

**SER CONTABILISTA CERTIFICADO EM PORTUGAL: A RESPONSABILIDADE DO  
PROFISSIONAL PERANTE A LEGISLAÇÃO FISCAL E PARAFISCAL (SÍNTESE E  
COMENTÁRIOS CRÍTICOS)**

**Beatriz Lopes Conceição**

*– Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, ISCAC –*

Estudante de Gestão de Empresas

**João Martins da Costa**

*– Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, ISCAC –*

Estudante de Gestão de Empresas

**Miguel Gonçalves**

*– Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, ISCAC –*

**Área Científica:** J) Entidades sem fins lucrativos.

**Palavras-chave:** Contabilidade, Contabilista Certificado, Responsabilidade,

Regularidade Técnica, Infrações

Paper submetido ao **XVIII Encuentro AECA**, Lisboa, 20-21 Setembro 2018,

em 10 de Abril/2018. **Submissão para estudantes.**

# SER CONTABILISTA CERTIFICADO EM PORTUGAL: A RESPONSABILIDADE DO PROFISSIONAL PERANTE A LEGISLAÇÃO FISCAL E PARAFISCAL (SÍNTESE E COMENTÁRIOS CRÍTICOS)

## Resumo

A profissão de Contabilista Certificado sofreu alterações com a Lei n.º 139/2015 de 7 de setembro, pois esta transformou a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, em Ordem dos Contabilistas Certificados, alterando o respetivo estatuto, alargando o leque de funções e, conseqüentemente, aumentando as responsabilidades do profissional de contabilidade. Para a execução desta profissão, é necessário estar ciente dos direitos e deveres, de modo a ficar alerta para os possíveis obstáculos, bem como ter presente as funções da mesma, de modo a assegurar o seu bom funcionamento, assumindo a regularidade técnica. O conceito de regularidade técnica está referido no art. 10.º do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados, tendo o art. 24.º da Lei Geral Tributária atribuído a responsabilidade tributária ao Contabilista Certificado perante a sua violação. É ainda imprescindível ter conhecimento da responsabilidade pelo pagamento de multas e coimas previstas no art. 8.º do Regime Geral das Infrações Tributárias, de modo a precaver que qualquer tipo de sanção possa ser inculida, indevidamente, ao Contabilista Certificado.

**Palavras-chave:** Contabilidade, Contabilista Certificado, Responsabilidade, Regularidade Técnica, Infrações.

## **1. Introdução**

Como referido por Cunha (2016, p. 350), “a função do Contabilista Certificado constitui uma pedra basilar na construção de uma nova cidadania fiscal”. Esta afirmação está no íntimo deste artigo, pois dada a importância das funções do Contabilista Certificado (doravante CC) estas serão posteriormente aprofundadas, nomeadamente, as situações em que este poderá ser confrontado pela Autoridade Tributária. Este estudo pretende dar a conhecer um pouco da evolução da profissão, essencialmente após a sua regularização. Destaca-se, particularmente, o cumprimento pela regularidade técnica, em paralelo com os restantes deveres da profissão, bem como a necessidade de fazer cumprir os seus direitos. Os arts. 24.º da Lei Geral Tributária (posteriormente LGT) e o 8.º do Regime Geral das Infrações Tributárias (adiante RGIT) estão na raiz do tema, sendo que o primeiro faz ver a responsabilidade aplicada ao CC em caso de violação dos deveres que lhe assistem, e o segundo, as situações em que este pode ser chamado a pagar coimas subsidiariamente. Por sua vez, se o CC incorrer em responsabilidade civil, este pode sofrer aplicação de multa ou pena, bem como no caso da responsabilidade disciplinar, se praticar infração disciplinar, esta é punível a título de dolo ou negligência.

A motivação deste *paper* prende-se com o facto de dois dos autores serem da área da gestão e quererem ingressar na maior Ordem de Profissionais de Portugal. Deste modo, torna-se importante conhecer as responsabilidades que cabem ao profissional de contabilidade, para que a execução da profissão decorra conforme o esperado, e para que o prestígio da Ordem e dos profissionais se mantenha.

Para a concretização do objetivo enunciado, o artigo apresenta-se dividido em mais cinco secções, para além da introdutória. A posterior secção consubstancia-se na homenagem aos autores que tiveram mais impacto neste *paper*. A terceira secção mostra a evolução da profissão desde a sua regulação até à atualidade. A quarta secção trata da relação entre as funções, deveres e regularidade técnica impostas pela legislação. A quinta secção cuida da responsabilidade dos responsáveis técnicos, sendo que se encontra dividida em quatro subsecções, tratando estas, a responsabilidade tributária, responsabilidade pelo pagamento de coimas e multas, responsabilidade civil e responsabilidade disciplinar, respetivamente. O artigo termina com a secção relativa à conclusão, às limitações e sugestões para futuras investigações.

