

A Responsabilidade civil dos Revisores Oficiais de Contas e dos Técnicos Oficiais de Contas

A) Dos Revisores Oficiais de Contas

1. A profissão de Revisor Oficial de Contas (ROC) foi institucionalizada através do Decreto-Lei n.º 1/72, de 3 de Janeiro (primeiro Estatuto), tendo a então a Câmara (atual “Ordem”) dos ROC sido criada, dois anos mais tarde, pela Portaria n.º 87/74, de 6 de Fevereiro.

Seguiram-se mais três Estatutos, aprovados pelo Decreto-Lei n.º 519-L2/79, de 29 de Dezembro, Decreto-Lei n.º 422-A/93, de 30 de Dezembro e Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro.

Aquele último foi revogado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de Setembro que “Aprova o novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas”, (em conformidade com a Lei n.º 2/2013, de 10 de Janeiro, que estabelece o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais, transpondo a Diretiva 2014/56/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de Abril de 2014, que altera a Diretiva 2006/43/CE relativa à revisão legal das contas anuais e consolidadas, e assegurando parcialmente a execução, na ordem jurídica interna, do Regulamento (UE) n.º 537/2014, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de Abril de 2014, relativo aos requisitos específicos para a revisão legal de contas das entidades de interesse público e que revoga a Decisão 2005/909/CE da Comissão), cfr. artigos 1º e 2º.

Tendo entrado em vigor em 01-01-2016, vd. artigo 5º, n.º 1.

2. Numa antecipada síntese, poderemos dizer que um Revisor Oficial de Contas (ROC) é um profissional de contabilidade que tem a competência exclusiva de rever legalmente as contas, auditar as contas e serviços relacionados, de todo o tipo de organizações, nomeadamente empresas e entidades públicas.

Incluindo-se ainda, entre as suas competências, a fiscalização da gestão para observância das disposições legais e estatutárias de empresas e outras entidades, a consultoria e a docência.

Após o exercício da revisão ou auditoria de contas, o ROC emite uma certificação legal das contas e um relatório de auditoria, em que exprime a sua opinião sobre a situação financeira, os resultados das operações e os fluxos de caixa da empresa ou entidade respetiva.

A atividade de auditoria está sujeita a supervisão, cujo regime consta da Lei n.º 148/2015, de 9 de Setembro.

E suscita particulares questões na área da responsabilidade civil, em particular na aquiliana, como se verá adiante.

3. Com incidência em matéria de responsabilidade civil, importam, desde logo, as disposições do EROC que tratam dos atos próprios dos revisores oficiais de contas e sociedades de revisores oficiais de contas.

Distinguindo o EROC entre atos praticados no exercício de funções de **interesse público** e atos praticados fora do âmbito das funções de interesse público.

As primeiras são enunciadas no artigo 41º, nelas sendo de destacar a **auditoria** às contas nos termos definidos no artigo 42º – compreendendo, designadamente, a revisão legal das contas, exercida em cumprimento de disposição legal ou estatutária e a revisão voluntária de contas, dando lugar à certificação legal de contas e ao relatório de auditoria (artigos 45º a 47º).

Das segundas trata o artigo 48º, nelas se incluindo, entre outras, a docência; a de membros de comissões de auditoria e de órgãos de fiscalização ou de supervisão de empresas ou outras entidades, e a consultoria.

Por igual sendo de convocar nesta sede de responsabilidade civil do ROC, os artigos 61º (Deveres em geral), 62º (Dever de elaboração e

divulgação do relatório de transparência), 63º (Dever de comunicação ao órgão de fiscalização), 70º **(Ceticismo profissional)** – entendido este como uma atitude caracterizada pela dúvida e por um espírito crítico, atento às condições que possam indiciar eventuais distorções devidas a erros ou fraude, e por uma apreciação crítica dos elementos e da prova da auditoria.”, vd. n.º 3 – 71º (Dever de independência), 81º (Deveres de informação às autoridades competentes), 84º **(Segredo profissional)**.

Nada de ROCs “confiantes” na honestidade intrínseca das entidades auditadas, sob pena de – para além da responsabilidade disciplinar – poderem incorrer em responsabilidade civil...perante terceiros, adianta-se.

Sendo também que o dever de segredo profissional não abrange, designadamente, as comunicações abarcadas pelo dever de comunicação aos órgãos de fiscalização) vd. n.º 3, cit. artigo 84º.

