidade a quem prestam serviços, não abandonando os serviços que lhe estejam confiados, sem que haja razão ponderosa, que justifique tal decisão.

Com efeito, os Contabilistas Certificados têm o dever de contribuir para o prestígio da profissão, desempenhando consciente e diligentemente as suas funções e evitando qualquer atuação contrária à dignidade da mesma.

a) Sigilo profissional

No que concerne ao sigilo profissional, do artigo 72.º n.º 1 al.º d) do Estatuto decorre um dever de reserva sobre todos os fatos e documentos de que os Contabilistas Certificados tomem conhecimento no exercício das suas funções.

A dispensa deste dever de confidencialidade só ocorra por decisão expressa do cliente por decisão judicial ou pelo Conselho Directivo da Ordem.

Ora, esta autorização ou levantamento do sigilo profissional do associado por parte da própria Ordem, passa a estar incluindo, de forma inédita no Estatuto da Ordem.



Assim, este art.º 72.º 1 al.º d) do Estatuto da Ordem terá, assim, de ser articulado com o estipulado no art.º 10.º do Código Deontológico dos Contabilistas Certificados, de acordo com a qual:

“1 — Os contabilistas certificados e os seus colaboradores estão obrigados ao sigilo profissional sobre os factos e documentos de que tomem conhecimento no exercício das suas funções, devendo adotar as medidas adequadas para a sua salvaguarda.

2 — O sigilo profissional abrange ainda documentos ou outras coisas que se relacionem, direta ou indiretamente, com os factos sujeitos a sigilo.

3 — A obrigação de sigilo profissional não está limitada no tempo, mantendo -se mesmo após a cessação de funções.

4 — Cessa a obrigação de sigilo profissional quando os contabilistas certificados tenham sido de tal dispensados pelas entidades a que prestam serviços, por decisão judicial ou ainda quando previamente autorizados pelo conselho diretivo, em casos devidamente justificados.

5 — Os membros dos órgãos da Ordem não devem revelar nem utilizar informação confidencial de que tenham tomado conhecimento no exercício dos cargos associativos, exceto nos casos previstos na lei”

Ora,

Quem tem competência então competência para proceder ao levantamento do sigilo profissional?

O Cliente, a Ordem ou a autoridade judiciária.

Quem é a autoridade judiciária?

Nos termos do art.º 1.º al. b) do Código Penal (CP), como tal, são considerados o juiz, o juiz de instrução e o Ministério Público (MP), cada um relativamente aos atos processuais que cabem na sua competência.

Mas quanto à legitimidade do Ministério Público para o levantamento do sigilo profissional, aqui relevamos a anotação de Maia Gonçalves, a propósito do art.º 135.º do Código do Processo Penal (CPP), de acordo com a qual:

“De salientar que embora o MP, como autoridade judiciária que é, possa proceder às averiguações necessárias para se decidir do incidente, a decisão deste cabe sempre ao tribunal ou ao juiz, sendo o juiz de instrução a decidi-lo na fase do inquérito”

A propósito do conceito de decisão judicial remete-se para o art.º 152.º do Código do Processo Civil:

“1 - Os juízes têm o dever de administrar justiça, proferindo despacho ou sentença sobre as matérias pendentes e cumprindo, nos termos da lei, as decisões dos tribunais superiores.

2 - Diz-se «sentença» o ato pelo qual o juiz decide a causa principal ou algum incidente que apresente a estrutura de uma causa.



3 - As decisões dos tribunais colegiais têm a denominação de acórdãos.

4 - Os despachos de mero expediente destinam-se a prover ao andamento regular do processo, sem interferir no conflito de interesses entre as partes; consideram-se proferidos no uso legal de um poder discricionário os despachos que decidam matérias confiadas ao prudente arbítrio do julgador”.

Então e a Ordem dos Contabilistas Certificados?

Reitera-se que, na atual redação do Estatuto, operada pela Lei 139/2015, de 7 de Setembro, retomou-se a legitimidade à Ordem para apreciar e decidir tal pedido de levantamento da reserva de informação a que estão sujeito os respetivos associados.

Em sede criminal, ressalva-se que também no que concerne a ordens de apreensão, estipula o art.º 182.º do Código de Processo Penal que “as pessoas indicadas no art.º 135.º a 137.º apresentam à autoridade judiciária, quando esta o ordenar, os documentos ou quaisquer outros objetos que tiverem na sua posse e devam ser apreendidos, salvo se invocarem, por escrito, segredo profissional...”

Mas, em geral, existem igualmente deveres legais de informação perante, por exemplo, a Autoridade Tributária e outros organismos legalmente competentes.

Reporto-me a deveres especialmente previstos ou fundados na lei que determinam um dever público de colaboração com tais entidades. Ora, a título exemplificativo, aponta-se que cabe nos deveres legais de informação perante a Administração Tributária, por exemplo, o esclarecimento técnico das operações executadas pelo Contabilista Certificado, a denúncia de crimes públicos (art.º 76.º do Estatuto da Ordem) e a comunicação constante no art.º 8.º n.º 3 do Regime Geral das Infrações Tributárias, esta última relativa aos casos de não entrega ou entrega fora do prazo, das declarações fiscais dos contribuintes.

Como já acima vimos, nomeadamente, no capítulo que aborda o tema “Participação de crimes públicos”, demos outros exemplos de participações legalmente impostas, como são disso exemplo, as comunicações de crimes públicos (art.º 76.º do Estatuto), as participações no âmbito da lei do branqueamento de capitais, as comunicações quanto aos esquemas ou atuações de planeamento fiscal abusivo.

Pode, assim, haver casos em que o Contabilista Certificado pode deparar-se com um verdadeiro conflito de deveres, por um lado, a guarda do sigilo profissional, por outro, o dever de colaboração com as entidades públicas.

Aqui, pela sua relevância, reportamos o sumário do Acórdão do Tribunal da Relação de Guimarães de 14/05/2009, proc. 600/07.8TBPVL-D.G1, in www.dgsi.pt, no âmbito da qual se considerou que a “resolução da questão passa pela ponderação dos interesses em conflito no caso. De um lado os interesses relativos à reserva a que os Técnicos de Contas se encontram obrigados, relativos à tutela da confiança da entidade a quem o Técnico Oficial de Conta prestou funções, o interesse público que constitui a garantia de sigilo enquanto visa a garantia da confiança nas relações entre Contabilista Certificado e cliente; De outra banda, essencialmen-



te, o interesse da contraparte no acesso à prova e o interesse público na realização da justiça.

A questão volve-se pois em saber se a salvaguarda do segredo profissional imposto pela lei (artº 54º do Estatuto... aprovado pelo Decreto-Lei n. 452/99 de 5 de Novembro) deve ou não ceder em face dos interesses que reclamam a sua dispensa, designadamente o interesse da efetiva realização dos fins da atividade judicial (artº 205.º da C.R.P.).

Concluiu-se então no citado acórdão que:

"Tal interesse pode conflitar com outros interesses públicos, designadamente com o interesse na realização da justiça e o inerente dever de colaboração.

- Na ponderação dos interesses em jogo de acordo com princípio da prevalência do interesse preponderante, verificando-se que não sendo tomado o depoimento do Técnico Oficial de Contas; necessário devido ao incumprimento relativo ao dever de apresentação das contas desde 99; fica comprometida a realização da justiça no que se refere ao incidente de qualificação da insolvência, com prejuízo dos interessados, justifica-se a quebra do sigilo profissional".

Ou seja, casos há em que pode ser efetivamente levantado o sigilo profissional, por razões de realização da própria Ordem pública ou da justiça".

No entanto, conforme resulta dos preceitos acima referenciados, tal segredo, em resumo, abrange todos os fatos e documentos conhecidos pelo Contabilista Certificado no exercício da sua profissão, e por causa desse exercício – numa relação de causalidade necessária entre o exercício das funções e o conhecimento dos fatos.

O termo segredo, em si mesmo considerado, encerra dois elementos, um fáctico, associado ao facto de se tratar de um dever relativo a fatos desconhecidos, pelo menos, da generalidade das pessoas e, outro, normativo, por se reportar a fatos relativamente aos quais persista um dever objetivo de reserva.

Naturalmente, se estivermos perante um facto notório ou de conhecimento público, relativamente a estes, não se avulta qualquer dever de confidencia ou reserva.

No domínio do relacionamento profissional e da relação de confiança que daí emerge, dir-se-á então que as informações e documentos que foram confiados ao Contabilista Certificado no exercício e por causa do exercício da sua profissão, estão sujeitos a reserva de informação e, em razão disso, cobertos pela obrigação de sigilo profissional.

Não se trata de um dever de natureza meramente contratual, isto é, adveniente da relação estabelecida entre o profissional e o cliente. Com efeito, estamos perante um dever que tem uma natureza eminentemente pública, representando um dever do Contabilista Certificado não apenas para com o cliente, mas para com a própria Classe, a Ordem e toda a comunidade em geral.

Acresce que, este dever de sigilo, não está temporalmente limitado, isto é, mantém-se mesmo após a cessação de funções do Contabilista Certificado ou até mesmo que cancele a sua inscrição na Ordem dos Contabilistas Certificados e, inclusive, é extensivo aos colaboradores do Contabilista Certificado.



Em todo o caso, este dever de reserva de informação não decorre apenas do Estatuto e Código Deontológico dos Contabilistas Certificados.

Por exemplo, nos termos do art.º 135.º do Código de Processo Penal, “...as pessoas a quem a lei permitir ou impuser que guardem sigilo profissional podem escusar-se a depor sobre os fatos abrangidos pelo segredo profissional”

Havendo dúvidas fundadas sobre a legitimidade da escusa, a autoridade judiciária perante a qual o incidente se tiver suscitado procede às averiguações necessárias.

Se, após estas, concluir pela ilegitimidade da escusa, ordena, ou requer ao tribunal que ordene, a prestação do depoimento.

O tribunal superior àquele onde o incidente tiver sido suscitado, ou, no caso de o incidente ter sido suscitado perante o Supremo Tribunal de Justiça, o pleno das secções criminais, pode decidir da prestação de testemunho com quebra do segredo profissional sempre que esta se mostre justificada, segundo o princípio da prevalência do interesse preponderante, nomeadamente tendo em conta a imprescindibilidade do depoimento para a descoberta da verdade, a gravidade do crime e a necessidade de proteção de bens jurídicos. A intervenção é suscitada pelo juiz, oficiosamente ou a requerimento.

