

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

FACULDADE DE DIREITO

A Responsabilidade Penal do Revisor Oficial de  
Contas e do Técnico Oficial de Contas no Contexto  
Empresarial



UNIVERSIDADE  
CATÓLICA  
PORTUGUESA

*Dissertação de Mestrado apresentada à Universidade Católica Portuguesa para obtenção do grau de Mestre por Maria Madalena Ataíde Afra Rosa sob orientação do Professor Doutor Germano Marques da Silva*

Mestrado Forense orientado para a Profissionalização

Lisboa

30 de Abril de 2014

*À minha Família*

Um especial Agradecimento:

Ao Professor Germano Marques da Silva e  
ao Dr. Carlos Pinto de Abreu pelo  
acompanhamento e direção.

À Dra. Catarina Garcia de Matos e à minha  
Avó pela revisão.

Ao meu Pai, à minha Mãe e aos meus  
irmãos pela paciência.

*Quis custodiet ipsos custodes?*<sup>1</sup>

Platão, *A República*

*“An auditor is someone who arrives after the battle and bayonets all the wounded.”*<sup>2</sup>

---

<sup>1</sup> Quem guarda os guardiões?

<sup>2</sup> Um auditor é alguém que chega depois da batalha e baioneta todos os feridos.

## ÍNDICE

ÍNDICE .....	4
INTRODUÇÃO .....	7
I. FUNÇÕES E DEVERES.....	8
1.1. As Funções dos Técnicos Oficiais de Contas.....	8
1.2. As Funções dos Revisores Oficiais de Contas.....	11
1.3. Os Deveres dos Técnicos Oficiais de Contas e dos Revisores Oficiais de Contas.....	16
1.3.1. Em especial: os deveres de diligência e os deveres de denúncia.....	18
II. A RESPONSABILIDADE PENAL PRÓPRIA DECORRENTE DO EXERCÍCIO DAS SUAS FUNÇÕES .....	23
III. A RESPONSABILIDADE PENAL NO CONTEXTO EMPRESARIAL.....	26
3.1. A Responsabilidade Penal das Sociedades.....	27
3.2. A Responsabilidade Penal dos Revisores Oficiais de Contas e dos Técnicos Oficiais de Contas no contexto empresarial .....	39
3.2.1. O Revisor Oficial de Contas como Pessoa que Ocupa uma Posição de Liderança... 39	
3.2.2. A Responsabilidade Penal do Técnico Oficial de Contas enquanto Representante Voluntário .....	43
3.3. A Responsabilidade Penal do Técnico Oficial de Contas e do Revisor Oficial de Contas pela sua atuação enquanto consultores técnicos.....	50
3.4. A Responsabilidade das Sociedades de Técnicos Oficiais de Contas e das Sociedades De Revisores Oficiais De Contas .....	52
CONCLUSÕES.....	54
BIBLIOGRAFIA.....	56

## SIGLAS E ABREVIATURAS PRINCIPAIS

AAVV	Autores Vários
Ac.	Acórdão
Al./ als.	Alínea/ alíneas
Art./ arts.	Artigo/ artigos
CMVM	Comissão do Mercado de Valores Mobiliários
CP	Código Penal
CRP	Constituição da República Portuguesa
CSC	Código das Sociedades Comerciais
CVM	Código dos Valores Mobiliários
Cf.	Conferir
DRA	Diretriz de Revisão/Auditoria
ed.	Editor
EOA	Estatuto da Ordem dos Advogados
Et al.	Et alii, et aliae, et alia
I.e.	id est
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IASB	<i>International Accounting Standards Board</i>
ISA	<i>International Standard on Auditing</i> /Norma Internacional de Auditoria
LGT	Lei Geral Tributária
N.º/ n.ºs	Número/ números
OA	Ordem dos Advogados
Op. cit.	Obra citada
OROC	Ordem dos Revisores Oficiais de Contas
OTOC	Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas
p./pp.	página/ páginas
par.	parágrafo
p.e.	por exemplo
Proc.	Processo
ROA	Revista da Ordem dos Advogados
ROC	Revisor Oficial de Contas

SA	Sociedade(s) Anónima(s)
SGPS	Sociedade(s) Gestora(s) de Participações Sociais
SNC	Sistema de Normalização Contabilística
ss.	Seguintes
STJ	Supremo Tribunal de Justiça
TCA	Tribunal Central Administrativo
TOC	Técnico Oficial de Contas
TRL	Tribunal da Relação de Lisboa
v.	Ver
v.g.	Verbi gratia

## INTRODUÇÃO

A presente dissertação pretende abordar o tema da responsabilidade penal dos técnicos oficiais de contas e revisores oficiais de contas pelas ações, omissões, informações e conselhos prestados no contexto empresarial.

Constitui um tema de eminente relevância prática, tendo em conta o exponencial aumento da legislação e incriminação económica e fiscal a que se tem vindo a assistir nos últimos anos, tornando cada vez mais premente a necessidade de intervenção, no mundo societário, de especialistas e técnicos contabilistas como os técnicos e os revisores oficiais de contas, multiplicando-se o recurso dos contribuintes a profissionais especializados detentores de conhecimentos técnicos que os primeiros não possuem.

O técnico oficial de contas e o revisor oficial de contas desempenham funções de verdadeiros garantes da exatidão e fiabilidade da informação societária e do correto funcionamento da empresa, protegendo, com a sua intervenção, os interesses e expectativas dos sócios e dos credores sociais, e conferindo um maior grau de credibilidade das contas aos olhos de terceiros à empresa. Não obstante representarem um eficaz mecanismo de salvaguarda de interesses juridicamente protegidos, encontram-se, atendendo à relação de proximidade que têm com tais interesses, numa posição privilegiada para os lesionar.

Propomo-nos começar por analisar as principais funções exercidas por cada um destes profissionais, assim como os deveres que lhes estão adstritos, entrando depois na sua responsabilidade penal pelas condutas praticadas enquanto titulares de órgãos ou enquanto representantes de uma empresa.

Todos os artigos citados sem indicação da fonte pertencem ao Código Penal português de 1995: salvo se, do contexto, resultar outra conexão.

Todos os acórdãos referidos encontram-se disponíveis em [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).

## I. FUNÇÕES E DEVERES

Atendendo à sua específica preparação e vocação profissional, o revisor oficial de contas pode não só desempenhar funções de fiscalização interna contabilística no seio de um órgão de fiscalização de uma sociedade, como assumir o papel de auditor interno ou externo e independente ou, até, de consultor técnico.

Por seu turno, os técnicos oficiais de contas, especialistas em Contabilidade, poderão, em conjunto com os órgãos de administração das entidades às quais prestam os seus serviços, assumir a responsabilidade pela contabilidade, pelo cumprimento das obrigações fiscais e parafiscais, e nalguns casos até, pelas informações e declarações a realizar à Segurança Social, dessas mesmas entidades, devendo pugnar pela verdade contabilística e fiscal.

As funções e deveres profissionais dos técnicos e dos revisores oficiais de contas vêm previstas nos Estatutos das respetivas ordens profissionais, estabelecidos no Decreto-Lei n.º 452/99, de 05.11, revisto pelo Decreto-lei n.º 310/2009, de 26.10 no que respeita à Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas e no Decreto-Lei n.º 487/99, de 16.11, alterado pelo Decreto-lei n.º 224/2008, de 20.11, no que concerne à Ordem dos Revisores Oficiais de Contas.

Ambas as ordens profissionais, em linha com os respetivos estatutos, definem os princípios deontológicos que devem pautar a atuação dos profissionais, consignando-os no Código Deontológico dos TOC e no Código de Ética da OROC.

### 1.1. As Funções dos Técnicos Oficiais de Contas

Atendendo ao previsto no n.º 1 do artigo 6.º do Estatuto da OTOC, podemos destacar a atribuição ao técnico oficial de contas das funções de planificação, organização e coordenação da execução da contabilidade das entidades que possuam, ou que devam possuir, contabilidade regularmente organizada, de assunção da responsabilidade pela regularidade técnica destas, nas áreas contabilística e fiscal, ou pela supervisão dos atos declarativos para a segurança social e para efeitos fiscais, relacionados com o processamento de salários, assim como o exercício de funções de consultoria nas áreas

acabadas de referir, podendo, até, ser incumbido de assinar, conjuntamente com o representante legal das entidades mencionadas, as respetivas demonstrações financeiras e declarações fiscais.

A prestação de serviços por parte do técnico oficial de contas é, em certos casos, imperativa. Assim, estatui o n.º 1 do artigo 3.º do Estatuto da OTOC, que “as entidades sujeitas aos impostos sobre o rendimento que possuam ou devam possuir contabilidade regularmente organizada, segundo os planos de contas oficialmente aplicáveis, são obrigadas a dispor de técnico oficial de contas”, assumindo a responsabilidade pela regularidade técnica contabilística e fiscal e estando adstrito a um dever de cumprimento das boas regras contabilísticas e fiscais.

O técnico oficial de contas poderá também assumir a responsabilidade pela execução da contabilidade de uma entidade que não possua nem tenha o dever de possuir contabilidade organizada, i.e. que esteja abrangida pelo regime simplificado, nos termos previstos nos artigos 28.º e 31.º do Código do IRS.

Competirá ao técnico oficial de contas aferir a regularidade ou legalidade das retenções ou descontos do IRS e da segurança social, supervisionando os elementos constantes da declaração de retenções de IRS e a declaração de descontos para a segurança social, devendo alertar, por escrito, o seu cliente para a necessidade da sua correção, se a verificar.<sup>3</sup> Tal não exclui a possibilidade, que hoje em dia constitui a regra, do TOC assumir a responsabilidade pela entrega e envio das declarações fiscais e à segurança social do seu cliente.

O responsável pela elaboração das contas do exercício da sociedade, pelo relatório de gestão e demais documentos de prestação de contas da sociedade e pela apresentação das declarações fiscais à Administração Fiscal é o órgão de gestão daquela, como aliás resulta do artigo 65.º do Código das Sociedades Comerciais e do Sistema de Normalização Contabilística<sup>4</sup>. Poderá o técnico oficial de contas, em conjunto com tal representante legal da referida sociedade, assumir a responsabilidade pela regularidade técnica da mesma. A regularidade técnica, de acordo com o n.º 3, daquele artigo 6.º traduzir-se-á, numa perspetiva material, na “execução da contabilidade, nos termos das

---

<sup>3</sup> Memorando sobre as Alterações ao Estatuto da OTOC, p. 13-14

<sup>4</sup> Aprovado pelo Decreto-lei n.º Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13.07

disposições previstas nos normativos aplicáveis, tendo por suporte os documentos e as informações fornecidos pelo órgão de gestão ou pelo empresário, e as decisões do profissional no âmbito contabilístico, com vista à obtenção de uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da empresa”, assim como, do ponto de vista formal, no “envio para as entidades públicas competentes, pelos meios legalmente definidos, da informação contabilística e fiscal definida na legislação em vigor”.<sup>5</sup>

Os Tribunais Superiores têm interpretado esta função de execução da contabilidade de forma lata: *«não é apenas (...) “só tudo o que tem a ver com organização e arquivo de documentos contabilísticos e fiscais, classificação de documentos e seu lançamento nos respectivos livros contabilísticos e no sistema informático e apuramento de impostos a pagar”, mas também, sem dúvida, projectar e estabelecer medidas que não só assegurem que as entidades sujeitas aos impostos sobre o rendimento cumpram as suas obrigações em matéria de execução da contabilidade e nas suas relações com a Administração Fiscal, como sejam simultaneamente convergentes com a melhor satisfação dos interesses dessas entidades.»* Posto isto, incluir-se-á na função de planificação dessa execução – e na medida em que o técnico oficial de contas tem competência para exercer atividades de consultoria jurídica fiscal e contabilística (i.e. nas suas áreas de formação) –, por exemplo, o dever de informar e esclarecer o seu cliente acerca do regime tributário que este último deverá seguir, indicando-lhe qual o mais favorável.<sup>6</sup>

Ao assinar as demonstrações financeiras e as declarações fiscais da entidade à qual presta os seus serviços, o TOC atesta a conformidade e veracidade contida nas mesmas face à regulamentação legal, contabilística e fiscal.

---

<sup>5</sup> Esta definição é determinante como pressuposto da sua responsabilidade tributária subsidiária, prevista no art. 24.º da LGT, cujo n.º 3 dispõe que o TOC é subsidiariamente responsável pelas dívidas tributárias das pessoas coletivas às quais preste serviços “desde que se demonstre a violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos” e constatada a fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor tributário principal. De acordo com o n.º 2 também o ROC poderá ser responsável subsidiário, enquanto membro do órgão de fiscalização do contribuinte, se a violação dos deveres deste tiver resultado do incumprimento das funções de fiscalização daquele.

<sup>6</sup> Sobre esta questão, cf., entre outros, Ac. do STJ de 21.06.2011 (proc. n.º 1065/06.7TBESP.P1.S1) e Ac. do TRL de 12.01.2012 (proc. n.º 441/07.2TBCBC.L1-6).

## 1.2. As Funções dos Revisores Oficiais de Contas

De entre as várias funções cometidas ao revisor oficial de contas, o artigo 40.º, n.º 1, alínea a), do Estatuto da OROC define como funções de interesse público, que são da sua competência exclusiva, a revisão legal de contas, a auditoria às contas e outros serviços relacionados.

A atividade de auditoria em sentido lato integra os exames e outros serviços relacionados com as contas da empresa ou de outras entidades efetuados de acordo com as normas de auditoria em vigor, compreendendo, precisamente, a revisão legal de contas exercida em cumprimento de disposição legal e no contexto dos mecanismos de fiscalização das entidades ou empresas objeto de revisão em que se imponha a designação de um revisor oficial de contas, e a auditoria às contas exercida, principalmente, em cumprimento de uma disposição legal, estatutária ou contratual.<sup>7</sup>

A revisão legal de contas opera mediante a emissão de uma certificação legal das contas, pela qual, manifestando a apreciação do revisor oficial de contas, este declara que “as demonstrações financeiras individuais e ou consolidadas” por si examinadas, “apresentam, ou não, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira da empresa ou de outra entidade, bem como os resultados das operações e os fluxos de caixa, relativamente à data e ao período a que as mesmas se referem, de acordo com a estrutura de relato financeiro identificada e, quando for caso disso, de que as demonstrações financeiras respeitam, ou não, os requisitos legais aplicáveis” e conclui com a expressão da sua opinião com ou sem reservas, da escusa da sua opinião, de uma opinião adversa, com ou sem ênfases, de acordo com as modalidades definidas nas normas de auditoria em vigor.<sup>8</sup>

A certificação legal de contas está dotada de fé pública, apenas podendo ser impugnada pela via judicial quando arguida a sua falsidade. Verificada a inexistência, significativa insuficiência ou ocultação de matéria de apreciação, o revisor emitirá declaração de impossibilidade de certificação legal.<sup>9</sup>

---

<sup>7</sup> Art. 41.º do Estatuto da OROC.

<sup>8</sup> Arts. 43.º, n.º 4 e 44.º, n.ºs 2 e 3 do Estatuto da OROC; Art. 451.º, n.º 3 do CSC.

<sup>9</sup> Art. 44.º, n.º 5 do Estatuto da OROC.

Atualmente, a certificação legal de contas é aplicável não só às sociedades por quotas<sup>10</sup> e anónimas<sup>11</sup>, como às SGPS<sup>12</sup> e as entidades obrigadas à elaboração de contas consolidadas<sup>13</sup>. Na mesma medida, os municípios e as associações de municípios que detenham participações no capital de entidades do setor empresarial local<sup>14</sup>, as empresas locais<sup>15</sup> e as instituições do ensino superior público<sup>16</sup> estão sujeitas à revisão legal das suas contas por um revisor oficial de contas.

A auditoria consiste no exame das demonstrações financeiras de uma sociedade, que, tomando por base os princípios contabilísticos e as normas de auditoria *geralmente aceites*<sup>17</sup> e em vigor, culmina na expressão da opinião do auditor sobre as mesmas.