4. Também importa ter presente que, de acordo com o disposto no artigo 53º, o revisor oficial de contas exerce as suas funções de revisão/auditoria às contas por força de disposições legais, estatutárias ou contratuais, mediante contrato de prestação de serviços, reduzido a escrito, mas que a nulidade do contrato não é oponível a terceiros de boa-fé.

E aqui temos já uma primeira indicação da vontade do legislador, de alargar a responsabilidade dos ROCs, abrangendo terceiros lesados.

O que, aparentemente, não corresponde à transposição de norma comunitária, e certo que a Diretiva 2006/43/CE, alterada pela Diretiva 2014/56/EU, salvaguarda, no seu artigo 30º, n.º 2, “os regimes de responsabilidade civil dos Estados-Membros”.

5. O regime de responsabilidade civil é definido no EROC, em termos idênticos, quanto aos revisores oficiais de contas e quanto às sociedades de revisores oficiais de contas, nos artigos 115º e 137º, respetivamente

Já quanto aos sócios das sociedades de revisores oficiais de contas – mas também quanto às próprias sociedades de ROCS, na específica situação contemplada – se estabelece um particular regime, no artigo 136º.

5.1. Assim, no que respeita aos ROC e Sociedades de ROCs, como visto já distingue-se, em sede de responsabilidade civil, entre funções de **interesse público e outras funções**.

Sendo que no exercício das primeiras aqueles “respondem perante as entidades às quais prestem serviços ou perante **terceiros**, nos termos previstos no **Código das Sociedades Comerciais** e em idênticas disposições legais relativas às demais empresas ou outras entidades, pelos danos que **culposamente** lhes causem.”.

No exercício de outras funções “podem limitar a respetiva responsabilidade nos termos e condições previstos na lei civil”, o que tem quanto a nós o sentido inequívoco da remessa para o regime geral da responsabilidade civil, com exclusão da responsabilidade perante terceiros.

Já os sócios das sociedades de revisores oficiais de contas – e independentemente da natureza que aquelas revistam – que assinam os documentos produzidos no exercício de funções de **interesse público** respondem civil e solidariamente com a sociedade de revisores oficiais de contas a que pertençam pelos danos **culposamente** causados a entidades às quais prestem serviços ou **a terceiros**.

Sendo que a aludida assinatura vem prevista no artigo 128º, n.º 1, do EROC: “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 revisor oficial de contas que seja administrador ou gerente ou que tenha poderes bastantes para o ato.”.

*

Dispõe-se deste modo tanto quanto à responsabilidade contratual como quanto à responsabilidade extracontratual – dos revisores oficiais de contas, dos sócios de sociedades de revisores oficiais de contas e das sociedades de revisores oficiais de contas ... perante as entidades às quais prestem serviços ou perante terceiro.

Não se prescindindo do nexu subjetivo – culpa – que porém no caso da responsabilidade contratual se presume, vd. artigo 799º, n.º 1, do Código Civil.

Ponto sendo, desde logo, que ao remeter-se – no tocante à responsabilidade civil dos ROC e das sociedades de ROCs – para os termos previstos no Código das Sociedades Comerciais, está-se a convocar o disposto no artigo 82º desde Código.

Ora, de acordo com aquele normativo (n.º 1) “Os revisores oficiais de contas respondem para com a sociedade e os sócios pelos danos que lhes causarem com a sua conduta culposa, sendo-lhe aplicável o artigo 73º” (Direito de regresso), e, além disso (n.º 2) “para com os credores da sociedade nos termos previstos no artigo 78º.”, ou seja, “quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos.”.

Com o que aparentemente se restringe o leque de terceiros lesados com direito a serem indemnizados pelos ROC ou pelas sociedades de ROCs, aos **sócios** das sociedades a quem prestam serviços e aos **credores** das mesmas.

Em anotação daquele artigo 82º, refere Menezes Cordeiro¹ que “o ROC (obrigacionalmente responsável pelas tarefas que leve a cabo) responderá pelos danos que cause em incumprimentos culposos (...), presumindo-se a culpa. Além disso, sobre os ROC recaem específicos deveres profissionais, cuja violação segue o mesmo regime.” e “podem os R.O.C. perante a sociedade e/ou os sócios atingir com dolo ou mera culpa, ilicitamente, direitos ou interesses protegidos: há responsabilidade (aquiliana) agora sem presunção de culpa.”.

No tocante à responsabilidade perante os credores, estabelecida no n.º 2 do artigo 82º, e como anota aquele Autor o preceito “só faz sentido perante situações ocorridas no âmbito da prestação de serviços à sociedade.”.