E, nos termos do art.º 135.º do Código de Processo Penal, “nos casos previstos nos n.ºs 2 e 3, a decisão da autoridade judiciária ou do tribunal é tomada após ouvida o organismo representativo da profissão relacionada com o segredo profissional em causa”.

O mesmo sentido, dispõe o art.º 417.º do Código de Processo Civil, aprovado pela Lei 41/2013, de 26 de Junho, que todas as pessoas, sejam ou não partes na causa, têm o dever de prestar a sua colaboração para a descoberta da verdade, respondendo ao que lhes for perguntado, submetendo-se às inspeções necessárias, facultando o que for requisitado e praticando os atos que forem determinados.

Para o efeito, aqueles que recusem a colaboração devida serão condenados em multa, sem prejuízo dos meios coercitivos que forem possíveis; se o recusante for parte, o tribunal apreciará livremente o valor da recusa para efeitos probatórios, sem prejuízo da inversão do ónus da prova decorrente do preceituado no n.º 2 do artigo 344.º do Código Civil.

Porém, nos termos da al.ª c) do n.º 3 do art.º 417.º do CPC, a recusa é legítima se a obediência importar:

- Violação do sigilo profissional ou de funcionários públicos, ou do segredo de Estado.

Assim, deduzida escusa com fundamento na referida alínea c) é aplicável, com as adaptações impostas pela natureza dos interesses em causa, o disposto no processo penal acerca da verificação da legitimidade da escusa e da dispensa do dever de sigilo invocado.

Do mesmo modo, dispõe o art.º 497.º n.º 3 do Código do Processo Civil (CPC) que «devem escusar-se a depor os que estejam adstritos ao segredo profissional, ao segredo de funcionários públicos e ao segredo de Estado, relativamente aos fatos abrangidos pelo sigilo, aplicando-se neste caso o disposto no n.º 4 do artigo 417.º».



Mas, por exemplo, se é o próprio cliente quem, por exemplo, indica o Contabilista Certificado como sua testemunha, será de considerar que o dispensou da obrigação de sigilo profissional.

No caso da autorização por via de decisão judicial, a resolução da questão importará a ponderação dos interesses em conflito. Com efeito, por um lado, subsistem os interesses relativos à reserva que se impõe ao Contabilista Certificado e ao interesse público que constitui a garantia e sigilo e da relação de confiança nas relações do profissional com o seu cliente; e, por outro lado, está o interesse da contraparte no acesso à prova e o interesse público na realização da justiça.

Se o tribunal entender que o depoimento de certa pessoa ou, por exemplo, que os documentos em seu poder são imprescindíveis para a descoberta da verdade, notificará a pessoa em causa para prestar declarações ou para fornecer os documentos ao tribunal.

A pessoa que é objeto de segredo profissional, invocará a escusa, caso entenda que está a coberto de tal situação.

Caberá, então, ao juiz da causa apreciar se a invocada escusa é legítima ou ilegítima.

Assim, se considerar que a escusa não é lícita nem legítima ordena o cumprimento da decisão, em obediência ao princípio da cooperação.

Se, ao invés, concluir que a escusa é legitimamente fundada em sigilo profissional, poderá suscitar –se o incidente de levantamento de sigilo junto do Tribunal imediatamente superior.

Consequências decorrentes da violação do dever de sigilo profissional?

A violação do dever de sigilo profissional pode dar azo a responsabilidade criminal, civil e disciplinar.

Assim, nos termos do disposto no artigo 89.º n.º 4 al.º b) do Estatuto da Ordem, a pena de suspensão é aplicada ao Contabilista Certificado no caso de violação grave dos seus deveres e obrigações, de desinteresse repetido no cumprimento dos seus deveres e exercício das suas funções, quando, nomeadamente:

b) Quebrem o segredo profissional, fora dos casos admitidos pela alínea c) do número 1 do artigo 72.º;

Do ponto de vista criminal, estipula o art.º 195.º do Código Penal que, quem sem consentimento, se aproveitar de segredo alheio de que tenha tomado conhecimento em razão do seu ofício, emprego ou profissão é punido com pena de prisão até um ano ou com pena de multa até 240 dias.

E quem, sem consentimento, se aproveitar de segredo relativo à atividade comercial, industrial, profissional ou artística alheia, de que tenha tomado conhecimento em razão do seu estado, ofício, emprego, profissão ou arte, e provocar deste modo prejuízo a outra pessoa ou ao Estado, é punido com pena - art.º 196.º do Código Penal

Mas, nos termos do art.º 31.º n.º 2 do Código Penal, não é ilícito o facto praticado:



(...)

al. b) No exercício de um direito;

al. c) No cumprimento de um dever imposto por lei ou por ordem legítima da autoridade;
ou

al. d) Com o consentimento do titular do interesse jurídico lesado.

No que concerne ao consentimento, dispõe o art.º 38.º do Código Penal que o consentimento pode ser expresso por qualquer meio que traduza uma vontade séria, livre e esclarecida do titular do interesse juridicamente protegido.

Ao consentimento efetivo é equiparado o consentimento presumido, sendo que, nos termos do art.º 39.º n.º 2 do Código Penal, há consentimento presumido quando a situação em que o agente atua permitir razoavelmente supor que o titular do interesse juridicamente protegido teria eficazmente consentido no facto, se conhecesse as circunstâncias em que este é praticado.

No campo da responsabilidade civil extracontratual, delitual ou aquiliana (art.º 483.º do Código Civil), por sua vez, aquele que, com dolo ou mera culpa, violar ilicitamente o direito de outrem ou qualquer disposição legal destinada a proteger interesses alheios fica obrigado a indemnizar o lesado pelos danos resultantes da violação.

Neste domínio, terá que se verificar os seguintes elementos:

a) Facto Ilícito (ação voluntária contrária à lei);

b) Imputação do facto ao lesante (é necessário que o autor tenha agido com culpa, dolo ou mera culpa);

A este propósito, anota-se que domínio da responsabilidade extracontratual, sendo a culpa do lesante um elemento constitutivo do direito à indemnização, incumbe ao lesado, como credor, fazer a prova quanto à culpa do autor da lesão (art.º 487.º do Código Civil)

c) Dano (o facto ilícito culposo terá que ter causado um prejuízo a alguém);

d) Um nexo de causalidade entre o facto e o dano (ou seja, para que o dano seja indemnizável é forçoso que ele seja consequência do facto, ilícito e culposos).

b) Recusa no encerramento das contas do exercício

O Contabilista Certificado, na qualidade de responsável direto pela execução da contabilidade, caso pretenda por termo aos seus serviços nos últimos três meses do respetivo exercício, querendo recusar-se a assinar as declarações fiscais, deverá solicitar, por escrito, perante a Ordem um pedido de reconhecimento do direito a tal recusa sob pena, de não o fazendo, poder incorrer em infração disciplinar, por abandono injustificado dos serviços que lhe estavam cometidos.

Assim, por motivo de incumprimento do cliente, sempre que o Contabilista Certificado



não possa cumprir com as obrigações que lhe estão cometidas deverá solicitar ao cliente, por escrito, com base no disposto no art.º 69.º n.º 1 al. a) e c) do Estatuto da Ordem, todos os documentos e informações que julgue relevantes para o pleno exercício das suas funções.

Mantendo-se tal incumprimento em resultado da falta de colaboração do cliente, estando nos últimos três meses do exercício e não tendo condições para encerrar as contas do respetivo exercício, o Contabilista Certificado deverá solicitar à Ordem dos Contabilistas Certificados, por meio de requerimento devidamente fundamentado e dirigido ao Bastonário, um pedido de reconhecimento da recusa legítima na assinatura das declarações fiscais do respetivo cliente.

E, se for caso disso, deverá ainda comunicar à Direção -Geral dos Impostos as razões do não envio declarações fiscais, nos termos do n.º 3 do artigo 8.º do Regime Geral das Infrações Tributárias.

c) Rescisão dos Serviços

Os contratos que envolvam a prestação de serviços no âmbito das profissões liberais ficam sujeitos, na falta de regulamentação específica, ao regime do mandato (art.º 1156º do Código Civil (CC)).

No contrato de mandato, tal como estipulado no art.º 1170.º do Código Civil, a decisão quanto à sua revogação é livre e pode ser tomada a todo o tempo.

Todavia, no âmbito do contrato de prestação de serviços assumido pelo Contabilista Certificado, tal como impõe o art.º 72.º n.º 1 al. f) do Estatuto da Ordem, este não pode abandonar, sem justificação ponderosa, os trabalhos que lhe estejam confiados.

Assim, com tal ressalva de ordem temporal, pretendendo o Contabilista Certificado por termo aos respetivos serviços terá justificar, concretizar e fundamentar perante o cliente quais as razões ou circunstâncias que estão na origem da sua decisão, sob pena de, não o fazendo, incorrer na prática de infração disciplinar.

Outra condição sobressai, todavia, como já acima descrevemos, nomeadamente, caso o Contabilista Certificado pretenda recusar-se a assinar as declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos, estando nos últimos três meses do exercício e para ser objeto de um presumível abandono injustificado dos serviços, deverá ainda solicitar à formalmente à Ordem autorização para efeitos de recusa da assinatura de tais declarações, em conformidade com o disposto no art.º 72.º n.º 2 do Estatuto da Ordem.

Quanto às causas ou razões que integram a chamada justa causa de rescisão, apenas no Código Deontológico, encontramos duas normas que descrevem a faculdade de rescisão com tal fundamento, nomeadamente, o art.º 12.º n.º 5 que estipula que a violação por parte das entidades a quem prestam serviços, de qualquer dos deveres referidos nos números anteriores, isto é, em geral dos deveres de colaboração, informação e entrega de documentos por parte do cliente, constitui justa causa para a rescisão do contrato sendo que, nesse caso, os Contabilistas Certificados devem, por carta registada com aviso de receção, indicar o fundamento da rescisão e a data a partir da qual a mesma se torna eficaz e, no mesmo sentido, o art.º 14.º



n.º 1 do Código Deontológico de acordo com a qual “a falta de pagamento dos honorários ou remunerações acordadas com as entidades a quem prestam serviços constitui justa causa para a rescisão do contrato”.

Então o que é se entende por justa causa?

Nem o Estatuto da Ordem ou o Código Deontológico avançam com qualquer definição.

