



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**Os Deveres e as Responsabilidades dos Revisores
Oficiais de Contas e dos Contabilistas Certificados**

Maria Pia Folhadela Vasconcelos

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2019



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

**Os Deveres e as Responsabilidades dos Revisores Oficiais de
Contas e dos Contabilistas Certificados**

Maria Pia Folhadela Vasconcelos

*Dissertação de Mestrado em Direito e Gestão, sob a
orientação da Senhora Professora Doutora Maria de
Fátima Ribeiro*

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2019

Agradecimentos

À a minha mãe, por todo o esforço sem o qual este caminho não poderia ter sido percorrido.

À Senhora Professora Doutora Maria de Fátima Ribeiro pela orientação e apoio durante a realização desta dissertação.

Aos meus velhos e bons amigos pela paciência e por me darem a motivação suficiente para não me deixar desistir e crescer cada vez mais.

Resumo

O tema do presente trabalho versa sobre os deveres e as responsabilidades dos revisores oficiais de contas e dos contabilistas certificados. Procuraremos refletir sobre as questões práticas colocadas ao intérprete, a partir da análise da lei e da doutrina, propondo uma solução sobre as questões controvertidas.

Em primeiro lugar, iniciamos a investigação com uma abordagem do papel do Revisor Oficial de Contas e do Contabilista Certificado, no seio das sociedades comerciais, em especial nas Sociedades por Quotas e nas Sociedades Anónimas, onde se levantou a questão relativa à duração do mandato do Revisor Oficial de Contas. Seguidamente, desenvolvemos vários deveres adstritos a ambos que abarcarão determinados comportamentos e proibições a ter em consideração no desempenhar de funções. Por último, suscitam-se questões relacionadas com as responsabilidades de ambos os profissionais, em concreto, enquanto responsáveis pela fiscalização empresarial, no caso de insolvência culposa, quando atuam como administradores de facto.

O estudo conclui as várias semelhanças nas diferentes funções, tendo certo a necessidade de um enorme cuidado na interpretação normativa, devendo este trabalho ser analisado caso a caso.

Palavras-chave: Revisor Oficial de Contas; Contabilista Certificado; Fiscalização; Deveres; Responsabilidades.

Abstract

The theme of this work is regards to the duties and responsibilities of the certified public accountants and of chartered accountants. We will reflect upon practical questions raised by the interpreters of the law based on the analysis of the law and the doctrines, and a solution will be proposed to answer these controversial questions.

In the beginning, we start an investigation regarding the role of the certified public accountants and the chartered accountants in commercial companies. We focus specifically on limited companies and anonymous companies, where the question concerning the duration of the term of the accountants was raised. Following that, we analyse the various duties which are attached to both the certified public accountants and the chartered accountants, and which encompass specific behaviour and prohibitions, taking into consideration their performance in their functions. Lastly, we explore questions related to the responsibilities of both professionals, especially when they are responsible for the inspection of the business, for the bankruptcy and when they act as the actual administrators.

The thesis concludes with the existence of similarities between the different functions. Due to the special attention needed to interpret the law, the analysis of each case has been done separately.

Key Words: Certified Public Accountant; Chartered Accountant; Inspection; Duties; Responsibilities.

Siglas e Abreviaturas

AA. VV.	Autores Vários
Ac.	Acórdão
Art.º/Arts.	Artigo/Artigos
Al./Als.	Alínea/Alíneas
AT	Autoridade Tributária
CC	Contabilista Certificado
CDCC	Código Deontológico dos Contabilistas Certificados
CEOROC	Código de Ética da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
CF	Conselho Fiscal
Cf.	Conforme
CIRE	Código da Insolvência e Recuperação das Empresas
CIRS	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
CLC	Certificação Legal das Contas
CMVM	Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
Coord.	Coordenação
CSC	Código das Sociedades Comerciais
CVM	Código dos Valores Mobiliários
DL	Decreto-Lei
Ed.	Edição
EOCC	Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados
EOROC	Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
EOTOC	Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
EUA	Estados Unidos da América
Ibidem	Da mesma obra
IDET	Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho
IAS	Internacional Accounting Standards
IFRS	Internacional Financial Reporting Standards
LGT	Lei Geral Tributária

n.º	Número
p.	Página
p. ex.	Por exemplo
op. cit.	Obra Citada
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
OTOC	Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
RLJ	Revista de Legislação e Jurisprudência
RJSA	Regime Jurídico de Supervisão de Auditoria
ROC/SROC	Revisor Oficial de Contas/Sociedade de Revisores Oficiais de Contas
SA	Sociedade Anónima
Ss.	Seguintes
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TCAN	Tribunal Central Administrativo Norte
TOC	Técnico Oficial de Contas
UE	União Europeia
Vol.	Volume

ÍNDICE

I. INTRODUÇÃO.....	12
1. O PAPEL DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS	13
1.1. A fiscalização nas sociedades por quotas.....	16
1.1.1. A questão do fim do mandato – análise do art.º 262 do CSC.....	17
1.2. A fiscalização nas SA.....	18
2. OS “NOVOS” CONTABILISTAS CERTIFICADOS	20
3. FUNÇÕES DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS E DOS CONTABILISTAS CERTIFICADOS.....	21
4. OS DEVERES DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS	23
4.1. Deveres gerais de cuidado e de lealdade.....	23
4.1.1. O dever de cuidado	24
4.1.2. O dever de lealdade	26
4.2. Deveres de conteúdo específico	26
4.2.1. O dever de fiscalização	27
4.2.2. O dever de participação na vida da sociedade.....	28
4.2.3. O dever de vigilância	29
4.2.4. O dever de segredo	30
4.2.5. O dever de prestar caução ou seguro de responsabilidade civil	31
4.2.6. A proibição de prestação de serviços distintos de auditoria – o dever de independência	33
4.3. O ROC nas sociedades com capital aberto ao investimento público.....	35
5. OS DEVERES DOS CONTABILISTAS CERTIFICADOS	36
5.1. O dever de informação.....	37
5.2. O dever de assumir a responsabilidade pela regularidade técnica.....	38
5.3. O dever de colaboração.....	39
6. AS RESPONSABILIDADES DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS E DOS CONTABILISTAS CERTIFICADOS	40
6.1. Responsabilidade do ROC enquanto membro do órgão de fiscalização e enquanto atua no exercício da sua específica atividade profissional.....	40
6.1.1. Aplicabilidade da <i>business judgment rule</i> ao órgão de fiscalização.....	42
6.2. Responsabilidade do Contabilista Certificado e das Sociedades Profissionais	44
6.2.1. A responsabilidade tributária.....	45
6.2.2. A responsabilidade disciplinar	45
6.3. A responsabilidade do ROC e do CC no caso de insolvência culposa	46
6.4. Atuação como administradores de facto	48
I. CONCLUSÃO.....	50

II. Bibliografia.....	51
------------------------------	-----------

I. INTRODUÇÃO

O presente trabalho pretende constituir um pequeno contributo para o esclarecimento de alguns aspetos respeitantes às funções, deveres e responsabilidades do Revisor Oficial de Contas e do Contabilista Certificado. São atividades necessariamente complementares, designadamente no que se prende com as suas competências em ordem à certificação legal das contas, devendo ser desenvolvidas em espírito de equipa.

Este tema torna-se objeto de pesquisa pela crescente importância que o ROC e o CC desempenham no seio das sociedades comerciais e pelo conseqüente aumento de legislação e de questões em torno destes. Relativamente ao ROC, o quarto e atual Estatuto em vigor, em conformidade com o DL n.º 2/2013 de 10 de janeiro, refere a importância subjacente à passagem de “Câmara” para “Ordem”, que levou a conseqüentes responsabilidades jurídicas e sociais e preocupação pelo interesse público¹.

Destarte, desdobraremos a nossa investigação em várias questões. Em primeiro lugar, em particular, as funções e deveres adstritos por cada um, de acordo com a importância tanto do EOROC como do EOCC, a presença do ROC nos diferentes modelos societários (e conseqüentes variações relativamente ao mandato do ROC) e as diferenças entre as funções técnicas desempenhadas. Em segundo lugar, propomo-nos a analisar de que forma poderão estes profissionais ser responsabilizados, em termos de responsabilidade tributária, disciplinar, responsabilidade no caso de ocorrer uma insolvência culposa e responsabilidade quando atuam como verdadeiros administradores de facto.

¹ GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha, *Os estatutos profissionais dos ROC*, in Revista da OROC, nº 27, outubro/dezembro de 2004, disponível em www.oroc.pt.

1. O PAPEL DO REVISOR OFICIAL DE CONTAS

O ROC, de acordo com a credibilidade do trabalho que desenvolve, tem vindo a ganhar uma crescente importância no âmbito das sociedades comerciais. Também designado «auditor»², trata-se de um órgão com substrato pessoal que poderá integrar um órgão de fiscalização de uma sociedade ou funcionar como um auditor independente interno ou externo.

São ROC e SROC aqueles que estão inscritos na lista publicada em Diário da República, e elaborada pela comissão de inscrição, que atuam sob a dependência do conselho diretivo da OROC, tal como o disposto no art.º 9º do EOROC³. A atividade do ROC é independente, a nível funcional e hierárquico, relativamente às entidades às quais presta serviços, à luz do art.º 49 nº 1 do EOROC.

No início do século XXI, foram várias as fraudes contabilísticas ocorridas tanto nos EUA como na UE, que levaram esta a reagir com a publicação da Recomendação 2002/590/CE na qual se apelou aos Estados Membros a adoção de um conjunto de princípios fundamentais, que serviram de base à *Sarbanes-Oxley Act*⁴, mas que, não sendo normas vinculativas, não valem de per si.

A atividade do ROC é vinculada está adstrita ao dever de cumprimento de normas técnicas, avisos e determinações aprovadas ou reconhecidas pela OROC⁵, normas técnicas internacionais (IAS e IFRS), quando tais sejam obrigatórias, de acordo com princípios contabilísticos. Para que o ROC possa exercer as suas funções deverá celebrar um contrato de prestação de serviços que terá de ser reduzido a escrito⁶, segundo o modelo aprovado pela OROC⁷, conforme determina o art.º 53 do EOROC. Este acordo consubstancia-se num “contrato-padrão”, que Gabriela Figueiredo Dias considera estar

² Terminologia usada no preâmbulo do CEOROC, aprovado em Assembleia Geral extraordinária de 29 de setembro de 2011, com o parecer favorável do Conselho Nacional de Supervisão e Auditoria, emitido em 20 de setembro de 2011 e publicado no Diário da República, III Série, n.º 297, de 26 de dezembro de 2011.

³ Aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, em conformidade com a Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro.

⁴ Sarbanes-Oxley Act, assinada a 30 de julho de 2002 pelo senador Paul Sarbanes e pelo deputado Michael Oxley.

⁵ Tal como previsto no art.º 52 n.º 2 do EOROC.

⁶ Infringindo a obrigatoriedade da forma escrita, o contrato será nulo apesar de esta nulidade não ser oponível a terceiros de boa-fé, tal como o dispõe o n.º 3 do art.º 53 do EOROC.

⁷ O CSC não define qual é o órgão legítimo para celebrar o contrato, apenas refere que o ROC deve ser designado em assembleia geral.

sujeito “ao regime das cláusulas contratuais gerais ou contratos de adesão, para efeitos do DL 446/85, de 25 de outubro, nos termos do n.º 2 do art.º 2”⁸.

O ROC tem, essencialmente, uma função social a desempenhar, tendo em consideração que a realidade económica da empresa deverá estar refletida nas demonstrações financeiras, correspondendo estas a uma imagem fiel daquela, a ser transmitida aos credores, fornecedores e consumidores, “impondo-se ao legislador a necessidade de desenhar instrumentos adequados ao fornecimento, a terceiros, dos níveis desejáveis de conhecimento e informação sobre a sua realidade económica”⁹. Para tal, são estabelecidas técnicas e regras para que os procedimentos sejam uniformizados e para que haja proteção da própria empresa e dos terceiros.

Conforme o disposto nos arts. 41.º e ss. do EOROC, são funções de interesse público os atos próprios e exclusivos do ROC e das SROC a atividade de auditoria às contas¹⁰, de revisão legal das contas e de CLC.

Quando se fala em auditoria, em sentido lato, referimo-nos a exames efetuados nas empresas a quem são prestados os serviços, que compreendem a revisão legal das contas de acordo com mecanismos de fiscalização, tal como o disposto no art.º 42 do EOROC.

A revisão legal das contas refere-se ao momento em que o ROC avalia, de acordo com as *leges artis*, a conformidade do relatório de gestão e das contas de exercício com a realidade contabilística e financeira da empresa, ficando o ROC sujeito ao complexo de poderes e deveres previstos na lei.

A CLC, à luz do art.º 45º do EOROC consiste na emissão de uma opinião acerca da conformidade do relato financeiro da sociedade com a sua posição financeira real e com o resultado das suas operações, sendo aplicável às SA, às sociedades por quotas e às sociedades gestoras de participações sociais¹¹. Para além destas funções de interesse público, o art.º 48 define ainda outras funções onde constam as atividades de docência, na formação e qualificação profissionais, a integração em comissões de auditoria e a órgãos de fiscalização ou de supervisão de entidades e serviços de consultoria, “designadamente avaliações, peritagens e arbitragens, estudos (...) e demais apoio e

⁸ DIAS, Gabriela Figueiredo, *Controlo das Contas e Responsabilidade dos ROC*, in “Temas Societários”, Almedina, Coimbra, 2006, p. 162.

⁹ DIAS, Gabriela Figueiredo, *op. cit.*, 2006, p.169.

¹⁰ Cf. Art.º 42 do EOROC.

¹¹ Cf. Art.º 10 n.º 2 do DL n.º 495/88 de 30/12.

consultoria em matérias fiscais e parafiscais e revisão de relatórios ambientais e de sustentabilidade, desde que realizadas com autonomia hierárquica e funcional”¹².