## **2. Revisão da literatura**

O tema da responsabilidade na profissão de CC já foi estudado por outros; no entanto, crê-se que essa pesquisa não se deu na ótica contabilística. O quadro 1 pretende prestar tributo às principais contribuições influenciadoras do presente trabalho.

Quadro 1: Revisão da Literatura.

<b>Literatura anterior à transformação da ordem em OCC (antes de setembro de 2015)</b>			
<i>Autor (ano)</i>	<i>Título do Trabalho</i>	<i>Perspetiva do(s) autor(es)</i>	<i>Âmbito de destaque do presente trabalho/diferenças em relação à literatura existente</i>
Santos (2006)	<i>Novas Responsabilidades dos Técnicos Oficiais de Contas</i>	Santos (2006) foca o agravamento das responsabilidades do CC, perante a Lei 60-A/2005, de 30 de dezembro.	O presente <i>paper</i> estende o estudo de Santos (2006) para a atualidade.
Gonçalves, Gonçalves e Sequeira (2014)	<i>A Profissão de Técnico Oficial de Contas: Enquadramento Normativo</i>	Gonçalves <i>et al.</i> (2014) sumarizam e condensam exemplarmente as principais responsabilidades fiscais/parafiscais do CC.	O presente <i>paper</i> parte da análise efetuada por Gonçalves <i>et al.</i> (2014) e enriquece-a por intermédio de uma maior problematização de determinados aspetos considerados mais essenciais do ponto de vista contabilístico.
Pontes (2013)	“A responsabilidade subsidiária dos gerentes, TOC e ROC por dívidas tributárias – âmbito de incidência”	Pontes (2013) focou responsabilidades dos gerentes e Revisores Oficiais de Contas (ROC), e debruça-se sobre a origem de alguns artigos da LGT.	O foco está direcionado para a aplicação dos artigos da LGT e não a sua origem, bem como direciona-se à profissão de CC e não à de ROC.
<b>Literatura posterior à transformação da ordem em OCC (depois de setembro de 2015)</b>			
<i>Autor (ano)</i>	<i>Título da Obra</i>	<i>Perspetiva do autor</i>	<i>Âmbito de destaque do presente trabalho</i>
Matos (2016)	<i>A Responsabilidade dos Contabilistas Certificados no Exercício da sua Atividade Profissional – a responsabilidade tributária</i>	Matos (2016) escreveu a obra no âmbito de dissertação de mestrado na área do Direito. A autora escreve de uma forma vocacionada para a vertente legal.	A presente contribuição foi inspirada em Matos (2016); no entanto, diferencia-se, uma vez que se direciona para os aspetos contabilísticos, e não tanto da área de direito.
Amorim, Azevedo e Carvalho (2016)	<i>Códigos Anotados &amp; Comentados – infrações tributárias, RGIT, LPFA. Códigos Anotados &amp; Comentados – Lei Geral Tributária e Regime Arbitral Tributário, LGT, RAT.</i>	Estes manuais têm presente os artigos do RGIT e LGT, de forma comentada, de modo que facilita a interpretação da intenção do legislador, mas não de forma aprofundada do ponto de vista do CC.	Os artigos do RGIT e da LGT, que vão ao encontro do tema, encontram-se explicados e relacionados com a restante matéria em estudo, isto é, encontram-se focados do ponto de vista do CC e envolvidos em matéria análoga.
Nunes (2017)	<i>Estatuto da Ordem dos Contabilistas</i>	As anotações aos artigos dos EOCC e	Pese embora Nunes (2017) forneça um estudo aturado

	<i>Certificados – 2ª Edição, Anotado</i>	CDCC foram o foco do autor, sendo que este relaciona, diversas vezes, os artigos que estão a ser anotados com legislação complementar.	do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados (EOCC) e, bem assim, do Código Deontológico dos Contabilistas Certificados (CDCC), crê-se, todavia, que a sua exposição incide em demasia sobre as funções, direitos e deveres do CC, explorando pouco o tema da responsabilidade fiscal e parafiscal da profissão.
--	--	--	---

*Elaboração própria*

Foi através da literatura expressa pelos autores referidos que a motivação para este *paper* surgiu, designadamente a intenção de relacionar as responsabilidades fiscais e parafiscais com a profissão de CC.

### **3. A Ordem dos Contabilistas Certificados (1995-2017)**

A antiguidade da Contabilidade é equiparada à da civilização (Sá, 1997), tendo sido institucionalizada, ainda que não regulamentada, em Portugal, em diversos momentos-chave, nos séculos XVIII, XIX e XX, como a criação da Aula do Comércio (1759), a promulgação do Código Comercial (1833) e a aprovação do Código da Contribuição Industrial, respetivamente.

A regulação da profissão com o DL. n.º 265/95, de 17/10, aprovou o Estatuto dos Técnicos Oficiais de Contas (adiante ETOC) que veio dar origem à profissão de Técnico Oficial de Contas (doravante TOC) e à Associação de Técnicos Oficiais de Contas (doravante ATOC), sendo que esta última só tomou posse em julho do ano seguinte e tornou obrigatória a inscrição dos membros para o exercício da profissão.