Assim, no plano jurisprudencial, Cfr. Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, de 14-02-2008, 3.ª secção, Proc. n.º 0830325 in www.dgsi.pt, na qual se firmou o seguinte entendimento “...não obstante o conceito de justa causa de revogação surgir, no nosso direito, como indeterminado, não facultando uma ideia precisa quanto ao seu conteúdo, pode considerar-se como justa causa “qualquer circunstância, facto ou situação em face da qual, e segundo a boa fé, não seja exigível a uma das partes a continuação da relação contratual, todo o facto capaz de fazer perigar o fim do contrato ou de dificultar a obtenção desse fim, qualquer conduta que possa fazer desaparecer pressupostos, pessoais ou reais, essenciais ao desenvolvimento da relação, designadamente qualquer conduta contrária ao dever de correcção e lealdade (ou ao dever de fidelidade na relação associativa).

A justa causa representa, em regra, uma violação dos deveres contratuais (e, portanto, um incumprimento): será aquela violação contratual que torna insuportável ou inexigível para a parte não inadimplente a continuação da relação contratual.”

Podemos, então, anotar que é nuclear que o Contabilista Certificado, pretendendo por termo aos serviços, com fundamento numa alegada justa causa de rescisão, deverá, por escrito, dirigir-se ao cliente especificando concretamente quais são as razões de facto que determinam a sua decisão em por termo aos respetivos serviços, evitando deste modo uma possível acusação de abandono injustificado, ocorrência essa que, havendo indícios de tal prática, pode dar azo à abertura de um processo disciplinar.

d) Devolução dos documentos

Nos termos do art.º 15.º do Código Deontológico dos Contabilistas Certificados:

1 — No caso de rescisão do contrato, o Contabilista Certificado entrega à entidade a quem prestou serviços, ou a quem aquela indicar por escrito, os livros e os documentos que tenha em seu poder, no prazo máximo de 60 dias, devendo ser emitido e assinado documento ou auto de receção, no qual se discriminem os livros e documentos entregues.

2 — Após o cumprimento do disposto no número anterior, o Contabilista Certificado fica desobrigado de prestar qualquer informação respeitante aos livros e documentos devolvidos, salvo se lhe for novamente facultada a sua consulta.

Assim, como regra geral, não é pois legítimo a retenção dos documentos que foram entregues pelo contribuinte ao seu responsável pela contabilidade, tanto mais porque existe o dever legal de conservar em arquivo toda a documentação contabilística.



Com efeito, nos termos do disposto no art.º 123.º n.º 3 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, os livros, registos contabilísticos e respetivos documentos de suporte devem ser conservados em boa ordem durante o prazo de 10 anos.

E, quando a contabilidade for estabelecida por meios informáticos, a obrigação de conservação é extensiva à documentação relativa à análise, programação e execução dos tratamentos informáticos. No mesmo sentido, vide arts. 52.º n.º 1 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), artigo 118.º n.º 2 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) e art.º 123.º n.º 5 do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC) e art.º 19.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 28/2019, de 15 de fevereiro⁸⁶.

Esta obrigação de conservação é extensiva à documentação relativa à análise, programação e execução dos tratamentos informáticos, e às cópias de segurança dos dados de suporte aos programas de faturação e contabilidade.

Efetivamente, nos termos do art.º 27.º do referido Decreto-Lei 28/2019, os sujeitos passivos são obrigados a possuir cópias de segurança dos suportes eletrónicos, devendo os originais e as cópias de segurança ser armazenados em locais distintos e em condições de conservação e segurança necessárias a garantir a impossibilidade de perda dos arquivos.

A este propósito, de relevar a Portaria n.º 321 -A/2007, de 26 de Março que aprovou um formato de ficheiro normalizado de auditoria tributária para exportação de dados, o designado SAF-T (PT) 87. Esta portaria foi, entretanto, alterada pela portaria 1192/2009, de 8 de Outubro, publicada no Diário da República, 1.ª série, n.º 195, de 8 de Outubro de 2009. Assim, todos os sujeitos passivos de IRC, que exerçam, a título principal, uma atividade de natureza comercial, agrícola ou industrial, que organizem a sua faturação e contabilidade com recurso a meios informáticos, são obrigados a produzir esse ficheiro caso seja solicitado pelas inspeções tributárias.

A contabilidade ou a escrituração, para o efeito, nos termos do art.º 125.º n.º 1 do Código do IRC, deve ser centralizada em estabelecimento ou instalação situado no território português, nos seguintes termos:

a) No tocante às pessoas Coletivas e outras entidades residentes naquele território, a centralização abrange igualmente as operações realizadas no estrangeiro;

b) No que respeita às pessoas Coletivas e outras entidades não residentes no mesmo território, mas que aí disponham de estabelecimento estável, a centralização abrange apenas as operações que lhe sejam imputadas nos termos deste Código devendo, no caso de existir mais de um estabelecimento estável, abranger as operações imputáveis a todos eles.

Para tanto, em matéria contraordenacional, dispõe o art.º 120.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT) que:

1 - A inexistência de livros de contabilidade ou de escrituração e do modelo de exportação de ficheiros, obrigatórios por força da lei, bem como de livros, registos e documentos com eles relacionados, qualquer que seja a respetiva natureza é punível com coima de € 150 a € 15.000.

2 - Verificada a inexistência de escrita, independentemente do procedimento para aplica-



ção da coima prevista nos números anteriores, é notificado o contribuinte para proceder à sua organização num prazo a designar, que não pode ser superior a 30 dias, com a cominação de que, se o não fizer, fica sujeito à coima do artigo 113.º.

A documentação contabilística entregue pelo contribuinte ao Contabilista Certificado constitui assim propriedade exclusiva dos respetivos sujeitos passivos; o Contabilista Certificado, neste sentido, apenas poderá aceder, se devidamente autorizado, à posse ou titularidade precária de tais documentos e, em regra, apenas no período de vigência do contrato de prestação de serviços contabilísticos.

Mas quais são os documentos que integram o conceito de documentação contabilística?

Esta tarefa - a descrição dos documentos que integram o conceito de documento contabilístico - seria, porventura, exaustiva.

A este nível, o Estatuto da Ordem e o Código Deontológico dos Contabilistas Certificados não preveem qualquer tipo de enumeração, sequer exemplificativa, daquilo que se entende como documento contabilístico.

Todavia, no domínio da legislação fiscal, dispõe o art.º 113.º n.º 4 do Regime Geral da Infrações Tributárias que documentos fiscalmente relevantes são os livros, demais documentos e respetivas versões eletrónicas, indispensáveis ao apuramento e fiscalização da situação tributária do contribuinte.

Neste domínio, a título exemplificativo, podemos classificar os documentos a dois níveis, interno e externo, consoante tenham ou não origem na própria empresa.

Assim, sendo certo que tal exemplificação pode ser tão diversa quanto os modelos de gestão administrativa que forem adotados, a nível interno, sendo gerados na própria empresa, podemos apontar os seguintes documentos:

- faturas, recibos, notas de lançamento a crédito e a débito, guias de transporte, cheques, guias de pagamento de imposto, processamento de salários.

Por sua vez, a nível externo, a título exemplificativo, podemos apontar os seguintes documentos:

- extratos bancários, avisos de lançamento bancário, independentemente da sua natureza, faturas de fornecedores, notas de lançamento de fornecedores.

Temos ainda, por sua vez, os documentos que servem de suporte à contabilidade, como o sejam, por exemplo, os contratos, as atas e as declarações obrigatórias.

Em geral, todos os documentos acima elencados integram a contabilidade, considerando-se indispensáveis ao apuramento e fiscalização da situação tributária do contribuinte.

Todos eles são propriedade do contribuinte, pelo que, sendo solicitada a sua restituição, devem ser devolvidos ao seu titular.

Imagine-se, todavia, uma situação de incumprimento contratual resultante do não pagamento dos honorários ao Contabilista Certificado.



Com efeito, nos termos do disposto no art.º 51.º n.º 1 al. d) do Estatuto da Ordem, os Contabilistas Certificados têm, relativamente a quem prestam serviços, o direito de receber pontualmente os honorários a que tenham direito.

Então questiona-se se não tendo sido liquidados os honorários ao Contabilista Certificado, pode ou não ser recusada a restituição da documentação.

Ora, se confirmar-se a exigibilidade dos honorários reclamados pelo Contabilista Certificado e, assim sendo, o incumprimento por parte do contribuinte, podem configurar-se duas situações:

a) Os documentos, internos e externos, do contribuinte, nos termos acima referenciados, não podem em circunstância alguma ser objeto de retenção, aqui se incluindo a senha do contribuinte de acesso ao portal da AT.

b) Os documentos que resultam do trabalho executado pelo Contabilista Certificado e ressalvado que seja a circunstância excecional estatuída no art.º 54.º n.º 2 do Estatuto da Ordem, podem ser objeto de retenção sem que daí, salvo melhor opinião, decorra a prática de infração disciplinar.

Assim, tudo aquilo que resulta dos lançamentos contabilísticos executados pelo Contabilista Certificado, existindo incumprimento imputável ao cliente e apenas quanto ao período que se encontra em dívida, pode ser negada a sua entrega. Nesta perspetiva, por exemplo, aqui se integram os seguintes documentos:

- extratos das contas, balancetes sintéticos/ analíticos, declarações fiscais, diários de movimentos

- as informações financeiras, nas quais se incluem o balanço, a demonstração de resultados e demonstração dos fluxos de caixa e o anexo.

Ou seja,

Tudo quanto resulte da atividade, manual ou intelectual, do Contabilista Certificado, existindo honorários em dívida, pode ser objeto de recusa de entrega ao respetivo contribuinte mas apenas reportado ao período em que estejam em dívida os respetivos honorários.

Em todo o caso, existindo honorários em dívida e pretendendo o Contabilista Certificado por termo aos respetivos serviços, deverá então ser dar cumprimento ao disposto no art.º 15.º do Código Deontológico dos Contabilistas Certificados, isto sem prejuízo do disposto no art.º 72.º n.º 2 do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados, quando a rescisão ocorra nos últimos três meses do exercício respetivo”.

A propósito do chamado direito de retenção, releva-se ainda que, no plano civil, seja qual for a sua fonte do crédito, o autor goza do direito de retenção sobre as coisas e documentos envolvidos na execução da gestão, pelo crédito proveniente desta (art.º 755 n.º 1 al.ª c) do Código Civil)).



e) Deveres de informação

(Artigo 11.º do Código Deontológico e 72.º n.º 1 al.ª c) do Estatuto da Ordem)

Os Contabilistas Certificados devem prestar a informação necessária às entidades onde exercem funções, sempre que para tal sejam solicitados e por iniciativa própria, nomeadamente:

- a) Informá-las das suas obrigações contabilísticas, fiscais e legais relacionadas exclusivamente com o exercício das suas funções;
- b) Fornecer todos os esclarecimentos necessários à compreensão dos relatórios e documentos de análise contabilística.