De acordo com o DL 49 381, de 15 de novembro de 1969, o legislador tomou consciência da necessidade de intervenção do CF na SA¹³, adotando medidas inovadoras. Manteve-se o CF como órgão fiscalizador da SA, com três ou cinco membros efetivos, sendo que um deles deveria ser ROC. Uma década mais tarde, este regime foi absorvido pelo DL 257/96, de 31 de dezembro, o CSC. Neste caso, “o conselho fiscal não caiu, mas é manifesta a preferência pelo órgão unipessoal fiscal único (-ROC); por outro lado, acentuou-se a preponderância do ROC no conselho fiscal”¹⁴.

Genericamente, estamos perante um elemento auxiliar ao órgão de fiscalização global ao qual é imputado um controlo ao nível interno e externo: como membro de um órgão de fiscalização ou de supervisão de uma entidade e como prestador de serviços de consultoria, através da elaboração de estudos e pareceres relativos a matérias contabilísticas, entre outras funções¹⁵. Esta inserção dos profissionais com estatuto profissional próprio, dotados de especiais conhecimentos técnicos, é, nas palavras de Jorge Pinto Furtado, “uma conquista dos tempos modernos”¹⁶.

Atualmente, com a aprovação do RJSA, pela Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro, com entrada em vigor em 1 de janeiro de 2016, a fiscalização das sociedades anónimas passa a estar alocada a um fiscal único ou a um CF. Esta regra, que antes apenas era aplicada às empresas de maior dimensão¹⁷ ou admitidas à negociação em mercado regulamentado, passa a ser obrigatório para as empresas de maior dimensão. No caso de inobservância destas novas exigências, será aplicável o disposto nos arts. 416.º e 417.º do CSC, devendo

¹² Cf. Art.º 48, al. c) do EOROC.

¹³ Tornou-se necessária uma alteração à Lei de 22 de junho de 1867 (regime das SA), onde o CF, como órgão obrigatório, por, pelo menos, três sócios, eleitos pela assembleia geral e por ela livremente destituíveis.

¹⁴ ABREU, Jorge Manuel Coutinho de, *Governança das Sociedades Comerciais*, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2010, p. 182.

¹⁵ A publicação do DL n.º 1/72 de 3 de janeiro estabeleceu que competia ao ROC «a revisão da contabilidade de empresas comerciais ou de quaisquer outras entidades, o exercício das funções de membro do CF ou de fiscal único e a prestação de serviços de consultoria».

¹⁶ FURTADO, Jorge Pinto, *Competências e Funcionamento dos órgãos de fiscalização das sociedades comerciais* in “Nos 20 anos do Código das Sociedades Comerciais – Homenagem aos Profs. Doutores A. Ferrer Correia, Orlando de Carvalho e Vasco Lobo Xavier” Vol. I, AA.VV., Coimbra Editora, 2008, p. 602.

¹⁷ Sociedades que, durante dois exercícios sociais consecutivos, ultrapassem dois dos seguintes parâmetros:

- a) Total do balanço: 1 500 000 euros;
- b) Total de vendas líquidas e outros proveitos: 3 000 000 euros e
- c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

haver comunicação à OROC por parte dos acionistas ou membros dos órgãos fiscais, requerendo a designação do ROC.

1.1. A fiscalização nas sociedades por quotas

Em princípio¹⁸, as sociedades por quotas não estão sujeitas à fiscalização obrigatória, sendo que a fiscalização ocorre facultativamente, se constar no contrato de sociedade. No caso de existir fiscalização, poder-se-á optar por uma fiscalização orgânica ou inorgânica¹⁹. Optando pela primeira, de acordo com o art.º 262 n.º 1 do CSC, poder-se-á por um CF que irá reger-se pelo disposto para as SA, de acordo com os arts. 413.º e ss. do CSC; optando pela segunda, nada sendo designado no contrato de sociedade, aquela apenas é levada a cabo pelos sócios sujeitos às prerrogativas legais e estatutárias em vigor.

Relativamente ao art.º 262 n.º 1 do CSC, questiona-se se deverão estar incluídas, no âmbito desta remissão da lei, as normas relacionadas com a exigência de inclusão de um ROC. A nosso ver, esta remissão deve ter em conta o princípio da proporcionalidade, através da adequação das exigências e requisitos impostos ao órgão de fiscalização das SA às sociedades por quotas. Gabriela Figueiredo Dias descreve esta proporcionalidade na razão da sua dimensão e complexidade, mas também, e sobretudo, em função dos riscos que importam para os sócios e para o mercado em geral²⁰. Paulo Olavo Cunha considera, também, que o CF não está apto muitas vezes para desempenhar algumas das funções típicas do órgão de fiscalização²¹.

Assim sendo, encontramos quem se questione relativamente a esta remissão em bloco exigida pela lei, por não existirem aqui as preocupações e desequilíbrios sentidos no âmbito de uma SA dado que estamos perante uma dimensão da contabilidade e informação financeira diferentes que não justificam que haja uma análise especializada por um ROC.

Para as sociedades por quotas de maior dimensão, de acordo com o disposto no art.º 262 n.º 2 do CSC é imposta uma fiscalização orgânica onde haverá uma instância especializada, no caso de ser dotada de um CF ou de ter ao seu serviço um ROC, que irá

¹⁸ No caso de estarmos perante sociedades gestoras de participações sociais, estas, no momento da sua constituição, assumem a forma de sociedades por quotas e estão sujeitas a fiscalização de acordo com o art.º 10 n.º 2 do DL 495/88 de 30 de dezembro).

¹⁹ CORDEIRO, António Menezes, Manual de Direito das Sociedades, I vol. – Das sociedades em geral, 2ª ed., Almedina, Coimbra, 2007, p. 944.

²⁰ DIAS, Gabriela Figueiredo, in AA.VV., *Código das Sociedades Comerciais em Comentário*, vol. IV, Almedina, Coimbra, AA.VV., 2017, p. 180.

²¹ CUNHA, Paulo Olavo, *Direito das Sociedades Comerciais*, 6ª ed., Coimbra, Almedina, 2016, p. 786 e ss.

desempenhar a fiscalização enquanto se mantiverem os pressupostos dos quais resultou a obrigação e ainda nos dois anos subsequentes. Neste caso, os sócios deverão designar por deliberação (art.º 262 n.º 4 do CSC) um ROC sujeito às incompatibilidades previstas no art.º 41 do EOROC.

A designação de ROC nas sociedades por quotas nos termos do n.º 2 do art.º 262 do CSC, tem de ser feito por um prazo determinado. Analisando a lei, não encontramos qualquer remissão para o regime previsto para as SA.

Paulo Olavo Cunha não considera aplicável à designação de ROC, nos termos do art.º 262 n.º 2 do CSC, o disposto no art.º 446 n.º 2 ou no art.º 415º, ambos do CSC. Gabriela Figueiredo Dias apresenta dois argumentos: por um lado, em teoria, se estamos perante uma sociedade por quotas com dimensão e risco suficientes para justificar a imposição de um modelo orgânico, é justificável uma certa exigência análoga àquela que está em vigor para as SA; por outro lado, a irrelevância da autonomia contratual torna difícil afastar a remissão para as SA sendo que, apesar disso, algumas regras “continuam a mostrar-se dificilmente aceitáveis no contexto das sociedades por quotas, valendo a pena ensaiar uma interpretação restritiva em relação às regras que se mostrem totalmente desadequadas a esta realidade”²².

No âmbito da fiscalização obrigatória, o legislador não optou pela remissão em bloco para o regime aplicável ao ROC no âmbito das SA, remetendo apenas para aquilo que considerou extensível, excluindo, por exemplo, a designação de um revisor suplente e não aplicando as regras sobre a independência.

1.1.1. A questão do fim do mandato – análise do art.º 262 do CSC

Admitindo então que as disposições da parte das SA (Título IV do CSC), referentes à duração da designação do ROC não são aplicáveis às sociedades por quotas, questionamo-nos relativamente à duração do seu mandato: deverá a designação ser feita sem prazo ou a eleição do ROC deve ser feita para um determinado número de exercícios e, neste caso, qual é número máximo admissível? É, na verdade, uma questão que faz divergir a doutrina. Paulo Olavo Cunha considera que, de acordo com o “espírito das sociedades por quotas e dos seus órgãos” e com a “própria letra da lei”, a designação deverá ser feita sem prazo, “devendo o registo ser efetuado em condições idênticas ao dos

²² Dias, Gabriela Figueiredo, *op. cit.*, 2017, p. 182.

gerentes”²³.Na verdade, nada está estipulado na lei quanto ao número determinado de exercícios em que o órgão é obrigatório, visto não conseguirmos prever qual será a duração dos pressupostos da fiscalização obrigatória. O que apenas encontramos estipulado é o período mínimo de designação de dois anos no caso de se verificarem dois dos três requisitos previstos no n.º 2 do art.º 262 do CSC.

Concordamos com Gabriela Figueiredo Dias na tese de que o mandato do ROC deveria ter duração incerta, visto que os pressupostos também têm duração incerta, sem esquecer nem pondo de parte a possibilidade de, neste cenário de autonomia na duração do mandato, ser posta em causa a independência do ROC, na medida em que os sócios são livres do destituir a todo o tempo sem justificação considerável.

No caso da eleição ser feita por período determinado, no fim desse período verificar-se-á se ainda necessidade da nomeação do ROC ou a sociedade procede a nova designação e registo do novo ROC. Sendo a duração de cada exercício estipulado no contrato de sociedade por um período não superior a quatro anos, continua a não estar esclarecido se existe ou não reelegibilidade ilimitada. Podemos averiguar também que, de acordo com o art.º 419 n.º 1 e 2 do CSC, a assembleia geral apenas poderá destituir tanto o ROC, como os restantes membros, com fundamento em justa causa e por deliberação e audiência dos visados sobre os factos que lhe são imputados.

1.2. A fiscalização nas SA

Pelo contrário, na SA observamos manifestamente a separação entre a propriedade económica e jurídica e a gestão da sociedade, onde a fiscalização orgânica se constitui como elemento essencial, que assegura, aos titulares do capital alheios à gestão da sociedade, a conformidade com as regras.

A fiscalização e a administração da SA podem seguir uma de três modalidades²⁴, consoante as funções de fiscalização política e contabilística estejam ou não concentradas no mesmo órgão, tal como o disposto no art.º 278 do CSC. A modalidade latino simples, composta por um conselho de administração²⁵ e por um CF, do qual faz parte um ROC ou uma SROC (sendo que, por vezes, é admitida a substituição deste por um fiscal único

²⁴ Sendo que é no contrato de sociedade que esta opção é feita, de acordo com o art.º 272 al. g) do CSC.

²⁵ Poderá ser substituído por um administrador único, desde que o capital social não ultrapasse os €200.000, de acordo com o n.º 2 do art.º 278 e o n.º 2 do art.º 390 do CSC.

que deverá ser um ROC ou uma SROC²⁶); a modalidade latino reforçada, prevista na alínea b), onde o ROC se situa à parte do CF; poderá ainda haver a opção pela modalidade dualista, contemplada na al. c), formada por um conselho geral de supervisão e por um ROC²⁷.

Assim, a SA, qualquer que seja o modelo de governo adotado, deverá incluir na sua estrutura um ROC ou uma SROC. Esta imposição surge da necessidade de conferir às contas da sociedade e à informação que lhe está subjacente um elevado grau de fiabilidade por parte dos acionistas que estão dispersos, bem como todo o mercado em geral.

Relativamente à duração do mandato do ROC, o art.º 415 do CSC estipula que o período é definido pelo contrato de sociedade, respeitando o limite máximo de quatro anos, de acordo com uma estabilidade que é exigida para o exercício do cargo para que o ROC possa estar familiarizado com os negócios da sociedade. No caso de o mandato chegar ao fim e nada ter sido estipulado no contrato quanto à sua duração, aplica-se subsidiariamente este limite de 4 anos. Gabriela Figueiredo Dias considera haver uma interpretação analógica do disposto no art.º 391.º n.º 4, para os administradores, isto é, uma vez decorrido o prazo do mandato, os titulares do órgão de fiscalização “mantêm-se em funções *até nova designação*”²⁸. Parece-nos estar em causa um prazo com o qual o legislador teve a intenção de exigir uma certa celeridade da regularização das relações da sociedade com o ROC, “evitando situações de inexistência durante longos períodos de tempos”²⁹.

Ademais, é necessário definir quais as consequências jurídicas da ausência de contrato exigido para o exercício de funções pelo ROC, de acordo com o art.º 53 do EOROC. Parece-nos não estar em causa um prazo de caducidade, mas sim um incumprimento decorrido o prazo de 45 dias, tornando-se o órgão de administração responsável perante a sociedade nos termos do art.º 72 n.º 1 do CSC. A nosso ver é evidente a lacuna cometida pelo legislador ao não se pronunciar quanto às consequências que decorrem da não celebração do contrato no prazo estipulado. Os atos praticados sem esta prévia celebração de contrato consideram-se ineficazes com possibilidade de ratificação, *a posteriori*, se o

²⁶ Cf. Art.º 413 n.º 1 a) do CSC.

²⁷ BARBOSA, Daniel Martins Geraldo, *Auditoria. Revisão Legal das Contas e outras funções do ROC*, Ed. Sílabo, 2006, p. 28 e ss.

²⁸ DIAS, Gabriela Figueiredo, *Código das Sociedades Comerciais em Comentário*, vol. VI, AA.VV., Almedina, Coimbra, 2013, p. 575.

²⁹ DIAS, Gabriela Figueiredo, *Controlo das Contas e Responsabilidade dos ROC*, in “Temas Societários”, Almedina, Coimbra, 2006, p.167.

contrato vier a ser celebrado. Ora, estamos perante um “ROC de facto” visto o contrato constituir condição de eficácia para a prática dos atos.

2. OS “NOVOS” CONTABILISTAS CERTIFICADOS

Os técnicos oficiais de contas, atualmente designados por Contabilistas Certificados (por força da Lei nº 139/2015, de 7 de setembro), surgem pela necessidade da existência de registos de certos factos da vida económica e, a partir deles, observar as variações sucessivas que ocorrem com determinadas grandezas, sendo que foi na última década que a profissão adquiriu um elevado mérito.