Poder-se-á traduzir na auditoria interna – levada a cabo por um auditor, nomeado pela e na dependência direta da administração da sociedade “*mas independente a todos os serviços e sectores a auditar*”<sup>18</sup> – através da qual se assegurará “*a monitorização e a análise do risco operacional*”, com os objetivos de prevenção e deteção de fraudes, ameaças e irregularidades dentro da organização, diminuição de riscos, operacionais, financeiros e de cumprimento, promoção da qualidade da informação financeira e introdução de melhorias.<sup>19</sup>

É exigida pelos artigos 8.º e 245.º, n.º 1, alínea b) do Código dos Valores Mobiliários a intervenção de um auditor externo registado na CMVM – que deverá ser um revisor oficial de contas ou uma sociedade de revisores oficiais de contas – para a elaboração e divulgação de um relatório de auditoria sobre a informação financeira anual da

---

<sup>10</sup> Art. 263.º, n.º 5 do CSC. Apenas é obrigatória a designação de um ROC como membro do órgão de fiscalização se aplicável o n.º 2 do art. 262.º, i.e. “as sociedades que não tiverem conselho fiscal (...) e desde que, durante dois anos consecutivos, sejam ultrapassados dois dos três seguintes limites: a) Total do balanço: 1500000 euros; b) Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3000000 euros; c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

<sup>11</sup> Arts. 420.º, n.º 4, 451.º a 453.º do CSC.

<sup>12</sup> Art. 10.º, n.º 2 do Decreto-lei n.º 495/88, de 30.12.

<sup>13</sup> Art. 508.º-D do CSC.

<sup>14</sup> Art. 47.º da Lei n.º 2/2007 de 15 de janeiro

<sup>15</sup> Art. 25.º, n.ºs 5 e ss. da Lei n.º 50/2012 de 31 de agosto.

<sup>16</sup> Art. 31.º, n.º 1, al. g) e 117.º da Lei n.º 62/2007, de 10 de setembro

<sup>17</sup> Das quais são exemplo o SNC, as Diretrizes Contabilísticas e as normas internacionais emitidas pelo IASB.

<sup>18</sup> ROCHA, António da Silva, *Audidores & Revisores*, in *Ética, Deontologia e Responsabilidade Social*, Vida Económica Grupo Editorial, 2006, p. 18.

<sup>19</sup> CÂMARA, Paulo, *A Auditoria Interna e o Governo das Sociedades*, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*, Vol. III, Almedina, pp. 304-306

sociedade emitente, o qual acrescerá à certificação legal das contas a realizar pelo revisor oficial de contas que pertencer ao órgão de fiscalização da mesma.

Quando haja a obrigação de emitir certificações ou relatórios, deve o revisor oficial de contas observar as normas técnicas, avisos e determinações emanados da OROC, as ISA vinculativas e, outrossim, as normas de auditoria em vigor que se mostrem aplicáveis ao caso.<sup>20</sup> No desenvolvimento do seu trabalho, e se por elas abrangido, deverá ser seguido pelo revisor oficial de contas um conjunto de Normas Técnicas de Revisão/Auditoria aprovadas pela OROC e de aplicação obrigatória, as quais são complementadas e desenvolvidas pelas denominadas Diretrizes de Revisão/Auditoria.<sup>21</sup>

Prevêem, nomeadamente, as Normas Técnicas de Revisão/Auditoria a exigência da declaração de responsabilidade solicitada pelo ROC ao órgão de gestão da sociedade, visto ser este o principal responsável pela “preparação das demonstrações financeiras”, pela “adoção de políticas e critérios contabilísticos adequados” e pela “manutenção de um sistema de controlo interno apropriado” confirmando nestes termos as asserções contidas nas demonstrações financeiras e as informações que prestou no decurso da revisão/auditoria.<sup>22</sup>

É também competência exclusiva do revisor oficial de contas o exercício de funções que legalmente exigem a sua intervenção própria e autónoma<sup>23</sup>.

Fora do âmbito das suas funções de interesse público, e atento o disposto no artigo 48.º do Estatuto da OROC, poderá o revisor oficial de contas exercer a função de membro de um órgão de fiscalização ou de supervisão de uma empresa ou de outras entidades [alínea b)], assim como prestar serviços de consultoria e outros serviços no âmbito de matérias inerentes à sua formação e qualificação profissionais, tais como avaliações, estudos de reorganização e reestruturação de empresas e de outras entidades, análises financeiras, estudos de viabilidade económica e financeira, estudos e pareceres sobre matérias contabilísticas, revisão de declarações fiscais, e consultoria em matérias fiscais e parafiscais [alínea c)].

---

<sup>20</sup> Art. 52.º, n.º 2 e 64.º, n.º 1 do Estatuto da OROC.

<sup>21</sup> Todas estas Normas estão disponíveis para consulta em [www.oroc.pt](http://www.oroc.pt). Cf. em especial as DRA n.º 511 e 700.

<sup>22</sup> Par. N.º 20 das Normas Técnicas de Revisão/Auditoria.

<sup>23</sup> Art. 40.º, n.º 1, alínea b) do Estatuto da OROC.

A respeito do exercício por parte do revisor oficial de contas da função de membro de um órgão de fiscalização, este detém competências específicas definidas pelo Código das Sociedades Comerciais.

Assim, nas sociedades por quotas, o órgão de fiscalização poderá estar adstrito a um conselho fiscal, se o contrato de sociedade assim o determinar, ou, na falta deste e se a sua designação for devida nos termos do n.º 2 do artigo 262.º, a um revisor oficial de contas. Já nas sociedades anónimas, pela articulação dos artigos 413.º, n.º 1, alíneas a) e b) e 414.º, n.º 1 e 2, um ROC sempre terá de estar presente no órgão de fiscalização,<sup>24</sup> o que se justifica atendendo às exigências da fiscalização contabilística, para a qual o revisor oficial de contas, mais que ninguém e em face da sua competência exclusiva de revisão legal de contas, detém os conhecimentos técnicos requeridos.

Quando pertença a um órgão de fiscalização, o revisor oficial de contas será responsável pelo controlo da atividade da administração, concedendo o seu parecer prévio sobre as contas de cada exercício. Nas sociedades anónimas tem o ROC, em termos gerais, as seguintes funções, enquanto fiscal único ou membro do conselho fiscal e atendendo ao estabelecido no n.º 1 do artigo 420.º do Código das Sociedades Comerciais:

“a) fiscalizar a administração da sociedade; b) vigiar pela observância da lei e do contrato de sociedade; c) verificar a regularidade dos livros, registos contabilísticos e documentos que lhe servem de suporte; d) verificar, quando o julgue conveniente e pela forma que entenda adequada, a extensão da caixa e as existências de qualquer espécie dos bens ou valores pertencentes à sociedade ou por ela recebidos em garantia, depósito ou outro título; e) verificar a exatidão dos documentos de prestação de contas; f) verificar se as políticas contabilísticas e os critérios valorimétricos adotados pela sociedade conduzem a uma correta avaliação do património e dos resultados; g) elaborar anualmente relatório sobre a sua ação fiscalizadora e dar parecer sobre o relatório, contas e propostas apresentados pela administração; (...) i) fiscalizar a eficácia do sistema de gestão de riscos, do sistema de controlo interno e do sistema de auditoria interna, se

---

<sup>24</sup> Nos termos do art. 413.º, n.º 1 do CSC, a fiscalização das sociedades que optem pelo modelo clássico, previsto no art. 278.º, n.º 1, alínea a) competirá “a) a um fiscal único, que deve ser revisor oficial de contas ou sociedade de revisores oficiais de contas, ou a um conselho fiscal; ou b) a um conselho fiscal e a um revisor oficial de contas ou uma sociedade de revisores oficiais de contas que não seja membro daquele órgão”. Atendendo ao disposto no art. 414.º, n.º 2, “o conselho fiscal deve incluir um revisor oficial de contas ou uma sociedade de revisores oficiais de contas”.

existentes; j) receber as comunicações de irregularidades apresentadas por acionistas, colaboradores da sociedade ou outros”.<sup>25</sup>

Acresce ao revisor oficial de contas, especialmente e sem prejuízo da atuação dos outros membros, o “dever de proceder a todos os exames e verificações necessários à revisão e certificação legais das contas”<sup>26</sup> nos termos previstos pelo seu Estatuto e já por nós examinados.

Os revisores oficiais de contas, enquanto membros dos órgãos de fiscalização de uma sociedade, respondem solidariamente com os gerentes ou administradores da sociedade por atos ou omissões destes no desempenho dos respetivos cargos quando o dano se não teria produzido se houvessem cumprido as suas obrigações de fiscalização, conforme estabelecido pelo artigo 81.º, n.º 2 do Código das Sociedades Comerciais. Prevê o artigo 82.º deste último diploma a responsabilidade dos revisores oficiais de contas para com a sociedade, os sócios e os credores, por danos causados com a sua conduta culposa, quando pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à proteção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respetivos créditos. No entanto, como nenhuma destas disposições remete para o regime previsto no artigo 72.º do Código das Sociedades Comerciais, não se presumirá a sua culpa.

Conforme previsto no n.º 1 do artigo 53.º do Estatuto da OROC, o revisor oficial de contas exercerá as suas funções de revisão e/ou de auditoria às contas por força de disposições legais, estatutárias ou contratuais, mediante a celebração de um contrato de prestação de serviços.<sup>27</sup>

---

<sup>25</sup> Cf. Art. 446.º do CSC: nas sociedades anónimas em que o ROC aja de forma individual e independente, – arts. 278.º, n.º 1, als. b) e c) e 413.º, n.º 1, al. b) -, a sua competência terá um cariz mais técnico, e apenas abrangerá as als. c), d), e) e f) deste n.º 1.

<sup>26</sup> Art. 420, n.º 4 do CSC.

<sup>27</sup> Sobre a designação do revisor oficial de contas, cf. arts. 50.º do Estatuto da OROC e 262.º, n.º 4 e 415.º do CSC.

### 1.3. Os Deveres dos Técnicos Oficiais de Contas e dos Revisores Oficiais de Contas

Introduzindo a matéria dos deveres profissionais do técnico oficial de contas e do revisor oficial de contas, tanto o Estatuto da OTOC, no seu artigo 52.º, como o Estatuto da OROC, no seu artigo 62.º, prevêm o dever geral que recai sobre ambos de contribuir para o prestígio da profissão, desempenhando consciente e diligentemente as suas funções e evitando qualquer atuação contrária à dignidade da mesma.

O técnico oficial de contas, enquanto interlocutor privilegiado dos agentes económicos com a Administração Fiscal<sup>28</sup>, atua como o garante da verdade fiscal: ao assinar uma declaração fiscal, assegura à Administração Fiscal a sua conformidade com a realidade contabilística do contribuinte, com a lei e com as normas contabilísticas e legais em vigor, nos termos do previsto no artigo 55.º, n.º 1, alínea a) do Estatuto da OTOC. Do mesmo modo, tem o TOC a obrigação de se abster da prática de quaisquer atos que, direta ou indiretamente, conduzam à ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação dos documentos e das declarações fiscais a seu cargo.<sup>29</sup> A violação dos deveres *supra* referidos poderá conduzir não só a responsabilidade disciplinar mas também a responsabilidade contraordenacional ou criminal nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias<sup>30</sup>.

Nas relações do técnico oficial de contas com as entidades a que preste serviços, tem o primeiro um dever de atuar com consciência e diligência, abstendo-se de proceder de forma que ponha em causa as segundas, estando igualmente obrigado a guardar segredo profissional sobre os factos e documentos de que tome conhecimento no exercício das suas funções, dele só podendo ser dispensado por tais entidades ou por decisão judicial, sem prejuízo dos deveres legais de informação perante a Direção-Geral dos Impostos, a Inspeção-Geral de Finanças e outros organismos legalmente competentes na matéria. Também o revisor oficial de contas está sujeito ao dever de sigilo, não podendo prevalecer-se em benefício próprio ou alheio, quando integrado num órgão societário de

<sup>28</sup> Preâmbulo do Estatuto da OTOC.

<sup>29</sup> Art. 55.º, n.º 1, c) do Estatuto da OTOC.

<sup>30</sup> Cf. Art. 55.º, n.º 2 do Estatuto da OTOC.

fiscalização, e salvo autorização expressa da assembleia geral, de segredos comerciais ou industriais de que tenha tomado conhecimento no desempenho das suas funções.<sup>31</sup>

Aliado à atribuição de funções de interesse público ao técnico oficial de contas<sup>32</sup>, aos deveres *supra* referidos acresce ainda um outro, prescrito no artigo 58.º do Estatuto da OTOC: o dever de participar ao Ministério Público, através da Ordem, os factos detetados no exercício das suas funções de interesse público que constituam crimes públicos. O mesmo é aplicável ao revisor oficial de contas, nos termos do artigo 158.º do Estatuto da OROC e do artigo 422.º, n.º 3 do Código das Sociedades Comerciais que prevê esta mesma obrigação para os membros do órgão de fiscalização da SA, do qual, como já vimos sempre fará parte um ROC.

Esta obrigação de denúncia é apontada como um dos principais fundamentos da defesa da incompatibilidade entre o exercício da advocacia e da profissão de revisor ou de técnico oficial de contas<sup>33</sup> visto que os advogados se encontram adstritos ao dever de segredo profissional, o qual, ao contrário dos primeiros, *sempre* prevalecerá.<sup>34</sup>

Enquanto responsáveis pela contabilidade dos sujeitos passivos com contabilidade organizada, o técnico oficial de contas assume a regularização contabilística desses mesmos sujeitos, para a qual sempre será necessária a manutenção da sua isenção e independência técnica, como o exige o Código Deontológico dos TOC no seu artigo 4.º.

Também o ROC se encontra sujeito a um Código de Ética que, baseado no Código de Ética da *International Federation of Accountants*, prevê no seu capítulo 4.º um dever de independência. Nesta mesma linha, é exigido pelo Estatuto da OROC que o revisor oficial de contas desempenhe as suas funções em regime de completa independência funcional e hierárquica em relação às empresas ou outras entidades a quem presta

---

<sup>31</sup> Cf. Arts. 72.º do Estatuto da OROC, 422.º, n.º 1, al.c) e n.º 2 do CSC e 174.º e 304.º, n.º 5 do CVM, entre outros.

<sup>32</sup> Art. 7.º, n.º 1, al. c) do Estatuto da OTOC.

<sup>33</sup> A incompatibilidade entre o exercício da advocacia e o exercício de funções de revisor oficial de contas ou técnico oficial de contas vem expressamente prevista no art. 77.º, n.º 1, al. n) da Lei n.º 15/2005, de 26.01 que aprova o EOA.

<sup>34</sup> Como destacado, a respeito da incompatibilidade entre o exercício da advocacia e da atividade de ROC, no Parecer do Conselho Superior da OA de 25.01.2006, relatado pelo Dr. Luís Telles de Abreu, in [www.oa.pt](http://www.oa.pt). Sobre a incompatibilidade entre a profissão de advocacia e o exercício da atividade de TOC cf. Pareceres R-31/2010 do Conselho Superior da OA de 18.06.2010, relatado pelo Dr. Almeida Correia e 43/PP/2012-P de 26.11.2012 do Conselho Distrital do Porto, relatado pelo Dr. Rui Silva ambos in [www.oa.pt](http://www.oa.pt).

serviços, devendo atuar “livre de qualquer pressão, influencia ou interesse” (independência de facto ou interna). Deverá evitar “factos ou circunstâncias que sejam suscetíveis de comprometer essa independência, integridade ou objetividade, de acordo com padrões de um terceiro objetivo, razoável e informado”, recusando qualquer trabalho que as possam diminuir (também denominada de independência aparente ou externa).<sup>35</sup>

A estes deveres de independência e isenção, acrescem ao ROC, nos termos do Código de Ética, o dever de exercer as suas funções profissionais com responsabilidade, competência e urbanidade, com respeito pela lei e pelos deveres que tem para com os seus colegas, a Ordem, e as empresas a quem presta os seus serviços.

Quando o revisor oficial de contas ou as sociedades de revisores oficiais de contas realizem a auditoria às contas de entidades de interesse público têm aqueles o dever de elaborar e divulgar, no seu sítio na Internet, um relatório anual de transparência, nos termos previstos no artigo 62.º-A do Estatuto da OROC, assim como o dever de comunicar ao órgão de fiscalização das mesmas entidades a sua independência.<sup>36</sup>

Enquanto titular de um órgão de fiscalização, o ROC deve observar deveres de cuidado, empregando para o efeito elevados padrões de diligência profissional e deveres de lealdade, no interesse da sociedade<sup>37</sup>, assim como especiais deveres de prevenção e de vigilância, que de seguida desenvolveremos.