De resto, o Estatuto da Ordem, na sua última revisão decorrente da Lei 139/2015, de 7 de Setembro, passou a integrar, de forma inovadora, este dever informativo no âmbito dos deveres elencados no art.º 72.º do Estatuto:

“Artigo 72.º

Deveres para com as entidades a que prestem serviços

1 – Nas suas relações com as entidades a que prestem serviços, constituem deveres dos contabilistas certificados:

- a) Desempenhar, conscienciosa e diligentemente as suas funções;
- b) Abster-se de qualquer procedimento que ponha em causa tais entidades;
- c) Prestar informações e esclarecimentos, nos termos previstos no Código Deontológico”.

Com efeito, compreende-se que aqui seja já que, face à complexidade técnica dos serviços prestados, o Contabilista Certificado deverá pugnar por um relacionamento cooperante e até pedagógico para com o respetivo cliente, alertando-o para as responsabilidades e obrigações que lhe estão legalmente cometidas, justificando os procedimentos adotados, tendo sempre em vista o integral esclarecimento de eventuais dúvidas ou reservas que, porventura, sejam suscitadas.

A contabilidade constitui uma ferramenta fundamental para a própria gestão das empresas.

A sua compreensão e conhecimento pelo contribuinte deve pois ser assegurada pelo Contabilista Certificado, enquanto profissional devidamente habilitado e dotado de conhecimentos e aptidões técnicas no domínio da sua área de formação.

A este propósito, impõe-se-lhe um dever de formação permanente e atualização constante.

O interesse público subjacente à atividade profissional, reclama do Contabilista Certificado uma postura ativa, de intervenção e verdadeira dimensão social, no sentido que lhe incumbe velar pelo cumprimento das obrigações contabilísticas, fiscais e legais, em tudo quanto se relacione com as suas funções, tal como elencadas no art.º 10.º do Estatuto da Ordem.



Como se escreveu no Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça (STJ) de 21.06.2011,

P. 1065/06.7TBESP.P1.S1, relator Cons. Gregório Silva Jesus, in www.dgsi.pt “... quando os clientes, as entidades sujeitas aos impostos, contratam um Contabilista Certificado esperam dele competência e diligência no exercício das respetivas funções, que passam pelo pagamento ao Estado dos impostos sobre o rendimento que têm de pagar, por uma aplicação judiciosa e consciente das normas fiscais e contabilísticas, e por deles exigirem um especial dever de informação sobre a forma como as suas obrigações fiscais devem ser cumpridas. E compreende-se que assim seja já que se trata de profissionais com uma especial habilitação técnica, capaz de melhor interpretar e executar as normas que regulam aquelas matérias e de perspectivarem as consequências da sua aplicação aos clientes, que na grande maioria dos casos não têm essa habilitação, nem sequer a possibilidade de os acompanhar, que a eles recorrem para os auxiliar na tomada de decisões, e neles confiam que, no rigoroso cumprimento das regras contabilísticas e fiscais, tudo façam para defesa dos seus interesses patrimoniais”.

Inversamente, ao cliente igualmente se impõe que preste ao Contabilista Certificado toda a informação e documentação necessária para análise e tratamento contabilístico, pois se assim não for, a informação por parte do profissional poderá afigurar-se inexata ou incorreta por razões que não lhe são imputáveis.



24. OS DEVERES DO CONTABILISTA CERTIFICADO PERANTE A ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA - AS RELAÇÕES COM AS ENTIDADES PÚBLICAS E PRIVADAS

No domínio das normas profissionais, em concreto, no que concerne às obrigações imputáveis ao Contabilista Certificado no relacionamento com a administração tributária, rege o estipulado no artigo 73.º do Estatuto da Ordem de acordo com a qual:

Nas suas relações com a AT, constituem deveres dos contabilistas certificados:

- a) Assegurar que as declarações fiscais que assinam estão de acordo com a lei e as normas técnicas em vigor;
- b) Acompanhar, quando para tal forem solicitados, o exame aos registos, documentação e declarações fiscais das entidades a que prestem serviços, prestando os esclarecimentos e informações diretamente relacionados com o exercício das suas funções;
- c) Abster-se da prática de quaisquer atos que, direta ou indiretamente, conduzam a ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação dos documentos e das declarações fiscais a seu cargo;
- d) Assegurar, nos casos em que a lei o preveja, o envio por via eletrónica das declarações fiscais dos seus clientes ou entidades patronais.

Assim, tendo em consideração as funções específicas do Contabilista Certificado (art.10.º do Estatuto da Ordem) e a natureza pública da sua profissão, são-lhe exigíveis deveres especiais de colaboração com o Estado, através da Administração Tributária, com quem diretamente se relacionam.

Com efeito, o âmbito da responsabilidade profissional que está cometida ao Contabilista Certificado não se esgota no relacionamento contratual estabelecido com o respetivo cliente.

Cabendo ao Contabilista Certificado todo o trabalho de planificação, organização e coordenação ao nível da execução da contabilidade, compete-lhe, como expressão pública da sua atividade assumir, direta e pessoalmente, a responsabilidade pela respetiva regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal.

Por via deste compromisso, ao Contabilista Certificado é então exigível que assegure que a contabilidade que lhe está cometida traduz uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da empresa.

E, este dever de ordem pública, tem uma das suas manifestações, com a revelação ou exteriorização dos elementos contabilísticos e fiscais relativos aos clientes por cujas contabilidades são responsáveis aquando da entrega ou submissão das declarações fiscais junto das entidades públicas.

A entrega das declarações fiscais à administração tributária é, pois, o resultado final da atividade manual e intelectual desenvolvida pelo Contabilista Certificado, de tal modo, que nos termos do disposto no art.º 8.º n.º 3 do Regime Geral das Infrações Tributárias, os Contabi-



listas Certificados, poderão ser 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 trinta 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.

Assim, o Contabilista Certificado tem o dever de se abster da prática de quaisquer atos que, direta ou indiretamente, conduzam à ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação dos documentos e das declarações fiscais a seu cargo.

Aliás, no domínio sancionatório do artigo 89.º n.º 5 alínea b) do Estatuto da Ordem, resulta que está prevista, em abstrato, a possibilidade de aplicação da pena de expulsão para os casos em que o Contabilista Certificado, pratique dolosamente quaisquer atos que, direta ou indiretamente, conduzam à ocultação, destruição, inutilização ou viciação dos documentos, das declarações fiscais ou demonstrações financeiras a seu cargo.

E, como profissional, portador de conhecimentos especializados na sua esfera de competências, são-lhe exigíveis particulares deveres de colaboração para com as entidades públicas, deveres esses que são igualmente elencados noutros diplomas que não apenas o Estatuto da Ordem.

Assim, por exemplo, nos termos do disposto no artigo 28.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária:

1 - Cabe genericamente às autoridades públicas e às entidades inspeccionadas facultar à inspeção tributária, nos termos da lei, todas as condições necessárias à eficácia da sua acção.

2 - Os funcionários em serviço de inspeção tributária têm direito, nos termos do número anterior:

(...)

al. f) Ao esclarecimento pelos Contabilistas Certificados e revisores oficiais de contas, da situação tributária das entidades a quem prestem ou tenham prestado serviço.

Para o efeito e de acordo com o art.º 29.º n.º 1 do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária, o exercício das garantias de eficácia previstas no artigo anterior pode concretizar-se através das seguintes faculdades dos funcionários em serviço de inspeção tributária:

(...)

al. g) Tomar declarações dos sujeitos passivos, membros dos corpos sociais, técnicos oficiais de contas, revisores oficiais de contas ou de quaisquer outras pessoas, sempre que o seu depoimento interesse ao apuramento dos factos tributários (redação da Lei n.º 75-A/2014, de 30 de setembro).

Mais, nos termos do disposto no art.º 63.º da Lei Geral Tributária, os órgãos competentes podem, nos termos da lei, desenvolver todas as diligências necessárias ao apuramento da situação tributária dos contribuintes, nomeadamente:



- a) Aceder livremente às instalações ou locais onde possam existir elementos relacionados com a sua atividade ou com a dos demais obrigados fiscais;
- b) Examinar e visar os seus livros e registos da contabilidade ou escrituração, bem como todos os elementos suscetíveis de esclarecer a sua situação tributária;
- c) Aceder, consultar e testar o seu sistema informático, incluindo a documentação sobre a sua análise, programação e execução;
- d) Solicitar a colaboração de quaisquer entidades públicas necessária ao apuramento da sua situação tributária ou de terceiros com quem mantenham relações económicas;
- e) Requisitar documentos dos notários, conservadores e outras entidades oficiais;
- f) Utilizar as suas instalações quando a utilização for necessária ao exercício da ação inspetiva.

2 - O acesso à informação protegida pelo segredo profissional ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado depende de autorização judicial, nos termos da legislação aplicável. (Redação da n.º 37/2010 - 02/09)

Ora, por razões de garantia e tutela da relação de confiança contratual firmada com o cliente e, por outro, razões de ordem pública, associada ao cumprimento de deveres legais, como o sejam o da reserva de informação, entendo que este dever de colaboração por parte do Contabilista Certificado não é infundável.

Com efeito, o acesso à informação protegida pelo sigilo profissional, bancário ou qualquer outro dever de sigilo legalmente regulado depende de autorização judicial, nos termos da legislação aplicável, exceto nos casos em que a lei admite a derrogação do dever de sigilo bancário pela administração tributária sem dependência daquela autorização.

Assim, a falta de cooperação na realização das diligências acima elencadas, será legítima quando as mesmas impliquem a consulta de elementos abrangidos pelo segredo profissional (...), salvo os casos de consentimento do titular ou de derrogação do dever de sigilo bancário pela administração tributária legalmente admitidos

Ou seja,

Ao Contabilista Certificado é exigível acompanhar, quando para tal forem solicitados, o exame aos registos e documentação das entidades a que prestem serviços, bem como os documentos e declarações fiscais com elas relacionados.

É igualmente exigível que preste esclarecimentos relativos à situação tributária das entidades a quem prestem ou tenham prestado serviço, aqui se incluindo a prestação de depoimento, sempre que o mesmo revelar interesse ao apuramento dos fatos tributários.