Para a institucionalização da profissão, contribuíram as Aulas de Comércio, o primeiro estabelecimento de ensino público de contabilidade, que pretendia corrigir deficiências da contabilidade do comércio português³⁰, e a aprovação do Código da Contribuição Industrial pelo DL nº 45 103, de 1/07/1963 onde surgiu a primeira referência à profissão

O termo TOC surge com a aprovação do EOTOC, em 1995, com o DL nº 265/95, de 17 de setembro momento em que nasce formalmente a profissão em Portugal³¹. Com o DL nº 452/99, de 5 de outubro, surge a Câmara dos TOC e o novo Estatuto da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas e o respetivo Código Deontológico. Anos mais tarde, procedeu-se à alteração do nome para OTOC através da aprovação do DL nº 310/2009 de 26 de setembro, sendo que foi apenas em 2015 que a OTOC foi transformada em OCC pela Lei nº 139/2015, de 7 de setembro.

A profissão de CC atua em conjunto com os órgãos de administração das sociedades, como um pilar fundamental no cumprimento das obrigações contabilísticas e tributárias das empresas. Estes profissionais veem o seu estatuto e respetivas funções regidas pelo EOCC³², “sendo-lhes atribuído, em exclusividade, o uso desse título profissional, bem como o exercício da respetiva profissão ”³³. Ao abrigo do art.º 10 nº 1 al. a) do EOCC, entram em atuação nas sociedades que estão obrigadas a possuir contabilidade organizada

³⁰ PORTELA António *A evolução histórica do ensino das ciências económicas em Portugal*, in *Análise Social*, 1985, (disponível online).

³¹ MATOS, Catarina Garcia de, *A Responsabilidade dos Contabilistas Certificados no exercício da sua atividade profissional*, 2016, Coimbra, Almedina, p. 26.

³²A Lei nº 139/2015 de 7 de setembro vem transformar a OTOC em OCC, e altera o respetivo Estatuto, aprovado pelo DL nº 452/99, de 5 de novembro, conforme a Lei nº 2/2013, de 10 de janeiro.

³³ Cf. nº 1 do art.º 9º do EOCC.

e na hipótese estipulada pelo art.º 28 n.º 2 do CIRS, de os CC atuarem em empresas que não estão obrigadas a adquirir contabilidade organizada, no caso de sujeitos passivos que, no exercício da sua atividade, não tenham ultrapassado no período de tributação anterior um montante anual ilíquido de 200.000 euros, como, por exemplo, os profissionais liberais ou os empresários em nome individual.

3. FUNÇÕES DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS E DOS CONTABILISTAS CERTIFICADOS

Tanto o ROC como o CC, no exercício das suas funções, todos os seus atos deverão estar em conformidade com a lei e normas técnicas aplicáveis garantindo a verdade formal e material.

Ao ROC são atribuídas variadas funções de extrema responsabilidade, por conjugar deveres específicos, que lhe são exclusivamente imputáveis atendendo à sua própria preparação e vocação profissional, com deveres decorrentes da sua qualidade de membro do CF ou fiscal único.

As funções e deveres do ROC irão depender consoantes esteja em causa o modelo tradicional ou o modelo latino reforçado, tal como *supra* referido. Para além das competências enquanto membro do CF³⁴ ou enquanto fiscal único, são atribuídas ao ROC funções exclusivas da sua profissão. Deverá, assim, proceder a todos os exames e verificações necessárias à revisão e à certificação legal de contas³⁵, apreciar o relatório de gestão elaborado pela administração, examinar as contas do exercício, elaborar o relatório anual sobre a fiscalização efetuada e o documento de CLC, bem como dar parecer sobre negócios de administradores ou de sociedades em relação de domínio ou de grupo com a sociedade, de acordo com o art.º 397 n.º 2 e 3 do CSC. Decorre do EOROC a exigência, à qual estão também adstritos, de serem dotados de “competência técnica” aliada a um desempenho “livre de qualquer pressão, influência ou interesse”.

O CC, por seu turno, tem como funções examinar os registos e documentação dos seus clientes, a consultoria nas áreas de contabilidade e fiscalidade, bem como assinar as demonstrações financeiras e as declarações fiscais. Tem um ainda um papel importante

³⁴ Na hipótese de ter sido adotado o modelo clássico simples, previsto no art.º 278. n.º 2 do CSC.

³⁵ Cf. Art.º 420 n.º 4 do CSC.

na intervenção no processo e no procedimento tributário em representação das entidades por cuja contabilidade são responsáveis.

Ambos deverão abster-se de praticar todos os atos que possam, direta ou indiretamente, ocultar, prejudicar ou até falsificar documentos e declarações fiscais que se encontrem ao seu cargo, através de uma postura exigente e prudente ao longo de todo o trabalho, questionando sempre o cliente relativamente a documentos que lhes possam ter suscitado dúvidas ou outras incongruências.

Refere, por sua vez, o CDCC que o CC está adstrito a um conjunto de princípios deontológicos previstos no art.º 3.º. O trabalho de um CC e de um ROC deverá pautar-se por critérios de integridade e competência, desempenhando consciente e diligentemente as suas funções aceitando apenas a prestação de serviços para os quais se consideram capazes, de acordo com o princípio da objetividade e com o princípio da independência plasmado na secção 5 do CEOROC e na al. c) do n.º 1 do art.º 3 do CDCC, devendo manter-se equidistantes de qualquer pressão resultante dos seus próprios interesses exteriores, na medida em que não fique comprometida a sua independência técnica. O art.º 10 do EOCC e a secção 7 do Capítulo 1 do CEOROC dão-nos conta do princípio da confidencialidade, sendo que, nos termos gerais, não existe uma obrigatoriedade em dar conhecimento das informações e documentos.

Na jurisprudência, em concreto no Ac. do STJ de 21/06/2011, é dada grande ênfase à responsabilidade pela regularidade técnica e ao “assegurar do cumprimento das boas regras contabilísticas e o cumprimento das regras fiscais”³⁶. No ponto VI do sumário do mesmo acórdão é definido que as empresas, quando contratam um CC, pretendem que este exerça as funções com competência e diligência e que informe “sobre a forma como as suas obrigações fiscais devem ser cumpridas”.

Face ao exposto, compete ao CC a execução da contabilidade e ao ROC a revisão em ordem à CLC³⁷, sendo que não é da competência do primeiro a emissão de qualquer documento de certificação de contas, atestando apenas a veracidade da informação nelas constantes. É função do ROC a emissão de um parecer técnico independente, a CLC.

Neste caso, não deixa de ser importante a “certificação” das contas pelo CC, visto ter um papel fundamental, traduzido pela exigência legal de assinatura das declarações

³⁶ Cf. Sumário do ac. do STJ de 21/06/2011, no âmbito do processo n.º 1065/06.7TBESP.P1.S1, com o relator Gregório Silva Jesus, disponível em www.dre.pt.

³⁷ GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha, *A “certificação das contas” pelo TOC e ROC, in Eurocontas n.º 42, de outubro de 1998, p. 199.*

fiscais e, no caso de entidades obrigas a revisão legal, da declaração de responsabilidade a remeter ao ROC pelo órgão de gestão da sociedade.

4. OS DEVERES DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

No exercício das suas funções, é exigível ao ROC uma conduta a seguir que consubstancia uma panóplia de deveres que terão como fonte a lei³⁸ e o pacto social para que não incorra em futuras responsabilidades. Estas duas fontes deverão estar em sintonia, na medida em que os preceitos do contrato de sociedade, enquanto expressão da autonomia privada, atuam enquanto normas não imperativas que ocuparão “os espaços deixados vagos pela lei”³⁹, integrando possíveis lacunas normativas, tendo como limites aqueles impostos por normas imperativas. São várias as leis que prevêm deveres para estes órgãos, desde o EOROC, especificamente com o art.º 62.º do EOROC que estabelece o dever dos membros da OROC de contribuírem para o prestígio da profissão, com zelo e competência, ao CSC, nos arts. 413.º e ss.

4.1. Deveres gerais de cuidado e de lealdade

O anterior art.º 64 do DL n.º 76-A/2006, de 29 de março, apenas dizia respeito à conduta dos gerentes e administradores de sociedades, vindo a ser alterado pelo legislador da reforma que estende a aplicação destes deveres gerais, de acordo com o n.º 2, aos titulares de órgãos de fiscalização, dos quais faz parte o ROC. Há uma tendência deste legislador de dilatação explícita do dever de cuidado aos órgãos de fiscalização, tal como em outros sistemas anglo-saxónicos, onde se estendeu⁴⁰ este dever aos fiscalizadores, o que, nas palavras de Gabriela Figueiredo Dias, “não só contribui para a densificação dos deveres dos membros dos órgãos de fiscalização, como permite uma maior concretização do caráter ilícito de determinados comportamentos no contexto da sua atividade”⁴¹.

³⁸ Estes deveres resultam não só da lei comercial (CSC e CVM) como também podem resultar de outros ramos do Direito, como a lei fiscal ou a lei da concorrência.

³⁹ MARQUES, Tiago João Estêvão, *Responsabilidade Civil dos membros dos órgãos de fiscalização das Sociedades Anónimas*, Almedina, Coimbra, 2009, p.70.

⁴⁰ Fátima Gomes considera o art.º 64, após a Reforma de 2006, um «preceito claramente inovador», cf. GOMES, Fátima, *Reflexões em Torno do Deveres Fundamentais dos Membros dos órgãos de Gestão (e Fiscalização) das Sociedades Comerciais – Homenagem aos Professores Doutores A. Ferrer Correia, Orlando de Carvalho e Vasco Lobo Xavier, AA. VV.*, Coimbra Editora, Coimbra, 2007, vol. 2, p. 569.

⁴¹ DIAS, Gabriela Figueiredo, *Fiscalização de Sociedades e Responsabilidade Civil*, 2006, Coimbra, Almedina p.51.

Ao debruçarmo-nos sobre o art.º 64 do CSC, apercebemo-nos de um tratamento diferente quanto a estes deveres legais gerais impostos, por um lado, aos gerentes e administradores, e, por outro lado, aos membros dos órgãos de fiscalização. Relativamente aos primeiros, de acordo com o n.º 1 do artigo, o legislador teve o cuidado de desdobrar duas alíneas autónomas entre si distinguindo os deveres de cuidado e os deveres de lealdade, sendo que, para os segundos, não o fez, o que permite duas leituras da norma.

Em primeiro lugar, vemos uma clara subalternização dos deveres de lealdade face aos deveres de cuidado, tratando os primeiros como “um modo de exercício do dever de cuidado⁴²” sendo que nem se torna “claro de que modo os deveres de cuidado podem ser concretizados pelo cumprimento dos deveres de lealdade”⁴³. Gabriela Figueiredo Dias, a este respeito, acrescenta que não é verdade absoluta que os deveres de cuidado sejam cumpridos através do cumprimento dos deveres de lealdade, onde os primeiros correspondem a deveres técnicos enquanto que os segundos poderão ser chamados de deveres éticos⁴⁴. Estamos com Tiago Marques quando afirma que, se fosse vontade do legislador autonomizar os deveres de lealdade, bastar-lhe-ia apenas acrescentar uma vírgula após ao vocábulo “profissional”, o que não fez.

Numa segunda leitura, poderemos também interpretar o n.º 2 do art.º 64 do CSC numa outra perspetiva: os membros dos órgãos de fiscalização devem, no exercício das suas funções, observar deveres de cuidado, de acordo com elevados padrões de diligência, bem como, por outro lado, deveres de lealdade. Quanto a esta norma, Gabriela Figueiredo Dias sugere aqui uma interpretação corretiva na medida onde, por estarmos perante cláusulas tão semelhantes, com a mesma teleologia e fundamentos, não se justifica que tenham um tratamento diferente.

4.1.1. O dever de cuidado

O dever de cuidado previsto no art.º 64 n.º 1 do CSC exige “elevados padrões de diligência profissional e deveres de lealdade, no interesse da sociedade”⁴⁵. Neste âmbito, fala-se até numa culpa *in acceptando*, no caso de o ROC aceitar o cargo e não ter o perfil

⁴² DIAS, Gabriela Figueiredo, *Fiscalização das Sociedades e Responsabilidade Civil*, Coimbra, Almedina, 2006, p. 52.

⁴³ MARQUES, Tiago Estêvão, *op. cit.*, 2009, p.74.

⁴⁴ DIAS, Gabriela Figueiredo *op. cit.*, 2006, p. 51.

⁴⁵ Cf. Art.º 64 n.º 2 do CSC.

adequado às funções de que é incumbido. Gabriela Figueiredo Dias considera que esta norma “não só contribui para a densificação dos deveres dos membros dos órgãos de fiscalização, como permite uma maior concretização do caráter ilícito de determinados comportamentos”⁴⁶. Encontramos aqui uma explícita referência ao interesse social, que deve ser tido em conta no desempenho da função fiscalizadora de forma independente e imparcial, onde é exigido ao intérprete um duplo esforço na interpretação destes conceitos indeterminados. Tiago Marques refere que o órgão de fiscalização deve “empregar o tempo, o esforço e o conhecimento exigidos pela natureza da sua própria atividade e pelas próprias circunstâncias concretas”⁴⁷. Com o ROC será possível preencher este conceito de forma mais rigorosa, como um critério de apreciação de culpa, com o recurso às regras profissionais veiculadas no EOROC, as normas emanadas pela OROC.

A este respeito, coloca-se ainda uma outra questão, não só em Portugal como também relativamente ao *collegio sindacale* em Itália: a composição heterogénea do órgão de fiscalização fará com que a diligência necessária dos vários e membros seja diferente, isto é, num conselho geral e de supervisão compostos por três membros sem especiais qualificações e outros três com especiais conhecimentos em auditoria ou contabilidade, será que estes últimos terão padrões superiores aos primeiros? Ou, no caso de um CF de estrutura tradicional simples, estará o ROC obrigado a elevar o seu grau de diligência? Tiago Marques considera que, em Portugal, pelo menos no que às relações internas diz respeito, dever-se-á exigir dos membros de órgãos de fiscalização especiais qualificações como é o caso da exigência de uma maior diligência no desempenho das do ROC e das SROC, “traduzida, pois claro, num maior grau de censurabilidade da sua conduta”⁴⁸.