¹ In “Código das Sociedades Comerciais Anotado”, 2009, Almedina, págs. 281, 282.

Em termos aparentemente convergentes, assinalando Gabriela Figueiredo Dias² que a articulação entre o artigo 82º e o artigo 81º, do Código das Sociedades Comerciais – este dispondo quanto à responsabilidade dos membros dos órgãos de fiscalização da sociedade, sendo que, v.g., o ROC integra o conselho fiscal das S.A., nos termos do artigo 414º, n.º 2, do Código das Sociedades Comerciais – deve ser feita no pressuposto de que “O ROC responde nos termos do artigo 82º quando actua no exercício de uma pura actividade de revisão legal de contas, e responde nos termos do artigo 81º quando actua como qualquer outro membro (indiferenciado) do conselho fiscal.”.

5.2. Entre outros serviços, a prestar pelo ROC, preveem-se no Código das Sociedades Comerciais, a avaliação das entradas em espécie (25º e 28º); o exame de contas, (67º, n.º 5, 262º, n.ºs 2 a 6, 446º, 451º e 452º, n.º 3); a determinação do exame dos projetos de fusão (99º, n.ºs 2 a 5); contrapartida da participação social do sócio discordante da fusão (105º, n.º 2); aplicável à amortização (235º, n.º 1), à exoneração (240º, n.º 5) e à exclusão do sócio (242º, n.º 4); o exame dos projetos de cisão (120º) e de transformação (123º, n.º 3); o dever de prevenção (262º-A); a presidência, por nomeação judicial, da assembleia geral (263º, n.º 3); a determinação do lucro a considerar para os obrigacionistas (362º, n.º 2).

Isto para além dos serviços prestados aos próprios sócios, quais sejam o apoio à obtenção de informações, vd. artigos 181º, n.º 3, 214º, n.º 44 e 288º, n.º 3, do mesmo Código das Sociedades Comerciais.

5.3. De notar que o Código das Sociedades Comerciais se ocupa da matéria da prescrição dos direitos da sociedade, e dos direitos dos sócios e de terceiros contra, entre outros, os revisores oficiais de contas, no seu artigo 174º, n.ºs 1 e 2.

² In “Controlo de Contas e Responsabilidade dos ROC”, in Série Colóquios do IDET – Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho - “Temas Societários” (n.º 2 da Coleção), 2006, Almedina, pág. 182.

Fixando-se uma prescrição objetiva, posto que o prazo se inicia independentemente de concretos conhecimentos de sujeitos, de tipo único, e quinquenal.

Com a ressalva – e assim se abrangendo a responsabilidade aquiliana – de “Se o facto ilícito de que resulta a obrigação constituir crime para o qual a lei estabeleça prazo mais longo”, ser “este o prazo aplicável”, cfr. n.º 3 do mesmo artigo.

5.4. Já no tocante à responsabilidade dos sócios de sociedades de ROCs, temos que se não remete, no EROC, para o Código das Sociedades Comerciais.

Posto o que aqueles, aparentemente, e desde que assinassem documentos produzidos no exercício de funções de interesse público, responderiam perante todo e qualquer terceiro pelos danos ao mesmo causados.

E, logo, também se estaria a alargar o âmbito da responsabilidade civil da sociedade de ROCS – com estes solidariamente responsável, naquelas hipóteses – para lá do previsto no artigo no artigo 137º, n.º 1, do EROC.

Vejamos se assim se deverá entender.

5.5. No Particular da Responsabilidade do ROC perante terceiros – e como refere Manuel A. Carneiro da Frada,³ o interesse da responsabilidade dos auditores suscita-se quando, por qualquer razão, a avaliação da situação económico-financeira da empresa que foi efetuada se vem a revelar incorreta ou deficiente.

É que se coloca, nesse caso, “a questão de saber se e até que ponto pode haver lugar ao ressarcimento dos prejuízos sofridos por um prejudicado à custa dos autores da auditoria.”.

³ In Revista da OROC Nº 27, de Outubro/Dezembro 2004.

Na maioria das situações, “os auditores — pessoas singulares ou coletivas — efetuam as auditorias a solicitação da administração das empresas (...) Por força desse contrato, ficam adstritos à realização da auditoria de forma diligente e correta, no respeito das *leges artis* próprias e/ou usuais da profissão. Uma infração a estas exigências redundará no incumprimento de uma obrigação contratualmente assumida, suscetível de gerar a responsabilidade do auditor, caso daí resultem danos para o credor da prestação acordada (cfr. o art. 798 do Código Civil).”.