Em 1999, o DL n.º 452/99, de 26/10, alterou a ATOC para Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (posteriormente CTOC), revogou o ETOC dando origem ao novo Estatuto da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, bem como ao Código Deontológico dos Técnicos Oficiais de Contas, que entrou em vigor no primeiro dia do ano seguinte.

A 26 de outubro de 2009, com o DL n.º 310/2009, a CTOC passou a designar-se Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (adiante OTOC) formalizando a nova maior ordem profissional portuguesa, trazendo consigo o Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (posteriormente EOTOC). Esta alteração coincidiu com a apresentação do novo Sistema de Normalização Contabilística, entrando este em vigor no dia um de janeiro de 2010, o qual revogou o ordenamento contabilístico nacional POC/89.

A lei n.º 139/2015, de sete de setembro, transformou a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas em Ordem dos Contabilistas Certificados (doravante OCC), e em conformidade com a Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, aprovou a alteração dos respetivos estatutos e código deontológico, passando estes a ter, respetivamente, a designação de Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados (posteriormente EOCC) e Código Deontológico dos Contabilistas Certificados (doravante CDCC). Com esta alteração, os seus profissionais passaram a ser intitulados de Contabilistas Certificados, como se conhece nos dias de hoje, nos termos do art. 9.º n.º 1 do EOCC.

Compreende-se que desde a sua regulamentação, a profissão de Contabilista Certificado foi tendo mais funções e responsabilidades.

#### **4. Funções, deveres e regularidade técnica**

Afigura-se essencial, para o exercício da profissão, conhecer as funções impostas pelo art. 10.º do EOCC. Pertencem ao Contabilista Certificado as funções de planificação, organização e coordenação na execução da contabilidade, atendendo sempre às normas legais e princípios contabilísticos em vigor. Não obstante, o art. 10.º do EOCC diz nos que podem existir outras funções definidas por lei adequadas ao exercício das respetivas funções, Matos (2016).

A contabilidade pretende espelhar uma imagem fiel e verdadeira da situação patrimonial e dos resultados de uma entidade num determinado momento, bem como contribuir para o apuramento da matéria coletável. Para tal, é fundamental exercer os direitos plasmados no art. 69.º do EOCC, sendo imprescindível o acesso à documentação, informação e outros elementos necessários para o cumprimento integral das funções, obrigando-se a ser rigoroso com o seu cliente na entrega dos mesmos, bem como a confirmação por escrito das instruções que recebe e ainda assegurar que estas operações ocorreram devidamente. O respeito pelo cumprimento das boas regras contabilísticas, fiscais e critérios éticos torna essencial assumir a responsabilidade pela regularidade técnica, visto que esta é uma das suas principais funções.

O conceito de Regularidade Técnica é amplo e de difícil interpretação, contudo, o art. 10.º n.º 3 do EOCC elucida que para se assumir esta função, plasmada no n.º 1 alínea b) do mesmo artigo, é necessário executar a contabilidade de acordo com os termos previstos nas normas e ter como suporte os documentos e informações disponibilizados pelo órgão de gestão ou pelo empresário. Para que esta fique garantida, o profissional tem que conhecer e respeitar os deveres a que está sujeito, bem como assegurar que os seus direitos estão conforme previsto. Como refere Guimarães (2007), *apud* Nunes (2017), considera-se incumprida a responsabilidade pela regularidade técnica sempre que os custos e proveitos sejam contabilizados em desrespeito das normas, o IVA seja incorretamente deduzido ou, em caso de sujeição e não isenção este não seja liquidado, não se efetuarem os devidos descontos fiscais e parafiscais exigidos. A nível contabilístico, o CC tem o dever de estar a par das normas, leis e suas alterações relevantes para que possa informar o cliente, bem como a nível fiscal deve apresentar as contas mais favoráveis ao cliente para que este possa aproveitar todos os benefícios fiscais à sua disposição. Para melhor compreensão do conceito de regularidade técnica, pode-se dividir o n.º 3 do art. 10.º do EOCC em quatro partes, como presente no Quadro 2.