Importa aqui um estatuto de responsabilidade social de acordo com a necessidade vivida de conhecer, cada vez mais, a realidade económica⁴⁹. Concordamos que deverá contribuir para que haja transparência económica, que é também pelos poderes públicos “dada a possibilidade de alguns destes projetarem a sua atividade em diversos setores da sociedade, bem como a respetiva capacidade de influenciar as diretrizes económicas dos

⁴⁶ DIAS, Gabriela Figueiredo, *op. cit.*, 2006, p.51.

⁴⁷ MARQUES, Tiago Estêvão, *op. cit.*, 2009, p. 76.

⁴⁸ *Ibidem*, *op. cit.*, 2009, p. 77.

⁴⁹ As instituições comunitárias sempre reconheceram um interesse público adjacente a auditoria. Neste sentido, *vid.*, Livro Verde adotado pela Comissão Europeia, de 1996 onde se afirma que a melhoria das contas auditadas aumentará a confiança de todos aqueles afetos aos negócios das sociedades.

países a que pertencem”⁵⁰. Estamos com Paulo Câmara quando afirma que, na verdade, embora esteja implícito um contrato de direito privado com os seus clientes, o ROC tem uma verdadeira “função de interesse público”⁵¹.

4.1.2. O dever de lealdade

A par do dever de cuidado, o n.º 2 do art.º 64 do CSC consagra também o dever de lealdade, de onde deverá sobressair apenas o interesse da sociedade, escusando-se a comportamentos que visem a realização de interesses próprios e/ou alheios, atuando com zelo profissional⁵².

No direito societário, podemos subdividir a lealdade em dois tipos: a lealdade exigível aos sócios e a lealdade exigida aos órgãos societários, que é a que nos interessa neste estudo. Assim, quanto aos órgãos societários, vemos consagrada a exigência do dever de lealdade tanto para com os membros dos órgãos de administração como também para com os membros dos órgãos de fiscalização. Estes últimos, dirigidos aos órgãos de fiscalização, assumem-se como direitos de natureza fiduciária, de acordo com a natureza da relação que se estabelece entre estes e a sociedade.

O dever de lealdade pode assim ser definido como o dever dos membros dos órgãos de fiscalização visarem apenas o interesse social e procurarem satisfazê-lo⁵³.

4.2. Deveres de conteúdo específico

No que respeita ao EOROC, o art.º 52 elenca os deveres específicos dos ROC, sendo estes: “a) elaborar documento de certificação legal de contas, numa das suas modalidades, ou declaração de impossibilidade de certificação legal; b) elaborar quaisquer outros relatórios decorrentes de exigência legal ou estatutária, em conformidade com as normas ou as recomendações emanadas da Ordem; c) subscrever o relatório e ou parecer do órgãos de fiscalização em que se integra, sem prejuízo de declaração de voto, se o entender;”⁵⁴.

⁵⁰ DIAS, Gabriela Figueiredo, *Controlo das Contas e Responsabilidade dos ROC*, IDET, Colóquios n.º 2, AA.VV., Coimbra, Almedina, 2006, p. 163.

⁵¹ CÂMARA, Paulo, *A Atividade de Auditoria e a Fiscalização de Sociedades Cotadas – Definição de um Modelo de Supervisão*, in *Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários*, n.º 16, abril de 2003, p. 94.

⁵² De acordo com o Ponto 2.6.3 da secção 6 do Cap.2 do CEOROC, é necessária uma “formação profissional contínua que habilita o auditor a desenvolver e manter as capacidades para trabalhar de forma competente.”

⁵³ São exemplo o dever de não concorrência e o dever de guardar segredo.

⁵⁴ Cf. Art.º 52 n.º 1 do EOROC.

Acrescenta-se o dever de respeitar as normas técnicas aprovadas e reconhecidas pela OROC que se mostrem aplicáveis no exercício de outras funções de interesse público em que seja exigida a intervenção própria e autónoma dos ROC, em que haja obrigação de emitir certidões ou relatórios, à luz do nº 2 do mesmo artigo.

Na hipótese de existirem conflitos de normas fiscais e princípios contabilísticos geralmente aceites, a Diretriz de Revisão/Auditoria 511 afirma que “deve o revisor debater com os gestores da empresa a conveniência da introdução do(s) necessário(s) ajustamento(s) nas demonstrações financeiras”⁵⁵. A mesma Diretriz obriga ainda o ROC à verificação das dívidas contabilizadas e/ou divulgadas e ainda a verificar outras situações possam resultar em dívidas e a uma imagem errónea das demonstrações financeiras⁵⁶.

4.2.1. O dever de fiscalização

A maioria da doutrina subdivide o dever de fiscalização em fiscalização contabilística e em fiscalização política. No exercício da função contabilística, surgem duas fases distintas: num primeiro momento, uma análise de documentos e recolha de dados; num segundo momento, uma avaliação das contas da sociedade, de acordo com os dados recolhidos na primeira fase, com o objetivo de emitir opinião relativamente às contas da sociedade. É relativamente à fiscalização contabilística que iremos centrar a nossa maior atenção dada a especial intenção do legislador em consagrar deveres de fiscalização de normas contabilísticas.

Assim, nas sociedades de estrutura tradicional, o art.º 420 nº 1 do CSC estabelece que cabe ao fiscal único ou ao CF a verificação da regularidade dos livros, registos e documentos; a verificação da extensão da caixa e das existências de quaisquer espécies dos bens ou valores pertencentes à sociedade por ela recebidos em garantia, depósito ou outro título; a verificação da exatidão de documentos, da fidedignidade das políticas contabilísticas e critérios valorimétricos adotados pelas sociedades. Atualmente, é comum dizer-se que esta fiscalização contabilística pertence ao ROC, como podemos ver no Código Civil Italiano, “*il controllo contabile sulla società è esercitato da un revisore*

⁵⁵ Cf. Pontos 35 e 36 da Diretriz de Revisão/Auditoria 511 – Verificação do Cumprimento dos Deveres Fiscais e Parafiscais, abril, 2005.

⁵⁶ Cf. Ponto 19, *op. cit.*, 2005.

contabile o da una società di revisione”⁵⁷, e também no art.º 203 n.º 1 da LSA⁵⁸ que estabelece que “*las cuentas anuales y el informe de gestión deberán ser revisados por auditores de cuentas*”. Porém, esta exclusividade acaba por não ser bem real, visto que nem sempre é obrigatória a presença de um ROC numa sociedade comercial sendo que por vezes a fiscalização pode ser atribuída a outros órgãos de fiscalização (CF, comissão de auditoria ou conselho geral de supervisão), como, por exemplo, a verificação da regularidade dos livros, verificação da exatidão de documentos, de acordo com o art.º 420 do CSC. Em Itália, fala-se numa atividade ou competência concorrente entre o *revisore contabile* e o *collegio sindacale*, não havendo, por isso, exclusividade de funções de controlo contabilístico ao ROC. Poderemos até falar numa certa exclusividade do ROC nesta fiscalização, onde Tiago Marques aponta dois argumentos: a obrigatoriedade da presença de um ROC nas SA e da obrigatoriedade de um documento de CLC emitido pelo ROC⁵⁹.

O art.º 422 do CSC elenca ainda um conjunto ordenado de deveres legais e, por isso, vinculativos e bastante rígidos. É importante não esquecer que não deixa de existir a possibilidade de serem estabelecidos, por via estatutária ou até contratual, outros deveres que possam não constar da lei, mas que é necessário aplicar ao caso em concreto⁶⁰.

4.2.2. O dever de participação na vida da sociedade

A lei define um verdadeiro dever de participação na vida da sociedade, de acordo com as atuais exigências, tais como a sindicância da legalidade das deliberações e o assegurar aos sócios o acesso a toda a informação pertinente relativa à fiscalização das sociedades. A al. a) do artigo dispõe que ao ROC, e aos demais membros do CF e ao fiscal único, cabem os deveres de participar nas reuniões do conselho e assistir às assembleias gerais como também às reuniões da administração para as quais o presidente da mesma os convoque. Muitas são outras normas que reúnem um conjunto de deveres relativos à reunião dos órgãos de fiscalização e à sua participação nas reuniões de outros

⁵⁷ Decreto real nº 262 de 16 de março de 1942, modificado pelo Decreto nº 291, de 7 de dezembro de 2016.

⁵⁸ Ley de Sociedades Anónimas (Lei das Sociedades por Ações espanhola) - texto refundido aprovado pelo Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de dezembro).

⁵⁹ MARQUES, Tiago Estêvão, *op. cit.*, 2009, p. 98.

⁶⁰ ABREU, Coutinho de, *Corporate Governance em Portugal*, IDET, Miscelâneas nº 6, AA.VV., Coimbra, Almedina, 2010.

órgãos sociais, tais como: o art.º 423- G nº 1 e o art.º 445 nº 2 a), ambos do CSC, que estabelecem que o conselho geral e de supervisão deve reunir, pelo menos, uma vez em cada trimestre.

Não só a doutrina portuguesa, como também a espanhola, evidenciam que esta participação deverá ser conduzida de forma ativa, abstendo-se de intervir no caso de existirem deliberações violadoras da lei e dos estatutos. A este respeito, Paolo Ferraro considera esta participação ativa um motor importante para que possam desempenhar da melhor forma as suas competências e *“non deve essere meramente passiva”*⁶¹. A este autor junta-se ainda Gino Cavalli⁶² ao afirmar que esta posição ativa representa um momento decisivo na tarefa de controlo, pois permite uma imediata reação contra qualquer ilegalidade. Luca Buttaro⁶³, *a contrario*, considera que os membros do *collegio sindacale* apenas devem adotar uma posição passiva, limitando-se a esclarecer informações relativas a assuntos suscetíveis de controlo.

Conquanto, independentemente da estrutura organizativa em causa, são cometidas ao ROC competências exclusivas previstas pelo seu Estatuto, tais como as funções especiais de revisão legal das contas, a auditorias às contas e os serviços relacionados que devem ser desempenhados de acordo com um *“complexo de poderes e deveres que lhes sejam especificamente atribuídos pelas disposições legais que regem as empresas ou entidades que sejam objeto de tal revisão”*⁶⁴.

4.2.3. O dever de vigilância

Assume também especial importância o dever de vigilância, previsto no art.º 420-A do CSC, traduzido numa obrigatoriedade de comunicação à administração de quaisquer sinais de dificuldade que, do seu ponto de vista, poderão constituir uma limitação à prossecução do objeto social, designadamente no caso de existirem reiteradas faltas de pagamento aos fornecedores, protestos de título de crédito, emissão de cheques sem provisão, entre outros.

A par do dever de vigilância, o dever de atuação procedimentalmente correta e o dever de tomar decisões substancialmente razoáveis vêm concretizar o dever geral de

⁶¹ FERRARO, Pietro Paolo, *La riforma delle società*, tomo I, 2003, p. 575.

⁶² CAVALLI, Gino *in* *Trattato Di Diritto Commerciale*, Vol. XI, tomo II, Cedam, 2008, p. 110.

⁶³ BUTTARO, Luca, *Sulla presenza dei sindaci alle riunioni degli amministratori in RS*, ano 34º, 1989, p. 366.

⁶⁴ Cf. Art.º 43 nº 2 do EOROC.

cuidado, como mecanismos de aviso preliminares importantes para a tomada de medidas de ajustamento da sociedade. À luz do art.º 262-A do CSC, no âmbito das sociedades por quotas, o meio de comunicação para este dever de alerta e a respetiva resposta pela gerência é a carta registada⁶⁵, tal como o disposto do art.º 420-A n.1 do CSC, através da qual deverá surgir uma discussão interna dos problemas relevantes e possíveis medidas urgentes a adotar com vista ao equilíbrio societário. Nesta delimitação, aplica-se o que Gabriela Figueiredo Dias chama de “critério de profissionalismo e razoabilidade do fiscalizador”⁶⁶. Refere o n.º 2 do art.º que, no prazo de 30 dias, a gerência deverá responder com um plano de atuação adequado ao restabelecimento da normalidade e, caso não o faça ou o faça de forma insatisfatória, tem o ROC o dever de convocar uma assembleia geral, nos termos do n.º 3, para que sejam os sócios a atuarem, evitando a deterioração da situação.

Na esfera das SA, de acordo com o art.º 420-A do CSC, já se consegue ver este dever bastante mais detalhado, sendo uma norma com um conteúdo bastante mais instrumental.

A norma do art.º 262-A do CSC tem uma dupla funcionalidade pois estabelece um dever material e substancial de vigilância da sociedade e também um conjunto de procedimentos no caso de surgirem problemas consideráveis no âmbito da atividade de fiscalização.

4.2.4. O dever de segredo

Passa pelas mãos destes profissionais uma panóplia de documentos e informações importantes que merecem uma especial sigilo por parte do ROC. Para tal, o art.º 423-G, n.º 1 al. d), o art.º 441-A do CSC e o art.º 72 n.º 1 EOROC preveem o dever de guardar segredo dos factos e informações de que venham a ter conhecimento no exercício ou em razão das suas funções.

Em todo o caso, apesar de terem ao seu dispor conteúdos reservados, dos quais deverão manter sigilo, podem existir casos em que o ROC tenha conhecimento, no exercício das suas funções, de factos delituosos que possam vir a constituir crimes públicos surgindo, pois, o dever de participar ao MP– o dever de denúncia. No caso de o ROC pertencer a uma sociedade de estrutura tradicional ou de tipo germânico, nada é dito

⁶⁵ OLIVEIRA, Ana Perestrelo de, *Manual de Governo das Sociedades*, Coimbra, Almedina, 2018, p. 327.