Verificando-se que o resultado da auditoria é incorreto, por se afastar concludentemente da situação efetiva e real da empresa (ao tempo da respetiva realização), presume-se a imputabilidade desse desvio ao auditor, por isso que lhe incumbia proporcionar uma apreciação da situação dessa empresa conforme com a realidade e se mostra objetivamente que tal não ocorreu, e, não logrando o auditor ilidir aquela presunção, *juris tantum*, não lhe resta senão responder pelos danos daí decorrentes para o credor, vd. artigos 798º e 799º, n.º 1, do Código Civil.

Na prática — prossegue Carneiro da Frada — “desconhecendo os auditores se os elementos apresentados pela empresa, em que alicerçaram o seu juízo, eram corretos ou completos, eximem-se de responsabilidade demonstrando que, perante eles, esse juízo era fundamentado ou razoavelmente sustentável. (...)”.

A controvérsia que a responsabilidade dos auditores tem suscitado na doutrina jurídica contemporânea, “diz contudo respeito, não tanto às situações em que está em causa a responsabilidade dos auditores por falta de cumprimento ou cumprimento defeituoso das suas obrigações perante a outra parte no contrato de auditoria que celebraram, mas à questão de saber se e em que termos podem eles ser responsabilizados face a quem, **mesmo sendo terceiro** em relação a esse contrato, veio efetivamente a conferir crédito à auditoria realizada, alicerçou sobre ela as suas decisões e sofreu prejuízos em consequência da sua incorreção ou deficiência.”.

O que, como é bom de ver, tem plena atualidade...

Sendo o exemplo de escola a hipótese de uma empresa (ou as participações na sociedade que a detém) ser posta à venda, “tendo-se os adquirentes orientado, para definirem ou comprovarem o ajustamento do preço que lhes é pedido ou que estão dispostos a oferecer, pelos resultados das auditorias financeiras realizadas a essa empresa por profissionais especializados. Se essas auditorias sobreavaliaram a empresa, os respectivos adquirentes sofrerão (...) o prejuízo traduzido na diferença entre aquilo que despenderam na sua aquisição e o que estariam dispostos a gastar caso houvessem tido conhecimento da efetiva situação económica ou financeira da empresa.”.

Retenha-se que aos alienantes convém obviamente que a imagem da empresa resultante da auditoria seja o mais favorável possível, enquanto aos potenciais adquirentes importa uma análise tão objetiva quanto possível da situação da empresa.

Sendo que na prática de muitos negócios, os adquirentes de empresas ou posições sociais vêm-se compelidos a conferir crédito a auditorias que foram solicitadas pelos próprios alienantes. Esta realidade depõe no sentido da responsabilização dos auditores perante certos terceiros, ainda que entre aqueles e estes não exista qualquer vínculo contratual.

E, assim, “Sobretudo quando os auditores reivindicam publicamente perante sujeitos concretos o crédito das suas apreciações, invocando um estatuto de elevada independência e idoneidade profissional e sabendo que os respectivos resultados se destinam a ser utilizados em negociações e apresentados a compradores interessados determinados.”.

5.6. Vimos já que os sócios de sociedade de revisores oficiais de contas, que assinam os documentos produzidos no exercício de funções de interesse público respondem civil e solidariamente com aquela sociedade pelos danos culposamente causados a entidades às quais prestem serviços **ou a terceiros**, sem qualquer remissão para o Código das Sociedades Comerciais, vd. artigo 136º do EOROC.

Colocando-se, como já antecipado, a questão do alcance efetivo de tal redação.

De notar que no anterior EOROC – Decreto-Lei n.º 487/99 – não se previa expressamente a responsabilidade da Sociedade de ROCs e dos seus sócios perante **terceiros**, cfr. artigos 113º e 114º.

E que nas supracitadas Diretivas 2014/56/UE, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de abril de 2014, e 2006/43/CE, e Regulamento (EU) n.º 537/2014, Parlamento Europeu e do Conselho, de 16 de Abril de 2014, tal como na Lei n.º 2/2013, de 10 de Janeiro, nada se refere a propósito, com exceção do seguro obrigatório de responsabilidade civil, vd. artigos 31º e 38º daquela Lei.