### 1.3.1. Em especial: os deveres de diligência e os deveres de denúncia

O revisor oficial de contas – no âmbito das suas funções de controlo interno de uma sociedade – ou o técnico oficial de contas – aquando da execução da contabilidade de um cliente – ao detetarem qualquer tipo de irregularidade, erro, lapso ou insuficiência

---

<sup>35</sup> Arts. 49.º e 68.º-A do Estatuto da OROC. O Estatuto da OROC elenca algumas das possíveis ameaças à independência do revisor oficial de contas: “auto-revisão, interesse pessoal, representação, familiaridade ou confiança ou intimidação” (art. 68.º-A, n.º 3 e ss.). Nos termos do artigo 414.º, n.º 5 do CSC “considera-se independente a pessoa que não esteja associada a qualquer grupo de interesses específicos na sociedade nem se encontre em alguma circunstância suscetível de afetar a sua isenção de análise ou de decisão...”

<sup>36</sup> Art. 62.º-B do Estatuto da OROC.

<sup>37</sup> Art. 64.º, n.º 2 do CSC.

nos documentos, livros, registos, contas, declarações a contabilizar, certificar ou assinar, têm a obrigação de emitir um parecer ou recomendação, de preferência por escrito, no sentido de serem tomadas medidas para serem tais falhas supridas pelo órgão de administração.

De todo o modo sempre se poderão recusar a contabilizar os documentos ou assinar as declarações fiscais e demonstrações financeiras quando entendam ou suspeitem que os mesmos não correspondem à verdade, fundamentando devidamente tal recusa.<sup>38</sup> No caso do revisor oficial de contas, poderá este, no âmbito de uma certificação legal de contas, emitir uma opinião com reservas por limitação do âmbito do exame se não obtiver a informação suficiente ou por desacordo se as demonstrações financeiras apresentarem distorções ou incertezas significativas. Pode mesmo, mas em casos extremos, optar por uma escusa de opinião nos termos do artigo 44.º, n.º 3 do Estatuto da OROC.

Sendo exigido aos revisores oficiais de contas e aos técnicos oficiais de contas que, enquanto responsáveis pela revisão ou pela execução da contabilidade de uma sociedade, o façam com transparência e no sentido de obter a imagem fiel das mesmas, terão igualmente aqueles, o poder-dever de solicitar aos órgãos de gestão da sociedade todos os documentos, informações e demais elementos que entendam convenientes ao exercício das suas funções. Se a informação requerida não lhes for disponibilizada, deverão ressaltar a sua responsabilidade.<sup>39</sup>

O revisor oficial de contas, enquanto titular do órgão de fiscalização de uma sociedade comercial, tem especiais deveres de prevenção e vigilância, estando obrigado por lei a comunicar, de imediato e por carta registada dirigida à sociedade, os factos que considere reveladores de graves dificuldades na prossecução do objeto da sociedade<sup>40</sup>, traduzindo-se em procedimentos de alerta internos no sentido de serem tomadas pela

---

<sup>38</sup> Art. 12.º do Código Deontológico da OTOC.

<sup>39</sup> Cf. art. 421.º do CSC quanto aos ROC e art. 51.º, n.º 1 do Estatuto da OTOC. Porém, quando faltarem menos de três meses para o fim do exercício a que se reportem as declarações fiscais, demonstrações financeiras e os seus anexos, o TOC apenas se poderá recusar a assinar alegando motivo justificado e depois de autorizado para tal pela Ordem (art. 54.º, n.º 2 do Estatuto da OTOC).

<sup>40</sup> Arts. 262.º-A e 420.º-A do CSC. Esta última disposição enumera como exemplos de tais factos sobre os quais recai este dever “reiteradas faltas de pagamento a fornecedores, protestos de título de crédito, emissão de cheques sem provisão, falta de pagamento de quotizações para a segurança social ou de impostos.”

administração ou pelos sócios as necessárias medidas tendentes à eliminação das dificuldades encontradas e à recuperação do equilíbrio. O incumprimento destes deveres de diligência por parte do ROC poderá conduzir à responsabilidade solidária deste com os membros do órgão de administração, pelos prejuízos decorrentes para a sociedade.<sup>41</sup>

Tendo em conta os grandes escândalos financeiros que ocorreram no início do século XX, como os casos *Enron* e *Worldcom* nos EUA<sup>42</sup>, o papel e a responsabilidade do auditor no combate à fraude ganharam especial relevo.

Em conexão com a sua função de auditoria e, em especial, de revisão legal de contas, é imputada ao ROC a função de prevenção e deteção de eventuais situações de fraude ou de manipulação das demonstrações financeiras. Para tal, deverá atender aos procedimentos de auditoria fixados na ISA 200<sup>43</sup> e na ISA 240<sup>44</sup> de 2009. Deverá o revisor oficial de contas, nesse sentido avaliar o sistema de controlo interno implementado, fiscalizando a sua eficácia, e *influenciando o risco de deteção*.<sup>45</sup>

É obrigação do auditor, durante o exercício de funções de auditoria, a manutenção de uma atitude de “*ceticismo profissional*”, de dúvida permanente sobre a informação que obtenha, “*reconhecendo a possibilidade de que possa existir uma distorção material devido a fraude, não obstante a experiência passada do auditor acerca da honestidade e integridade da gerência e dos encarregados da governação da entidade*”.<sup>46</sup>

A este dever acresce o de ter em consideração o potencial risco de insolvência da sociedade. Como reconhecido pela Comissão Europeia, “*os revisores oficiais de contas têm o dever de prestar atenção aos factores capazes de melhorar a saúde financeira da*

---

<sup>41</sup> Art. 420.º-A, n.º 5 do CSC.

<sup>42</sup> Que levaram à publicação do *Sarbanes-Oxley Act (Corporate and Auditing Accountability and Responsibility Act)* de 2002. No Reino Unido, podemos também destacar o *Companies Act 2006* (c. 46).

<sup>43</sup> Que trata dos “Objetivos Gerais do Auditor Independente e a Condução de uma Auditoria de Acordo com as Normas Internacionais de Auditoria”.

<sup>44</sup> Que versa sobre “A Responsabilidade do Auditor ao Considerar a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras”.

<sup>45</sup> Cf. art. 420.º, n.º 1, al. i) do CSC, compete ao órgão de fiscalização de uma SA “fiscalizar a eficácia do sistema de gestão de riscos, do sistema de controlo interno e do sistema de auditoria interna, se existentes”. O sistema de controlo interno consiste “*no conjunto de normas organizativas e de práticas dirigido a proporcionarem conforto razoável (...) quanto ao cumprimento dos objectivos da sociedade, segundo cânones de transparência, eficácia e regularidade de funcionamento societário*”, nas palavras de PAULO CÂMARA, *op. cit.*, p. 305.

<sup>46</sup> ISA 240, par. 12: “*the auditor shall maintain professional skepticism throughout the audit, recognizing the possibility that a material misstatement due to fraud could exist, notwithstanding the auditor’s past experience of the honesty and integrity of the entity’s management and those charged with governance.*”

*empresa ou, pelo contrário, de reduzir os seus recursos, porque isto permitirá apreciar a validade da hipótese da continuidade da exploração. Os revisores têm o dever de prevenir os administradores ou o conselho fiscal de factos de que tenham conhecimento que possam comprometer esta continuidade.”*<sup>47</sup>

Como foi já referido, tanto o TOC como o ROC têm uma obrigação de participar ao Ministério Público, através da respetiva Ordem, os factos detetados no exercício das suas funções de interesse público que indiciem a prática de crimes públicos.<sup>48</sup> Atendendo às funções desempenhadas pelo revisor oficial de contas enquanto revisor ou auditor no seio de uma empresa e pelo técnico oficial de contas enquanto responsável pela regularidade técnica dos seus clientes, estes profissionais desempenham um papel cada vez mais ativo no sentido da deteção e denúncia de determinados crimes praticados pelos órgãos de administração de tais empresas.

Ao dever geral acabado de enunciar acrescem outros deveres específicos de denúncia previstos noutros diplomas legais, tais como o n.º 1 do artigo 304.º-C do Código dos Valores Mobiliários prevê para os auditores que prestem serviço a intermediário financeiro, ou o artigo 10.º, n.º 3 do Decreto-lei n.º 495/88, de 30.12, no concernente às SGPS.

A Lei n.º 25/2008 de 5.06, que estabelece medidas de natureza preventiva e repressiva de combate ao branqueamento de vantagens de proveniência ilícita e ao financiamento do terrorismo – punidos nos termos da legislação penal aplicável, i.e. pelos artigos 386.º-A do Código Penal e pela Lei n.º 53/2003 de 23.08, respetivamente – , prevê no seu artigo 4.º, alínea e) a sujeição ao seu regime, enquanto entidades não financeiras, dos revisores oficiais de contas, técnicos oficiais de contas, auditores externos e consultores fiscais, estando, nesses termos, obrigadas a um universo de deveres dos quais podemos destacar, entre outros, os de comunicação, colaboração e segredo. Nesta medida, deverão, “por sua própria iniciativa, informar de imediato o

---

<sup>47</sup> Livro Verde - Papel, estatuto e responsabilidade do revisor oficial de contas na União Europeia, COM (96) 338, Julho de 1996, par. 3.16.

<sup>48</sup> Serão públicos os crimes que, pela sua gravidade e consequência ao envolverem a ofensa de interesses fundamentais da comunidade, não dependem de queixa ou acusação particular, bastando a notícia do crime para o Ministério Público promover o processo penal (art. 48.º do CP). Tal significa que, desde que o preceito que preveja o tipo de crime sobre o qual o revisor ou técnico oficial de contas tenha fundadas suspeitas, não refira que o procedimento depende de queixa ou de acusação particular, sempre deverá este denunciá-lo.

Procurador-Geral da República e a Unidade de Informação Financeira sempre que saibam, suspeitem ou tenham razões suficientes para suspeitar que teve lugar, está em curso ou foi tentada uma operação suscetível de configurar a prática do crime de branqueamento ou de financiamento do terrorismo”, no sentido da sua perseguição criminal, não podendo ser revelada, em caso algum, a sua identidade e tendo um dever de colaboração quando requerida pela entidade a quem denunciem as suas suspeitas.<sup>49</sup> Do mesmo modo, têm a obrigação de se abster de executar qualquer operação quando tenham indícios de que esta pode estar ligada à prática de qualquer um destes crimes, tendo um dever de guardar sigilo, não revelando ao seu cliente ou a terceiros que transmitiram as comunicações legalmente devidas ou que se encontra em curso uma investigação criminal.<sup>50</sup>

---

<sup>49</sup> Arts 16.º e 18.º da Lei n.º 25/2008 de 5.06.

<sup>50</sup> Arts. 17.º e 19º da Lei n.º 25/2008, de 5.06.

## II. A RESPONSABILIDADE PENAL PRÓPRIA DECORRENTE DO EXERCÍCIO DAS SUAS FUNÇÕES

Ainda que não se encontre especialmente prevista no Código Penal ou na legislação penal extravagante a autoria específica de crimes pelos revisores oficiais de contas e pelos técnicos oficiais de contas, atendendo à atividade e funções por estes desenvolvidas e exercidas podemos destringir um conjunto de crimes em cuja prática estes poderão incorrer.

O técnico oficial de contas ou o revisor oficial de contas que, no exercício das suas funções, praticar um facto ilícito será responsável em nome próprio. Se tal facto tiver natureza criminal, será penalmente responsável mesmo que praticado em nome e no interesse de um seu cliente ou sociedade da qual faça parte. Este tema será retomado adiante.

Estando sujeitos tanto o técnico oficial de contas como o revisor oficial de contas ao dever de sigilo profissional, o desrespeito desta obrigação – com exceção dos casos de denúncia obrigatória já *supra* enumerados – poderá consumir a prática do crime de violação de segredo, tipificado no artigo 195.º do Código Penal. O crime de aproveitamento indevido de segredo comercial vem previsto no artigo 196.º.

Na medida em que o revisor oficial de contas for membro do órgão de fiscalização de uma sociedade, podendo afirmar-se que a este incumbe o encargo de fiscalizar interesses patrimoniais alheios, a sua conduta ativa ou omissiva em violação desse dever e no sentido e com a intenção de provocar prejuízo patrimonial importante é reconduzível ao tipo de crime de infidelidade, conforme disposto no n.º 1 do artigo 224.º do Código Penal.

Compete ao técnico oficial de contas, nos termos já expostos, assinar as respetivas declarações fiscais das entidades para as quais prestar os seus serviços e assumir a responsabilidade pela supervisão dos atos declarativos para a segurança social e para efeitos fiscais relacionados com o processamento de salários. Se v.g., contabilizar as faturas de um seu cliente, com vista à assinatura, por exemplo, da declaração periódica de IVA do mesmo, com conhecimento de que as ditas faturas são por algum motivo falsas, estará a incorrer na prática de um crime de fraude fiscal, nos termos previstos no

artigo 103.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, contando que se traduza na ocultação ou alteração de factos ou valores que deviam constar dos livros de contabilidade ou escrituração ou das declarações apresentadas à Administração Fiscal, ocultação de factos ou valores não declarados ou da celebração de negócios simulados<sup>51</sup> e que a vantagem patrimonial ilegítima obtida seja superior a 15.000 euros. Do mesmo modo, poderá o técnico oficial de contas cometer o crime de fraude contra a segurança social se omitir o pagamento das contribuições devidas à Segurança Social, através da ocultação ou alteração de factos ou valores que deviam constar das declarações a apresentar, que não foram declarados ou da celebração de negócios simulados, previsto e punido nos termos do artigo 106.º do RGIT, e desde que a vantagem ilegítima seja de valor superior a 7.500 euros.

A respeito da falsidade das faturas, tal atuação por parte do técnico oficial de contas ou, até, do revisor oficial de contas, preenche o tipo de outro crime previsto no artigo 256.º do Código Penal: a falsificação ou contrafação de documento. No entanto, se a conduta for subsumível ao tipo da fraude fiscal qualificada, previsto na alínea a) do n.º 1 do artigo 104.º, estaremos perante um concurso aparente (ou consunção) entre estes dois crimes, sendo o crime de falsificação consumido pelo crime de fraude fiscal, de acordo com o disposto no artigo 104.º, n.º 4 do RGIT.<sup>52</sup>

Ao assinar as declarações fiscais, as demonstrações financeiras ou os seus anexos o técnico oficial de contas assegura a Administração Fiscal a sua regularidade e veracidade, garantindo a sua realidade face à situação contabilística do seu cliente. Na medida em que o técnico oficial de contas assuma a responsabilidade pelo dever tributário de entrega dos valores deduzidos a título retenção na fonte do IRS ou das contribuições para a Segurança Social dos trabalhadores do seu cliente, poderá, com a não entrega destes valores à Administração Fiscal ou à Segurança Social incorrer na prática de um crime de abuso de confiança fiscal ou contra à segurança social, se preenchidos os restantes pressupostos do tipo previstos, respetivamente, nos artigos 105.º e 107.º do RGIT, assim como as condições objetivas de punibilidade.

---

<sup>51</sup> Tais condutas correspondem às alíneas a), b) e c), respetivamente, do n.º 1 do artigo enunciado.

<sup>52</sup> Sobre o concurso aparente de normas entre estes dois tipos de crime, v. Ac. n.º 3/2003 de fixação de jurisprudência do STJ, de 07.05.2003 (proc. 99P735).

A respeito das condutas típicas previstas no Regime Geral das Infrações Tributárias, se os limites quantitativos mínimos não forem atingidos com a prática do facto e contando que a pessoa coletiva não seja responsabilizada<sup>53</sup>, o revisor ou o técnico oficial de contas poderá vir a ser punido a título de contra-ordenação, conforme se prevê nos artigos 113.º, 118.º e 119.º do RGIT, cujas contra-ordenações descritas se delimitam em relação ao crime de fraude fiscal e no artigo 114.º, cuja contra-ordenação prevista se delimita em relação ao crime de abuso de confiança fiscal.<sup>54</sup>

Nos termos do n.º 2 do artigo 227.º do Código Penal, poderão também, tanto o revisor oficial de contas como o técnico oficial de contas, quando praticarem atos no sentido de prejudicarem os credores de um seu cliente, conducentes à declaração judicial da sua insolvência, incorrer na prática do crime de insolvência dolosa.

No quadro dos crimes de mercado, encontram-se previstos no Código dos Valores Mobiliários os crimes de abuso de informação privilegiada e de manipulação do mercado. Tanto o revisor oficial de contas como o técnico oficial de contas, seja devido à sua qualidade de titular de órgão de fiscalização de uma sociedade ou em razão dos serviços que prestem aos seus clientes, têm acesso a informação privilegiada, a qual, ao ser por eles transmitida fora do “âmbito normal das suas funções” ou aproveitada, no sentido de com base nela se “negoceie ou aconselhe alguém a negociar em valores mobiliários ou outros instrumentos financeiros ou ordene a sua subscrição, aquisição, venda ou troca, direta ou indiretamente, para si ou para outrem” preencherá o tipo do crime de abuso de informação privilegiada ou *insider trading* previsto no artigo 378.º do Código dos Valores Mobiliários. Se divulgarem “informações falsas, incompletas, exageradas ou tendenciosas”, realizarem “operações de natureza fictícia” ou executarem “outras práticas fraudulentas que sejam idóneas para alterar artificialmente o regular funcionamento do mercado de valores mobiliários ou de outros instrumentos financeiros” incorrerão na prática do crime de manipulação de mercado, conforme estatuído no artigo 379.º do Código dos Valores Mobiliários.