⁶⁶ DIAS, Gabriela Figueiredo, *op. cit.*, 2006, p.190.

relativamente a este dever de denúncia. O art.º 72 n.º 1 do EOROC estabelece que as derrogações ao dever de segredo só são admissíveis caso a lei o preveja ou a sociedade o permita, razão esta que torna discutível se existe aplicação analógica da norma prevista no art.º 422 al. c) do CSC.

O art.º 377 n.º 1 do CSC dispõe que existem situações especiais em que não é apenas o presidente de mesa a convocar as assembleias gerais. O art.º 420 n.º 1 a. h) do CSC é um desses exemplos de casos especiais, sendo da competência do fiscal único ou do CF a convocação da assembleia geral sempre que, devendo fazê-lo, o presidente da mesa não a convoque. Caso este último não o faça, cabe ao ROC requerer, isoladamente, a respetiva convocação, de acordo com o art.º 52 n.º 1 al. d) do EOROC. É, na verdade, a possibilidade dada aos sócios, os maiores interessados, de atuarem.

Em assembleia, o órgão de fiscalização tem o dever de dar a conhecer aos sócios a nulidade de qualquer deliberação anterior para que estes a renovem. No caso desta renovação ocorrer por parte dos sócios não ocorrer, ou se a sociedade não for citada para a ação no prazo de dois meses, o órgão de fiscalização fica adstrito ao dever de promover a declaração judicial de nulidade da deliberação, assumindo um papel clarificador⁶⁷ dos efeitos produzidos pelas deliberações uma vez que, sendo a deliberação nula, o vício é invocável a todo o tempo e por qualquer interessado.

4.2.5. O dever de prestar caução ou seguro de responsabilidade civil

Este encargo, em especial, inclui a obrigatoriedade do dever de caução ou seguro de responsabilidade civil, tal como é definido pelo art.º 418-A do CSC, pelo art.º 87 do EOROC e também pelo art.º 10 n.º 2 do CVM. A consagração deste dever serve, face à violação dos deveres de fiscalização, gerais ou específicos, ou da omissão do exercício de funções, para garantir os danos que possam ser causados a terceiros lesados em consequência dessa violação. Este dever pretende reforçar a independência do ROC, promover a partilha do risco e contribuir para a diminuição dos danos⁶⁸, pela necessidade de ampliação do espectro de responsabilidade dos titulares dos órgãos sociais. Com este ressarcimento de eventuais danos económicos, a caução ou o seguro tornam-se verdadeiros incentivos para que, os terceiros e outros agentes económicos estabeleçam relações comerciais. A este respeito Gabriela Figueiredo Dias considera que o órgão de

⁶⁷ Cf. Art.º 57 do EOROC.

⁶⁸ DIAS, Gabriela Figueiredo, *op. cit.*, 2006, p. 206.

fiscalização estará ainda mais protegido, “sobretudo num cenário de maior *accountability* e de maior responsabilidade como aquele instituído pela reforma societária de 2006”⁶⁹, através do qual se fomenta a ociosidade para a aceitação de cargos de fiscalização. A própria sociedade é também beneficiadora deste dever visto que as seguradoras apenas celebram contrato com as empresas do tipo “*D&O Insurance*” com exigências a nível de implementação de estruturas e boas práticas de governo de sociedades. Mais ainda beneficiam do reembolso das indemnizações que, de acordo com o regime de solidariedade existente entre estas e os seus agentes, estará coberto pelo seguro e que possam ser chamadas a liquidar.

Na tentativa de facilitar esta transferência de responsabilidade, o legislador formulou, através da norma n.º 4/94-R do Instituto de Seguros de Portugal, uma Apólice Uniforme respeitante a este seguro de responsabilidade civil, cujas condições vêm previstas no art.º 73 n.º 8 EOROC. Gabriela Figueiredo Dias propõe uma revisão profunda, onde um ajuste à evolução recente das cláusulas contratuais gerais⁷⁰ não é suficiente: o montante mínimo é bastante elevado e ultrapassa as capacidades das seguradoras, o que faz com que, nos dias de hoje, seja pouca a concorrência no mercado das seguradoras, existindo apenas contratos quase nada ajustáveis sem hipóteses de condições e prémios.

O art.º 396 n.º 4⁷¹ do CSC dispõe, de forma pouco clara, relativamente às consequências de não ser prestada caução ou de não ser celebrado o contrato de seguro. Segundo alguma doutrina, esta omissão conduz à caducidade da designação ou eleição do órgão de fiscalização, deixando estes de ser fiscalizadores. Concordamos com Tiago Marques quando considera que a suspensão temporária de funções não é solução suficiente, visto que tal nunca irá ser cumprido até que a questão seja suscitada, ficando a norma “desprovida do seu efeito útil”. Gabriela Figueiredo Dias considera esta interpretação no sentido da caducidade da designação bastante drástica, sendo que interpreta a norma “*com um sentido de suspensão ou cessação temporária de funções*”⁷².

⁶⁹ DIAS, Gabriela Figueiredo, *Código das Sociedades Comerciais em comentário*, vol. VI, AA.VV., Almedina, Coimbra, 2013 p. 603.

⁷⁰ Cf. Art.º 1 n.º 2 do Regime jurídico das Cláusulas Contratuais Gerais, instituído pelo DL 446/85 de 25 de outubro.

⁷¹ Teve por base o art.º 2387 do *Codice civile italiano*, aprovado pelo Regio Decreto de 16 marzo 1942-XX, n.º 262.

⁷² DIAS, Gabriela Figueiredo Dias, *A fiscalização societária redesenhada in “Reformas do Código das Sociedades”*, 2007, Coimbra, Almedina p. 332.

4.2.6. A proibição de prestação de serviços distintos de auditoria – o dever de independência

Com a reforma europeia de auditoria, surge a recente transposição da Diretiva 2014/56/UE, do Parlamento e do Conselho, de 16 de abril de 2014, que veio alterar a Diretiva 2006/43/CE relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas que aprovou o novo RJSA, redefinindo o quadro regulatório a que a atividade de auditoria estava sujeita. Igualmente a Lei nº 140/2052, de 7 de setembro, que transpôs a referida Diretiva bem como a execução do Regulamento (EU) nº 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril, veio aprovar o novo EOROC.

Este novo diploma trouxe alterações ao art.º 77, para a revisão legal das contas de entidades de interesse público, na medida em que consagrou, no seu n.º 8, uma especial proibição de acumulação de prestações de serviços de auditoria com outros serviços não são elencados na norma.

A intenção do legislador comunitário foi garantir a independência do auditor, ao evitar que existam situações que possam gerar conflitos de interesse ou ameaças à credibilidade da auditoria.

Nos EUA, segundo John Coffee⁷³, nos anos 90, umas das grandes causas de fraudes foram os incentivos concedidos aos auditores para colaborarem com os seus clientes, atraindo assim mais lucro. As Big Five, as principais empresas de auditoria, aperceberam-se dos benefícios de que poderiam usufruir, visto que as sociedades pagavam muito mais por serviços de consultoria do que por serviços de auditoria⁷⁴. Segundo Coffee, surgiram dois problemas: um incentivo para os auditores agradarem aos clientes e uma pressão dos clientes para com os auditores que ameaçavam dispensar os seus serviços de consultoria.

A estes dois problemas, somou-se a questão da auto-revisão. A solução americana foi bastante rígida, proibindo-se esta dupla prestação de serviços, apesar de existirem autores americanos que não são da opinião de que a prestação de serviços distintos de auditoria sejam um entrave à independência dos auditores. tais como Mark L. Defond, Kanna Raghunandan e K.R. Subramanyam. Já na EU, esta proibição surge nos casos em que seja posta em causa a independência do auditor, tal como ficou previsto no

⁷³ COFFEE, John in *“It’s About the Gatekeepers”*, 2002, p.13, disponível online.

⁷⁴ De acordo com Coffee, as grandes sociedades norte-americanas pagavam aos seus auditores três vezes mais por serviços de consultoria do que por serviços de auditoria, in COFFEE, John, *op. cit.*, 2002, p. 14

considerando 8 do Regulamento Europeu de Auditoria que refere que a proibição em causa no caso de “a prestação à entidade auditada de certos serviços, (...) comprometer a sua independência”.

Assim, podemos constatar que o elenco previsto no n.º 8 do art.º 77 do EOROC vai de encontro ao art.º 5 do Regulamento Europeu de Auditoria, que faz com que seja assegurado o dever de independência contemplado pelo art.º 71 do EOROC.

A Diretiva refere ainda que o auditor não deve interferir em qualquer processo de decisão do seu cliente e não poderá auditar as suas contas no caso de existir entre eles alguma relação financeira, empresarial, de trabalho ou de outro género que possa vir comprometer a sua independência. De acordo com o art.º 21 do CVM, o ROC não pode beneficiar de vantagens ou valores mobiliários emitidos pelos seus clientes ou por outros que com eles se encontrem em relação de domínio ou de grupo. O EOROC enumera esta proibição e muitas outras, tais como a impossibilidade de o ROC exercer funções de administração noutras sociedades, não poderem ser ROC em sociedades das quais detenham participação do capital social ou cônjuge, parente ou afim até ao 3.º grau da linha colateral nela exercendo funções de administração, e a impossibilidade de exercer funções de ROC em sociedades nas quais tenham exercido funções de membro de órgão de administração nos últimos três anos.

Adicionalmente, o CEOROC salienta que a faturação de um auditor, em consequência da prestação de serviços profissionais a uma entidade de interesse público não pode exceder 15% da faturação anual “*sob pena de se reconhecer que existe uma séria ameaça à sua independência*”⁷⁵.

Para Paulo Bandeira⁷⁶, a conjugação da regulamentação constante no Estatuto com a Recomendação III.1.5 da CMVM é suficiente, bastando que o órgão de fiscalização avalie se a contratação de serviços de não auditoria tem ou não impacto na independência do ROC.

Assim, podemos concluir que um sistema de revisão de contas apenas funcionará se o mercado tiver uma boa perceção do auditor externo e/ou de um ROC, sendo este um elemento verdadeiramente autónomo e independente se tiver distanciamento necessário.

⁷⁵ Ponto 4.3.10 da secção 10, do CEOROC.

⁷⁶ BANDEIRA, Paulo, *A independência dos auditores de sociedades cotadas*, in *Revista de Direito das Sociedades*, Ano III, n.º 2, Almedina, 2011, p. 322.

4.3. O ROC nas sociedades com capital aberto ao investimento público

Também denominadas sociedades abertas, as sociedades com capital aberto ao investimento público são dotadas de um regime específico de fiscalização. Toda a informação financeira anual prevista em documento de prestação de contas ou em prospetos que “a) devam ser submetidos à CMVM; b) devam ser publicados no âmbito de pedido de admissão à negociação em mercado regulamentado; ou c) respeitem a instituições de investimento coletivo”⁷⁷ deverá ser objeto de relatório de auditoria elaborado por um ROC, por força do disposto do art.º 8º do CVM. O novo CVM veio permitir que este auditor fosse um ROC individual, já que o anterior apenas permitia que fossem as SROC.

A partir de 2015, com a aprovação do RJSA, o registo do ROC junto da CMVM tornou-se obrigatório para todos os ROC, sob pena de não poderem exercer estas funções de interesse público, nomeadamente a auditoria às contas, que englobam a revisão legal de contas e o exercício de quaisquer outras funções que, por lei, exijam a intervenção própria e autónoma do ROC sobre determinados factos patrimoniais de empresa. Significa isto que o art.º 446º do CSC exige uma especial habilitação do ROC para auditar as contas, justificado pelas necessidades especiais de fidedignidade de informação financeira ao terem o seu capital disperso pelo público.

Consequentemente, criou-se “duplo grau de fiscalização das sociedades emitentes de ações admitidas à negociação em mercado regulamentado”⁷⁸, com vista a um reforço da confiança do mercado, unindo-se a fiscalização contabilística exercida pelo ROC, que ocupa o cargo nos órgãos da sociedade, a um segundo nível de fiscalização, exercido por um auditor externo registado junto da CMVM. Nos termos do considerando 22 do Regulamento Europeu de Auditoria, os ROC’s “deverão estar sujeitos a uma supervisão adequada por parte das autoridades competentes independentes do exercício profissional de auditoria”.

A dúvida surge quando, em 2005, se torna possível pela Diretriz Técnica da OROC e pelas Circulares da CMVM a junção da CLC, elaborada pelo ROC enquanto órgão da sociedade, com o relatório de auditoria, elaborado pelo auditor registado na CMVM, no mesmo documento, passando o ROC a ser a mesma pessoa. Concordamos com Gabriela Figueiredo Dias quando descreve este cenário como “incongruente com os objetivos de

⁷⁷ Cf. Art.º 8 do CVM.

⁷⁸ DIAS, Gabriela Figueiredo, *op. cit.*, 2013, p. 842.

política regulatória do art.º 8º do CMVM”⁷⁹. A aglutinação de funções num só sujeito poderá por em causa este segundo nível de revisão e análise pretendido *a priori* pelo legislador, que plasmou claramente no art.º 245 nº 1 do CMVM dois documentos distintos: um primeiro documento, contendo o relatório de gestão, as contas anuais, a CLC e, um segundo documento, o relatório elaborado pelo auditor registado na CMVM. Esta falta de autonomia, que acontece na prática, conduziu à inexistência de um ROC ad hoc distinto do ROC integrado no órgão de fiscalização da sociedade.

Parece-nos estar aqui em causa uma auto-revisão visto que o auditor verifica o seu próprio trabalho no âmbito das funções que lhe são atribuídas pelo CVM e pelo CSC, circunstância que, segundo Paulo Câmara parece ser “incompreensível e em relação à qual nenhuma condescendência deveria ser admitida”⁸⁰.