*Quadro 2: Divisão e exposição do conceito de Regularidade Técnica.*

<b>1ª Divisão</b>	“...execução da contabilidade nos termos das disposições previstas nos normativos aplicáveis “.
Comentário	Relativamente a esta subdivisão pretende-se que o CC cumpra a legislação fiscal, a legislação comercial, o Sistema de Normalização Contabilística, as orientações fornecidas pelas entidades competentes pelas matérias de normalização e regulação de contabilidade, bem como, o regime da normalização contabilística para microentidades e a norma contabilística e de relato financeiro para pequenas entidades.
<b>2ª Divisão</b>	“...tendo por suporte os documentos e as informações fornecidas pelo órgão de gestão ou pelo empresário”.
Comentário	Importante será reforçar que, tal como previsto no Artigo 12.º do CDCC, o CC tem o direito de receber toda a informação e colaboração necessária para a execução do seu trabalho, caso este direito não lhe seja assegurado, este pode-se recusar a assinar declarações. Vendo este direito violado, o CC pode ainda, como menciona o n.º 5 do mesmo artigo, rescindir contrato com justa causa, sem violação do n.º 2 do Artigo 72.º do EOCC, uma vez que o incumprimento deste direito constitui motivo justificado para a recusa de assinatura.
<b>3ª Divisão</b>	“...e as decisões do profissional no âmbito contabilístico, com vista à obtenção de uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da empresa”.
Comentário	Para esta obtenção, é crucial que a regularidade técnica seja assumida e devidamente cumprida. É possível que esta parte pareça redundante, visto que a primeira divisão mencionada fala na necessidade de boas práticas imprescindíveis na execução da contabilidade e que estão na raiz da obtenção da imagem patrimonial esperada.
<b>4ª Divisão</b>	“o envio para as entidades públicas competentes, nos termos legalmente definidos, da informação contabilística fiscal definida na legislação em vigor”.
Comentário	A regularidade técnica passa também por cumprir com o envio de todas as informações das áreas contabilísticas e fiscais para as entidades públicas competentes. Caso o CC não cumpra com este envio será penalizado, no entanto, a análise dessa penalização será tratada em subsecção própria.

*Fonte: art. 10.º n.º 3 EOCC*

É fundamental entender a Regularidade Técnica, uma vez que está refletida no n.º 3 do art. 24.º da LGT, que expressa a responsabilidade aplicada ao CC em caso de violação dos deveres de assunção da mesma, nas áreas contabilística e fiscal, ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos. É imprescindível que o profissional de contabilidade, CC, esteja ciente dos deveres que lhe são incutidos, para que possa assumir a Regularidade Técnica. Estes deveres encontram-se presentes no EOCC, sendo os de maior ênfase para esta matéria os deveres gerais (art.70.º), para com as entidades a que prestem serviços (art. 72.º) e para com a Autoridade Tributária (adiante AT) (art. 73.º). Dos deveres gerais, destaca-se a contribuição para o prestígio da profissão pautada por padrões de honestidade e de boa fé, garantindo a sua competência perante as normas legais e técnicas vigentes. Os deveres para com as entidades a quem prestam serviços são específicos, e o CC deve



escrupulosamente respeitá-los, salvaguardando a transparência, rigor e exatidão do desempenho das suas funções, garantindo assim a confiança das entidades, informando-as de todas as suas obrigações contabilísticas, fiscais e legais. Sabendo que cabe ao CC entregar os documentos às entidades públicas competentes, é de salientar os deveres para com a Autoridade Tributária, nomeadamente, assegurar que as declarações fiscais assinadas estão de acordo com as leis e normas técnicas em vigor, uma vez que estas são resultado da atividade final. Como mencionado, sendo da responsabilidade do CC a entrega das declarações fiscais à AT, em caso de incumprimento, este fica subsidiariamente responsável e solidariamente com outros profissionais de contabilidade pelas coimas devidas, tema este que será aprofundado no decorrer do paper. Como Azevedo (2006, p. 3) refere “a preocupação do legislador é atribuir aos TOC uma espécie de pré-fiscalização de conformidade do ato à verdade tributária e contabilística que pretende expressar”.

## **5. Responsabilidade dos responsáveis técnicos**

Segundo Félix (2018), o CC está sujeito a um rigoroso quadro de responsabilidade normativa, não apenas disciplinar, mas também civil, criminal e tributária, a que não é alheio o reconhecimento e confiança pública que o Estado atribui aos profissionais.

O art. 24.º da LGT regula o regime da responsabilidade tributária subsidiária, aplicada aos membros de corpos sociais e responsáveis técnicos, nomeadamente, ao CC como disposto no n.º 3. A responsabilidade tributária do CC aumentou com este artigo, e como refere Matos (2016), o CC é um interlocutor entre as entidades a quem presta serviços e à AT. Foi a Lei n.º 60-A/2005 de 30 de Dezembro que alterou o n.º 3 do art. 24.º da LGT e o n.º 3 do art. 8.º do RGIT, aumentando o leque de responsabilidades de carácter tributário do profissional de contabilidade. Antes da vigência da referida lei, o CC apenas poderia ser responsabilizado em caso de ato doloso, isto é, praticamente só em casos de crime fiscal. Atualmente, não é necessário que haja pressuposto de fraude, basta que haja, como refere Santos (2006, p. 31), “mera culpa ou negligência na violação dos seus deveres profissionais de responsáveis pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal”.

Esta responsabilidade “é também espelho deste entendimento cada vez mais enraizado do papel de intermediário qualificado do contabilista e da natureza pública da respetiva profissão” Matos (2016, p. 36).