---

<sup>53</sup> Nos termos do n.º 4 do art. 7.º do RGIT, a responsabilidade da pessoa coletiva pela infração tributária cometida pelo seu órgão ou representante exclui a responsabilidade individual do agente singular quando esteja em causa uma contra-ordenação tributária.

<sup>54</sup> SILVA, Isabel Marques da, *Regime Geral das Infrações Tributárias*, Coleção Cadernos do IDEFF, n.º 5, Almedina, 2010, pp. 245-249

### III. A RESPONSABILIDADE PENAL NO CONTEXTO EMPRESARIAL

O revisor oficial de contas e o técnico oficial de contas ao desempenharem as suas funções de revisão legal ou auditoria de contas de empresas ou outras entidades, ou de subscrição das declarações fiscais, das demonstrações financeiras e dos anexos que resultem do seu exercício, de assunção da responsabilidade pela regularidade técnica das entidades que os contratam, de planificação, organização e coordenação da execução da sua contabilidade ou de assunção da responsabilidade pela supervisão dos atos declarativos para a segurança social e para efeitos fiscais relacionados com o processamento de salários, conforme os casos e nos termos anteriormente descritos, e não obstante as exigências de independência e isenção, poderão tomar parte nas ações ou omissões de tais empresas ou entidades, suscetíveis de conduzir a responsabilidade civil, criminal e/ou tributária.

Pergunta-se: em que medida poderão os revisores oficiais de contas ou os técnicos oficiais de contas ser responsabilizados? Como titulares de um órgão da sociedade? Como representantes legais? Como autores ou como cúmplices? Poderá a ação ou omissão do técnico oficial de contas ou do revisor oficial de contas ser imputada à sociedade?

### 3.1. A Responsabilidade Penal das Sociedades

As pessoas coletivas e entidades equiparadas são fruto da vontade de pessoas físicas e, nessa medida, podem constituir objeto de censura ético-penal.

Consagrando, como regra, o princípio do caráter pessoal da responsabilidade criminal, prevê o n.º 1 do artigo 11.º do Código Penal que, “*salvo o disposto no número seguinte e nos casos especialmente previstos na lei, só as pessoas singulares são suscetíveis de responsabilidade criminal*”.<sup>55</sup> Com a revisão de 2007 do Código Penal, o n.º 2 deste artigo passou a dispor expressamente que as pessoas coletivas e entidades equiparadas, com exceção do Estado, de outras pessoas coletivas públicas e de organizações internacionais de direito público, são responsáveis pelos crimes nele catalogados.

Determinam as alíneas a) e b) do n.º 2 desse mesmo preceito legal a verificação de dois critérios de imputação para que possa ser responsabilizada a pessoa coletiva: um formal e outro material. É pressuposto formal da punição da sociedade que o crime seja cometido por uma pessoa física que ocupe na sociedade uma posição de liderança ou por quem atue sob a autoridade de uma pessoa física que ocupe tal posição e em virtude de uma violação dos deveres de vigilância ou controlo que lhes incumbem. É pressuposto material de imputação de uma infração à sociedade que o ato praticado o tenha sido em seu nome e no interesse coletivo – qualificado por PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE como uma “*comissão direta do crime pelo líder da pessoa coletiva*” –,

---

<sup>55</sup> A consagração expressa da responsabilidade criminal das pessoas coletivas em sede de Direito Penal Comum, no seio do CP colocou dúvidas quanto à aplicabilidade do seu regime à legislação extravagante que já antes a previa, em moldes algo diferenciados. Defendendo um critério de imputação da responsabilidade penal das pessoas coletivas previsto no art. 11.º do CP mais amplo face ao critério vigente em regimes como o RGIT (art 7.º), por apenas se prever expressamente a imputação de um facto à sociedade pela comissão direta do crime pelos seus órgãos e representantes, cf. ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Universidade Católica Portuguesa, 2010, p. 95. Tal parece encontrar-se resolvido por força do artigo 8.º do CP que dispõe que “as disposições deste diploma são aplicáveis aos factos puníveis [...] pela restante legislação de caráter especial, salvo disposição em contrário”: como bem o soluciona BRITO, Teresa Quintela de, *Fundamento da responsabilidade criminal de entes colectivos: articulação com a responsabilidade individual* in Direito Penal Económico e Financeiro: Conferências do Curso Pós-graduado de Aperfeiçoamento, Obra Coletiva, Coimbra Editora, Coimbra, 2012, p. 210, “a ausência de previsão de um segundo nexa de imputação do facto à pessoa jurídica (o previsto no artigo 11.º, n.º 2, alínea b), do Código Penal) não pode significar disposição em contrário da legislação penal avulsa. [...] Ou seja: após a entrada em vigor da Lei n.º 59/2007, de 4-09, também em sede de Direito Penal Secundário, a responsabilidade criminal das pessoas jurídicas passa a escorar-se em um segundo nexa de imputação do facto à coletividade (o descrito no artigo 11.º, n.º 2, alínea b), do Código Penal).”

ou em virtude de uma omissão de vigilância ou controlo devidos, que incumbem à pessoa em posição de liderança a quem está subordinada a pessoa física que executa o crime, classificado como “*comissão indireta do crime*” pelo líder.<sup>56</sup>

Adotou o legislador português o modelo de responsabilidade por representação ou substituição, limitando-se a responsabilidade da sociedade aos casos em que o crime derive de uma ação ou omissão de um sujeito próprio, agindo em seu nome e interesse.<sup>57</sup>

Como realidades jurídicas que são, não podendo por si mesmas praticar infrações, carecem as pessoas coletivas, as sociedades e outras entidades equiparadas de um ser dotado de consciência e vontade própria e portanto capaz de agir por si mesmo, sendo como tal a sua atuação realizada através dos seus órgãos. O órgão identifica-se com o ente coletivo, faz parte deste, que age através dos titulares daquele, sendo que os seus atos, desde que dentro das respetivas funções de competência, se consideram atos desse ente coletivo em si mesmo e conduzem quer à aquisição de direitos quer à assunção de obrigações que ingressam na sua esfera jurídica.<sup>58</sup>

A responsabilidade do ente coletivo resultará de um comportamento de uma pessoa física, que lhe será imputado. A base da imputação da responsabilidade do ente coletivo reside precisamente na relação interna entre este e o facto cometido pelos agentes singulares a ele ligados<sup>59</sup>, devendo essa responsabilidade ser construída e estabelecida como uma responsabilidade jurídico-penal, indo ao encontro do princípio de que o “*todo o direito penal é direito penal do facto e não direito penal do agente*”.<sup>60</sup>

A lei não distingue expressamente quais os órgãos da pessoa coletiva capazes de a responsabilizar criminalmente, apenas referindo o Código a imputação do crime a uma pessoa que nela ocupe uma posição de liderança.

---

<sup>56</sup> *Op. cit.*, p. 95 e 96

<sup>57</sup> SILVA, Germano Marques da, *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Editorial Verbo, 2009, p. 210.

<sup>58</sup> Ac. do STJ de 15/06/1994 (proc. 085720).

<sup>59</sup> Defendendo a fundamentação da relação entre o facto praticado pelo agente individual e a sociedade pela via do domínio da organização para a execução típica do facto, DIAS, Augusto Silva, *Ramos emergentes do Direito Penal relacionados com a protecção do futuro (ambiente, consumo, genética humana)*, Coimbra Editora, 2008, pp. 224 e ss. No mesmo sentido, BRITO, Teresa Quintela de, *Op. cit.*, pp. 204 e ss.

<sup>60</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo, *Direito Penal, Parte Geral, Tomo I*, Coimbra Editora, 2007, 2.<sup>a</sup> edição, p. 235; cf. Art. 29.º, n.º 1 da CRP e 1.º, n.º 1 do CP.

No que toca às sociedades, previu o legislador português, no n.º 4 do citado artigo 11.º, que se entende por titular de uma posição de liderança o órgão ou representante da sociedade e quem nela tiver autoridade para exercer o controlo da sua atividade, podendo a vontade coletiva traduzir-se na vontade de um órgão singular ou na vontade dos titulares de um órgão colegial<sup>61</sup>, contando que seja exteriorizada essa vontade por uma pessoa física.

Órgãos singulares são as pessoas físicas que, enquanto tais, atuam em nome do ente coletivo, assegurando a organização e funcionamento deste. No preenchimento do conceito, a generalidade da doutrina aponta para pessoas que estatutariamente ou de facto praticam atos imputáveis à sociedade, cuja vontade integre a vontade da sociedade.

Agora, não será qualquer órgão societário que poderá responsabilizar a sociedade. Dos órgãos societários, parece-nos que os titulares de órgãos com o poder de controlar a sua atividade e formar a sua vontade serão tão-somente os titulares dos órgãos de administração, aqueles que detêm os poderes de representação e administração da sociedade, por excelência, e assim, em termos gerais, os gerentes nas sociedades em nome coletivo<sup>62</sup> e nas por quotas<sup>63</sup> e o conselho de administração, o administrador único ou o conselho de administração executivo nas sociedades anónimas<sup>64</sup>. No que toca aos titulares do órgão de fiscalização e a respeito da sua consideração como pessoa com autoridade para exercer o controlo da atividade da sociedade e, nestes termos, as suas condutas poderem ser imputadas a esta última, aprofundaremos esse ponto adiante.<sup>65</sup>

No seio de uma sociedade, podemos ter pessoas físicas que, em termos estatutários ou legais, não detêm poderes para vincular a sociedade, mas que, de facto, exercem as funções cometidas a tal órgão. Quanto à imputação do cometimento de um crime por parte do gerente ou administrador de facto à sociedade, quando atuando em nome e

---

<sup>61</sup> Tratando-se de uma vontade emanada de um órgão de composição plural há que atender ao modo como tal vontade foi formada. Teremos de atender à vontade (e culpa) que na deliberação em causa foram maioritárias e prevaletentes. Neste sentido, cf. SILVA, Germano Marques da, *op. cit.*, pp. 235-236, 271-273 e 320-321; SILVA, Isabel Marques da, *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Universidade Católica Editora, 2000, p. 160.

<sup>62</sup> Art. 192.º do CSC.

<sup>63</sup> Art. 252.º e 259.º do CSC.

<sup>64</sup> Arts. 278.º e 405.º do CSC.

<sup>65</sup> Cf. *Infra*, n.º 3.2.

interesse desta, nos mesmos termos em que é imputada a atuação do gerente ou administrador de direito, aderimos à posição da doutrina dominante<sup>66</sup>, no sentido da interpretação extensiva do “órgão de administração” como englobando não só o de direito mas também o de facto.<sup>67</sup>

Neste sentido, advogamos que detêm os dirigentes de facto poderes para responsabilizar a sociedade, delegados pelos titulares do órgão de direito – ou, no limite, por estes conhecidos e tolerados –, sendo os primeiros quem efetivamente controla a atividade da sociedade, quem efetivamente contribui para formar a sua vontade e quem exerce as funções atribuídas ao dirigente de direito, a quem competiria legal ou estatutariamente tais funções, mas que na realidade não as executa.<sup>68</sup> O dirigente de facto tem uma influência ou autoridade decisivas na vida da sociedade e tanto poderá ser, por um lado, aquele que negocia em nome e no interesse da sociedade diretamente e sem qualquer intermediário como, por outro, o que atua de forma indireta sobre a administração de direito, “*impondo as suas instruções e condicionando as escolhas operativas dos administradores de direito (ou até dos administradores de facto diretos), que invariavelmente as acatam sem liberdade de análise*”.<sup>69</sup>

Para se poder concluir que estamos perante um dirigente de facto, e recorrendo aos dois requisitos delimitados por RICARDO COSTA<sup>70</sup> será necessário: o “*exercício positivo de funções de gestão similares ou equiparáveis às dos administradores formalmente instituídos*”, aqui implicando a prática e exteriorização de atos típicos de “*gestão empresarial*” ou “*alta direção*” e não sendo suficiente um papel de supervisão, orientação, ou assessoria; e a “*atuação com a autonomia decisória que é própria dos administradores de direito*”, tendo a *soberania* necessária para “*impor as suas decisões (...) ou influenciar de forma determinante (mesmo vinculativa) a gestão*”, agindo em

---

<sup>66</sup> Defendendo a interpretação extensiva do conceito de “*quem agir voluntariamente como titular de um órgão*”, previsto no n.º 1 do art. 12.º do CP, no sentido de estar também abrangido o administrador de facto, v. SILVA, Germano Marques da, *op. cit.*, pp. 318-319.

<sup>67</sup> SILVA, Germano Marques da, *op. cit.*, pp. 231-235 e 315-320; ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, *op. cit.*, p. 95. A sua responsabilidade vem expressamente prevista p.e. nos arts. 227.º, n.º 3 do CP, 8.º, n.º 1 do RGIT e 24.º, n.º 1 da LGT

<sup>68</sup> ABREU, Jorge M. Coutinho de, *Responsabilidade Civil dos Administradores de Sociedades*, Série Cadernos do IDET, n.º 5, Almedina, 1.ª edição, 2007, pp. 97-98.

<sup>69</sup> COSTA, Ricardo, *Código das Sociedades Comerciais em Comentário*, AAVV (coord. Jorge M. Coutinho de Abreu), 1.º vol., Almedina, 2010, p. 920.

<sup>70</sup> *Responsabilidade Civil Societária dos Administradores de Facto*, Série Cadernos do IDET, n.º 2, Almedina, 2006, p. 29-31, notas de rodapé n.º 4 e 5.

posição de igualdade, numa *co-administração* com os dirigentes de direito. A estes requisitos acresce a verificação de um acordo ou, pelo menos, um reconhecimento dos dirigentes de direito do exercício de tais poderes pelo dirigente de facto.<sup>71</sup>

Representante é “*todo aquele que, mediante atribuição expressa ou tácita, exerce funções e poderes de autoridade sobre a actividade colectiva (ou um dos seus sectores)*” que, a partir de uma ligação funcional com o facto praticado, lhe permitem envolver a sociedade que o investiu nessas mesmas funções e poderes na prática do crime.<sup>72</sup> Para que haja representação e responsabilização da sociedade pelas ações ou omissões do representante é necessário que haja não só uma atribuição, por lei ou por negócio jurídico<sup>73</sup>, ao representante dos poderes para agir em nome do representado, mas também que o representante, ao agir, o faça expressamente em nome do representado, com menção dessa sua qualidade (*contemplatio domini*)<sup>74</sup>. Deverá ficar patente que o representante atua em nome de outrem – da sociedade –, no qual se irão repercutir diretamente os efeitos da sua atuação.

Ainda dentro do âmbito formal de imputação, há que atender a quem, além dos órgãos e representantes da sociedade, se poderá considerar com a autoridade para exercer o controlo da atividade da sociedade, e assim, responsabilizá-la nos termos do n.º 2 do artigo 11.º. Referimo-nos aqui às situações de nomeação de mandatários ou procuradores ou de delegação de poderes de um determinado setor de atividade da empresa numa pessoa ou órgão específico, desde que determinada por quem de direito na sociedade.

Determina o Código das Sociedades Comerciais não só que o órgão de gestão apenas poderá delegar ou nomear para a prática de “determinados atos ou categorias de atos” de gestão corrente da sociedade, mas também que a delegação apenas poderá ser feita num ou mais gerentes ou administradores, então denominados de administradores-delegados,

---

<sup>71</sup> SILVA, Germano Marques da, *op. cit.*, pp. 244-245 e *Direito Penal Tributário (Relatório) – Sobre as responsabilidades das sociedades e dos seus administradores conexas com o crime tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009, p. 108.

<sup>72</sup> Como definido por BRITO, Teresa Quintela de, *op. cit.*, pp. 208-209.

<sup>73</sup> Representantes voluntários serão os procuradores e os mandatários com poderes de representação, pois apenas estes atuam em nome do representado, sendo nomeados como tal pelos órgãos de administração da sociedade (cf. arts. 252.º, n.º 6 e 391.º, n.º 7 do CSC).