5. OS DEVERES DOS CONTABILISTAS CERTIFICADOS

Cabe ao CC um conjunto de deveres previstos no EOCC, no seu relacionamento com a administração fiscal. Estes especialistas têm o dever de planificação da contabilidade do cliente, iniciando o seu trabalho com a apreciação de todos os elementos contabilísticos, tomando conhecimento da concreta atividade da empresa com o propósito de fazer com que esta pague somente os impostos que lhe são devidos, através do enquadramento fiscal mais favorável, beneficiando de todos os proveitos que se encontram ao seu dispor.

Tal como o ROC, o CC está adstrito aos deveres de diligência e de denúncia, emitindo um parecer ou uma recomendação no caso de detetar alguma irregularidade, erros ou insuficiências nos registos, documentos, contas, declarações, para que sejam tomadas medidas. Também estes têm o dever de participar ao MP, através da Ordem, os factos detetados que possam vir a indiciar crimes públicos.

⁷⁹ DIAS, Gabriela Figueiredo, *op. cit.*, 2013, p. 843.

⁸⁰ CÂMARA, Paulo, *Conflitos de Interesse em Auditoria*, in AA. VV., *Conflito de Interesses no Direito Societário e Financeiro*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 595.

5.1. O dever de informação

A jurisprudência fala, a respeito dos deveres do CC, no dever de informação ao seu cliente acerca do regime tributário mais favorável. O CDCC enumera os casos em que este dever atua, sendo aquelas informações relativas a obrigações contabilísticas, fiscais e legais e o fornecimento de informações necessárias ao entendimento de relatórios e todos os documentos de análise contabilística⁸¹. O CC, por atuar como um garante da verdade fiscal, deve ser cooperante, alertando os seus clientes para a responsabilização, tendo sempre em vista o integral esclarecimento de eventuais dúvidas ou reservas que possam surgir.

A este dever está associado o dever de formação permanente e atualização constante na medida em que está subjacente a esta profissão uma dimensão social, na qual será necessária uma predisposição do cliente, impondo-se-lhe a prestação de toda a informação e documentação necessária para a análise e tratamento contabilístico. Ora, o CC deverá, assim, para que tal aconteça, adotar uma posição firme e exigente, solicitando-lhe todos os esclarecimentos que considere importantes, questionando-o sempre que apresente dúvidas nos casos em que a informação não seja suficientemente esclarecedora. A respeito desta conjuntura, Cristina Gonçalves, Gabriela Gonçalves e Lizabete Sequeira afirmam que “o trabalho dos TOC está dependente da honestidade “informativa” dos seus clientes”⁸².

Ao dever de informação está igualmente associado o dever de assinatura para com a AT, isto é, através da utilização da sua senha, submete a declaração fiscal, assumindo que esta está de acordo com a lei e com as normas técnicas em vigor, de acordo com o disposto no artigo 73.º do EOCC. Deve ainda abster-se de todos os atos ou omissões que levem a direta ou indiretamente à ocultação, destruição ou falsificação de documentos e declarações fiscais e assegurar, quando a lei o obriga, o envio eletrónico das declarações fiscais aos seus clientes.

O CC não tem poderes investigatórios nem policiais, mas, no limite, no decorrer do seu trabalho deverá questionar a hipótese de existir crime público, particularmente fraude ou abuso de confianças fiscais devendo, de seguida, participá-lo ao MP e à OCC, de acordo com o previsto no art.º 76º do EOCC.

⁸¹ Cf. Art.º 11 do CDCC.

⁸² GONÇALVES, Cristina, GONÇALVES, Gabriela, SEQUEIRA, Lizabete, *A profissão do Técnico Oficial de Contas – Enquadramento normativo*, AA.VV., Ed. Vida Económica, Porto, 2014, p.72.

O art.º 70 n.º3 salienta um especial dever de cuidado, que faz acrescer a sua responsabilidade direta e pessoal, na medida em que apenas pode submeter e responsabilizar-se pelas declarações fiscais, demonstrações financeiras e possíveis anexos que resultem do exercício direto das suas funções.

5.2. O dever de assumir a responsabilidade pela regularidade técnica

No exercício da sua profissão, o CC assume a responsabilidade dos atos dos seus colaboradores.

A este respeito, Pedro Marques, Pedro Correia Gonçalves e Rui Marques supõem que a responsabilidade tributária opera contra o contabilista de direito, aquele que assina a documentação fiscal, e também contra o contabilista que exerce de facto essas funções.

O art.º 24 do LGT prevê a hipótese de existir, caso haja a violação culposa dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularidade técnica no exercício de funções de administração ou gestão, responsabilidade tributária do CC.

Assim, afigura-se essencial concretizar o conceito de regularidade técnica que, em termos gerais, é a execução da contabilidade nos termos das disposições previstas nos normativos legais⁸³ que deverá ser levada a cabo pelos CC, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art.º 10 do EOCC. Nos termos do n.º 3 do art.º 10 do EOCC, esta execução terá como “suporte os documentos e as informações fornecidos pelo órgão de gestão ou pelo empresário, e as decisões dos profissionais no âmbito contabilístico (...)”. Através destes elementos contabilísticos fornecidos pelo cliente, os contabilistas exigem aplicações e comprovativos sempre que necessário para espelhar, o melhor possível a realidade patrimonial da empresa, necessidade esta que provém da especificidade e complexidade técnica das matérias em apreço de difícil apreensão para o contribuinte comum⁸⁴.

Para que estes profissionais não incorram em responsabilidade tributária, necessitam de conhecimento técnico, exercendo-o criteriosamente de forma diligente de acordo com os seus deveres profissionais e de acordo com critérios, princípios e instruções exigíveis.

⁸³ *Maxime* com base no Código de Contas, nos Modelos de Demonstrações Financeiras, nas Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro.

⁸⁴ MATOS, Catarina Garcia, *op. cit.*, 2016, Almedina, p. 51.

A regularidade cumpre-se também com o já falado envio da informação contabilística e fiscal⁸⁵ para as entidades competentes.

Neste aspeto, Joana Santos conclui que o CC não está, na verdade, sujeito a um dever de obediência ao pedido do seu cliente de não enviar as declarações em tempo útil, na medida em que, por estarmos perante um órgão dotado de independência técnica, este deve preencher e enviar as declarações fiscais cumprindo com o prazo legal, informando o seu cliente do valor do imposto liquidado. O “TOC é inteiramente alheio ao dever de pagamento desde que, atentamente, tenha apurado o valor do imposto a pagar e o tenha comunicado ao cliente⁸⁶”. Para esta desresponsabilização, o legislador concede-lhes o direito a obter das entidades para quem presta serviços todos os documentos, informações e demais elementos, atribuindo-lhe ainda a prerrogativa de assegurar que todas as operações ocorridas estão devidamente transmitidas de acordo com o art.º 69 n.º 1 a. A) e c) do EOCC.

O art.º 10 n.º 3 do EOCC acrescenta ainda que a regularidade técnica são “as decisões do profissional no âmbito contabilístico (...)”. Catarina Garcia de Matos considera esta definição redundante, na medida em que, se o conceito de regularidade técnica são as decisões no âmbito contabilístico, “o mesmo é dizer que qualquer decisão contabilística é tecnicamente regular⁸⁷, sugerindo a autora que este preceito seja eliminado visto não parecer ser a vontade do legislador que esta interpretação seja feita. Já o Memorando relativo às alterações ao anterior Estatuto da OTOC, não está de acordo com a autora, ao sublinhar que esta parte da norma corresponde “às novas regras do SNC que exigem do TOC a tomada de decisões quanto ao devido enquadramento contabilístico dos factos relevantes”.

5.3. O dever de colaboração

O seu trabalho passa por participar ao MP, através da OCC, todos os factos pertinentes de interesse público como uma espécie de interlocutor privilegiado entre a Autoridade Tributária e os contribuintes. São factos relevantes, neste âmbito, aqueles que possam vir a consolar crimes públicos, como é o caso dos crimes tributários, tal como o disposto no

⁸⁵ São exemplo as declarações de início, alteração ou cessação de atividade, as declarações de rendimentos, as declarações de IVA, a declaração anual de informação contabilística e fiscal e anexos previstos no DL n.º 347/85, de 23 de agosto.

⁸⁶ SANTOS, Joana Patrícia de Oliveira, *Responsabilidade dos corpos sociais e responsáveis técnicos – análise do art.º 24 da LGT*, AAVV. in “Estudos de Direito Fiscal – Teses Seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal”, Almedina, 2006, p.54.

⁸⁷ MATOS, Catarina Garcia de, *op. cit.*, 2016, p. 32.

art.º 58 do EOCC. A este respeito, o anterior bastonário da OCC chegou a apelar o seguinte: “se conhecerem situações de incumprimento, devem comunicar à OTOC para que possamos, em conjunto, modificar o que está mal e construir algo melhor⁸⁸”.

6. AS RESPONSABILIDADES DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS E DOS CONTABILISTAS CERTIFICADOS

Tanto o ROC como o CC, no exercício das suas profissões, podem incorrer em responsabilidade, tanto a nível disciplinar, de acordo com o art.º 92 do EROC e com o art.º 79 do EOCC, como a nível penal e civil, por força dos art.º 113 e ss. do EROC e do art.º 4 n.º 2 do EOCC.

A ação disciplinar é independente da responsabilidade criminal e civil, em que estes profissionais podem ser julgados e condenados pela prática de um crime, mesmo que não exista nenhuma censura disciplinar, conforme as conclusões do Ac. do TCAN de 10.04.2008, que refere que podem “ser diversas as valorações que cada uma (...) pelo que a existência de ilícito disciplinar não está prejudicada ou condicionada em absoluto pela decisão que, sobre os mesmo factos, tenha sido ou venha a ser tomada em processo penal ou civil”⁸⁹. Assim, as duas formas de repressão, civil e criminal, podem ser exercidas de forma autónoma.

6.1. Responsabilidade do ROC enquanto membro do órgão de fiscalização e enquanto atua no exercício da sua específica atividade profissional

Para aferirmos a responsabilidade adstrita ao ROC, será necessário, desde já, distinguir consoante o ROC atue no exercício específico da sua profissão ou então como membro do órgão de fiscalização. Neste aspeto cumpre analisar os artigos 82.º e 81.º do CSC que tratam desta distinção, respetivamente.

O legislador português não consagrou nenhuma regulação própria para a responsabilidade dos membros dos órgãos de fiscalização, optando antes por remeter para o regime geral da responsabilidade dos órgãos administrativos que, por se tratar de uma

⁸⁸ AZEVEDO, António Domingues de, *Dignidade e Competência*, in Revista da OTOC, n.º 121, Lisboa, 2010, p. 33.

⁸⁹ Proc. 00387/04.6BEPNF, publicado na base de dados jurídico-documentais do Ministério da Justiça in www.dgsi.pt.

“remissão geral, torna complexa a tarefa de individualizar aspetos distintivos daquela responsabilidade – o que neste caso, naturalmente, não poderá ser feito exaustivamente”⁹⁰. Tanto o art.º 81 como o art.º 82 do CSC, são normas que permaneceram inalteradas com a reforma societária de 2006. De acordo com o contrato regulado que é celebrado entre a sociedade e o ROC, a responsabilidade prevista em ambas as normas do ROC para com a sociedade é de natureza obrigacional ou contratual⁹¹, em virtude deste vínculo específico. Já perante terceiros, a responsabilidade é aquiliana, por violação de normas de proteção, na medida em que resulta do n.º 2 do art.º 82 do CSC que, ao remeter para o art.º 78 n.º 1 do CSC, o ROC responde para com os credores sociais quando “o património se torne insuficiente para a satisfação dos respetivos créditos”.

Antes da reforma que previa que a relação entre o art.º 81 e o 82 do CSC se mostrava “muito pouco evidente”⁹², visto haver uma enorme dificuldade em definir com rigor os destinatários das normas. A questão emergente tem que ver com o facto de o ROC ficar simultaneamente sujeito ao âmbito de aplicação de ambas as normas visto ser também membro do CF. Qual é então o critério usado para distinguirmos as circunstâncias em que o ROC é responsável nos termos do art.º 81.º e nos termos do art.º 82.º do CSC? Gabriela Figueiredo Dias considera que a melhor interpretação, e aparentemente única, é aquela segundo a qual o ROC responde nos termos do art.º 82 do CSC quando atua no exercício de uma pura atividade de revisão legal de contas, à luz do art.º 420.º n.º 4 do CSC, e responde, todavia, nos termos do art.º 81 do CSC quando atua como qualquer outro membro do CF. Estas normas apenas têm como função prever a responsabilização pelos danos que venham a resultar de uma possível atuação desconforme com as exigências contratuais da fiscalização. Assim, a responsabilidade dos titulares dos órgãos de fiscalização depende da verificação de uma conduta ilícita e culposa da qual tenha resultado um dano. Esta ilicitude afere-se em função da violação dos deveres fundamentais e dos elevados padrões de diligência profissional exigidos aos fiscalizadores, exercidos necessariamente no interesse da sociedade. Sendo esta cláusula geral de difícil apuração, Gabriela Figueiredo Dias considera a solução mais rigorosa a

⁹⁰ ANTUNES, José Engrácia, *Direito das Sociedades: Parte Geral*, 5ª Ed., Edição de Autor, Porto, 2016, p. 339.

⁹¹ ABREU, J.M. Coutinho de, RAMOS, Elisabete *Responsabilidade civil de administradores e de sócios controladores*, in IDET, *Miscelâneas n.º 3*, AA.VV., Almedina, Coimbra, 2004, p.14.

⁹² DIAS, Gabriela Figueiredo, in *Fiscalização de Sociedades e Responsabilidade Civil*, Coimbra, Almedina, 2006, p. 35.

“conjugação com as normas especiais onde se consagram os deveres e as funções específicas de cada órgão de fiscalização”⁹³.

Nos termos da remissão contida no art.º 81 para o art.º 72 do CSC, os membros dos órgãos de fiscalização são responsáveis perante a sociedades pelos danos a ela causados por atos ou omissões, salvo no caso de terem procedido sem culpa.