Carneiro da Frada⁴ – antes do atual EOROC, mas abstraindo deliberadamente da (in)existência de disposição legal a estabelecer a responsabilidade do ROC – depois de considerar que se trata “apenas de interpretar a norma (do artigo 82º do Código das Sociedades Comerciais) e aplicá-la.”, mas sem deixar de observar que “não vai, todavia, uma tarefa de somenos relevância e delicadeza” – sustenta que a responsabilidade dos auditores perante terceiros, apenas é de afirmar, em princípio:

“1) na hipótese de uma conduta gravemente censurável, ou mesmo dolosa, que falseia conscientemente os resultados ou as regras de uma boa auditoria com prejuízo de terceiros, perante a qual a responsabilidade represente uma elementar e indeclinável exigência ético-jurídica; fora destas situações, que colocam exigências especialmente apertadas;

2) no caso de o auditor ter violado uma concreta disposição legal que, devidamente interpretada, se destinava justamente a proteger interesses alheios (através da concessão de uma tutela indemnizatória), para o que se torna necessário que o prejuízo tenha resultado da ofensa ao interesse protegido e o prejudicado se inclua no círculo daqueles a cuja protecção era endereçada (a situação corresponde à

⁴ In op. cit.

segunda situação- -básica de responsabilidade prevista no art. 483 nº. 1 do Código Civil, por vezes de melindrosa aplicação);

3) quando o auditor garantiu efetivamente a terceiro a idoneidade da auditoria realizada ou assumiu concludentemente a responsabilidade pelos danos que o terceiro viesse a sofrer em consequência do crédito que aceitou conferir-lhe; o que implica certificar-mo-nos da possibilidade de, sem ficções, vislumbrar na sua conduta uma autêntica declaração, ao menos tácita, com esse conteúdo;

4) se, intervindo no processo de formação de um contrato ao lado de uma das partes, se movimentou nele com independência e autonomia, concitando pessoalmente o crédito de determinados terceiros, que veio todavia a defraudar através de uma auditoria deficiente ou incorrecta;”.

Frisando aquele A., quanto à última das referidas situações, que “à partida, só existe responsabilidade se os auditores tiverem querido ou, pelo menos, aceitado concitar a **confiança** de certos terceiros nos resultados das auditorias realizadas. A vinculação da sua responsabilidade à voluntariedade da respetiva conduta é importante.” (o negrito é nosso).

Sendo que se indemniza “o dano negativo (consistente numa disposição inútil, desproporcionada ou prejudicial), não o interesse positivo de realização do valor que se esperava obter com a aquisição.”.

E constituindo o resultado de uma auditoria, “normalmente apenas um entre vários outros elementos de um processo complexo de decisão (...) a indemnização não pode ultrapassar a proporção em que a conduta do auditor contribuiu realmente para o prejuízo alheio.”.

Para além da complexidade da fórmula proposta, não vemos no “superveniente” EOROC, a exigência – em sede de responsabilidade civil perante terceiros – de mais do que a culpa – sem que se reclame a sua gravidade, e muito menos o dolo.

5.7. Gabriela Figueiredo Dias⁵ não encontra, antes da publicação do novo EOROC, base dogmática para o enquadramento jurídico da responsabilidade do ROC perante terceiros, propondo a “reformulação do artigo 82º C.S.C: seria imprescindível rever o seu teor, de maneira a incluir no seu âmbito de protecção quaisquer outros terceiros, para além dos sócios e dos credores. Tanto bastaria para dissipar a generalidade das dificuldades que o regime actual evidencia quanto à responsabilidade do ROC perante terceiros, pois que a previsão legal desses terceiros como merecedores de protecção legal permitiria – agora sim –, pela autonomização do interesse do terceiro numa auditoria diligente e correcta, a qualificação das normas que impõem determinados deveres de conduta ao ROC como *disposições legais de protecção*.”.

Com o que, prossegue, “Ficará, então, aberta a porta para a utilização da segunda variante da ilicitude extracontratual, como via de responsabilização do ROC perante quaisquer terceiros.”.

5.8. Propendemos a considerar que os dados da questão terão sofrido alteração significativa com a publicação do novo EOROC, posto que o legislador não podia ignorar a controvérsia já então existente acerca desta matéria da responsabilidade civil do ROC, designadamente enquanto auditor, perante terceiros outros que não apenas os sócios da sociedade à qual prestassem serviços e os credores desta.

Sendo de pressupor que soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

Concluindo-se assim que com o supracitado artigo 136º se pretendeu alargar a responsabilidade dos sócios da sociedade de ROCs – em regime de solidariedade com a própria sociedade – perante terceiros outros, que não apenas os sócios de sociedade a quem prestem serviços ou os credores daquela, pelos danos causados a estes, no particular circunstancialismo ali previsto, de se tratar de ROCs “que **assinam** os documentos produzidos no exercício de funções de **interesse público**.”.