<sup>74</sup> Cf. arts. 260.º, n.ºs 1 e 4 e 409.º, n.ºs 1 e 4 do CSC.

ou numa comissão executiva<sup>75</sup>, correspondendo, nas palavras de JOÃO CALVÃO DA SILVA a uma “*mera distribuição interna de tarefas*”<sup>76</sup>.

De todo o modo, tanto a procuração e o mandato, como a delegação de poderes de gestão corrente, para serem eficazes, deverão ser exercidos dentro dos específicos poderes que forem atribuídos. Como prevê o n.º 8 do artigo 407.º, a delegação não exclui a competência do órgão delegante para tomar resoluções sobre os assuntos objeto da delegação, que ficará adstrito à vigilância geral da atuação do administrador-delegado, conservando na sua esfera os poderes de fiscalização e supervisão da atividade do segundo.

O Código Penal exige, para que o ato do líder possa ser imputado à sociedade, que o facto seja imputado ao líder, não exigindo, no entanto, que seja este o autor imediato e material do crime cometido. O dever de gestão de uma sociedade pressupõe a sua organização empresarial, através de uma eficaz divisão do trabalho no seio da administração da empresa e ao nível dos trabalhadores na sua disponibilidade. Desta divisão do trabalho decorre o poder-dever de vigilância e controlo, incumbido à administração. “*Vigiar é obter informação*”, devendo a administração controlar a atividade da sociedade mediante a *recolha, análise e circulação de informação*, no sentido da prevenção de riscos.<sup>77</sup>

Nos termos da alínea b) do n.º 2 do artigo 11.º, os factos praticados por quem, agindo sob a autoridade da pessoa que na sociedade ocupa uma posição de liderança, i.e. um agente subordinado “em virtude de uma violação dos deveres de vigilância ou controlo que lhes incumbe” poderá ser imputado à sociedade. A infração, apesar de executada por um trabalhador, alguém insuscetível de, por si, controlar a atividade da sociedade e formar a sua vontade, é executada em cumprimento de uma ordem ou instrução – ou

---

<sup>75</sup> Arts. 252.º, n.ºs 5 e 6, 261.º, n.º 2, 391.º, n.ºs 6 e 7 e 407.º, n.º 3 do CSC.

<sup>76</sup> *Responsabilidade civil dos administradores não executivos, da Comissão de Auditoria e do Conselho Geral e de Supervisão*, ROA, n.º 67, vol. I, Jan. 2007

<sup>77</sup> NUNES, Pedro Caetano, *Dever de Gestão dos Administradores de Sociedades Anónimas* – Teses de doutoramento, Almedina, 2012, p. 508; No mesmo sentido, COSTA, Ricardo/DIAS, Gabriela Figueiredo, *Código das Sociedades Comerciais em Comentário*, AAVV (coord. Jorge M. Coutinho de Abreu), 1.º vol., Almedina, 2010, pp. 732-733: “*As principais manifestações (...) do dever de cuidado consistem no: (i) dever de controlar, ou vigiar, a organização e a condução da atividade da sociedade (...); no (ii) dever de se informar e de realizar uma investigação sobre a atendibilidade das informações que são adquiridas e que podem ser causadoras de danos, no (iii) dever de (...) obtenção razoável de informação no processo de tomada de decisão (...); no (iv) dever de tomar decisões substancialmente razoáveis...*”

pela sua omissão – por parte de um órgão ou representante, não deixando o facto, por isso, de ser praticado por estes últimos e consequentemente de poder ser tido como um facto da sociedade.<sup>78</sup> A violação dos deveres de vigilância ou controlo pode resultar tanto de uma conduta ativa como omissiva e dolosa como negligente, do dirigente da sociedade.<sup>79</sup>

O líder continua a ser qualificado como autor nos casos desta alínea b) face ao domínio da realização típica que nele se atualiza: ainda que o executor seja uma outra pessoa, é o primeiro quem tem a posição de garante, o poder de supervisão, controlo e direção da atividade, quem detém a informação e não age em conformidade com esta e com aqueles poderes.<sup>80</sup> Não parece suficiente a demonstração que este podia e devia evitar a prática do crime pelo seu subordinado, se tivesse exercido as suas funções de vigilância e controlo. É necessário que o dirigente tenha também a autoridade para decidir e dirigir a sociedade. E é também necessário que o facto seja praticado em nome e no interesse da sociedade. Portanto, o facto terá de ser imputado a quem tenha poderes de controlo no seio da sociedade e no setor específico em que ocorreu o crime, e em razão de uma omissão por essa pessoa dos seus deveres de vigilância ou controlo.<sup>81</sup>

Impõe a alínea a) do n.º 2 do artigo 11.<sup>o82</sup> como pressuposto material de imputação do facto à sociedade que o mesmo seja realizado “em seu nome e no interesse coletivo”.

Não basta o desempenho de um papel de liderança no seio da sociedade, havendo também que demonstrar que o “*ilícito da pessoa singular é, de alguma forma, um ilícito da organização [...], que por via do facto punível realizado (corpórea ou socialmente)*

---

<sup>78</sup> SILVA, Isabel Marques da, *op. cit.*, pp. 135-136.

<sup>79</sup> ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, *op. cit.*, p. 97.

<sup>80</sup> BRITO, Teresa Quintela de, *Op. cit.*, pp. 211-214, afirmando ser o dirigente quem “*determina os elementos essenciais da infracção, ordenando a sua pratica ou (...) não exercendo os seus poderes funcionais de direcção e supervisão para impedir a iminente comissão de dado crime...*”.

<sup>81</sup> BRITO, Teresa Quintela de, *Op. cit.*, pp. 207-208 e *Responsabilidade criminal de entes colectivos (Algumas questões em torno da interpretação do artigo 11.º do Código Penal)*, in *Direito Penal Económico e Financeiro: Conferências do Curso Pós-graduado de Aperfeiçoamento*, Obra Coletiva, Coimbra Editora, Coimbra, 2012, pp.244-245; SILVA, Germano Marques da, *Responsabilidade... cit.*, p. 254-255.

<sup>82</sup>Aplicável também ao caso de comissão indireta do facto, previsto na alínea b), como defendido por PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE, *op cit.*, p. 97.

*pelo líder, a pessoa jurídica exerce o seu próprio domínio da organização para a execução do facto típico*".<sup>83</sup>

A necessidade da prática do ato no nome coletivo implica que o ato executado pelo titular do órgão, pelo representante da sociedade ou por quem na sociedade tem autoridade para exercer o controlo da sua atividade, sempre terá de ser funcional, e não pessoal, no sentido de ser realizado no exercício das suas atribuições dentro da sociedade e dentro da sua extensão, âmbito e limites. Deverá o titular do órgão agir dentro dos poderes que lhe foram conferidos, na sua esfera de competência, como definida legal ou estatutariamente, ainda que aja ilicitamente. Para que haja imputação do ato no ente coletivo, exige-se que o mesmo seja praticado de forma a poder ser entendido como um ato "*da sociedade e por causa da sociedade*", verificando-se entre o facto típico e a função exercida uma "*conexão adequada*", um nexo de imputação.<sup>84</sup>

Na hipótese da pessoa singular, do *líder*, praticar o facto típico fora do exercício das suas funções, em claro excesso e desrespeito pelas atribuições que a lei ou os Estatutos lhe conferem, coloca-se a dúvida se poderá ou não ser a sociedade, ainda assim, responsabilizada por tal atuação. No sentido da sua negação, GERMANO MARQUES DA SILVA argumenta que ainda que o facto seja praticado no interesse coletivo, a pessoa singular nesta hipótese não age na qualidade de órgão ou representante da sociedade, faltando-lhe poderes de representação, atuando fora do âmbito das suas funções. Se o administrador praticar um ato adstrito ao órgão de fiscalização, está a agir fora do âmbito das funções que lhe foram confiadas. O mesmo sucederá se o fiscal único da sociedade praticar atos de gestão, os quais competem à administração. Tal ato deverá ser entendido como pessoal da pessoa singular, sendo imputável ao titular do órgão ou ao representante nos termos da sua responsabilidade individual, e apenas nesses termos. Como define o Professor, serão "*personais os que forem praticados fora do exercício das funções do seu autor ou que, mesmo praticados durante tal exercício e por ocasião dele, não foram todavia praticados por causa desse exercício*".<sup>85</sup> Já PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE, sustentando que, mesmo que o agente físico atue

<sup>83</sup> BRITO, Teresa Quintela de, *Fundamento... cit.*, p. 215.

<sup>84</sup> SILVA, Germano Marques da, *Op. cit.*, p. 260. No mesmo sentido e alertando para a exigência do "*nexo do facto ilícito com as funções do órgão ou representante deve ser direto, interno, causal, não bastando uma simples relação indireta, externa ou puramente ocasional*" v. SILVA, Isabel Marques da, *op. cit.*, p. 81.

<sup>85</sup> *Op. cit.*, pp. 247-251.

fora da extensão das suas funções, ainda assim se poderá responsabilizar a sociedade, argumenta que bastará que este agente físico, ao praticar o facto tenha procurado favorecer a sociedade, não sendo sequer requisito que tenha conseguido atingir o resultado pretendido, alcançando para a sociedade “*um efetivo benefício com a prática do crime*”.<sup>86</sup>

Completando o pressuposto material de imputação da infração à sociedade, e concorrendo com o último requisito exposto, é ainda exigido pela lei que a pessoa física tenha agido no interesse da sociedade. Atuará no interesse da sociedade, o líder que agir no âmbito da organização, do desenvolvimento normal do objeto, das atividades que se propõe desenvolver a sociedade. O titular do órgão ou o representante da sociedade age no interesse coletivo quando, com a sua atuação, procura a realização dos seus fins sociais, concretizando o modo como está estruturada e funciona a sociedade, pretendendo, com a prática do crime, garantir tal funcionamento. Não importará tanto se a empresa, com o crime, realmente consegue ou não atingir qualquer benefício ou lucro, bastando, como se referiu *supra*, tratar-se de um ato funcional do líder direcionado para a obtenção, para a sociedade, de uma vantagem económica.<sup>87 88</sup>

De acordo com o disposto no n.º 6 do artigo 11.º, a responsabilidade penal da sociedade será excluída se o agente, seja este o líder ou uma pessoa a este subordinada, atuar contra ordens ou instruções expressas de quem de direito, ou seja, dos legítimos órgãos da sociedade, seja tal órgão singular ou colegial, o que se compreende visto que o agente estará, então, a atuar contra a vontade da própria sociedade. Na mesma linha, será excluída a responsabilidade do ente coletivo quando o crime for praticado visando o interesse pessoal, privado ou exclusivo do agente físico ou o interesse de terceiros, desde que alheio à sociedade, no sentido de a prejudicar.

Ao ser atribuída às pessoas coletivas a capacidade de lhes ser imputada responsabilidade criminal, necessariamente se reconhece a sua capacidade de culpa.<sup>89</sup> O

---

<sup>86</sup> *Op. cit.*, p. 96.

<sup>87</sup> Cf. Art. 6.º, n.º 1 do CSC.

<sup>88</sup> SILVA, Germano Marques da, *op. cit.*, pp. 260-264; BRITO, Teresa Quintela de, *Responsabilidade...* *cit.*, p. 240-241.

<sup>89</sup> No sentido de que, ao se acolher o Código a responsabilidade penal das pessoas coletivas, não se deve entender que assim se admite que a pessoa física que dela faz parte tenha uma culpa *coletiva*, antes eventualmente se admitindo uma culpa da sociedade em concurso com a daqueles que atuaram em seu

modelo adotado para “*conformar a vontade culpável [própria] das pessoas coletivas*” por JORGE DE FIGUEIREDO DIAS e GERMANO MARQUES DA SILVA foi o denominado “modelo da culpa analógica”, o qual permite que, partindo da responsabilidade penal individual das pessoas físicas com posição de liderança no seio da sociedade, se chegue a uma vontade da sociedade, própria e independente, contando que o facto tenha sido praticado em seu nome e interesse.<sup>90</sup>

Sendo verdade que a responsabilidade individual fundamenta e constitui a coletiva, não se trata a responsabilidade coletiva de uma responsabilidade por facto de outrem, mas de uma verdadeira responsabilidade por facto próprio, decorrente da sua organização e funcionamento, autónoma e distinta da responsabilidade das pessoas físicas que compõem a sociedade, decorrendo tal autonomia da livre conjugação da vontade de mais do que uma pessoa e sendo aplicada a categoria da culpa por analogia às pessoas coletivas.<sup>91</sup> Ainda que seja construída a culpa da sociedade através de uma operação interpretativa analógica que se funda na culpa da pessoa singular, a sociedade é responsabilizada, nos termos do n.º 7 do artigo 11.º do Código Penal, por uma culpa própria.<sup>92</sup>

Tratam-se de dois ilícitos diferenciados, um individual e outro coletivo, com diferentes fundamentos de imputação. A partir de um facto perpetrado e executado pela pessoa singular, no quadro do “*domínio da organização para a execução do facto típico*” que a este *proporcionou um domínio social do facto*, na senda de AUGUSTO SILVA DIAS<sup>93</sup>, chegamos ao facto típico perpetrado e executado pela organização, pela empresa. Como tal, as penas a aplicar a cada um destes sujeitos serão também elas diferenciadas.

---

nome e interesse, apenas sendo estas pessoas, por que culpadas, responsabilizadas, v. SILVA, Germano Marques da, *op. cit.*, pp. 150 e 151, 164 e 165.

<sup>90</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo, *op. cit.*, p. 298; SILVA, Germano Marques da, *op. cit.*, pp. 169 e ss., 194-195 e 268 e ss.

<sup>91</sup> ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, *op. cit.*, p. 93.

<sup>92</sup> No sentido exposto, SILVA, Germano Marques da, *op. cit.*, pp. 270-271: “*se a culpa do titular do agente físico é condição necessária não é condição suficiente para a imputação subjetiva do facto ilícito à sociedade; é ainda necessário que o crime do órgão ou representante tenha sido perpetrado em nome e no interesse da sociedade. É esta exigência que acresce à culpa do órgão ou representante que precisamente marca a natureza da responsabilidade própria da sociedade*”.

<sup>93</sup> *Op. cit.*, pp. 224 e 229.

Pelo exposto, a responsabilidade penal do ente coletivo não é excludente da do agente físico que atua, como bem prevê a primeira parte do n.º 7 do artigo 11.º do Código Penal e o n.º 3 do artigo 7.º do RGIT. Consagrando o denominado princípio da responsabilidade cumulativa ou paralela, dispõem estes preceitos que a responsabilidade das pessoas coletivas e entidades equiparadas “*não exclui a responsabilidade individual dos respetivos agentes*”. Temos portanto um “*concurso de responsabilidades pelo mesmo facto*”: pelo mesmo ato responderá a pessoa singular que atuou e a sociedade em nome e interesse da qual agiu a pessoa singular.<sup>94</sup>

A responsabilidade é, em princípio mas não forçosamente, concorrente entre a pessoa física e jurídica. Nos termos da segunda parte deste preceito “a responsabilidade das pessoas coletivas e entidades equiparadas não (...) depende da responsabilização destes” (dos respetivos agentes), o que deverá ser interpretado no sentido de que a exclusão da responsabilidade individual dos agentes funcionais não exclui necessariamente a responsabilidade do ente coletivo. Esta última, no entanto, sempre dependerá da existência de um nexo de imputação do facto ao seu agente, que ocupa a *supra* referida posição de liderança, ainda que depois o facto por este praticado seja em termos de responsabilidade individual, por algum motivo (p.e., por erro ou alguma causa de exclusão da ilicitude ou da culpa) não punível.<sup>95</sup>

Ancorado nesta independência e autonomia da responsabilidade coletiva face à responsabilidade individual prevista no artigo 11.º, n.º 7, defende GERMANO MARQUES DA SILVA<sup>96</sup> não ser necessário individualizar concretamente a pessoa singular através da qual se materializou o crime imputável à sociedade, mas apenas p.e. o órgão. Na hipótese de se comprovar a prática do facto por um órgão ou representante da sociedade, em posição de liderança e no interesse coletivo, sem que se consiga identificar o titular agente desse mesmo facto, nem por isso se deverá afastar a responsabilização da sociedade “*desde que seja possível decidir que o acto só podia ter*

---

<sup>94</sup> SILVA, Germano Marques da, *op. cit.*, pp. 196 e ss.

<sup>95</sup> SILVA, Germano Marques da, *op. cit.* p. 275; ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, *op. cit.*, p. 99.