6.1.1. Aplicabilidade da *business judgment rule* ao órgão de fiscalização

O n.º 2 do art.º 72 foi enxertado no CSC em 2007 e com ele surgiram dúvidas: questiona-se se esta cláusula de exclusão de responsabilidade dos administradores também tem aplicabilidade para afastar a responsabilidade do fiscalizador. Desde logo, de acordo com a coerência das normas, a própria lei permite que tal exclusão de responsabilidade ocorra, visto que o art.º 72 n.º 2 integra o grupo de normas remetidas pelo art.º 81⁹⁴. Nesta situação, só não será abrangida se a atividade de fiscalização, tal como as condutas de um administrador, apresentam ou não uma vertente decisória, caracterizada por critérios de oportunidade e estratégia, podendo invocar-se a *business judgment rule*⁹⁵, ou se estamos perante um a atividade puramente vinculada. De acordo com o cenário societário vivido, concordamos que cada vez são mais os casos em que os órgãos de fiscalização exercem funções que se coadunam com atos de decisão⁹⁶, sem discricionariedade.

Paulo Câmara, tal como Tiago Marques⁹⁷, acredita que os fiscalizadores atuam de acordo com critérios de legalidade e de verificação da conformidade dos atos societários com a estratégia da sociedade, sem uma vertente decisória e sem critérios de oportunidade e estratégia⁹⁸. Gabriela Figueiredo Dias, *a contrario*, considera que a função fiscalizadora fortemente discricionária, como é o caso do dever de elaborar parecer sobre os

⁹³ DIAS, Gabriela Figueiredo, *op. cit.*, 2006, p. 54.

⁹⁴ DIAS, Gabriela Figueiredo, Código das Sociedades Comerciais em Comentário, Vol. 1, AA-VV., Coimbra, Almedina, 2010, p.935.

⁹⁵ A chamada regra de decisão empresarial.

⁹⁶ P. ex. a aprovação de serviços adicionais a prestar pelo ROC, a contratação de serviços de peritos, fiscalização do processo de preparação e divulgação da informação financeira e da eficácia de sistema de gestão de riscos, in SILVA, João Calvão da, *Corporate Governance: responsabilidade civil dos administradores não executivos, da comissão de auditoria e do conselho geral de supervisão*, RLJ nº39-40, 2006, p. 31.

⁹⁷ MARQUES, Tiago Estêvão, *op. cit.*, 2009, p.175.

⁹⁸ CÂMARA, Paulo, *O Governo das Sociedades e os deveres fiduciários dos administradores in “Jornadas – Sociedades Abertas, Valores Mobiliários e intermediação financeira (Coord: Prof. Maria de Fátima Ribeiro)”*, Coimbra, Almedina, 2007, p. 170.

documentos de reporte financeiro, sendo que, para a autora, estes profissionais também são chamados a decidir no âmbito do governo societário onde se pode afirmar que “não se verificando nenhum impedimento material ou teleológico à aplicação daquela norma, esta deve ter-se por incluída no “pacote” de normas para as quais remete o art.º 81.º⁹⁹. António Pereira de Almeida reforça ainda que, “à semelhança do que foi dito quando à responsabilidade dos administradores, também aqui se deve aplicar o princípio ‘*business judgment rule*’ (art.º 64 n.º 2, e 81.º n.º 1)”¹⁰⁰.

Em sentido oposto, na Proposta de Alteração do CSC, a CMVM, a principal autora da Reforma do CSC em 2006, considerou a não aplicação aos membros do órgão de fiscalização da *business judgment rule*, onde “o equilíbrio da solução daqui resultante reside igualmente na proposta de consagração parcial da regra da *business judgment rule*”¹⁰¹.

Assim, ainda que estejamos perante funções com um conteúdo material diverso, consideramos que, não fará sentido outra conceção que não a de não aplicação da *business judgment rule* aos órgãos de fiscalização, visto que mais nenhuma outra vai de encontro com a consagração dos deveres de cuidado e de lealdade, como fez o legislador no art.º 64 n.º 2 do CSC. É certo que, de acordo com o art.º 72.º n.º 2, devemos estar perante uma atuação informada, livre de interesses pessoais e orientada por critérios de racionalidade empresarial¹⁰² em que o legislador assumir como necessário a imposição de uma especial diligência comparativamente com os administradores, atendendo à natureza das funções desempenhadas. Contudo, a verdade é que a *business judgment rule* atua relativamente a decisões discricionárias, contrariamente à atividade dos órgãos de fiscalização que é maioritariamente decisória, pautada por critérios de legalidade.

Esta opção surge como uma vantagem para os administradores no exercício de atos discricionários, visto que lhes permite afastar liminarmente a responsabilidade se provarem que atuaram de acordo com os critérios do art.º 72.º n.º 2.º, isto é, se provarem que agiram sem culpa.

⁹⁹ DIAS, Gabriela Figueiredo, *op. cit.*, Almedina, 2006, p. 79.

¹⁰⁰ SILVA, João Calvão da, *Sociedades Comerciais e Valores mobiliários*, Coimbra Editora, 2008, p. 458.

¹⁰¹ *In* Processo de Consulta Pública, colocado em consulta pública pelo CMVM em 30 de janeiro de 2006, p.19, disponível online.

¹⁰² POÇAS, João Manuel Miranda, *A Responsabilidade Civil dos Membros de Órgãos de Fiscalização das Sociedades Anónimas – o art.º 64º do Código das Sociedades Comerciais e a Business Judgment Rule*, Porto, 2012, p. 29.

6.2. Responsabilidade do Contabilista Certificado e das Sociedades Profissionais

O CC é também responsável, de acordo com o disposto no art.º 5 do CDCC, por todos os seus atos no exercício das suas funções, incluindo os dos seus colaboradores e até mesmo de terceiros que colaborem, como se de atos diretos e pessoais se tratassem¹⁰³. Neste caso, ao recorrer a colaboradores, os CC deverão garantir a formação profissional destes, contribuindo não só para a respetiva aprendizagem, como também para a consolidação dos conhecimentos e aquisição de competências técnicas tão importantes, em particular nesta profissão, onde a mudança legislativa é praticamente constante. Neste âmbito, estes técnicos poderão responder por uma infração disciplinar na medida em que a sua responsabilidade não se limita apenas ao vínculo contratual estabelecido com o respetivo cliente, já que é responsável por todos os atos que praticou e ainda por aqueles que deveria ter praticado¹⁰⁴.

Os CC são amplamente responsáveis, de acordo com o enunciado do princípio da responsabilidade consagrado na al. d) do n.º 1 do art.º 3.º do CDCC, não só pelos atos praticados no exercício das suas funções, como também por atos que não praticou, mas deveria ter praticado e que conduzam a atos declarativos em matéria contabilística, fiscal e segurança social que fiquem “fora da verdade”¹⁰⁵.

A responsabilidade não pode ser ilidida por recurso a terceiros ou até mesmo colaboradores de CC. Independentemente da forma como é exercida a atividade, o CC assume as funções direta e pessoalmente. Dada esta complexidade e possíveis medidas sancionatórias contra estes profissionais, estas funções estão dependentes da bondade da informação prestada pelos clientes, tornando-se indispensável que “*exista uma postura ética, por parte dos empresários*”¹⁰⁶ e de instrumentos normativos que permitam uma certa segurança, como é o caso da declaração de responsabilidade, da qual conste que não foram omitidos quaisquer documentos ou informações relevantes, que ocorre no final de cada exercício, com vista a responsabilizar o cliente.

¹⁰³ A responsabilidade associada às funções que por lei são atribuídas aos contabilistas certificados são diretas e intransmissíveis, independentemente de como exerce a atividade.

¹⁰⁴ GONÇALVES Cristina e CARREIRA Francisco, in *O Comportamento Ético e o Profissional de Contabilidade*, Áreas Editora, 2012.

¹⁰⁵ SEQUEIRA, Lizabete, GONÇALVES, Gabriela, GOLÇALVES, Cristina in *A profissão de técnico oficial de contas*, Coimbra, Vida Económica, 2014, p. 127.

¹⁰⁶ Ibidem, p. 128.

A responsabilidade destes profissionais pode assumir diversas formas, tais como, a responsabilidade disciplinar, a responsabilidade civil, extracontratual¹⁰⁷ ou contratual¹⁰⁸, e a responsabilidade penal.

6.2.1. A responsabilidade tributária

A responsabilidade tributária dos contabilistas surge a par do aparecimento da LGT em 1999. De acordo com esta incumbência prevista na lei, demonstrando-se que aos CC que violaram “deveres de assunção de responsabilidade pela regularidade técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos¹⁰⁹” ser-lhes-ão atribuídas responsabilidades. Assim sendo, no domínio da legislação fiscal, cabe ao CC a responsabilidade subsidiária pelo pagamento das dívidas tributárias da sociedade, apesar de o ónus da prova recair sobre a Administração Fiscal, que terá de provar a violação, por parte dos CC, dos deveres de responsabilidade que estes assumem. Esta responsabilidade ocorre quando, para além de violação dos deveres de regularidade técnica por parte do CC, haja “*fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários*¹¹⁰”. O dano a considerar será causado à entidade de Direito Público por ser titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias, em virtude do não pagamento ou da não entrega da prestação tributária, de acordo com o art.º 18 n.º 1 da LGT.

6.2.2. A responsabilidade disciplinar

A responsabilidade disciplinar, prevista na al. n) do art.º 3 do EOCC, é independente dos restantes tipos de responsabilidades visto teres objetos diferentes, cumulando-se com aqueles¹¹¹. O art.º 79 n.º 1 do EOCC está, do ponto de vista de Catarina Garcia de Matos, incompleto por não contemplar a responsabilidade contraordenacional nem a tributária, apesar se ter sido intenção do legislador fazê-lo¹¹². São exemplos de que

¹⁰⁷ No caso de o contabilista falsificar documentos para tentar obter determinadas vantagens económicas à custa de um terceiro.

¹⁰⁸ Cf. arts. 798 e ss. do Código Civil.

¹⁰⁹ Cf. Art.º 24 n.º 3 da LGT.

¹¹⁰ N.º 2 do art.º 23 da LGT.

¹¹¹ De acordo com o Ac. do TCAN, de 10 de abril de 2008, proferido no âmbito do processo n.º 00387/04.6BEPNF, «o processo disciplinar é autónomo do processo criminal e do civil, uma vez que são diversos os fundamentos e afins, bem como os pressupostos da respetiva responsabilidade, podendo ser diversas as avaliações (...)», disponível online.

¹¹² MATOS, Catarina Garcia de, *op. cit.*, 2016, p. 114.

a responsabilidade do CC não termina no vínculo contratual estabelecido com o respetivo cliente no caso de este, ao subscrever as declarações fiscais, responder ainda perante a administração fiscal e, no âmbito da ação disciplinar, perante a OCC.

No caso de falta ou atraso na entrega de declarações que devam ser apresentadas e, conseqüente, a não comunicação até aos trinta dias subsequentes ao termo do prazo de entrega, os CC são responsabilizados subsidiariamente e solidariamente entre si pelas coimas devidas.

6.3. A responsabilidade do ROC e do CC no caso de insolvência culposa

A declaração de insolvência irá determinar efeitos obrigatórios e possíveis efeitos eventuais, no caso de a insolvência ser qualificada como culposa. São efeitos eventuais os efeitos civis (aqueles em que existe culpa, art.º 186 CIRE), que apenas irão recair sobre os sujeitos envolvidos no caso de estarmos perante uma insolvência culposa e os sujeitos serem “identificados” por esta, com caráter sancionatório e também preventivo. Assim, dependendo do caso concreto, estes efeitos irão recair sobre o ROC e sobre o CC, sendo estes considerados responsáveis no caso de a insolvência ser culposa¹¹³. A verdadeira responsabilização ocorre nos termos do art.º 189 n.º 2 als. a) e e) do CIRE, sendo que poderão responder de acordo com as restantes alíneas do artigo no caso de serem identificados como sujeitos afetados à insolvência.

A Lei nº16/2012, de 20 de abril, veio introduzir a referência ao ROC e ao CC, considerando que estes poderão ser identificados na sentença que qualifica a insolvência e ser-lhes atribuído o respetivo grau de culpa. Neste ponto, a doutrina questiona-se relativamente à desarmonia do CIRE: o art.º 186, que estipula em que termos ocorre a insolvência culposa, não considera o ROC e o CC como sujeitos responsáveis pela insolvência culposa. Já o novo art.º 189 n.º 2 a) do CIRE vem especialmente responsabilizar o ROC e o CC, daí a sua necessária análise. Tanto Alexandre Soveral Martins¹¹⁴ como Catarina Serra consideram que a lei foi meramente “exemplificativa”, mas, na verdade, o artigo na lei anterior “a) Identificar as pessoas afetadas pela

¹¹³ A insolvência do devedor pode ser qualificada como culposa, mas ele pode não ser afetado pela insolvência.

¹¹⁴ MARTINS, Alexandre Soveral, *Um Curso de Direito da Insolvência*, Almedina, Coimbra, 2017, p.379.

qualificação”¹¹⁵ passou de bastante abrangente para uma versão bastante mais especificada, parecendo, do nosso ponto de vista, que foi intenção do legislador responsabilizar verdadeiramente tanto o ROC como o CC. A autora considera que, alguns anos passados desde a alteração da lei, já deveria ter sido feita esta concordância normativa “não se concebendo, dado o silêncio da cláusula geral, que sejam eles a causar ou a agravar a insolvência, não se vê como poderão ficar sujeitos às sanções da insolvência culposa”¹¹⁶.

O ROC e o CC podem ainda ser afetados pela al. c), ficando inibidos de ocupar o cargo de titular de órgão da sociedade por serem igualmente afetos à qualificação de insolvência e pela al. e), perdendo o direito aos seus créditos.