### **5.1. Responsabilidade tributária**

Compreende-se responsabilidade tributária como a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação de imposto, abrangendo o imposto liquidado e os juros e demais encargos, podendo assumir carácter principal ou subsidiário. Os responsáveis principais são os sujeitos passivos originários e são estes os primeiros a serem chamados a responder. Os responsáveis subsidiários são chamados quando o devedor originário tem impossibilidade para fazer face ao cumprimento da obrigação ou tenha sido por sua culpa que o património se tenha tornado insuficiente para fazer face ao pagamento (art. 22.º LGT).

Segundo Sanches (1995), citado por Pontes (2013), na responsabilidade subsidiária a dívida não é do CC, é da empresa a quem presta serviço, apenas se o CC tiver agido com culpa a dívida poderá mudar de sujeito passivo, tornando-se devedor de um imposto da pessoa coletiva (IRC, IRS retido por conta, IVA) que em princípio nunca iria pagar enquanto pessoa singular. Os responsáveis subsidiários podem ser chamados nos casos referidos no art. 153.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, nomeadamente, como refere o n.º 2 a), em caso de inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores e como refere a alínea b), fundada insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido, sendo que o art. 23.º n.º 2 da LGT completa este artigo na medida em que este explica o processo de reversão aplicado a estas circunstâncias. A LGT distingue relação jurídica, no Artigo 30.º, de obrigação tributária, no art. 31.º. Teixeira (1990), *apud* Cunha (2016), define que a obrigação tributária pesa sobre o sujeito passivo no pagamento da prestação tributária, ou seja, obrigação de pagar o imposto contrapondo-a à relação jurídica tributária e diz ainda que esta será constituída não só pelo vínculo obrigacional, mas também pelas obrigações que incidem sobre terceiros. O sujeito passivo é descrito no art. 18.º da LGT como a pessoa singular ou coletiva que está, nos termos da lei, vinculada ao cumprimento da prestação tributária. Para além do CC, os ROC, órgãos de fiscalização, administradores, gerentes e demais pessoas que exerçam funções de administração, também podem ser chamados à responsabilidade tributária (art. 24.º LGT). A destacar que a Responsabilidade Tributária, não sendo uma garantia, aumenta as hipóteses de pagamento de uma obrigação, não tendo, portanto, natureza sancionatória. Uma sanção presume uma infração, sendo que as infrações fiscais se encontram reguladas no RGIT e, no caso do CC, as infrações disciplinares estão reguladas no EOCC. A Responsabilidade Tributária só existe nos casos em que a lei o preveja, e para tal, é necessário que determinados requisitos tenham ocorrido. Seguindo de perto Matos (2016), este identifica-os como ação ou omissão, ilicitude, culpa, dano e nexos de causalidade. Pode-se aprofundar cada um desses requisitos no quadro 3.



*Quadro 3: Descrição individual dos requisitos para existir Responsabilidade Tributária.*

Ação ou omissão	Fazer ou deixar de fazer algo que lhe competia.
Ilicitude	Violar as funções e reflexamente, violar normas fiscais e contabilísticas.
Culpa	Responsabilidade subjetiva: dolo e/ou negligência e respetivos graus.
Dano	Genericamente, a não entrega de prestação tributária
Nexo de causalidade	Entre o ato ou a falta dele e a violação de deveres que por sua vez produziu o dano.

*Fonte: Matos (2016, p. 61)*

No caso de serem várias as pessoas responsáveis pelo incumprimento destes requisitos, isto é, pelo facto tributário, existe responsabilidade solidária, ou seja, existe uma obrigação partilhada. O direito de regresso pode ser exercido contra cada um dos codevedores pelo devedor que satisfizer a dívida ao credor, de modo a reaver deles a parte por que eram responsáveis, como previsto no art. 524.º do Código Civil.

Em todo o caso, o art. 24.º da LGT indica que a AT é responsável pela demonstração da violação dos deveres que lhe cabem, bem como o art. 8.º do RGIT enuncia que esta é responsável pela demonstração da culpa pela insuficiência de património da entidade.

### **5.2. Responsabilidade pelo pagamento de coimas e multas**

Como mencionado anteriormente, os CC têm o dever de entregar as declarações pelas quais são responsáveis às entidades públicas competentes e, em caso de incumprimento, ficam abrangidos pelo art. 8.º do RGIT. O número 3 deste artigo refere que caso os CC não entreguem ou caso se atrasem com a entrega e não justifiquem, até 30 dias após o fim do prazo, o motivo de impedimento à Direcção-Geral dos Impostos, estes ficam subsidiariamente responsáveis e solidariamente entre si pelas coimas devidas. O art. 8.º do RGIT explicita ainda no n.º 1 as situações em que o CC pode ser chamado a responder subsidiariamente por um pagamento, quer por motivos de insuficiência de património por parte da entidade (alínea a), quer tenha sido por sua que o património da entidade se tenha tornado insuficiente (alínea b). Este artigo assemelha-se ao art. 24.º da LGT, na medida em que o artigo da LGT define a quem cabe a responsabilidade tributária, e o art. 8.º do RGIT expõe quem é responsável pelo pagamento de sanções pecuniárias.