<sup>96</sup> *Op. cit.*, p. 275. Em sentido oposto, BRITO, Teresa Quintela de, *Fundamento da responsabilidade... cit.*, p. 206, argumentando que basta que se consiga realizar uma “*identificação funcional (não da personalidade individual)*” da pessoa singular que atua em nome e no interesse coletivo, para determinar a sua autoria, a qual é condição da imputação do fato à sociedade, e ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, *op. cit.*, pp. 95 e 96, afirmando a necessidade de se “*identificar, pelo menos, uma pessoa física que tenha ocupado uma posição de liderança, à data do fato e tenha atuado pela pessoa coletiva*”.

*sido praticado em razão da actuação, mediata ou imediata, por acção ou omissão culposas de um órgão ou representante”.* Tal posição parece ser a correta. Hoje em dia, assistimos, principalmente nas empresas de grandes dimensões, a uma intensa divisão, descentralização e delegação de tarefas entre os seus membros, com um grau de complexidade tal que pode ser muito difícil individualizar cada uma das pessoas físicas que contribuiram pessoalmente para a tomada de uma concreta decisão, que tenha ativamente criado ou potenciado um risco proibido, conduzindo à consumação da prática de um crime. Se não se aceitasse a imputação de um ato à sociedade por apenas se poder responsabilizar por tal ato o órgão e já não uma pessoa singular que tenha contribuído para a sua execução, tal conduziria a situações de uma inaceitável impunidade.

### 3.2. A Responsabilidade Penal dos Revisores Oficiais de Contas e dos Técnicos Oficiais de Contas no contexto empresarial

Prevê o artigo 7.º, n.º 1, al. d) do Estatuto da OTOC a possibilidade do técnico oficial de contas exercer a sua atividade no âmbito de um contrato individual de trabalho com uma sociedade ou um empresário em nome individual. Não obstante não poderá em caso algum o técnico oficial de contas ver afetada a sua isenção, autonomia e liberdade técnicas, não devendo subordinar a sua atuação a indicações de terceiros que possam comprometer a sua independência de apreciação.<sup>97</sup>

Nos termos do artigo 14.º, n.º 1 do Código Deontológico dos TOC, “existe incompatibilidade no exercício de funções dos técnicos oficiais de contas sempre que a sua independência possa ser, direta ou indiretamente, afetada por interesses conflitantes.” Haverá conflito de interesses quando o TOC exerça qualquer função de fiscalização de contas em organismos da administração central, regional ou local e quando integre o órgão de fiscalização de qualquer entidade pública ou privada (n.º 2 da última disposição). Tendo em consideração este último preceito, não vemos como seja possível ao TOC, enquanto tal e como profissional livre, externo e independente que deverá ser, ocupar uma posição de liderança no seio de uma sociedade, agindo em seu nome e interesse. Neste sentido, e atendendo à norma interpretativa n.º 1 do Código Deontológico a respeito deste n.º 2, pretende-se “*a não subordinação da execução e responsabilidade pela contabilidade a qualquer resultado financeiro final da mesma adveniente para o profissional no exercício das suas funções*” [sic], existindo incompatibilidade no desempenho pelo técnico oficial de contas das funções de gerência ou administração.<sup>98</sup>

#### 3.2.1. O Revisor Oficial de Contas como Pessoa que Ocupa uma Posição de Liderança

Segundo PAULO PINTO DE ALBUQUERQUE, a anteriormente referida posição de liderança, a qual é pressuposto formal da imputação de um facto à sociedade, está baseada na pertença da pessoa singular “*a um órgão da pessoa coletiva competente*

<sup>97</sup> Arts. 3.º, n.º 1, al. c) e 4.º do Código Deontológico dos TOC.

<sup>98</sup> Memorando sobre as alterações ao Estatuto da OTOC, p. 35.

*para tomar decisões em nome desta ou a um órgão da pessoa coletiva competente para fiscalizar aquelas decisões ou ainda na atribuição de poderes de representação pela pessoa coletiva àquela pessoa singular*”, contando que lhe tenham sido conferidos poderes de atuação para o efeito.<sup>99</sup>

Salvo o devido respeito, não nos parece que tal possa ser afirmado de forma tão perentória.

O revisor oficial de contas é responsável pelo controlo das contas das empresas, estando-lhe adstrita a verificação da regularidade dos livros de registo da contabilidade da sociedade, assim como dos restantes documentos que a suportam.

Atendendo ao já exposto a respeito das funções do revisor oficial de contas enquanto órgão de fiscalização interna de uma sociedade, não nos parece que se possa considerar investido em poderes de controlo e administração, suscetíveis de vincular a sociedade perante terceiros e de controlar a sua atividade, na medida em que tais poderes de vinculação da sociedade estão adstritos ao órgão de administração da mesma, como ilustrado nos artigos 260.º e 409.º do Código das Sociedades Comerciais.

São os órgãos executivos – a gerência, o conselho de administração, o administrador único – que asseguram a prossecução do objeto da sociedade, que detêm a competência para a gerir, administrar e o poder de a representar perante terceiros, exprimindo a vontade coletiva. O centro de controlo e vigilância de sociedade encontra-se na sua administração. Como afirma ANTÓNIO MENEZES CORDEIRO<sup>100</sup>, “*podemos considerar que este órgão [o conselho de administração] encarna a efetiva actuação das SA*”<sup>101</sup>, detendo “*exclusivos e plenos poderes de representação da sociedade*”<sup>102</sup>. São os gerentes e os administradores da sociedade quem age em seu nome, quem a vincula e a obriga perante terceiros com a aposição da sua assinatura e a invocação da sua qualidade.

---

<sup>99</sup> *Op. cit.*, p. 94.

<sup>100</sup> *Código das Sociedades Comerciais Anotado*, AAVV (coord. Menezes Cordeiro), Almedina, 2009, p. 990 - par. 18.

<sup>101</sup> No mesmo sentido, v. Ac. do TCA Sul de 27.11.2012 (proc. 05979/12), no qual se sustenta que “*A gerência é, por força da lei e salvo casos excepcionais, o órgão da sociedade criado para lhe permitir actuar no comércio jurídico, criando, modificando, extinguindo, relações jurídicas com outros sujeitos de direito. Estes poderes não são restritos a alguma espécie de relações jurídicas; compreendem tantas quantas abranja a capacidade da sociedade (cf. objecto social)*”.

<sup>102</sup> Art. 405.º, n.º 2 do CSC.

Ao órgão de fiscalização antes competirá controlar, no sentido de supervisão e inspeção de tal atividade<sup>103</sup>, não devendo substituir-se ao conselho de administração, antes se pretendendo um papel de *acompanhamento* no sentido de “*valorizar as boas opções e apontar, apenas, as anomalias patentes*”<sup>104</sup>. No âmbito desta função de controlo da organização compete ao órgão de fiscalização, nomeadamente, fiscalizar a eficácia dos sistemas de gestão de riscos, de controlo interno e de auditoria interna.<sup>105</sup>

O conselho de administração, competente para a gestão da sociedade, apenas se deverá subordinar às “*intervenções do conselho fiscal (...) nos casos em que a lei ou o contrato de sociedade o determinarem*”<sup>106</sup>. Não se entenda com isto que é dada carta-branca para, no contrato de sociedade, se alargar as competências previstas e delimitadas na lei e, assim, admitir a possibilidade do conselho fiscal intervir apossando-se do âmbito de competências reservadas ao conselho de administração. A potencial subordinação às intervenções do conselho fiscal não deve ser interpretada no sentido de uma permissão ou um direito de intervenção.<sup>107</sup>

De facto, é ao órgão de administração que compete “*elaborar e submeter, aos órgãos competentes, o relatório de gestão, as contas do exercício e os demais documentos de prestação de contas*”<sup>108</sup>, tocando depois à assembleia geral deliberar<sup>109</sup> e ao órgão de fiscalização dar o seu parecer<sup>110</sup> sobre os mesmos.

Já nos pronunciámos quanto ao entendimento da maioria da doutrina a respeito do pressuposto material de imputação de um facto praticado por uma pessoa física em nome da sociedade<sup>111</sup>. Para o seu preenchimento é necessário atender às atribuições e funções conferidas a este agente, sendo também indispensável que este aja dentro dos seus limites.

---

<sup>103</sup> Cf. art. 420.º, n.º 1, al. a) do CSC.

<sup>104</sup> CORDEIRO, António Menezes, *op. cit.*, p. 1017; COSTA, Ricardo / DIAS, Gabriela Figueiredo, *op. cit.*, p. 732, no sentido de que cabe à administração o “*dever de controlar, ou vigiar, a organização e a condução da atividade da sociedade, as suas políticas, práticas, etc.*”

<sup>105</sup> Art. 420.º, n.º 1, al. i).

<sup>106</sup> Art. 405.º, n.º 1, parte final do CSC.

<sup>107</sup> MARTINS, Alexandre Soveral, *Código das Sociedades Comerciais em Comentário*, AAVV (coord. Jorge M. Coutinho de Abreu), 6.º vol., Almedina, 2013, pp. 405-406.

<sup>108</sup> Arts. 65.º, n.º 1 e 406.º, al. d) do CSC.

<sup>109</sup> Art. 376.º, n.º 1, al. a) do CSC.

<sup>110</sup> Art. 420.º, n.º 1, al. g) do CSC.

<sup>111</sup> Cf. *Supra* ponto 3.1., pp. 31 e s.

Determina o artigo 77.º do Estatuto da OROC a incompatibilidade absoluta do exercício de funções de membros de órgãos de administração, gestão, direção ou gerência em empresas ou outras entidades com a atividade de revisão ou auditoria desempenhada pelos revisores oficiais de contas. O Código das Sociedades Comerciais prevê algo de semelhante. Nos termos do n.º 1 do artigo 414.º-A deste último diploma, “não podem ser eleitos ou designados membros do conselho fiscal, fiscal único ou revisor oficial de contas: (...) b) os que exercem funções de administração na própria sociedade; c) os membros dos órgãos de administração de sociedade que se encontrem em relação de domínio ou de grupo com a sociedade fiscalizada”, sendo nula a designação que contrarie tal incompatibilidade, não produzindo efeitos, assim como os atos que venham a ser praticados.<sup>112</sup>

Enquanto titular do órgão de fiscalização da sociedade, é, realmente, conferido ao revisor oficial de contas o poder de fiscalizar a sua administração, para tal exercendo funções de controlo e vigilância desta. Não se tratando do órgão de administração de um agente subordinado do órgão de fiscalização, desde já parece dever-se excluir a aplicação da alínea b) do n.º 2 do artigo 11.º como fundamento para a consideração do ROC como pessoa em posição de liderança. Não devemos confundir: de um lado temos quem detém poderes de controlo sobre a atividade da sociedade e por outro quem controla aqueles, passo o pleonasmo com tais poderes de controlo. Ao fiscalizar a atuação da administração, o revisor oficial de contas não exerce qualquer tipo de autoridade sobre a atividade da sociedade. Exerce, sim, um controlo e, de certo modo uma supervisão sobre a atuação da administração da sociedade, não implicando no entanto poderes de decisão, direção ou gestão sobre a mesma.<sup>113</sup>

Concluimos assim que o revisor oficial de contas enquanto titular de um órgão de fiscalização e dentro dos poderes e funções que a este compete e que resultam da lei, não poderá, ele próprio, praticar infrações em nome e no interesse coletivo, imputáveis à sociedade.

---

<sup>112</sup> Se o ROC tiver exercido funções de membro do órgão de administração, gestão, direção ou gerência de uma entidade, estará igualmente impedido de exercer funções de revisão ou auditoria às contas dessa mesma entidade durante os três anos seguintes ao fim do seu mandato (art. 78.º, n.º 1, e) do Estatuto da OROC).

<sup>113</sup> Contra esta posição e no sentido que serão aqui enquadráveis os órgãos que por força da lei (art. 81.º do CSC) exercem na empresa as funções de vigilância e controlo, v. SILVA, Germano Marques da, *op. cit.*, p. 254, em especial, nota de rodapé n.º 129.

A este respeito cumpre-nos referir, somente, que nos termos do exposto no anterior capítulo<sup>114</sup> parece-nos que não poderá o revisor oficial de contas, enquanto tal, agir como gerente ou administrador delegado de uma sociedade, visto não poderem ser delegados em qualquer outro órgão da sociedade os poderes de gestão e representação adstritos ao órgão de administração. Tal, a suceder, será em situações pontuais e excepcionais, nas quais o ROC estará a agir fora das suas funções de profissional revisor oficial de contas. A ser responsabilizado será enquanto representante e não enquanto membro do órgão de fiscalização.<sup>115</sup>

O mesmo defendemos no que concerne à potencial atuação do revisor oficial de contas como dirigente de facto. Se se provar que o revisor oficial de contas exerce de forma autónoma e substancial as funções próprias de um administrador de direito ou que determina, pressiona ou influencia *reiteradamente* a conduta deste último, nos termos acima expostos, entendemos que vinculará a sociedade na mesma medida em que os administradores e gerentes de direito a vinculam, ao nível da sua responsabilidade civil, tributária e criminal.

### 3.2.2. A Responsabilidade Penal do Técnico Oficial de Contas enquanto Representante Voluntário

Afirmámos, já, não ser possível ocupar o técnico oficial de contas, enquanto tal, uma posição de liderança no seio de uma pessoa coletiva. Não obstante, resta-nos responder à questão da potencial responsabilidade do técnico oficial de contas, atuando em nome e no interesse do seu cliente, pela prática, a título de exemplo, de um crime de abuso de

---

<sup>114</sup> Cf. *Supra* 3.1., p. 29

<sup>115</sup> Neste sentido, cf. COSTA, Ricardo, *Código das Sociedades Comerciais em Comentário*, AAVV (coord. Jorge M. Coutinho de Abreu), 6.º vol., Almedina, 2013, p. 245: a validade da procuração ou do mandato para a prática de determinados atos depende se esta concessão de poderes de gestão e representação da sociedade significa ou não uma “*abdicação total ou significativa das prerrogativas do órgão de administração, que a elas renuncia em favor de sócios ou titulares dos órgãos de fiscalização, dependentes da sociedade ou terceiros, fazendo ou não com que o procurador tome o lugar do órgão competente, em detrimento da configuração orgânica admitida na lei. Ou seja, a validade está dependente de não se contrariarem os preceitos imperativos e inderrogáveis de atribuição e exercício de poderes a um órgão social, com a subjacente repartição de competências garantida por lei*”.

confiança fiscal ou fraude fiscal, e, nesse âmbito, da potencial responsabilização do contribuinte em representação do qual o TOC agiu.<sup>116</sup>

Dispõe o n.º 2 do artigo 31.º da Lei Geral Tributária que são obrigações acessórias do sujeito passivo do imposto, do titular do dever tributário – aquele que está obrigado por lei a realizar a prestação tributária – as que visam possibilitar o apuramento da obrigação de imposto, e assim, a apresentação de declarações, a exibição de documentos fiscalmente relevantes, incluindo a contabilidade ou escrita, e a prestação de informações. Nos termos do artigo 32.º, aos representantes de pessoas singulares e quaisquer pessoas que exerçam funções de administração em pessoas coletivas ou entes fiscalmente equiparados incumbe, nessa qualidade, o cumprimento dos deveres tributários das entidades por si representadas. Compete, por isso, à gerência ou ao conselho de administração da sociedade o pagamento da dívida tributária e a entrega das declarações fiscais legalmente previstas.<sup>117</sup> É também à administração da sociedade que compete proceder à entrega à Administração Fiscal do IRS ou das contribuições para a Segurança Social deduzidos nas remunerações dos trabalhadores da sociedade e por estes últimos devidos.

Porém, poderá caber ao técnico oficial de contas a organização e execução da contabilidade, assim como a elaboração das declarações fiscais das entidades para as quais preste os seus serviços, nos termos já por nós enunciados<sup>118</sup>. No âmbito das suas funções, o técnico oficial de contas tem o direito a proceder à entrega nos serviços da Administração Fiscal das declarações fiscais e outros documentos conexos respeitantes aos seus clientes, conforme estatuído no n.º 3 do artigo 51.º do Estatuto da OTOC.

O recurso a um técnico oficial de contas, relacionado com a especificidade técnica das matérias contabilísticas e fiscais, complexas por natureza e muitas vezes de difícil apreensão pelo contribuinte, resulta na criação de uma expectativa, não só da entidade para a qual o primeiro presta os seus serviços, mas também de terceiros, como a Administração Fiscal, de que o TOC o esclarecerá a respeito de todos os condicionalismos legais, dar-lhe-á a conhecer as consequências das opções a tomar, ligadas com as áreas de formação nas quais o técnico oficial de contas é especialista, e

<sup>116</sup> Sobre a sua responsabilidade individual: cf. *supra* II.