Porém, tudo aquilo que for para além dos deveres de colaboração, tal como decorre dos preceitos agora expostos, estará coberto pela obrigação de sigilo profissional e, por via disso, não havendo dispensa por parte do cliente ou por decisão judicial, impõe-se a sua reserva de informação.

Não obstante, por exemplo, se é o próprio cliente que indica o Contabilista Certificado como sua testemunha, será de considerar que o dispensou da obrigação de sigilo profissional.



25. DEVERES RECÍPROCOS DO CONTABILISTA CERTIFICADO

Em geral, nas relações entre si, os Contabilistas Certificados devem atuar com lealdade e integridade, abstendo-se de atuações que prejudiquem os colegas e a classe.

Aliás, de acordo com o art.º 3.º, n.º 1, al. h), do Código Deontológico dos Contabilistas Certificados, o princípio da lealdade implica que os Contabilistas Certificados, nas suas relações recíprocas, procedam com correção e civilidade, abstendo-se de qualquer ataque pessoal ou alusão depreciativa, pautando a sua conduta no respeito pelas regras da concorrência leal e normas legais vigentes por forma a dignificar a profissão.

É, pois exigível que os Contabilistas Certificados cultivem entre si uma relação de respeito, lealdade, franca e sã colaboração, já que as relações profissionais são independentes das relações pessoais.

Este dever de lealdade constitui o corolário da relação de solidariedade que deverá estar presente nas relações mantidas entre os Contabilistas Certificados de quem se espera uma atitude recíproca de colaboração, cooperação e integridade, assim se dignificando, inclusive, a imagem social da própria classe. Por este motivo, impõe-se aos Contabilistas Certificados o dever de não se pronunciarem publicamente sobre os serviços prestados por colegas de profissão, exceto quando disponham do seu consentimento prévio.

E, em concreto, avultam duas normas a que devem estrito cumprimento, nomeadamente os artigos 74.º do Estatuto da Ordem e 16.º do Código Deontológico.

Assim, preconiza o art.º 74.º, n.º 1, do Estatuto da Ordem que, nas suas relações recíprocas, constituem deveres dos Contabilistas Certificados colaborar com o Contabilista Certificado a quem sejam cometidas as funções anteriormente a seu cargo, facultando-lhe todos os elementos inerentes ao exercício da profissão e prestando-lhe todos os esclarecimentos por ele solicitados.

Deste modo, no plano da assunção das funções, quando sejam contactados para assumir a responsabilidade por contabilidades até então confiadas a outro Contabilista Certificado, o novo técnico deve, previamente à assunção formal de tal responsabilidade, contactar, por escrito, o Contabilista Certificado cessante e certificar -se de que os honorários, despesas e salários inerentes à sua execução se encontram pagos.

Para o efeito, a inobservância deste dever, constitui o Contabilista Certificado, a sociedade profissional de Contabilistas Certificados ou a sociedade de contabilidade na obrigação de pagamento dos valores em falta, desde que líquidos e exigíveis.

No mesmo sentido, dispõe o art.º 16.º do Código Deontológico que, sempre que um Contabilista Certificado for contactado para assumir funções em substituição de um Colega, previamente à aceitação do serviço, deverá, por escrito, contactá-lo a fim de se certificar de que os honorários, despesas e salários inerentes à sua execução se encontram pagos.

Se o não fizer, isto é, se não cumprir com os formalismos de interpelar, por escrito, o Colega cessante quanto à existência ou não de valores em dívida, incorrerá na prática de violação ao dever de lealdade, punível com infração disciplinar.



Para além disso, sendo devidos valores para com o Contabilista Certificado cessante, não sendo cumprido este dever de lealdade, no plano civil, poderá ser exigido ao novo Contabilista Certificado o pagamento, por via solidária, dos montantes em dívida.

Ou seja, existindo valores em dívida, a responsabilidade que pertencia unicamente ao sujeito passivo pelo seu cumprimento para com o Contabilista Certificado cessante, estende-se ao colega que o substitui, tornando-o solidariamente responsável pelo pagamento dos honorários em dívida.

Nos termos do disposto no art.º 512.º do Código Civil, a obrigação é solidária, quando cada um dos devedores responde pela prestação integral e esta a todos libera, ou quando cada um dos credores tem a faculdade de exigir, por si só, a prestação integral e esta libera o devedor para com todos eles.

Assim, sempre que o Contabilista Certificado tenha conhecimento da existência de dívidas ao Contabilista Certificado anterior, não deve assumir a responsabilidade pela contabilidade, sob pena de, aceitando, incorrer na prática de infração disciplinar, sem prejuízo da responsabilidade pelo pagamento dos montantes em dívida, em conformidade com o disposto no art.º 74.º n.º 3 do Estatuto da Ordem.

Quanto à responsabilidade solidária, vd. acórdão do Tribunal da Relação do Porto de 04/05/2009, Proc. 464/07.1TBVCD.P1, n.º convencional JTRP00042502, disponível na base de dados jurídico- documentais do Ministério da Justiça (www.dgsi.pt), no âmbito da qual se releva que "... com vista a acautelar situações potenciadoras de conflitos, em particular quando ocorra a substituição de um Contabilista Certificado por outro, o Estatuto da Câmara dos Contabilistas Certificados e o Código Deontológico dos Técnicos Oficiais de Conta deram particular atenção ao dever de lealdade, que deve presidir nas relações entre Contabilistas Certificados".

Os honorários em dívida, a existirem, terão que ser líquidos e exigíveis, sendo certo que a liquidez e exigibilidade da obrigação dependem do seu vencimento e da sua certeza. Para o efeito, a dívida relativa aos honorários devidos pela prestação dos serviços deverá estar relevada na contabilidade do respetivo cliente.

Mais, nos termos do disposto no art.º 14.º do Código Deontológico, os Contabilistas Certificados em regime de trabalho independente, além dos honorários acordados, não podem aceitar ou cobrar outras importâncias que não estejam, direta ou indiretamente, relacionadas com os serviços prestados, devendo, nos termos da lei, emitir uma nota de honorários e o correspondente recibo.

Em todo o caso, o próprio Estatuto vai ainda mais além, fazendo apelo a um dever de solidariedade entre os Colegas, ao estatuir que tendo o Contabilista Certificado conhecimento da existência de dívidas ao Contabilista Certificado anterior ou, inclusive, de situação de reiterado incumprimento, pela entidade que o contratou das normas legais aplicáveis, não deverá assumir a responsabilidade pela contabilidade.

De anotar que o contacto junto do Contabilista Certificado antecessor terá que ser feito por escrito, cabendo ao novo Contabilista Certificado a prova desta formalidade.



Havendo impossibilidade em aceder ao contacto do colega antecessor, prevê o código deontológico a possibilidade de recurso ou auxílio aos serviços da Ordem, por via do conhecimento desse facto ao conselho diretivo da Ordem que, por sua vez, se for caso, disponibilizará os referidos contatos.

Para este efeito, é também de extrema importância que todos os Contabilistas Certificados mantenham atualizados os seus dados na base de dados da ordem (morada e demais formas de contacto).

Em todo o caso, estabelecido o contacto por parte do Contabilista Certificado, prévio à eventual aceitação de funções, caberá ao Colega cessante no prazo máximo de trinta dias, após a referida comunicação, informar se foi ou não ressarcido dos seus créditos.

Poderá também comunicar-lhe todas as circunstâncias que possam influenciar a sua decisão de aceitar ou não a proposta contratual, sendo disso exemplo, a entrega reiterada fora dos prazos de documentos e informações para tratamento contabilístico ou o não cumprimento das obrigações fiscais declarativas.

Ao nível disciplinar, do art.º 89.º, n.º 4, alínea k), do Estatuto da Ordem, resulta que a pena de suspensão é aplicada ao Contabilista Certificado que, em casos de negligência ou desinteresse dos seus deveres profissionais, não dê cumprimento ao estabelecido no artigo 74.º.



26. RESPONSABILIDADE DISCIPLINAR

Nos termos do art.º 3.º al.º n) do Estatuto da Ordem, constitui atribuição da Ordem, enquanto pessoa coletiva pública, exercer jurisdição disciplinar sobre os Contabilistas Certificados.

Do mesmo modo, dispõe-se no art.º 18.º da Lei das Associações Públicas Profissionais, aprovada pela Lei 2/2013, de 10 de Janeiro que, as associações públicas profissionais exercem, nos termos dos respetivos estatutos e com respeito, nomeadamente, pelos direitos de audiência e defesa, o poder disciplinar sobre os seus membros, constando dos estatutos de cada associação pública profissional a enunciação dos factos que constituem infração disciplinar bem como as sanções disciplinares aplicáveis.

Para o efeito, independentemente dos meios de informação usados pela Ordem, as suas deliberações, regulamentos ou outras disposições, cujo incumprimento seja passível de procedimento disciplinar, são publicadas na 2.ª série do Diário da República.

Por infração disciplinar entende-se toda a ação ou omissão, seja a título de dolo, seja de negligência, que consista em violação por qualquer membro da Ordem, dos deveres consignados na lei, no Estatuto da Ordem ou nos respetivos regulamentos.

A este propósito, cfr. o art.º 75.º, n.º 1, al. a), do Estatuto da Ordem de acordo com a qual “constituem deveres dos Contabilistas Certificados para com a Ordem, cumprir os regulamentos e deliberações da Ordem.

O processo disciplinar é instaurado mediante decisão do Conselho Jurisdicional.

Para este efeito, os tribunais e demais autoridades públicas devem dar conhecimento à Ordem da prática de atos, por Contabilistas Certificados, suscetíveis de ser qualificados como infração disciplinar e, em particular, das participações das participações apresentadas contra estes profissionais por atos relacionados com o exercício da profissão.

Por último, qualquer entidade pública ou privada, aqui se incluindo os próprios Contabilistas Certificados, podem denunciar à Ordem matéria que poderá conduzir à abertura do competente processo disciplinar.

O Conselho Jurisdicional é constituído por um presidente, quatro vogais e dois suplentes, eleitos em assembleia geral eleitoral, sendo que estes últimos são chamados, se for caso disso, de acordo com a ordenação que lhes couber na lista eleitoral.