⁵ In op. cit., págs. 203, 204.

E do mesmo passo, nessas situações, a responsabilidade da própria sociedade.

Estando em causa, essencialmente, a assinatura pelos ROCs que sejam sócios de sociedades de ROC, de certificações e relatórios de auditoria, cfr. artigos 42º, 44º, 45º, 46º, 47º e 52º, do EOROC

Contudo, não será despidendo assinalar que nos termos do artigo 44º, n.º 5, do EOROC, “A revisão oficial de contas não inclui uma garantia quanto à viabilidade futura da entidade auditada, nem quanto à eficiência ou eficácia com que o órgão de administração conduziu as atividades da entidade auditada”.

O que poderá de alguma forma restringir o alcance da prevista responsabilidade dos sócios das sociedades de ROCs, e destas, perante terceiros.

Por outro lado, o facto de se não prever a responsabilidade do ROC, enquanto prestador de serviços a título individual, perante esses terceiros, parece apontar no sentido do não reconhecimento da sua capacidade para, ainda que no exercício de funções de interesse público, criar naqueles uma expectativa, uma confiança, que, quando baseada em auditoria negligente e incorreta, possa ocasionar danos ressarcíveis.

Isto, apesar de – temos para nós – estar assim em causa, na responsabilidade perante terceiros, emergente da assinatura de documentos produzidos no exercício de funções de **interesse público** – e seja o subscritor um ROC individual ou não – a recondução das disposições que impõem deveres a observar nessas funções, à categoria das disposições legais de proteção de terceiros se impor tanto num caso como noutro.

E a perplexidade é tanto maior quanto é certo que – sendo o revisor oficial de contas e a sociedade de revisor oficial de contas, para efeitos do Código dos Valores Mobiliários (CVM), designados por auditor, e por auditoria a atividade por eles desenvolvida, cfr. artigo 8º - nos termos do

artigo 10º, do referido código “1 - Pelos danos causados aos emitentes ou a **terceiros** por deficiência do relatório ou do parecer elaborados por auditor respondem solidária e ilimitadamente: a) Os revisores oficiais de contas e outras pessoas que tenham assinado o relatório ou o parecer; b) As sociedades de revisores oficiais de contas e outras sociedades de auditoria, desde que os documentos auditados tenham sido assinados por um dos seus sócios.” (...).

Constatando-se pois uma restrição do leque de responsáveis, no EROC, e sem que nada o justifique, relativamente ao CVM.

Ter-se-á deixado à elaboração doutrinária e jurisprudencial a superação destas dificuldades.

6. Referira-se, por último, a obrigatoriedade de seguro de responsabilidade civil profissional do ROC – mesmo quando atua na qualidade de sócio de sociedade de ROCs ou sob contrato de prestação de serviços celebrado com um ROC ou com uma SROC, vd. artigo 49º – e das sociedades de ROC, estabelecida no artigo 87º, do EROC.

B) Dos Técnicos Oficiais de Contas

1. A profissão de Técnico de Contas surge pela primeira vez na ordem jurídica portuguesa através da exigência de uma figura inserta no Código da Contribuição Industrial, adveniente da reforma fiscal levada a efeito entre 1958 e 1963.

Criou-se, então, a figura de Técnico de Contas, sem que, porém, fosse igualmente criada legislação reguladora do exercício da profissão.

Com efeito, apenas com o Decreto- Lei nº 265/95, de 17 de Outubro se institucionalizou a figura do Técnico Oficial de Contas, com a criação do Estatuto da Associação dos Técnicos Oficiais de Contas, onde, pela 1.ª vez, se regulou o exercício da respetiva atividade profissional.

Posteriormente, por via do Decreto-Lei 452/99, de 5 de Novembro, procedeu-se à alteração da então Associação dos Técnicos Oficiais de Contas para Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas.

Com o Decreto-Lei 310/2009, de 26 de Outubro, publicado no Diário da República, 1.^a série, n.º 207, procedeu-se à revisão do Estatuto da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei 452/99, de 5 de Novembro, alterando-se a denominação desta Associação Pública Profissional para Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas.

O Estatuto da Ordem, revisto em 2009, entrou em vigor no dia 1 de Novembro de 2009, e, conforme resulta do seu preâmbulo, aquele Decreto-Lei “procedeu à revisão do Estatuto da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de Novembro, alterando, desde logo, a denominação desta associação pública de profissionais para Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, vd. artigo 1º.