O art. 2.º do RGIT define no n.º 1 como constituição de infração tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei, e no n.º 2 explicita que as infrações tributárias se dividem em crimes e contraordenações. Caso o mesmo facto constitua simultaneamente crime e contraordenação, o infrator será punido a título de crime, embora esta punição não exclua a possível aplicação de sanções acessórias, segundo o

n.º 3 do mesmo artigo. No seguimento do estudo das infrações tributárias, o art. 6.º do RGIT aceita o CC como responsável, uma vez que atua em representação da entidade, pois é ele o detentor de conhecimentos especializados nas áreas da contabilidade e fiscalidade e é ele que determina quando e como serão cumpridas as obrigações fiscais e contabilísticas. O art. 7.º do RGIT expõe no n.º 1 que caso o CC cometa uma infração a entidade fica responsável, no entanto, a responsabilidade individual deste não fica excluída como completam os n.º 3 e n.º 4. Como referido anteriormente, as infrações tributárias dividem-se em dois tipos: as contraordenações e os crimes. No entanto, as suas sanções são diferentes: aplicam-se coimas para o primeiro tipo e multas para o segundo. Quanto ao pagamento de coimas e multas, é de salientar que o CC apenas poderá responder pelo pagamento de coimas e, apenas subsidiariamente, nunca pelo pagamento de multas.

Podem-se destacar as contraordenações de maior relevo, presentes no RGIT, relacionadas com o incumprimento das funções do CC, no quadro 4.

*Quadro 4: Contraordenações com maior destaque.*

<b>N.º e Nome do Artigo</b>	<b>Descrição</b>	<b>Sanção – Coima mínima a Máxima</b>
113.º - Recusa de entrega, exibição ou apresentação de escrita e de documentos fiscalmente relevantes	Recusar dolosamente a entrega de documentos fiscalmente relevantes.	€375 a €75000
114.º - Falta de entrega da prestação tributária	Não entregar, num período de 90 ou mais dias, a prestação tributária, desde que o facto não constitua crime.	€75 a €2000
116.º - Falta ou atraso de declarações	Omitir ou atrasar a entrega de declarações fiscais que visem garantir a avaliação da situação tributária do cliente.	€150 a €3750
118.º - Falsificação, viciação e alteração de documentos fiscalmente relevantes	Se de modo doloso, falsificar, viciar, ocultar, destruir ou danificar elementos fiscalmente relevantes, existe punição por contraordenação, caso não exista punição pelo crime de fraude fiscal.	€750 a €37500
120.º - Inexistência de contabilidade ou livros fiscalmente relevantes	Inexistência dos documentos obrigatórios por lei, bem como o livro de registo e documentos relacionados com este.	€225 a €22500
123.º - Violação do dever de emitir ou exigir recibos ou faturas	A não emissão de recibos leva a sanção.	€150 a €3750.

*Fonte: RGIT*

O dever de denúncia pública, mencionado no art. 76.º do EOCC, revela que caso o CC tenha conhecimento de algum crime, durante o exercício das suas funções, deve comunicar à OCC e ao Ministério Público. Podemos encontrar, no RGIT, crimes tributários comuns, crimes fiscais e crimes contra a Segurança Social, com sanção de multa ou prisão. Nos quadros 5,6 e 7 encontram-se os crimes de maior agravante presentes no RGIT.

*Quadro 5: Crimes Tributários Comuns.*

Crimes Tributários Comuns		
N.º e Nome do Artigo	Descrição	Sanção
87.º - Burla Tributária	Praticar falsificação de declarações, falsificação ou viciação de documentos fiscais ou através de outros meios dolosos, conseguir enriquecer o seu património.	Dependendo da atribuição patrimonial para pessoas coletivas, a pena de prisão pode ir de 1 a 5 anos, ou 2 a 8 anos e para pessoas singulares a multa pode ir de 240 a 1200 dias ou 480 a 1920 dias.
91.º - Violação de segredo nº1  nº2	Revelar ou aproveitar conhecimento de segredo fiscal ou situação contributiva com intenção de causar prejuízo.  Revelar uma informação com intuito de obter benefícios para si.	Prisão até um ano ou multa até 240 dias.  Prisão até três anos ou multa até 360 dias.
93.º - Contrabando de circulação	Colocar ou deter em circulação, em território nacional, mercadorias que violem as leis aduaneiras e que se encontrem sem as respetivas guias e documentos necessários.	Prisão até três anos ou multa até 360 dias.