<sup>117</sup> V. Arts. 112.º e ss. do Código do IRS, 117.º do Código do IRC e 29.º do Código do IVA.

<sup>118</sup> Cf. *Supra* 1.1.

prestará todas as informações legalmente relevantes que possam afetar o contribuinte, evitando erros e omissões deste último.

Como fundamentado pelo Supremo Tribunal de Justiça<sup>119</sup>,

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

Confiando o contribuinte nos conhecimentos detidos pelo técnico oficial de contas, legalmente reconhecido pela sua Ordem como competente em matéria fiscal e contabilísticas, não fará sentido que o primeiro, ao atuar em conformidade com tais conhecimentos, possa ser responsabilizado criminalmente: falta-lhe o dolo, antes se excluindo a sua responsabilidade pela situação de erro no qual o técnico oficial de contas o colocou, i.e., por falta de consciência da ilicitude não censurável, nos termos previstos no artigo 17.º do Código Penal.<sup>120 121</sup>

Ao encarregar o técnico oficial de contas do cumprimento das obrigações tributárias que são suas, não deve o órgão de administração da pessoa coletiva abster-se por completo de cumprir o seu poder-dever de vigilância e controlo, inerente aos seus poderes de gestão. No entanto, não parece que lhe possa ser exigido tal poder-dever nos mesmos termos que lhe é exigido, por exemplo, face aos agentes subordinados. Como sustentado por GERMANO MARQUES DA SILVA, não deverá ser atribuído ao contribuinte um dever de controlo sobre a atuação do técnico oficial de contas nestes

<sup>119</sup> Cf. Ac. do STJ de 21.06.11 (proc. 1065/06.7TBESP.P1.S1).

<sup>120</sup> “Age sem culpa quem atuar sem consciência da ilicitude do facto, se o erro lhe não for censurável.”

<sup>121</sup> SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário... cit.*, pp. 83-87.

termos, visto que este recorre a um profissional técnico que possui conhecimentos que, à partida, o órgão de administração não detém e cuja participação é imposta pela peculiar complexidade das disciplinas às quais o técnico fica adstrito.<sup>122</sup> Isto partindo do pressuposto que foram facultados ao técnico, pela administração da pessoa coletiva, os elementos essenciais para o correto cumprimento das suas obrigações.

Se o técnico oficial de contas agir à revelia do órgão de administração, atuando fora do poder de controlo deste, não deverá o órgão de administração, e consequentemente, a pessoa coletiva, ser punido, não obstante serem estes os titulares do dever tributário infringido pelo técnico. A sua responsabilidade criminal será excluída por agir em erro que exclui o dolo do tipo ou o dolo da culpa, nos termos do artigo 16.º ou 17.º do Código Penal, respetivamente.<sup>123</sup>

Se se considerar que o autor, o titular do órgão que age em nome e interesse da pessoa coletiva, praticou o facto por força de um erro que exclui o dolo do tipo, será necessário apurar-se se deveremos considerar que o técnico oficial de contas detém o domínio da vontade do autor material e, como tal, se se encontram verificados os requisitos para a sua punibilidade enquanto autor mediato ou se apenas estão preenchidos os pressupostos para a sua punibilidade enquanto instigador ou cúmplice. Note-se, aqui, que, para o técnico oficial de contas ser punido enquanto instigador ou cúmplice, sendo tal atuação dependente e acessória relativamente ao facto principal perpetrado pelo autor, exige-se, segundo a teoria da acessoriedade limitada, na sua vertente interna ou qualitativa, que tal facto principal seja típico e ilícito: exige-se um auxílio doloso do cúmplice ou do instigador a um facto doloso.<sup>124</sup>

---

<sup>122</sup> *Idem*, pp. 111-112.

<sup>123</sup> Aplicar-se-á o art. 16.º do CP se o erro incorrido for sobre “proibições cujo conhecimento for razoavelmente indispensável para que o agente possa tomar consciência da ilicitude”, i.e. sobre proibições que prevêm condutas com uma relevância axiológica pouco significativa ou neutra, ao ponto que “*a conduta em si mesma, divorciada da proibição, não orienta suficientemente a consciência ética do agente para o desvalor da ilicitude*”, sendo por isso necessário ao agente, para poder aceder à consciência da ilicitude do facto por si praticado, conhecer tal proibição. Tal será o caso dos crimes cuja punibilidade não se pode presumir conhecida de todos os cidadãos. Já o art. 17.º, no qual se prevê o erro dito valorativo, aplicar-se-á no caso de se tratar de proibições que prevêm comportamentos axiologicamente relevantes, condutas que, em si mesmas, revelam o seu desvalor, detendo, por isso, o agente as informações essenciais para, por si, aceder à consciência da ilicitude. Sobre este assunto, cf. DIAS, Jorge de Figueiredo, *Op. cit.*, pp. 363-365 e VELOSO, José António, *Erro em Direito Penal*, Editora AAFDL, 2.ª ed., 1999, pp. 23-25.

<sup>124</sup> Sobre este tema, cf. DIAS, Jorge de Figueiredo, *Op. cit.*, pp. 828-830

Quando se assista a uma atuação concertada entre o técnico oficial de contas e o órgão de administração da sociedade – por sua iniciativa e com o conhecimento e/ou aprovação do último ou em cumprimento de uma decisão tomada por este órgão –, sendo falsificada a escrituração e as declarações fiscais da sociedade ou não sendo entregues as quantias retidas e devidas à Administração Fiscal pela sociedade, enquanto substituta tributária, coloca-se a questão de, se praticando o TOC tais atos e agindo em representação da sociedade, poderá ser punido por tais infrações ao nível da autoria (e aqui, de uma co-autoria).

Os crimes tributários constituem, nalguns casos, delitos específicos próprios. A fraude fiscal, na medida em que visam a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária, pressupondo a apresentação de uma declaração nos termos da legislação aplicável, apenas poderá ser cometida por quem tem o dever de prestar ou de a apresentar. O mesmo se diga do abuso de confiança fiscal, o qual pressupõe uma não entrega de uma prestação à Administração Fiscal por quem a deduziu e estava legalmente obrigado a entregar. Em ambos estes casos, para que se preencha o elemento constitutivo do tipo, é necessário que o autor tenha um dever de praticar o facto, de declarar, sendo que só quem tenha tal dever poderá ser sujeito ativo de tal infração.<sup>125</sup> Os crimes fiscais caracterizam-se tendencialmente pelo incumprimento de deveres inerentes à qualidade subjetiva que o agente detém perante a Administração Fiscal, razão pela qual são considerados como “*delitos consistentes na infração de um dever*” ou apenas “*delitos de dever*”.<sup>126</sup> Como sustenta ISABEL MARQUES DA SILVA “*correspondem tendencialmente a comportamentos violadores dos chamados «deveres tributários acessórios» do dever de pagar o imposto, sendo tais deveres impostos pelas leis fiscais a determinados sujeitos que se encontrem em relação com o fisco*”.<sup>127</sup>

Encontramos, aqui, um obstáculo: como poderá o técnico oficial de contas ser punido por uma conduta que incorra na prática de uma infração tributária quando o próprio tipo

---

<sup>125</sup> Neste sentido, cf. SILVA, Germano Marques da, *Direito Penal Tributário... cit.*, pp. 235 e 245

<sup>126</sup> DIAS, Jorge de Figueiredo, *Para uma dogmática do direito penal secundário*, in *Direito Penal Económico e Europeu: textos doutrinários*, AAVV, Vol. I - Problemas Gerais, Coimbra Editora, 1998, p. 64, caracteriza-os como “*delitos aos quais é consubstancial uma violação – para além do dever geral que está na base de qualquer tipo-de-ilícito – de um dever específico anterior (e, em regra, também exterior) à norma penal, e cujos destinatários se caracterizam por uma especial relação, v.g. de tipo profissional, com o conteúdo ilícito do facto*”.

<sup>127</sup> *Op. cit.*, pp. 74-75.

exige para se ser autor do crime, uma determinada qualidade ou característica detidas pelo agente, qualidade essa que o técnico oficial de contas não detém? Se tal qualidade – e no caso das infrações tributárias, tal dever – pertence em exclusivo ao contribuinte ou ao substituto tributário, o *intraneus*, como podemos fundamentar a punibilidade do técnico oficial de contas, um *extraneus*, a título de autoria ou cumplicidade, conforme o caso?

Sobre esta questão pronunciou-se já a maioria da doutrina e jurisprudência espanhola, afirmando não poderem os *extranei* ser punidos enquanto autores de um delito no âmbito tributário, visto não serem estes os “*destinatários do dever jurídico original*”<sup>128</sup>, não se admitindo como possível a punibilidade do consultor fiscal enquanto autor imediato ou mediato. Face a tal *atipicidade*, para este tipo de crimes, admitir-se-á, antes, a imputação por qualquer uma das distintas modalidades de cumplicidade.

Entendemos não ser esta a melhor solução. Como já referimos, a responsabilidade da sociedade pelas infrações cometidas pelos seus órgãos, representantes, ou por quem controle a sua atividade não excluirá a responsabilidade individual de tais agentes singulares. A resposta reside na fórmula prevista nos artigos 6.º do RGIT e 12.º do Código Penal<sup>129</sup>, que consagram o instituto da “*atuação em nome de outrem*”, através do qual se estende a punibilidade de certos tipos legais de crime a quem, agindo funcionalmente, não reúne certos elementos essenciais requeridos pelo tipo. Nos termos do disposto no artigo 12.º “*é punível quem age voluntariamente como titular de um órgão de uma pessoa coletiva, sociedade ou mera associação de facto, ou em representação legal ou voluntária de outrem, mesmo quando o tipo legal de crime exigir:* a) determinados elementos pessoais e estes só se verificarem na pessoa do representado”. Poder-se-á, de acordo com esta disposição, responsabilizar

---

<sup>128</sup> ESTÉVEZ, Juan M. Rodríguez, *Responsabilidad Penal del Asesor de Empresa*, in *Derecho Penal Tributario*, II, Alejandro Altamirano, Ramiro Rubinska et al., 2008, Marcial Pons, pp. 908-911. Descarta este autor a possibilidade dos consultores serem considerados autores de um delito penal tributário, afirmando que os profissionais consultores em matéria empresarial, por não estarem abrangidos pela cláusula de atuação em nome de outrem, não poderão ser considerados autores do delito especial ao qual se faz referência e estarão, no limite, sujeitos às regras da cumplicidade (“*los profesionales asesores en materia empresarial, al no estar alcanzados por la cláusula de actuación en nombre de otro, no podrán ser considerados autores del delito especial al cual se hace referencia y serán, a lo sumo, alcanzados por las reglas de la participación. Ello significa que se descarta de entrada la posibilidad que los contadores pueden ser considerados autores en el delito penal tributario.*” – *Ibidem*, p. 911).

<sup>129</sup> Apenas transcrevemos o art. 12.º do CP ainda que se consagre o mesmo nos dois preceitos.

criminallymente o agente que atuar em representação de um terceiro no qual se verifiquem certas qualidades ou relações especiais e essenciais para fundamentar o crime e exigidas pelo tipo, contando que o representante delas tenha conhecimento.<sup>130</sup>

Parece-nos que, dada a natureza própria dos crimes referidos, apenas quem estiver adstrito à referida obrigação de retenção e entrega de prestações tributárias no crime de abuso de confiança fiscal ou à obrigação de declarar no crime de fraude fiscal, ou, no limite, quem atue em nome daqueles obrigados ao cumprimento de tais deveres tributários poderá ser agente do crime.

A atuação do técnico oficial de contas enquanto representante do contribuinte e agindo em seu nome e interesse – incumbido de elaborar as declarações fiscais ou prover à entrega à Administração Fiscal das declarações fiscais e outros documentos conexos respeitantes aos seus cliente –, e quando se traduza na prática de uma infração tributária para a qual a lei exija certos elementos pessoais que só se verifiquem na pessoa do contribuinte, deverá poder ser enquadrada nas situações previstas nos artigos 6.º do RGIT e 12.º do Código Penal, sendo o TOC, como tal, punido, na medida da sua contribuição para a prática do crime.

No mesmo sentido que o exposto, é admitida por alguma doutrina espanhola<sup>131</sup> a punibilidade do *consultor* fiscal como autor ou co-autor de um delito fiscal “*quando o obrigado tributário delega ou encarrega no consultor fiscal o cumprimento da obrigação tributária, atuando assim em sua representação*”, aplicando-se, por conseguinte, a esses casos o disposto no artigo 31 do Código Penal espanhol (disposição semelhante ao nosso artigo 12.º). Quando atue em representação do obrigado tributário, produzir-se-á uma “*transmissão jurídica da posição de dever, cuja consequência*

---

<sup>130</sup> ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, *op. cit.*, p. 102; SILVA, Germano Marques da, *Responsabilidade...* *cit.*, pp. 298-305

<sup>131</sup> SÁNCHEZ, J. M. Silva, *Artículo 31*, in Comentários al Código Penal (coord. COBO DEL ROSAL), pp. 370 e ss. apud CLEMENT, Joan-Francesc Pont, *Responsabilidad penal del asesor fiscal. Incidencia de la normativa relativa al blanqueo de capitales* in Management & Empresa, 2005, pp. 15; MONTALVO, J.A. Choclán, *Responsabilidad de auditores de cuentas y asesores fiscales*, Bosch, Barcelona, 2003, pp. 175 e ss. apud Joan-Francesc Pont, *op. cit.*, pp. 15-16.

*consiste em exonerar a responsabilidade do representado, quando este não tenha conhecimento do comportamento fraudulento”.*<sup>132</sup>

### 3.3. A Responsabilidade Penal do Técnico Oficial de Contas e do Revisor Oficial de Contas pela sua atuação enquanto consultores técnicos

Ligada à questão da indução em erro das entidades às quais prestam os seus serviços, cumpre-nos referir a possível incriminação do técnico oficial de contas ou do revisor oficial de contas pelas informações, conselhos ou recomendações por si fornecidos.

No exercício da sua função de consultoria nas áreas da respetiva formação (contabilística e fiscal), poderá o técnico ou o revisor oficial de contas ser punido enquanto instigador, se a sua opinião determinar o seu cliente à prática de um facto ilícito, ou enquanto cúmplice na medida em que a sua atuação se traduza num mero auxílio moral ou material.<sup>133</sup>

Não deverá ser considerado, para efeitos de instigação ou cumplicidade na prática de um crime por parte destes consultores técnicos todo e qualquer tipo de consultoria prestada. Como ensina GERMANO MARQUES DA SILVA, importa aqui distinguir o conselho, a recomendação e a informação: enquanto o conselho e a recomendação consistem numa incitação à prática de determinado comportamento, a informação traduz-se em dar conhecimento ao cliente dos condicionalismos e circunstâncias que

---

<sup>132</sup> CLEMENT, Joan-Francesc Pont, *op. cit.*, pp. 15-16: “cuando un sujeto ajeno al status que define formalmente la autoría de un delito especial, es facultado para el ejercicio efectivo de las posibilidades de acción que comporta la función de dominio asume, según el criterio mayoritario, una posición material de autor equivalente a la de los intranei. No queda excluido, pues, de forma absoluta que el asesor fiscal pueda ser considerado, en determinadas ocasiones, autor o coautor de un delito fiscal. Esto es lo que ocurre cuando el obligado tributario delega o encarga al asesor fiscal el cumplimiento de la obligación tributaria, actuando así en su representación. Por tanto, si el asesor fiscal en quien se ha delegado el cumplimiento de las obligaciones tributarias, incumple dolosamente el mandato recibido, sin el concurso del obligado, puede ser sancionado penalmente en concepto de autor directo y material del delito fiscal, aunque no sea él propiamente el sujeto pasivo tributario. Puede decirse, que en los casos en que el asesor actúa en representación del obligado tributario se produce una transmisión jurídica de la posición de deber, cuya consecuencia consiste en exonerar de responsabilidad al representado, cuando éste no tenga conocimiento del comportamiento defraudatorio.”