Reúne, por regra, em secção, constituída por três dos seus membros e, em plenário, para as situações elencadas no presente art.º 57.º, n.º 1, do EOCC, nomeadamente, quando estejam em causa:

a) Processos disciplinares (art.º 98.º do EOCC) instaurados contra qualquer dos membros dos órgãos da Ordem e processos de inquérito (art.º 97.º, n.º 2, do EOCC), destinados a apurar eventuais responsabilidades de membros dos órgãos da Ordem

b) Processos de reabilitação – art.º 114.º do EOCC;



c) Processos de verificação de falta de idoneidade – art.º 16.º, n.º 3, do EOCC; d) Apreciar os recursos das decisões de aplicação das sanções disciplinares de suspensão e expulsão – Vd. art.º 105.º, n.º 2, do EOCC;

e) A execução da sua atividade de supervisão legal (art.º 58.º do EOCC).

Sob o prisma da responsabilidade subjetiva, os Contabilistas Certificados, quer os efetivos, quer os estagiários, estão sujeitos à referida jurisdição disciplinar da Ordem.

E, ao contrário do que se sucede nos processos disciplinares no domínio das relações laborais ou de trabalho dependente sujeito às regras do Código do Trabalho, os Contabilistas Certificados, ainda que cessem a sua inscrição na pendência do respetivo processo disciplinar, não deixam de estar sujeitos ao poder punitivo que assiste à Ordem.

Assim, a aplicação de uma sanção disciplinar é sempre precedida do apuramento dos factos e da responsabilidade disciplinar em processo próprio, nos termos previstos no presente Estatuto e no regulamento disciplinar. Cfr. ainda o art.º 96.º do EOCC.

No demais, qualquer lacuna no Estatuto da Ordem dos Contabilistas, será preenchida pelo recurso à Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro e subsidiariamente pelas disposições constantes na Lei Geral do Trabalho em Funções Públicas, abreviadamente designada pela LTFP, diploma este aprovado pela Lei n.º 35/2014, de 20 de junho, alterada pela Lei 82-B/2014, de 31 de Dezembro.

Com efeito, também no art.º 18.º n.º 8 da lei-quadro das Associações Públicas Profissionais, dispõe-se que, nos casos omissos, são aplicáveis, com as necessárias adaptações, as normas procedimentais previstas no Estatuto Disciplinar dos trabalhadores que exercem funções públicas. Neste último diploma, por exemplo, encontramos a tramitação relativa ao procedimento disciplinar comum (artigos 205.º a 228.º, respetivamente), bem como as matérias relativas à revisão do procedimento disciplinar, (artigos 235.º- 239.º) e, por fim, à Reabilitação (artigo 40.º do mesmo diploma).

Em termos orgânicos, compete então ao Conselho Jurisdicional instaurar e decidir os processos disciplinares e de inquérito, bem como nomear o instrutor, que deverá, preferencialmente, ser licenciado em Direito e não ser contabilista certificado, bem como emitir pareceres quanto à existência de situações passíveis de procedimento disciplinar no exercício da profissão, sempre que tal lhe seja solicitado por qualquer membro.

Mais lhe incumbe a apreciação e deliberação em matéria disciplinar relativamente a processos de inquérito e disciplinares instaurados contra qualquer dos membros dos órgãos da Ordem, processos de reabilitação, processos de verificação de falta de idoneidade e a apreciação quanto aos recursos das decisões de aplicação das sanções disciplinares de suspensão e expulsão, casos esses que têm a especificidade do órgão reunir em plenário.

Já no âmbito dos poderes de supervisão legal que estão cometidos ao Conselho Jurisdicional, assiste-lhe a faculdade de requerer ao conselho diretivo informação sobre qualquer assunto ou deliberação para apreciação da sua legalidade e, em especial, compete-lhe a emissão de pareceres tendentes a apurar a respetiva conformidade legal, em matérias relacionadas com questões a sujeitar a referendo, propostas de alteração do Estatuto a serem presentes à



assembleia representativa e projetos de regulamentos elaborados pelo conselho diretivo.

Assim, o exercício do poder disciplinar compete ao Conselho Jurisdicional, anteriormente designado por Conselho Disciplinar e a execução das penas ao Conselho Diretivo. Cfr. Artigos 54.º al.º g), 56, 59 e 82.º, todos do Estatuto da Ordem.

De referir ainda que a ação disciplinar é independente de eventual responsabilidade civil ou criminal.

Assim, por exemplo, nada obsta a que um Contabilista Certificado seja julgado e condenado pela prática de um crime e, no entanto, se entenda que inexistente qualquer censura disciplinar merecedora de algum reparo.

Com efeito, a ação disciplinar visa tutelar e salvaguardar valores próprios (isenção, probidade, zelo, diligência, por ex.), valores esses divergentes das finalidades prosseguidas no âmbito da ação civil ou criminal.

O direito de instaurar procedimento disciplinar prescreve passados três anos sobre a data em que o facto tiver sido cometido ou se, conhecido o facto, a entidade competente, nos três meses seguintes à data do conhecimento, não instaurar o procedimento disciplinar.

A prescrição, em geral, consiste na extinção de um direito pelo seu não exercício durante um determinado prazo fixado pela Lei para o efeito, cfr. artigo 298º, nºs 1 e 2 do Código Civil.

Se o facto qualificado de infração disciplinar for também considerado infração criminal e os prazos de prescrição do procedimento criminal forem superiores a três anos, aplicar-se-ão ao procedimento disciplinar os prazos estabelecidos na lei penal.

Mais, ao nível do Estatuto da Ordem decorre ainda que o prazo de prescrição do processo disciplinar suspende-se durante o tempo em que:

a) O processo disciplinar estiver suspenso, a aguardar despacho de acusação ou de pronúncia em processo penal;

b) A decisão final do processo disciplinar não puder ser notificada ao arguido, por motivo que lhe seja imputável, caso em que a suspensão não pode ultrapassar o prazo de dois anos.

Para efeito de contagem, o respetivo prazo prescricional continua a correr a partir do dia em que cessar a causa da suspensão.

Já por sua vez, o prazo de prescrição do processo disciplinar interrompe-se com a notificação ao arguido:

a) Da instauração do processo disciplinar;

b) Da acusação.

Para o efeito, após cada período de interrupção começa a correr novo prazo de prescrição

Em termos de tramitação, a ação disciplinar pode, então, comportar as seguintes formas:

a) Processo de inquérito;



b) Processo disciplinar.

O processo de inquérito é aplicável quando não seja possível identificar claramente a existência de uma infração disciplinar ou o respetivo infrator, impondo -se a realização de diligências sumárias para o esclarecimento ou concretização dos factos em causa.

Finda a instrução em processo de inquérito, o relator emite um parecer fundamentado em que propõe o prosseguimento do processo como disciplinar ou o seu arquivamento, consoante considere existirem ou não indícios suficientes da prática de infração disciplinar.

Para o efeito, o relator apresenta o seu parecer em reunião do conselho jurisdicional que delibera no sentido de o processo prosseguir como disciplinar, ser arquivado ou de serem realizadas diligências complementares.

Já o processo disciplinar terá lugar sempre que a determinado membro da Ordem sejam imputados factos devidamente concretizados, suscetíveis de constituir infração disciplinar.

O processo disciplinar é, para o efeito, composto pelas seguintes fases:

- a) Instrução;
- b) Defesa do arguido;
- c) Decisão;
- d) Execução

Na instrução do processo disciplinar, o relator deve procurar atingir a verdade material, remover os obstáculos ao seu regular e rápido andamento e, sem prejuízo do direito de defesa, recusar o que for inútil ou dilatatório.

Na instrução, são admissíveis todos os meios de prova admitidos em direito.

O relator notifica sempre o contabilista certificado para este responder, querendo, sobre a matéria da participação sob pena de não o fazendo, o procedimento ficar eivado de nulidade insuprível. Cfr. art.º 203.º da LGTFP.

Finda a instrução, o relator profere despacho de acusação ou emite parecer fundamentado em que conclua no sentido do arquivamento do processo ou por que este fique a aguardar a produção de melhor prova.

O processo disciplinar é de natureza secreta até à acusação, podendo contudo, ser facultado ao arguido, a seu requerimento, para exame, sob condição de não revelar o que dele conste pois caso tal ocorra, ser-lhe-á instaurado novo procedimento disciplinar.

Sendo proferido despacho de acusação, o mesmo deve indicar a identidade do arguido, os factos imputados e as circunstâncias em que foram praticados, as normas legais e regulamentares infringidas e o prazo para a apresentação de defesa.

Realizadas as diligências requeridas pelo arguido na sua defesa ou outras que sejam determinadas pelo relator, o interessado e o arguido são notificados para, querendo, alegarem



por escrito no prazo de 20 dias.

Com a defesa deve o arguido apresentar o rol de testemunhas, juntar documentos e requer as diligências necessárias para o apuramento dos factos relevantes, não podem ser apresentadas mais de cinco testemunhas por cada facto, não podendo exceder vinte no seu total.

O instrutor do processo, por despacho devidamente fundamentado, pode recusar a realização de diligências que tenham sido requeridas, quando as julgue manifestamente impertinentes e desnecessárias.

Realizadas as diligências a que se refere o artigo anterior e outras que sejam determinadas oficiosamente pelo relator, o interessado e o arguido são notificados para, querendo, alegarem por escrito no prazo de 20 dias.

Posteriormente, o processo será presente ao conselho jurisdicional para julgamento, sendo lavrado e assinado o respetivo acórdão.

Estando em causa a aplicação das sanções de suspensão superiores a dois anos e a sanção de expulsão, estas só podem ser aplicadas mediante decisão que obtenha dois terços dos votos dos membros do plenário do conselho jurisdicional ou da secção disciplinar do mesmo órgão, consoante o processo em questão, nos termos previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 57.º do EOCC.

Sanções disciplinares

As sanções disciplinares aplicáveis aos Contabilistas Certificados pelas infrações que cometerem são as seguintes:

- a) Advertência;
- b) Multa;
- c) Suspensão até três anos;
- d) Expulsão.

As sanções previstas nas alíneas c) e d) do número anterior são comunicadas, pelo Conselho Directivo da Ordem, à Autoridade Tributária e às entidades a quem os Contabilistas Certificados punidos prestem serviços.

Cumulativamente com qualquer das sanções, pode ser imposta a restituição de quantias, documentos e ou honorários.

A sanção de advertência consiste no mero reparo pela irregularidade praticada, sendo registada em livro próprio. É, pois, aplicável a faltas leves cometidas no exercício das funções.