Fonte: RGIT

*Quadro 6: Crimes Fiscais.*

Crimes Fiscais		
N.º e Nome do Artigo	Descrição	Sanção
103.º - Fraude	Praticar condutas ilegítimas, redigidas no mesmo artigo, que visem a não liquidação, entrega ou pagamento da prestação tributária ou a obtenção indevida de benefícios fiscais, reembolsos ou outras vantagens patrimoniais que possam causar diminuição de receitas tributárias.	Pena até três anos e multa até 360 dias.

105.º - Abuso de Confiança	Não entregar, total ou parcialmente, a prestação tributária devida, ainda que esta tenha natureza parafiscal.	Se prestação tributária for superior a €7500: prisão até três anos ou multa até 360 dias. Se prestação tributária for superior a €50000: prisão até cinco anos ou multa de 240 a 1200 dias.
----------------------------	---	--

Fonte: RGIT

*Quadro 7: Crimes contra a Segurança Social.*

Crimes contra a Segurança Social		
N.º e Nome do Artigo	Descrição	Sanção
106.º - Fraude contra a segurança social	Praticar condutas que visem a não liquidação, entrega ou pagamento, total ou parcial, bem como o recebimento indevido, total ou parcial, de prestações da segurança social, com intenção de obter vantagem superior a €7.500.	Pena até três anos e multa até 360 dias.
107.º - Abuso de confiança contra a segurança social	Faltar com a entrega, total ou parcial, de valores já deduzidos das remunerações às instituições de segurança social.	Se prestação tributária for superior a €7500: prisão até três anos ou multa até 360 dias. Se prestação tributária for superior a €50000: prisão até cinco anos ou multa de 240 a 1200 dias.

Fonte: RGIT

O CC não pode ser responsabilizado por crimes tributários sempre que execute o seu trabalho de acordo com as normas em vigor, informando os administradores ou gerentes dos prazos de cumprimento das obrigações. A palavra “informando” deve ser tomada em consideração, uma vez que se for substituída por “conselho” ou “recomendação” irá alterar todo o sentido da frase, tornando-a incorreta. A grande diferença entre “informar” e “recomendar”, ou “aconselhar”, consubstancia-se no facto de que a recomendação automaticamente incita uma prática ou conduta, ao contrário do que acontece com a informação que se limita a dar algo a conhecer. Se o CC recomendar em vez de informar, pode ser considerado como cúmplice, pois existe responsabilidade criminal e esta é aplicada ao cliente ou empregador e ao CC.

Na responsabilidade tributária, como já mencionado, a origem do dano está em terceiros sendo que o pagamento de tributo não tem natureza de indemnização, o mesmo não acontece com a responsabilidade civil em que a origem do dano está no próprio responsável e o pagamento tem natureza de indemnização.

### **1.1. Responsabilidade civil**

Sempre que o CC provoque um ato culposo causador de dano, incorrendo em responsabilidade civil, este pode sofrer aplicação de multa ou pena, sendo que a responsabilidade pelo pagamento de coimas e multas se faz de acordo com as normas do Código Civil. O disposto no art. 798.º do Código Civil aplica-se aos CC, portanto, quando estes faltem culposamente ao cumprimento da sua obrigação, tornam-se responsáveis pelo prejuízo da entidade. Se um CC obtiver benefícios económicos à custa de terceiros, por exemplo, por via de falsificação de documentos, estará a incorrer em responsabilidade civil.

O n.º 4 do art. 70.º do EOCC alude ao dever da subscrição de um seguro de responsabilidade civil profissional de valor nunca inferior a 50000€, sendo que ao nível do regime jurídico, o Art.31º da Lei n.º 2/2013 dispõe que este seguro deve ser adequado à natureza e dimensão do risco. O n.º 7 do Regulamento do seguro de responsabilidade civil e profissional, informa ainda que os riscos cobertos por este seguro, bem como as suas exclusões são publicados anualmente na área reservada do membro no seu sítio da internet da OCC.

A responsabilidade Civil pode ser aplicada em simultâneo com outras responsabilidades, nomeadamente a responsabilidade disciplinar.

### **1.1. Responsabilidade disciplinar**

De acordo com previsto no art. 78.º do EOCC, considera-se infração disciplinar toda a ação ou omissão que consista em violação por qualquer membro da OCC, punível a título de dolo ou negligência, sendo que a tentativa é igualmente punível. A ação disciplinar é independente das responsabilidades analisadas, no entanto, nada impede que o CC possa ser responsabilizado em simultâneo. O acórdão de 08/02/2011, proc. 5972/09.7 YYPRT.P1, veio estipular que, se o CC tiver um processo disciplinar a decorrer contra si e este cancele a sua inscrição na ordem, não deixa de estar sujeito ao mesmo. É ao Conselho Jurisdicional da OCC que compete a instauração e decisão dos processos disciplinares. As sanções disciplinares aplicáveis ao CC podem ser advertência, multa não superior a 10 vezes o correspondente ao salário mínimo nacional, suspensão até três anos e expulsão sem prejuízo de reabilitação (arts. 86.º e 87.º do EOCC). As violações que o art. 78.º da EOCC menciona, são a violação dos deveres, sendo o de maior ênfase o previsto na alínea a) do art. 75.º do EOCC, que consiste no cumprimento dos regulamentos e deliberações da Ordem. Contudo, esta responsabilidade completa-se com os deveres apresentados anteriormente, bem como com o previsto no art. 74.º do EOCC que fala nos deveres para com os outros profissionais de contabilidade, existindo sempre colaboração recíproca. O procedimento disciplinar prescreve passados três anos



após o facto que o desencadeou tiver sido cometido, de acordo com o n.º 1 do art. 85.º do EOCC.