A Lei n.º 139/2015, de 7 de Setembro veio transformar a Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas em Ordem dos Contabilistas Certificados, alterando o respetivo Estatuto em conformidade com a Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro, que estabelece o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais, passando aquele a designar-se de Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados.

Alterou igualmente o Código Deontológico dos Técnicos Oficiais de Contas, aprovado pelo Decreto -Lei n.º 310/2009, de 26 de Outubro, que passa a designar -se Código Deontológico dos Contabilistas Certificados, cfr. artigos 1º, 2º, e 3º.

Tendo entrado em vigor 30 dias após a sua publicação, vd. artigo 7º.

2. Do contabilista certificado pode dizer-se, e também aqui em esforço de síntese, que estabelece a ligação entre a fiscalidade e a empresa que representa. Não só trata das contas de uma empresa, como se certifica que estas estão de acordo com a lei e que são feitas as devidas contribuições para o Estado.

Sendo responsável por tudo o que se refere à área financeira de determinada empresa, incluindo a conceção de relatórios onde são analisadas todas as questões relacionadas com contabilidade e finanças.

Cabendo-lhe planificar, organizar e coordenar a execução da contabilidade das entidades, públicas ou privadas, que possuam ou que devam possuir contabilidade organizada

Assumindo a responsabilidade pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal, das entidades a quem presta os seus serviços.

Não lhe compete porém, e a menos que tal haja sido expressamente convencionado, proceder ao pagamento de imposto de que a entidade a quem presta os seus serviços seja sujeito passivo.

Como refere Paulo Marques,⁶ “A obrigação de pagamento impende sobre o contribuinte. O TOC é inteiramente alheio ao dever de pagamento desde que, atentamente, tenha apurado o valor do imposto a pagar e o tenha comunicado ao cliente.”.

Importando reter este ponto, que se apresenta como evidente, mas que em muitas situações levadas a tribunal surge como que obscurecido pela mole das alegações.

3. Também quanto ao C.C. se estabelece, no artigo 70º, n.º 5, do EOCC, o dever de o contabilista certificado, “**celebrar, por escrito, um contrato de prestação de serviços**, e, no artigo 9º, n.º 1, do seu Código Deontológico, que o contrato que celebrem com as entidades a quem prestem serviços “deve ser sempre **reduzido a escrito**”.

4. No Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados, referem-se, com interesse na definição da responsabilidade civil, as “atividades que a inscrição na Ordem permite o exercício em exclusivo” (Artigo 10.º); Deveres gerais (70.º) e Deveres para com as entidades a que prestem serviços (72.º). Entre estes sendo de referir o de guardar **segredo profissional**.

Enumerando-se, no Código Deontológico dos Contabilistas Certificados, os Deveres Gerais (artigo 2º); e os Princípios Deontológicos Gerais (artigo 3º).

⁶ In “Responsabilidade Tributária dos Gestores e dos Técnicos Oficiais de Contas”, Coimbra Editora, 2012, pág. 45,

Naqueles últimos se incluindo o da integridade... (alínea a); da idoneidade... (b); da independência... (c) da responsabilidade...(d); da competência... (e); da **confidencialidade**... (f); da equidade... (g); da lealdade ...h).

4.1. O contabilista certificado é, de acordo com o artigo 5º daquele Código, “responsável por todos os atos que pratique no exercício das profissões, incluindo os dos seus colaboradores” (n.º 1), e “O recurso à colaboração de empregados ou de terceiros, mesmo no âmbito de sociedades de profissionais, não afasta a responsabilidade individual do contabilista certificado” (n.º 2).

Com o que se remete para o regime geral da responsabilidade civil, designadamente no tocante à responsabilidade do comitente – artigo 500º do Código Civil – e à responsabilidade pelos atos dos representantes legais e auxiliares – artigo 800º, do mesmo código.

Não se descortina aqui norma estabelecendo a responsabilidade civil do TOC/contabilista certificado, perante terceiros.

O que se compreenderá tendo em atenção que o legislador não lhe cometeu funções qualificadas como de “interesse público”, e que as por eles exercidas não contemplam atos que possam afetar terceiros, designadamente em via de criação de justas expetativas, como ocorre com o relatório de auditoria e a certificação de contas, pelos ROC.