A sanção de multa consiste no pagamento de quantia certa e não pode exceder o quantitativo correspondente a 10 vezes o salário mínimo nacional mais elevado em vigor à data da prática da infração.



E, nos termos do art.º 89.º n.º 3 do Estatuto da Ordem, a sanção de multa é aplicada a casos de negligência, bem como ao não exercício efetivo do cargo na Ordem para o qual o Contabilista Certificado tenha sido eleito, bem como nos casos de incumprimento dos pagamentos relativos à quotização profissional por um período superior a 180 dias, desde que, porém, não satisfeito no prazo concedido pela Ordem e constante de notificação expressamente efetuada por carta registada com aviso de receção ou transmissão eletrónica de dados.

A sanção de suspensão consiste no impedimento temporário do Contabilista Certificado em exercer a sua função, sendo aplicada nos casos de negligência ou desinteresse no cumprimento dos seus deveres profissionais, nomeadamente:

(Art.º 89.º n.º 4 do EOCC)

a) Subscrevam declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos, documentos esses que não resultaram do exercício direto das suas funções;

b) Quebrem o segredo profissional, sem que tenham sido para tal dispensados nos termos do artigo 72.º 1 al.º d) do Estatuto;

c) Abandonem, sem justificação, os trabalhos aceites;

d) Divulguem ou deem a conhecer, por qualquer modo, segredos industriais ou comerciais das entidades a que prestem serviços de que tomem conhecimento no exercício das suas funções;

e) Se sirvam em proveito próprio ou de terceiros de factos de que tomem conhecimento no exercício das suas funções;

f) Não procedam, com culpa, ao pagamento de quotas, por um período superior a 12 meses, sem prejuízo do disposto no n.º 5 do artigo 18.º da Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro⁹¹;

g) Recusem, sem justificação, a assinatura das declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos, referidas no n.º 2 do artigo 72.º, isto é, estando nos últimos 3 meses do exercício, sem que tenham solicitado o reconhecimento respetivo por parte da Ordem;

h) Violam as limitações impostas pelo artigo 71.º relativamente à angariação de clientela;

i) Retenham, sem motivo justificado, para além do prazo estabelecido no Código Deontológico, documentação contabilística ou livros da sua escrituração⁹²;

j) Retenham ou não utilizem para os fins a que se destinam, importâncias que lhes sejam entregues pelos seus clientes ou entidades patronais;

k) Não deem cumprimento ao estabelecido no artigo 74.º, isto é, não cumpram com o dever de lealdade entre Colegas

l) Não cumpram, de forma reiterada, com zelo e diligência, as suas funções profissionais, ou não observem, na execução das contabilidades pelas quais sejam responsáveis, as normas técnicas, nos termos previstos no artigo 10.º



A sanção de expulsão, por sua vez, consiste no impedimento definitivo de o Contabilista Certificado exercer a sua função e é aplicável nas situações estatuídas no art.º 89.º n.º 5 do Estatuto da Ordem, nomeadamente:

- a) Incorra nas situações descritas nas alíneas d) e e) do número anterior, se da sua conduta resultarem graves prejuízos para as entidades a que preste serviços;
- b) Pratique dolosamente quaisquer atos que, direta ou indiretamente, conduzam à ocultação, destruição, inutilização ou viciação dos documentos, das declarações fiscais ou das demonstrações financeiras a seu cargo;
- c) Forneça documentos ou informações falsos, inexatos ou incorretos, que tenham induzido em erro a deliberação que teve por base a sua inscrição na Ordem;
- d) Seja condenado judicialmente em pena de prisão superior a cinco anos, por crime doloso relativo a matérias de índole profissional dos contabilistas certificados.

Na aplicação das penas atender-se-á aos critérios enunciados no art.º 90.º do Estatuto, nomeadamente, ao grau de culpa, à personalidade do arguido, às consequências da infração, bem como a todas as circunstâncias em que a infração, em concreto, tiver sido cometida.

A infração disciplinar pode ser cometida por ação ou omissão e a título de dolo ou de negligência.

Assim, age com dolo quem:

- a) representando um facto que constitui um ilícito disciplinar, atuar com intenção de o realizar;
- b) representar a realização de um facto que preenche um ilícito disciplinar como consequência necessária da sua conduta;
- c) representando como consequência possível da sua conduta a realização de um facto que preenche um ilícito disciplinar, atua conformando-se com essa realização.

Por sua vez, age com negligência quem, por não proceder com o cuidado a que, segundo as circunstâncias, está obrigado e de que é capaz:

- a) representar como possível a realização de um facto que preenche um ilícito disciplinar, mas atuar sem se conformar com essa realização;
- b) não chegar sequer a representar a possibilidade de realização do facto.

De referir, por sua vez, que são circunstância atenuantes especiais da infração disciplinar:

- a) A confissão espontânea da infração;
- b) A colaboração com as entidades competentes;
- c) O exercício da atividade profissional, por mais de cinco anos, sem qualquer sanção disciplinar (na redação anterior do Estatuto, apenas se estipulava “a boa conduta profissional”,



sem qualquer critério objetivo).

Ao invés, são circunstâncias agravantes especiais da infração disciplinar:

- a) A vontade deliberada de, pela conduta seguida, produzir resultados prejudiciais ao prestígio da Ordem ou aos interesses gerais específicos da profissão;
- b) A premeditação (consiste no desígnio previamente formado da prática da infração);
- c) O conluio para a prática da infração com as entidades a quem prestem serviços;
- d) O facto de a infração ser cometida durante o cumprimento de uma pena disciplinar;
- e) A reincidência (ocorre quando a infração é cometida antes de decorrido um ano sobre o cumprimento da pena imposta em virtude da infração anterior);
- f) A cumulação de infrações (dá-se quando duas ou mais infrações são cometidas na mesma ocasião ou quando uma é cometida antes de ter sido punida a anterior).

Da notificação do acórdão disciplinar

Atualmente resulta evidenciado do art.º 106 do EOCC que os acórdãos finais são imediatamente notificados ao arguido e à entidade que haja participado a infração, sendo dos mesmos enviada cópia ao conselho diretivo.

O acórdão que aplica a sanção de suspensão ou expulsão é também notificado à entidade empregadora do infrator ou a quem este prestar serviços.

O cumprimento, em concreto, da sanção de suspensão ou de expulsão tem início a partir do dia da respetiva notificação.

Quanto às demais sanções disciplinares, por aplicação da norma vertida no art.º 223.º da LGTFP, produzem efeitos no dia seguinte ao da notificação do arguido ou, não podendo este ser notificado, 15 dias após a publicação de aviso na 2.ª série do Diário da República.

Quanto à forma, em resultado da Lei 139/2015, de 7 de Setembro, resulta evidenciado no art.º 84.º, a norma geral que define que as notificações e comunicações no âmbito do processo de inquérito ou disciplinar são efetuadas por carta registada com aviso de receção ou através de transmissão eletrónica de dados.

Aliás, o Estatuto procura simplificar e agilizar as notificações entre as parte, tudo levando a crer que a breve trecho as notificações por via eletrónica sejam a regra entre os associados e a Ordem.

Da impugnação contenciosa do acórdão disciplinar

As deliberações dos órgãos da Ordem podem ser objeto de impugnação contenciosa, nos termos da lei, para os tribunais administrativos (vide art.º 36.º n.º 2 do Estatuto da Ordem).

De resto, na lei quadro das Associações Públicas Profissionais (lei 2/2013, de 10 de Janeiro)



ro), dispõe-se no seu art.º 46.º que as decisões das associações públicas profissionais praticadas no exercício de poderes públicos estão sujeitas ao contencioso administrativo, nos termos das leis do processo administrativo.

Aí igualmente se determina que, para o efeito, têm legitimidade para impugnar a legalidade dos atos e regulamentos das associações públicas profissionais:

- a) Os interessados, nos termos das leis do processo administrativo;
- b) O Ministério Público;
- c) O membro do Governo que exerce os poderes de tutela sobre a respetiva associação pública profissional;
- d) O Provedor de Justiça

Assim, de acordo com as regras constantes nos artigos 46.º e seguintes do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, aprovado pela Lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro e alterado pela Lei n.º 4-A/2003, de 19 de Fevereiro, seguem a forma da ação administrativa especial, os processos cujo objeto sejam pretensões emergentes da prática ou omissão ilegal de atos administrativos, bem como de normas que tenham ou devessem ter sido emitidas ao abrigo de disposições de direito administrativo.

Para o efeito, a impugnação de atos anuláveis tem lugar no prazo de:

- a) Um ano, se promovida pelo Ministério Público;
- b) Três meses, nos restantes casos.

Mais, das decisões tomadas em matéria disciplinar, nos casos previstos no art.º 57.º n.º 1 do Estatuto, cabe recurso para o plenário do conselho de jurisdicional, sem prejuízo da garantia que sempre existe de recurso administrativo, nos termos gerais de direito.

Já as decisões de mero expediente ou referentes à disciplina dos trabalhos não são passíveis de recurso, pois que destinam-se em regra a ordenar tão somente os termos do processo, deixando inalterados os direitos das partes.

Não obstante, nos termos do art.º 113.º do Estatuto da Ordem, as decisões disciplinares definitivas, independentemente de estarem em recurso administrativo, podem ser revistas a pedido do interessado, com fundamento em novos fatos ou novas provas, suscetíveis de alterar o sentido daquelas, que não pudessem ter sido utilizados pelo arguido no processo disciplinar, ou quando outra decisão definitiva considerar falsos elementos de prova determinantes da decisão a rever.

Por último, no que concerne aos prazos de prescrição, nos termos do art.º 94.º do Estatuto da Ordem, as penas disciplinares prescrevem nos prazos seguintes, a contar da data em que a decisão se tornar definitiva:

- a) Seis meses, para as sanções de advertência e de multa;
- b) Três anos, para a sanção de suspensão;
- c) Cinco anos, para a sanção de expulsão.



27. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA (SUBSIDIÁRIA) DOS CONTABILISTAS CERTIFICADOS

O sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva que está vinculada ao pagamento de uma prestação tributária, seja como responsável direto, seja como responsável

No caso da responsabilidade tributária, esta “consubstancia-se na obrigação de pagamento de dívidas de outrem e não de dívidas próprias, por determinada pessoa, singular ou coletiva, designada por lei, uma vez verificado o incumprimento do devedor originário”⁹⁷.