## **2. Conclusão, limitações e sugestões**

A profissão de CC encontra-se atualmente regulada pela Lei n.º 139/2015, de 7 de setembro; esta profissão, como todas as outras, tem direitos e deveres que visam assegurar o bom funcionamento da mesma. A regularidade técnica está implícita nas funções do CC, sendo esta, uma das responsabilidades essenciais para a boa prática da profissão, nunca perdendo de vista o cumprimento pela responsabilidade tributária. Como o CC é o interlocutor entre a AT e o cliente, tem de garantir a verdade fiscal, apoiando-se nos documentos fornecidos pelo contribuinte. Para que o CC possa ser chamado a responder subsidiariamente, como disposto no n.º 3 do art. 24.º da LGT, a AT tem que demonstrar a violação dos deveres por parte deste. Caso o CC se atrase com a entrega de declarações, não pode ser responsabilizado se comunicar, no prazo de trinta dias após o fim do prazo de entrega, à Direção-Geral dos Impostos o motivo que levou ao impedimento.

Quanto às infrações que podem ocorrer durante o exercício da profissão, estas podem ter penalizações diferentes consoante a gravidade da irregularidade cometida. Em suma, se o CC cumprir com os seus deveres e funções não poderá ser responsabilizado.

As limitações deste trabalho consubstanciam-se com o facto de a legislação ser extensa e apesar de interligada, ser difícil conseguir interpretá-la na íntegra, e ainda com a complexidade do tema. Assim, sugere-se o estudo do impacto da quantidade de responsabilidades da profissão nas pessoas com interesse a integrar a maior ordem profissional do país.

## **Referências**

- Amorim, J. C., Azevedo, P. A. e Carvalho, A. S. (2016), *Códigos Anotados & Comentados: Infrações Tributárias, RGIT, LPFA*. Porto: Lexit.
- Amorim, J. C., Azevedo, P. A. e Carvalho, A. S. (2016), *Códigos Anotados & Comentados: Lei Geral Tributária e Regime Arbitral Tributário, LGT, RAT*. Porto: Lexit.
- Azevedo, D. (2006), "Regularidade". *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas* 72, p. 3.
- Cunha, A. P. M. P. (2016), "Nos trilhos da responsabilidade tributária: o roteiro dos contabilistas certificados". *Revista Portuguesa de Contabilidade* 23, pp. 333-350.
- Félix, G. (2018), "A responsabilidade tributária do contabilista certificado". *Jornal Vida Económica* (16 Mar. 2018), p. 28.

- Gonçalves, C., Gonçalves, G. e Sequeira, L. (2014), *A Profissão de Técnico Oficial de Contas: Enquadramento Normativo*. Porto: Vida Económica.
- Guimarães, J. F. C. (2007), “A fiscalidade na atividade do TOC”. *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas* 82, pp. 24-36.
- Matos, C. G. (2016), *A Responsabilidade dos Contabilistas Certificados no Exercício da sua Atividade Profissional: a Responsabilidade Tributária*. Coimbra: Almedina.
- Nunes, M. V. (2017), *Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados: Anotado (2.ª Edição)*. Porto: Vida Económica.
- Pontes, C. (2013), “A responsabilidade subsidiária dos gerentes, TOC e ROC por dívidas tributárias: âmbito de incidência”. *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas* 162, pp. 63-70.
- Sá, A. L. (1997), *História Geral e das Doutrinas da Contabilidade*. São Paulo: Atlas.
- Sanches, J. L. S. (1995), *A Quantificação da Obrigação Tributária*. Lisboa: CCTF.
- Santos, A. (2006), *Novas Responsabilidades dos Técnicos Oficiais de Contas*. Porto: Vida Económica.
- Teixeira, A. B. (1990), *Princípios de Direito Fiscal (3.ª ed.)* (vol. I). Coimbra: Almedina.

#### **Legislação (ordem cronológica)**

- Decreto-Lei n.º 265/1995, de 17 de outubro.
- Decreto-Lei n.º 452/1999, de 5 de novembro.
- Lei n.º 60-A/2005, de 30 de dezembro.
- Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de outubro.
- Acórdão de 08/02/2011, proc. 5972/09.7 YYPRT.P1. Tribunal da Relação do Porto.
- Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro.
- Lei n.º 139/2015, de 7 de setembro.