A infração do dever de segredo profissional/confidencialidade pode dar lugar a responsabilidade civil, que Duarte Abecassis⁷ parece reconduzir à área aquiliana, mas cuja natureza, ao menos tendo aquela lugar na vigência do contrato de prestação de serviços, se poderá discutir.

4.2. Finalmente, tal como o ROC, também o C.C./ex-TOC e as sociedades de C.C., devem celebrar contrato de seguro de

⁷ II Congresso dos Técnicos Oficiais de Contas, 4 de Novembro de 2006 – Gonçalves Pereira, Castelo Branco, in <http://slideplayer.com.br/slide/282974>

responsabilidade civil profissional, vd. artigos 70º, n.º 4 e 121º, do Estatuto respetivo.

*

C) Da Jurisprudência:

Esta tem-se pronunciado, basicamente, e até à data, sobre as seguintes questões:

1 - Se o aconselhamento do técnico oficial de contas/C.C. sobre a opção de regime fiscal deve ou não ser considerada como uma consultadoria autónoma da prestação de serviços que consiste em elaborar as contas do cliente.

Assim, nos Acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça, de 10-07-2012, proc. 5245/07.0TVLSB.L1.S1 (Gregório Silva Jesus) de 26-04-2012, proc. 417/09.5TBVNO.L1.S1 (Bettencourt Faria); de 15-12-2011, Proc. 2802/07.8TVLSB.L1 (Nuno Cameira); de 09-10-2008, proc. 08B2089 (Maria Tereza Pizarro Beleza); do Tribunal da Relação de Lisboa, de 21-06-2012, proc. 336/07.0YXLSB.L1-2 (Maria José Mouro); de 17-01-2012, proc. 3135/05.0TVLSB.L1-7 (Cristina Coelho); de 12-01-2012, proc. 441/07.2TBCBC.L1.6 (Maria Teresa Pardal); de 30-10-2008, proc. 7524/05.1TBVFX.L1-1 (Anabela Calafate); de 30-10-2008, proc. 5637/2008-2 (Nelson Borges Carneiro); do Tribunal da Relação do Porto, de 11-05-2010, proc. 386/07.6TVPRT.P1 (Anabela Dias da Silva); de 12-02-2008, proc. 0626860 (Marques de Castilho).

2 – Se a afirmação de que um técnico oficial de contas, ao omitir a entrega de declarações de alteração para opção pela aplicação do regime de contabilidade organizada relativamente a clientes seus, lhes causou prejuízos quanto ao pagamento de IRS, pressupõe a alegação e a demonstração de que a aplicação desse regime envolveria para eles um qualquer benefício fiscal. Vd. o Acórdão da Relação de Lisboa, de 19-10-2010, proc. 3390/06.8TVLSB.L1 (Rosa Ribeiro Coelho).

3 – Se recai sobre o TOC o ónus da prova de que a razão da impossibilidade de organizar a contabilidade e de apresentar as declarações

e os documentos da autora se ficou a dever ao facto desta não lhe ter facultado os elementos de suporte contabilísticos necessários, e bem assim que o seu trabalho sempre consistiu, apenas, no processamento das declarações do IVA, dos salários e no preenchimento das declarações para a segurança social, ou ainda que as liquidações oficiosas do imposto, relativo a determinados anos, foram uma opção da autora, não imputável à conduta do réu, vd. Acórdão do Tribunal da Relação de Coimbra, de 25-09-2007, proc. 220/05.1TBCBR.C1 (Hélder Roque).

4 – Se a responsabilidade do novo TOC pelo pagamento de créditos de um seu colega que antes tinha a seu cargo uma dada contabilidade que passou para o novo técnico, estabelecida no art.º 56.º, do Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas, é independente da boa ou má execução do contrato anterior, vd. Acórdão da Relação de Évora, de 18-04-2013, proc. 145/09.1T2ODM.E1 (Paulo Amaral).

5 – Sobre a necessidade de alegação de factos substanciadores de incumprimento contratual por parte do TOC, determinante de atrasos no pagamento do IVA, para efeitos de responsabilização daquele pelos maiores custos e encargos a que tais atrasos tenham dado lugar, vd. Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 27-03-2014, proc. 5637/09, (Ezagüy Martins).

6 – Sobre factos que permitem ilidir a presunção de culpa do TOC na falta de oportuna entrega de declaração de opção pela permanência no denominado regime geral do I.R.C., vd. Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa, de 27-03-2014, proc. 5637/09 (Ezagüy Martins).

Todos aqueles Acórdãos, à exceção do último, acessíveis in www.dgsi.pt.