A responsabilidade tributária, por natureza, é excecional e surge numa fase sita patológica da relação jurídico-tributária. Tem, de resto, origem na lei. Com efeito, apenas existe responsabilidade tributária nos casos em que lei a preveja expressamente.

Quanto aos profissionais da Contabilidade, a responsabilidade subsidiária surgiu em 01/01/1999, com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei 398/98, de 17/12.

Assim, no art.º 24.º n.º 3 da Lei Geral Tributária resulta evidenciado que o Contabilista Certificado é subsidiariamente responsável pelo pagamento das dívidas tributárias das pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados no 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.

Isto é, o Contabilista Certificado é subsidiariamente responsável pelas dívidas tributárias se, em concreto, violar dolosamente os seus deveres específicos para com a Administração Fiscal.

Para todos os efeitos, por responsabilidade subsidiária entende-se a assunção solidária entre os Administradores, Diretores e Gerentes, Revisores Oficiais de Contas e Contabilistas Certificados, da totalidade das dívidas e bem assim como os juros e demais encargos legais com as custas processuais, se o património da sociedade não for suficiente.

A responsabilidade do Contabilista Certificado, em concreto, pressupõe assim que houve uma violação dolosa dos deveres de regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura das declarações fiscais, demonstrações financeiras e anexos.

Tem, pois, duas componentes, a responsabilidade tipificada no art.º 24.º, n.º 3, da Lei Geral Tributária.

A primeira de natureza substantiva, relacionada com a violação pelo Contabilista Certificado do dever específico de assegurar a responsabilidade pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal, das entidades a quem preste serviços, conceito este que deverá ser enquadrado de acordo com a noção estipulada no art.º 10.º n.º 3 do Estatuto da Ordem, nomeadamente, no que concerne à obrigação de dar cumprimento às disposições previstas nos normativos aplicáveis, tendo por suporte os documentos e as informações fornecidos pelo órgão de gestão ou pelo empresário, e as decisões tomadas no âmbito contabilístico, com vista a assegurar-se a obtenção de uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da empresa.



Uma segunda componente, por sua vez, de natureza procedimental ou formal, está associada ao dever de assinatura das declarações fiscais, razão pela qual, não tendo o Contabilista Certificado condições objetivas para assumir a responsabilidade pela entrega ou submissão das declarações fiscais, perante tal ocorrência, deverá dar cumprimento ao disposto no art.º 8.º, n.º 3, do Regime Geral das Infrações Tributárias e, se for caso disso, solicitar à Ordem, o pedido de reconhecimento a que alude o art.º 72.º, n.º 2, do Estatuto da Ordem, isto sem prejuízo de, por razões de zelo e diligência, tomar a iniciativa de dar cumprimento formal aos deveres de informação perante o cliente, solicitando os esclarecimentos que julgue relevantes para o exercício das suas funções.

Existem também os requisitos adjetivos que se podem resumir aos seguintes: o incumprimento da prestação tributária pelo devedor originário; a prévia existência de um processo executivo instaurado contra o devedor originário; e a inexistência ou fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários”.

Efetivação da Responsabilidade Subsidiária

A imputação da responsabilidade ao Contabilista Certificado não opera automaticamente; com efeito, pressupõe um processo prévio de reversão da execução fiscal e o cumprimento de diversos requisitos.

Assim, dispõe o art.º 23.º da Lei Geral Tributária (LGT) o seguinte:

“(…)

2 -A reversão contra o responsável subsidiário depende da fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão.

3 - Caso, no momento da reversão, não seja possível determinar a suficiência dos bens penhorados por não estar definido com precisão o montante a pagar pelo responsável subsidiário, o processo de execução fiscal fica suspenso desde o termo do prazo de oposição até à completa excussão do património do executado, sem prejuízo da possibilidade de adoção das medidas cautelares adequadas nos termos da lei.

4 - A reversão, mesmo nos casos de presunção legal de culpa, é precedida de audição do responsável subsidiário nos termos da presente lei e da declaração fundamentada dos seus pressupostos e extensão, a incluir na citação.”

Ora, o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários dependerá da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias:

a) Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores,

b) Fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.



Vd. artigos 153.º, n.º 2, do CPPT e 23.º, n.º 2, da LGT.

Mais, para além destes pressupostos, no que concerne aos Contabilistas Certificados, além de se verificar a inexistência ou insuficiência do património do devedor originário, terá a Administração Tributária de comprovar, nos termos do art.º 24.º, n.º 3, da L.G.T., “a 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”.

O dever que recai sobre o Contabilistas Certificados de assumir a responsabilidade pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal já decorre quer das funções que estão legalmente atribuídas ao TOC (art.º 10.º do EOCC), quer dos deveres que estatutariamente lhe são exigíveis no âmbito do seu relacionamento com a Administração Tributária (art.º 73.º do EOCC).

A violação dos deveres profissionais por banda dos Contabilistas Certificados é também passível de dar azo a responsabilidade disciplinar e ser passível de responsabilidade civil extra-contratual (art.º 483.º do Código Civil), consubstanciando-se esta última no dever de indemnizar o lesado pelos danos decorrentes da sua atuação, seja por ação, seja por omissão.

Já no caso da responsabilidade tributária subsidiária, o CC atuará, na perspetiva da lei, como um garante da dívida alheia!

Para tanto, à Administração Tributária competirá o ónus da prova (art.º 74.º n.º 1 da LGT) quanto à demonstração que, para além da insuficiência ou inexistência dos bens do devedor originário, que o CC violou dolosamente as funções que lhe estão cometidas enquanto garante da regularidade técnica nas áreas contabilística e fiscal.

Para o efeito, o conceito de regularidade técnica consta do art.º 10.º, n.º 3, do Estatuto da Ordem, de acordo com a qual consistirá na execução da contabilidade, nos termos das disposições previstas nos normativos aplicáveis, tendo por suporte os documentos e as informações fornecidos pelo órgão de gestão ou pelo empresário, e as decisões do profissional no âmbito contabilístico, com vista à obtenção de uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da empresa, bem como o envio para as entidades públicas competentes, pelos meios legalmente definidos, da informação contabilística e fiscal definida na legislação em vigor.

Ao nível dos meios de reação, dá-se nota que, conforme resulta do disposto no art.º 22.º n.º 4 da Lei Geral Tributária, as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal, devendo, para o efeito, a notificação ou citação conter os elementos essenciais da sua liquidação, incluindo a fundamentação nos termos legais

28. BIBLIOGRAFIA

NUNES, Marco Vieira, Contabilista Certificado Estatuto e código de ética e deontologia, Manual de Formação da OCC, 2019. (O presente Manual constitui uma adaptação e atualização)

AMARAL, Diogo Freitas, Curso de Direito Administrativo, Ed. Almedina, Coimbra. AZEVEDO, António Domingues, Revista TOC n.º 178, Janeiro de 2015.

FÉLIX, Gisela, “RGPD- O papel do Contabilista Certificado”, “Vida Económica”, 8 de junho de 2018.

FERNANDES, Ezequiel, “Ética, Deontologia e Corporate Governance”, aula integrada no Mestrado em Contabilidade e Finanças, I.P. Guarda – E.S.T.G.

GONÇALVES Cristina, Gabriela Gonçalves, Lizete Sequeira, A profissão de Técnico Oficial de Contas- enquadramento normativo, edição da Vida Económica, 201

GUERREIRO, Tiago Caiado e Camossa, Ricardo, A responsabilidade tributária subsidiária dos Técnicos Oficiais de Contas, no jornal de contabilidade da APOTEC, n.º 224, Novembro de 2006.

GUIMARÃES, J.F. Cunha, A Fiscalidade na atividade do Técnico Oficial de Contas, revista TOC n.º 82, Janeiro de 2007.

JANUÁRIO, Mário. A questão sucessória dos tributos e das penas dentro da responsabilidade subsidiária fiscal, revista TOC, n.º 102, Setembro 2008.

Jurisprudência, in Base jurídico- documental do Ministério da Justiça (www.dgsi.pt).

MATOS, Catarina Garcia de, “A responsabilidade dos Contabilistas Certificados no Exercício da sua Atividade Profissional, Editora Almedina, 2016.

MACHADO, Jónatas E. M./ Vera C. Raposo (abril-junho de 2007, “A responsabilidade subsidiária dos TOCs (algumas considerações constitucionais a propósito do art.º 24.º 73 da LGT)., Fiscalidade, XXX.

MARQUES, Armando Pereira, “IES- Oportunidade Comercial”, revista TOC 87, Junho de 2007. MARTÍNEZ, Pedro Soares (2003), Direito Fiscal, 10.ª edição, Coimbra, Almedina, XXX..

MOREIRA, José Manuel, A contas com a Ética Empresarial.1.ª edição: Principia,1999. MOREIRA, Vital, Administração autónoma e associações públicas, Coimbra Editora, 1997. MOREIRA, Vital, Auto-Regulação Profissional e Administração Pública, Almedina, 1997.

MOREIRA, Vital, Administração autónoma e associações públicas, Coimbra Editora, 1997. NEVES, João César, Introdução à ética empresarial, Editora Principia, Cascais, 1.ª Edição, 2008.

NUNES, Marco Vieira, Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados anotado, Vida Económica, Porto, 2.ª Edição, 2016.



NUNES, Marco Vieira, Ética e Deontologia, Manual de Formação, 2012, Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.

NUNES, Marco Vieira “O contrato de prestação de serviços contabilísticos quanto à forma”, revista TOC n.º 119 - Fevereiro 2010.

Nunes, Marco Vieira, Manual de Minutas para Contabilistas Certificados, Editora Vida Económica, 2016.

ROCHA, António da Silva, Ética, Deontologia e Responsabilidade Social, Ed. Vida Económica, 2010.

ROSA, Maria Madalena Ataíde Afra, A Responsabilidade Penal do Revisor Oficial de Contas e do Técnico Oficial de Contas no Contexto Empresarial”, Dissertação de Mestrado em Mestrado Forense, Universidade Católica Portuguesa , Lisboa.

SANTOS, Joana Patrícia e Oliveira, Responsabilidade dos Corpos Sociais e Responsáveis Técnicos- Análise do art.º 24.º da Lei Geral Tributária, Estudos de Direito Fiscal, Almedina, Coimbra, 2006.

SANTOS Albano, Responsabilidade Subsidiária do Contabilista Certificado, Formação à distância DIS4915, Ordem dos Contabilistas Certificados, DIS4915, 2015.

VARELA, Antunes, Das Obrigações em Geral, Vol I, 8.ª edição.