Por todos estes exemplos, surgirá a obrigação de indemnizar, havendo uma sujeição a uma responsabilidade insolvencial¹¹⁷, ressarcindo “os credores do devedor declarado insolvente no montante dos créditos não satisfeitos, até às forças dos respetivos patrimónios, sendo solidária tal responsabilidade entre todos os afetados” de acordo com a al. e) do art.º 189 n.º 2 do CIRE. Relativamente à última parte da alínea, caberá analisar os art.º 497.º e 519 do Código Civil que esclarecem que, havendo mais do que um responsável culposamente pelo dano, todos ficam responsáveis por responder integralmente, liberando todos os restantes devedores, sem esquecer a limitação imposta pelo CIRE “até às forças dos respetivos patrimónios”. Esta responsabilidade significa que haverá lugar a indemnização aos credores do devedor insolvente para o ressarcimento do montante dos créditos não satisfeitos no âmbito do processo de insolvência¹¹⁸, sendo que o limite é o património de cada um, apenas abrindo-se exceção no caso do art.º 818.º do CC.

Soveral Martins, excluindo o facto de o ROC e o CC poderem ser responsáveis no caso de atuarem como administradores de facto, é da opinião de que não basta uma simples atuação destes e de outras pessoas que não sejam o devedor ou os seus

¹¹⁵ Art.º 189 n.º 2 a) do CIRE, DL 53/2004 de 18 de março (versão desatualizada).

¹¹⁶ SERRA, Catarina, *Emendas à lei portuguesa – primeiras impressões*, in Revista IDET, ano 4, vol.7, AA.VV., 2012, p. 100.

¹¹⁷ Rosário Epifânio considera estarmos perante uma responsabilidade aquiliana subsidiária “*pois só quando a massa é insuficiente para a satisfação de todos os credores é acionada – fica, por isso, sujeita a uma condição suspensiva*” cf. EPIFÂNIO, Maria do Rosário, *Manual de Direito da Insolvência*, 4ª edição, Almedina, Coimbra, 2019, p.134.

¹¹⁸ RAMOS, Elizabete, *Insolvência da sociedade e efetivação da responsabilidade civil dos administradores*, Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Vol. LXXXIII, 2007, p.452.

administradores de direito e de facto para que seja qualificada a insolvência do devedor como culposa, sendo condição necessária para a responsabilização do ROC e do CC a responsabilização do devedor e dos seus administradores¹¹⁹. A importância da independência exigida, tanto ao ROC como ao CC, já falada anteriormente, é circunscrita no caso de estes eventualmente poderem ter contribuído para o agravamento da situação de insolvência quando, por exemplo, o CC não dá conhecimento do património dissipado e quando o ROC não o controla na CLC, com culpa. Encontrando-se esta culpa e intencionalidade, fará todo o sentido responsabilizá-los e, por isso, serem identificados e afetos à qualificação de insolvência culposa.

6.4. Atuação como administradores de facto

Frequentemente o ROC e o CC atuam para lá das suas funções, passando a intervir de forma direta ou indireta na administração da sociedade, assumindo-se como verdadeiros administradores de facto.

Desta forma, impõe-se questionar se estes profissionais atuam de acordo como simples prestadores de serviços, próprios da profissão, ou se atuam de acordo como um verdadeiro administrador, de acordo com o art.º 6 n.º 1 a) do CIRE. Estes, tomando em consideração o entendimento de Luís Martins¹²⁰, praticando atos de gestão da sociedade sem que tenham sido legalmente nomeados como titulares do cargo, no caso de atuarem com dolo ou culpa grave e existir ainda um nexo causal entre a atuação e a situação de insolvência causada ou agravada, podem ser chamados ao processo via incidente de qualificação de insolvência, por força dos arts. 185.º e ss. do CIRE. Na verdade, a atividade de contabilidade e revisão e auditoria influencia fortemente as decisões da administração, acabando estes profissionais por atuar de forma incorreta, “estando sujeitos a responder civilmente para com a sociedade e terceiros. Tal como os administradores de direito, eles administram e devem, por isso, cumprir igualmente as regras da correta administração, sob pena de arcarem com as responsabilidades¹²¹.”

¹¹⁹ MARTINS, Alexandre Soveral, *op. cit.*, 2017, p. 424.

¹²⁰ MARTINS, Luís M., *Processo de Insolvência – Anotado e Comentado*, 3ª Ed., Almedina, 2016, p.74.

¹²¹ COSTA, Ricardo, *Responsabilidade Civil Societária dos Administradores de Facto*, in *Temas Societários*, nº 2, IDET, AA.VV., Almedina, Coimbra, 2006, p.104.

Como sucede com o ac. da Relação de Coimbra, de 11-12-2012, proferido no processo 3945/08.6TBLRA-E.C1, a expressão «administradores de direito ou de facto» pretende estender as pessoas afetadas pela qualificação de insolvência “aos administradores de facto, ou seja, às pessoas que praticam atos de administração sem que se encontrem legalmente nomeados como titulares do cargo que exercem.”

Consideramos que, cada caso seja analisado separadamente para que seja possível averiguar se tal gestão fora das funções originárias é determinante nos caminhos que a sociedade seguiu. Esta amplitude de responsáveis deverá ser avaliada em cada caso em particular, podendo até mesmo ocorrer uma não responsabilização de determinado administrador mesmo que tenham ocorrido factos que integrem presunções de culpa.

I. CONCLUSÃO

De acordo com o presente trabalho, o princípio da competência ganha especial preponderância no exercício das atividades desenvolvidas pelo ROC e pelo CC, os quais deverão fazer um exame de consciência, apercebendo-se ou não se são detentores dos meios adequados, do distanciamento necessário e de conhecimentos técnicos essenciais para poderem assumir o compromisso de levar avante o trabalho que lhes é exigido.

Apercebemo-nos que ambos têm um importante papel, embora diferente, na prevenção de conflitos. Apesar das diferenças constatadas, vigora, em geral, um princípio de equivalência funcional onde as responsabilidades são similares: ambos são responsáveis pela veracidade das contas da empresa, sendo que ao CC compete a execução da contabilidade, enquanto que, ao ROC compete a revisão das contas em ordem à CLC (se a empresa estiver sujeita à revisão geral das contas ou à auditoria às contas), contando com a preliminar elaboração e apresentação das contas pelo órgão de gestão. Este último, como podemos ver ao longo do estudo, assume um especial papel no que diz respeito à SA. Apesar da “certificação” das contas pelo CC não assumir as características de fé pública subjacentes à certificação legal de contas adstrita ao ROC, não deixa de ser importante, por se traduzir numa exigência legal de assinatura das declarações fiscais.

A atuação do ROC, como vimos, torna-se obrigatória nos casos estipulados pela lei sendo que, hoje em dia, são chamados a intervir noutra pluralidade de empresas. As suas competências vêm mencionadas nos arts. 64.º, 420.º, 421.º e 422.º do CSC e ainda nas regras previstas no EOROC.

Constatamos que, por se tratar de profissões que contribuem enormemente para o desempenho das empresas, é fundamental uma correta designação destes profissionais e as suas respetivas funções e responsabilidades.

Ambos têm um trabalho meritório, acima de tudo técnico, assegurando a independência destes e a veracidade da informação que é veiculada das sociedades para o mercado que, por estar em permanente ascensão, é imperativo que o papel destes profissionais cresça e, conseqüentemente, seja necessário alterações adequadas à lei.

II. Bibliografia

ABREU, Jorge Manuel Coutinho de,

- *Corporate Governance em Portugal*, IDET, Miscelâneas nº 6, Coimbra, Almedina
- “Governança das Sociedades Comerciais”, 2ª edição, Almedina, 2010.

ABREU, J.M. Coutinho de, RAMOS, Elisabete,

- *Responsabilidade civil de administradores e de sócios controladores*, in IDET, Miscelâneas nº 3, Almedina, Coimbra, 2004.

ANTUNES, José Engrácia.

- *Direito das Sociedades: Parte Geral*, 5ª Ed., Edição de Autor, Porto, 2016.

AZEVEDO, António Domingues de,

- *Dignidade e Competência*, in Revista da OTOC, n.º 121, Lisboa, 2010.

BANDEIRA, Paulo,

- *A independência dos auditores de sociedades cotadas*” in Revista de Direito das Sociedades, Ano III, n.º 2, Almedina, 2011.

BARBOSA, Daniel Martins Geraldo,

- *Auditoria. Revisão Legal das Contas e outras funções do ROC*, Ed. Sílabo, 2006.

BUTTARO, Luca,

- *Sulla presenza dei sindaci alle riunioni degli amministratori* in RS, ano 34º, 1989.

CÂMARA, Paulo,

- *A Atividade de Auditoria e a Fiscalização de Sociedades Cotadas – Definição de um Modelo de Supervisão*, in Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários, n.º 16, abril de 2003.

- *Conflitos de Interesse em Auditoria*, in AA. VV., *Conflito de Interesses no Direito Societário e Financeiro*, Almedina, Coimbra, 2010.

- *O Governo das Sociedades e os deveres fiduciários dos administradores* in “Jornadas – Sociedades Abertas, Valores Mobiliários e intermediação financeira (Coord: Prof. Maria de Fátima Ribeiro)”, Coimbra, Almedina, 2007.

COFFEE, John,

“It’s About the Gatekeepers”, 2002.

CORDEIRO, António Menezes,

- *Manual de Direito das Sociedades, I vol. – Das sociedades em geral*, 2ª edição, Almedina, Coimbra, 2007.

COSTA, Ricardo,

- *Responsabilidade Civil Societária dos Administradores de Facto*, in *Temas Societários*, nº 2, IDET, Almedina, Coimbra, 2006.

CUNHA, Paulo Olavo,

- *Direito das Sociedades Comerciais*, 6ª ed., Coimbra, Almedina, 2016.

DIAS, Gabriela Figueiredo,

- *A fiscalização societária redesenhada* in “Reformas do Código das Sociedades”, Coimbra, Almedina, 2007.

- *Controlo das Contas e Responsabilidade dos ROC*, in “Temas Societários”, Almedina, 2006.

- *Código das Sociedades Comerciais em Comentário*, vol. IV, AA.VV., Almedina, Coimbra, 2017.

- *Fiscalização de Sociedades e Responsabilidade Civil (Após a Reforma do Código das Sociedades Comerciais)*, Coimbra Editora, 2006.

FERRARO, Pietro Paolo,

- *La riforma delle società*, tomo I, 2003.

FURTADO, Jorge Pinto

- *Competências e Funcionamento dos órgãos de fiscalização das sociedades comerciais* in “Nos 20 anos do Código das Sociedades Comerciais – Homenagem aos Profs. Doutores A. Ferrer Correia, Orlando de Carvalho e Vasco Lobo Xavier”, AA.VV., Vol. I, Coimbra Editora, 2008.

GOMES, Fátima,

- *Reflexões em Torno do Deveres Fundamentais dos Membros dos órgãos de Gestão (e Fiscalização) das Sociedades Comerciais à Luz da Nova Redacção do Artigo 64º do CSC*, in Nos 20 anos do Código das Sociedades Comerciais – Homenagem aos Professores Doutores A. Ferrer Correia, Orlando de Carvalho e Vasco Lobo Xavier, AA. VV., Coimbra Editora, Coimbra, 2007, vol. 2.

GONÇALVES, Cristina, GONÇALVES, Gabriela, SEQUEIRA, Lizabete,

- *A profissão do Técnico Oficial de Contas – Enquadramento normativo*, Ed. Vida Económica, Porto, 2014.

GUIMARÃES, Joaquim Fernando da Cunha

- *Os estatutos profissionais dos ROC*, in Revista da OROC, nº 27, outubro/dezembro de 2004.

- *A “certificação das contas” pelo TOC e ROC*, in *Eurocontas n.º 42*, de outubro de 1998.

MARQUES, Tiago João Estêvão

- *Responsabilidade Civil dos membros dos órgãos de fiscalização das Sociedades Anónimas*, Almedina, Coimbra, 2009.

MARTINS, Alexandre Soveral

- *Um Curso de Direito da Insolvência*, Almedina, Coimbra, 2017.

MARTINS, Luís M.,

- *Processo de Insolvência – Anotado e Comentado*, 3ª Ed., Almedina, 2016.

MATOS, Catarina Garcia de,

- *“A Responsabilidade dos Contabilistas Certificados no exercício da sua atividade profissional”* 2016, Coimbra, Almedina.

OLIVEIRA, Ana Perestrelo de,

- Manual de Governo das Sociedades, Coimbra, Almedina, 2018.

POÇAS, João Manuel Miranda,

- *A Responsabilidade Civil dos Membros de Órgãos de Fiscalização das Sociedades Anónimas – o art.º 64º do Código das Sociedades Comerciais e a Business Judgment Rule*, Porto, 2012.

PORTELA, António,

- “*A evolução histórica do ensino das ciências económicas em Portugal*” in *Análise Social*, 1985.

RAMOS, Elizabete, SEQUEIRA, Lizabete, GONÇALVES, Gabriela, GOLÇALVES, Cristina

- *A profissão de técnico oficial de contas*, Coimbra, Vida Económica, 2014.

SANTOS, Joana Patrícia de Oliveira,

- *Responsabilidade dos corpos sociais e responsáveis técnicos – análise do art.º 24 da LGT*, in “*Estudos de Direito Fiscal – Teses Seleccionadas do I Curso de Pós-Graduação em Direito Fiscal – Coord. Glória Teixeira*”, Almedina, 2006.

SERRA, Catarina,

Emendas à lei portuguesa – primeiras impressões, in *Revista IDET*, ano 4, vol.7, 2012.

SILVA, João Calvão da,

- *Corporate Governance: responsabilidade civil dos administradores não executivos, da comissão de auditoria e do conselho geral de supervisão*, in *RLJ* nº39-40, 2006.

- *Sociedades Comerciais e Valores mobiliários*, Coimbra Editora, 2008.

Legislação Estrangeira

- *Codice civile italiano*, aprovado pelo Regio Decreto de 16 marzo 1942-XX, n.º 262.

- Decreto real nº 262 de 16 de março de 1942, modificado pelo Décreto nº 291 de 7 de dezembro de 2016.

- Ley de Sociedades Anónimas (Lei das Sociedades por Ações espanhola) - texto refundido aprovado pelo Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de dezembro).