<sup>133</sup> Art. 27.º do CP.

possam ser relevantes face à consulta requerida, inexistindo qualquer tipo de *exortação* à prática de uma conduta.<sup>134</sup>

A prestação de uma informação pelo técnico oficial de contas a uma entidade para a qual preste serviços traduzir-se-á numa resposta objetiva, exaustiva e esclarecida, advertindo-o das diversas consequências, não só civis mas também penais e contraordenacionais, que a sua atuação poderá implicar. Na medida em que se trate de um mero parecer, não haverá qualquer tipo de responsabilidade criminal se o cliente, pelo seu conteúdo, se determinar à prática de um crime, não havendo sequer, por parte do técnico oficial de contas, dolo nesse sentido. Tal ocorrerá, por exemplo, quando o TOC se limitar a esclarecer o seu cliente a respeito dos efeitos e riscos legais e dos aspetos jurídicos de uma situação ou ato a praticar.<sup>135</sup>

Já não será essa a solução quanto aos conselhos e recomendações dadas pelo técnico oficial de contas, que determinem ou persuadam o cliente à prática de uma conduta típica e ilícita: a responsabilidade criminal imputável ao cliente será neste caso também imputável ao TOC como instigador ou como cúmplice, nos termos já enunciados.<sup>136</sup> Se o revisor oficial de contas oferecer um conselho, ultrapassando a margem do risco permitido, do que é considerado pelo Direito como lícito, projetando um plano dirigido ao incumprimento das obrigações tributárias do seu cliente, tal não poderá senão ser considerado como ilícito e punível, respondendo como tal. Se o revisor oficial de contas ou o técnico oficial de contas determinarem, com tal conselho, o seu cliente à prática do facto, dominando a sua decisão de cometer o ilícito-típico, deverão ser punidos como instigadores, nos termos do artigo 26.º do Código Penal. Se o seu contributo para a prática do facto típico se traduzir na prestação de um mero auxílio, estando o cliente já decidido e resolutivo quanto a essa prática, e consistindo a atuação do profissional num reforço ou mera colaboração, este será punido como cúmplice, conforme o disposto no artigo 27.º.

---

<sup>134</sup> *A responsabilidade profissional do advogado*, in Estudos dedicados ao Prof. Doutor Mário Júlio de Almeida Costa, AAVV, (coord. Júlio Gomes), Universidade Católica Editora, 2002, 1.ª ed., pp. 631 e s.

<sup>135</sup> *Idem*, p. 633, a respeito da responsabilidade do advogado, mas plenamente aplicável à atuação do técnico oficial de contas.

<sup>136</sup> *Idem*, p. 632.

### 3.4. A Responsabilidade das Sociedades de Técnicos Oficiais de Contas e das Sociedades De Revisores Oficiais De Contas

Tanto o Estatuto da OTOC como o Estatuto da OROC prevêm a possibilidade de constituição de sociedades profissionais de técnicos oficiais de contas ou revisores oficiais de contas, respetivamente, com o objetivo de exercerem em comum a respetiva profissão.<sup>137</sup>

Conforme o disposto do n.º 1 do artigo 155.º do Estatuto da OROC “às sociedades de revisores é aplicável o regime geral estabelecido no presente diploma em tudo o que não contrarie o regime especial respetivo”. Posto que cada sócio deverá desempenhar as suas funções em nome da sociedade, não podendo exercer a título individual as funções contempladas no Estatuto da OROC e devendo “consagrar à sociedade toda a atividade profissional”, parece-nos que as SROC deverão ser penalmente responsabilizadas, não só nos mesmos termos que as sociedades comerciais, já expostos, mas também na mesma medida em que o revisor oficial de contas possa ser individualmente responsabilizado, estando sujeita ao mesmo conjunto de poderes e deveres a que este está vinculado.<sup>138</sup> Neste sentido, estatui o artigo 105.º do Estatuto da OROC que “nas relações com terceiros, as certificações, relatórios e outros documentos de uma sociedade de revisores oficiais de contas, no exercício de funções de interesse público, são assinados em nome e em representação da sociedade por um sócio administrador ou gerente, pelo sócio responsável pela sua elaboração ou por outro sócio com competência e poder bastantes.” O próprio Código das Sociedades Comerciais prevê a possibilidade da sociedade de revisores oficiais de contas desempenhar as funções de fiscal único ou de membro do conselho fiscal de uma sociedade, devendo em tal caso ser designado um sócio da SROC responsável pelo exercício da fiscalização e da revisão legal das contas, em sua representação.<sup>139</sup>

Já não será assim nas sociedades de técnicos oficiais de contas. Atendendo ao previsto no Estatuto da OTOC, parece prevalecer, em todo o caso, a responsabilidade individual não só de cada sócio mas também de cada técnico oficial de contas ao serviço da sociedade, “respondendo pelos atos profissionais que pratiquem e pelos

<sup>137</sup> Cf. Arts. 85.º e ss. do Estatuto da OTOC e 94.º e ss. do Estatuto da OROC.

<sup>138</sup> Arts. 110.º e 111.º do Estatuto da OROC.

<sup>139</sup> Arts. 413.º, n.º 1, 414.º e 446.º do CSC.

colaboradores que deles dependem profissionalmente” não obstante poderem ser constituídas com o objetivo de exercício comum.<sup>140</sup>

---

<sup>140</sup> Cf. Art. 96.º do Estatuto da OTOC

## CONCLUSÕES

Procurámos analisar, sem no entanto as esgotar, as possíveis e diferentes formas de incriminação em que poderão incorrer os revisores oficiais de contas e técnicos oficiais de contas no quadro da sua atuação junto de uma sociedade.

Das considerações tecidas no que concerne às funções que competem a estes profissionais, podemos em termos gerais destacar a execução da contabilidade, i.e. das demonstrações financeiras, pelo técnico oficial de contas, e a sua revisão pelo revisor oficial de contas no sentido da certificação legal das contas. Na medida em que exercem funções de interesse público estão adstritos a obrigações comuns: tanto um como o outro deverão ajustar a sua atuação no sentido de obter uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da empresa, fazendo, não raras vezes, a ponte entre o órgão de gestão, os sócios e a Administração Fiscal. As suas atividades deverão ser complementares e desempenhadas num ideal de cooperação mútua. Caberá, em primeiro lugar, ao órgão de gestão da empresa a responsabilidade pela elaboração e apresentação das contas e competirá ao TOC a planificação, organização e coordenação da execução da contabilidade, assim como a responsabilidade pela regularidade técnica em termos fiscais e contabilísticos. Numa empresa que se encontre obrigada à revisão legal das contas, assumirá também o ROC uma responsabilidade pelas mesmas, traduzida na sua certificação e na elaboração dos relatórios e parecer que deva apresentar enquanto membro do órgão de fiscalização.

Atendendo ao papel que o revisor oficial de contas tem enquanto titular do órgão de fiscalização de uma sociedade e aos termos nos quais foi legalmente concebida e configurada a responsabilidade penal das pessoas coletivas e entidades equiparadas e das pessoas que, ocupando uma posição de liderança, agem em nome e interesse daquelas, podemos concluir que não poderão as atuações do ROC ser imputadas à sociedade na qual estiver inserido, exceto nos particulares e excecionais casos em que este aja fora do âmbito das suas funções e na medida em que exerça funções típicas de outros órgãos da sociedade – *maxime*, a administração – a quem compete, efetivamente, controlar a atividade societária.

Por sua vez, o técnico oficial de contas, na medida em que assuma responsabilidades e deveres da competência do órgão de administração, como o são as obrigações

tributárias declarativas – posto que tal lhe é permitido pelo seu Estatuto, constituindo hoje em dia prática corrente – não poderá deixar de ser responsabilizado pelas infrações que, dolosamente, praticar ou determinar o órgão de administração, e com ele a sociedade, a cometer. Na hipótese de estar em causa um tipo de crime de natureza específica ou própria, nem assim se verá excluída a responsabilidade do técnico, salvaguardada pelo instituto da atuação em nome de outrem previsto no Código Penal e no RGIT. Poderá ser punido sob qualquer uma das formas de participação previstas no Código Penal, não obstante as potenciais dificuldades de prova com as quais se poderão deparar os tribunais, principalmente ao nível da autoria mediata e da instigação.

Finalmente e no que concerne aos conselhos, informações e recomendações prestados tanto pelo revisor oficial de contas como pelo técnico oficial de contas enquanto consultores técnicos em matéria fiscal ou contabilística, não obstante o *supra* exposto sobre a sua relevância penal, não é tarefa fácil delimitar se, perante uma consulta prestada por qualquer um dos primeiros, se deverá considerar tratar-se de uma simples informação, fornecida dentro dos limites da lei e do risco permitido, ou já uma verdadeira instigação ou cumplicidade, determinando o cliente à prática de uma infração ilícita e punível. Como tal, parece-nos premente e fundamental, por razões de segurança jurídica, que tal delimitação seja legalmente prevista e regulada.

## BIBLIOGRAFIA

ABREU, Jorge M. Coutinho de, *Responsabilidade Civil dos Administradores de Sociedades*, Série Cadernos do IDET, n.º 5, Almedina, 1.ª edição, 2007

ALBUQUERQUE, Paulo Pinto de, *Comentário do Código Penal à luz da Constituição da República e da Convenção Europeia dos Direitos do Homem*, Universidade Católica Portuguesa, 2010

ALVES, José A. Costa, *A responsabilidade tributária dos titulares dos corpos sociais e dos responsáveis técnicos*, RFUDP, Vol. 3, 2006

BARROTE, Isabel, *A Independência no Trabalho do Auditor e na Governação das Empresas*, in *Revisores & Auditores*, n.º 51, Outubro/Dezembro de 2010

BELEZA, TERESA PIZARRO, *La estructura de la autoría en los delitos consistentes en la infracción de un deber: ¿Titularidad versus dominio del hecho?* in *Fundamentos de un sistema europeo del derecho penal*, Ed. Española, J.M. Silva Sánchez; Coords. B. J. de Figueiredo Dias, Barcelona, 1995

BRITO, Teresa Quintela de:

- *Fundamento da responsabilidade criminal de entes colectivos: articulação com a responsabilidade individual* in *Direito Penal Económico e Financeiro: Conferências do Curso Pós-graduado de Aperfeiçoamento*, Obra Coletiva, Coimbra Editora, Coimbra, 2012
- *Responsabilidade criminal de entes colectivos (Algumas questões em torno da interpretação do artigo 11.º do Código Penal)*, in *Direito Penal Económico e Financeiro: Conferências do Curso Pós-graduado de Aperfeiçoamento*, Obra Coletiva, Coimbra Editora, Coimbra, 2012

CÂMARA, Paulo:

- *Manual de Direito dos Valores Mobiliários*, Almedina, 2009
- *A Auditoria Interna e o Governo das Sociedades*, in *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha*, Vol. III, Almedina, 2010

CASTAÑO, Elena Nuñez, *La falsa información en la actividad de los auditores de cuentas*, in: *Revista Penal*, 2002

CLEMENT, Joan-Francesc Pont, *Responsabilidad penal del asesor fiscal. Incidencia de la normativa relativa al blanqueo de capitales* in *Management & Empresa*, 2005

CORDEIRO, António Menezes, *Código das Sociedades Comerciais Anotado*, AAVV (coord. Menezes Cordeiro), Almedina, 2009

COSTA, Ricardo; DIAS, Gabriela Figueiredo, *Código das Sociedades Comerciais em Comentário*, AAVV (coord. Jorge M. Coutinho de Abreu), 1.º vol., Almedina, 2010

COSTA, Ricardo:

- *Responsabilidade Civil Societária dos Administradores de Facto*, Série Cadernos do IDET, n.º 2, Almedina, 2006
- *Código das Sociedades Comerciais em Comentário*, AAVV (coord. Jorge M. Coutinho de Abreu), 1.º vol., Almedina, 2010
- *Código das Sociedades Comerciais em Comentário*, AAVV (coord. Jorge M. Coutinho de Abreu), 6.º vol., Almedina, 2013

CUNHA, Paulo Olavo, *Direito das Sociedades Comerciais*, Almedina, 5.ª Edição, 2012

DIAS, Augusto Silva, *Ramos emergentes do Direito Penal relacionados com a protecção do futuro (ambiente, consumo, genética humana)*, Coimbra Editora, 2008

DIAS, Jorge de Figueiredo:

- *Para uma dogmática do direito penal secundário*, in *Direito Penal Económico e Europeu: textos doutrinários*, AAVV, Vol. I - Problemas Gerais, Coimbra Editora, 1998

ESTÉVEZ, Juan M. Rodríguez, *Responsabilidad Penal del Asesor de Empresa*, in *Derecho Penal Tributario*, II, Alejandro Altamirano, Ramiro Rubinska et al., Marcial Pons, 2008

FREIRE, Mário, *Fusão entre o Relatório do Auditor Externo e a Certificação Legal de Contas*, in *Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários*, 14 de Dezembro de 1995

GUIMARÃES, Joaquim F. da Cunha, *Revisores Oficiais de Contas*, Infocontab Edições, outubro de 2007:

- *Artigo A “Certificação das Contas” pelos TOC e ROC* – Eurocontas n.º 42, de Outubro de 1998, pp. 197 e ss.
- *Artigo Revisão/Auditoria às Contas e a Actividade do TOC* – TOC n.º 64, de Julho de 2005, pp. 311 e ss.

GOMES, José J. M. Ferreira, *A Fiscalização Externa das Sociedades Comerciais e a Independência dos Auditores* in *Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários*, número 24, Novembro de 2006, Edição Especial 15.º Aniversário CMVM

MARQUES, Paulo, *Responsabilidade Tributária dos Gerentes e dos Técnicos Oficiais de Contas - A reversão do processo de execução fiscal*, Coimbra Editora - grupo Wolters Kluwer, 1ª Edição, Dezembro 2011

MARTINS, Alexandre Soveral, *Código das Sociedades Comerciais em Comentário*, AAVV (coord. Jorge M. Coutinho de Abreu), 6.º vol., Almedina, 2013

MORAIS, Helena R., *Deveres Gerais de Informação* in Código do Governo das Sociedades Anotado, AAVV, 2012

NUNES, Pedro Caetano, *Dever de Gestão dos Administradores de Sociedades Anónimas – Teses de doutoramento*, Almedina, 2012

OLIVÉ, JUAN CARLOS FERRÉ, *Autoría y Delitos Especiales*, in Homenaje al dr. Marino Barbero Santos: "in memoriam", coords. Luis Alberto Arroyo Zapatero, Ignacio Berdugo Gómez de la Torre, Vol. 1, 2001

ROCHA, António da Silva, *Audidores & Revisores*, in Ética, Deontologia e Responsabilidade Social, Vida Económica Grupo Editorial, 2006

SANCHEZ, Bernardo Feijoo, *Autoria e participação em Organizações Empresariais Complexas*, in Cuestiones actuales de Derecho Penal Económico, ed. B de F, 2009, traduzido por VÂNIA COSTA RAMOS, in Instituto de Direito Penal e de Ciências Criminais

SANTOS, Albano, *Novas responsabilidades dos Técnicos Oficiais de Contas*, Vida Económica, 2006

SILVA, Germano Marques da:

– *A Responsabilidade Profissional do Advogado*, in Estudos dedicados ao Prof. Doutor Mário Júlio de Almeida Costa, AAVV, (coord. Júlio Gomes), Universidade Católica Editora, 2002

– *Responsabilidade Penal das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Editorial Verbo, 2009

– *Direito Penal Tributário (Relatório) – Sobre as responsabilidades das sociedades e dos seus administradores conexas com o crime tributário*, Universidade Católica Editora, Lisboa, 2009

SILVA, Isabel Marques da,

– *Responsabilidade Fiscal Penal Cumulativa das Sociedades e dos seus Administradores e Representantes*, Universidade Católica Editora, 2000

– *Regime Geral das Infracções Tributárias*, Coleção Cadernos do IDEFF, n.º 5, Almedina, 2010

SILVA, João Calvão da, *Responsabilidade civil dos administradores não executivos, da Comissão de Auditoria e do Conselho Geral e de Supervisão*, ROA, n.º 67, vol. I, Jan. 2007

SILVA, João Miguel Gonçalves da, *Os Conflitos entre a Fiscalidade e a Contabilidade no âmbito do trabalho de Revisão/Auditoria*, in Revista Fiscalidade, disponível em [www.oroc.pt](http://www.oroc.pt)

SIMÕES, Ligia, *Os deveres dos TOC e dos clientes*, in Diário Económico, 01/01/12

TABORDA, Daniel Martins Geraldo, *Auditoria – Revisão Legal das Contas e outras Funções do Revisor Oficial de Contas*, Edições Sílabo, 1.ª ed., 2006

VELOSO, José António, *Erro em Direito Penal*, Editora AAFDL, 2.ª ed., 1999

WEEZEL, Alex Van, *El Error en el Delito Tributario*, in Derecho Penal Tributario, I, Alejandro Altamirano, Ramiro Rubinska et al., Marcial Pons, 2008.