

MARCO VIEIRA NUNES
ADVOGADO

MANUAL DE DEONTOLOGIA PROFISSIONAL DOS

CONTABILISTAS CERTIFICADOS

VidaEconómica

ÍNDICE

Índice	5
Prefácio	9
A Ética	11
Deontologia.....	14
O papel dos Códigos Éticos e de Conduta	15
Ética profissional	16
Ordem dos Contabilistas Certificados – Associação Pública do tipo profissional.....	18
Natureza pública da Instituição e da profissão.....	22
Orgânica da Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC).....	23
Da inscrição obrigatória na Ordem dos Contabilistas Certificados ...	24
Do Contabilista Público	24
Da inscrição na Ordem	26
Gerência ou administração.....	27
Pacto social	28
Aprovação do projeto de pacto social.....	28
Firma	29
Inscrição na Ordem.....	29
Alterações do contrato	30
Publicação na Ordem.....	30

Responsabilidade disciplinar e civil	30
Sociedades de Contabilidade	31
Funções do Contabilista Certificado	32
Quantos aos modos de exercício da atividade profissional	55
Regulamentos a que estão sujeitos os membros da OCC.....	61
Contabilista Certificado suplente	62
Justo impedimento.....	64
Como utilizar o regime do justo impedimento?	68
Código Justo impedimento	71
Os direitos do Contabilista Certificado perante a OCC e outras entidades públicas	72
Direitos perante outras entidades públicas.....	77
Os direitos do Contabilista Certificado perante o cliente	81
Honorários	85
Honorários mínimos.....	88
Os deveres gerais do Contabilista Certificado perante a OCC.....	92
Princípios deontológicos gerais.....	93
Exigência de Contrato Escrito.....	95
Da publicidade profissional	96
Participação de crimes públicos	103
Crimes Tributários Comuns.....	103
Crimes Fiscais.....	104
Crimes contra a segurança social	104
Branqueamento de Capitais - Enquadramento legal.....	107
Do branqueamento de capitais em particular	108
Dos deveres gerais e especiais.....	110
Dever de controlo	112
Dever de identificação e diligência.....	113

Dever de comunicação.....	115
Outros deveres	116
Limites à utilização de numerário	117
Os deveres específicos do Contabilista Certificado perante a OCC ...	118
Regulamentos da OCC.....	120
Os deveres do Contabilista Certificado perante o cliente	120
Sigilo profissional.....	121
Recusa no encerramento das contas do exercício	131
Rescisão dos Serviços	134
Restituição dos documentos.....	136
SAF-T (PT)	139
Deveres de informação	144
Os deveres do Contabilista Certificado perante a Administração Tributária e Aduaneira – as relações com as entidades públicas e privadas	145
Deveres recíprocos do Contabilista Certificado.....	150
Responsabilidade disciplinar.....	153
Sanções disciplinares	165
Da notificação do acórdão disciplinar	169
Da prescrição das sanções disciplinares	170
Do registo disciplinar do contabilista.....	171
Da impugnação contenciosa do acórdão disciplinar	171
Da revisão da decisão disciplinar	172
Do pedido de reabilitação.....	173
Impugnação, em geral, dos atos administrativos	174

PREFÁCIO

Acredito que ninguém pode viver sem uma normativa ética, e que a mesma promove e contribui para atingirmos objetivos que, de outra maneira, se distanciariam do ser humano que devemos ser. Particularmente no mundo dos negócios e no exercício profissional, considero, ainda, um perigoso erro pensar que a ética está a mais.

Sendo a ética dirigida à vontade, permite-nos posicionar no que há de fazer-se: uma vez interiorizada, há que saber e querer aplicar esse conhecimento teórico, esse critério geral, a casos concretos e complexos. Ora, é neste contexto que esta obra nos possibilita uma obrigatória reflexão sobre a ética, e que quando aplicada – como deontologia – ao exercício profissional nos levanta e esclarece incertezas através de inúmeros exemplos práticos.

Esta é também uma obra cuja profundidade, académica e prática, se dirige a docentes, alunos e profissionais. Preenche um enorme vazio no estudo desta temática, algo a que o seu autor, especialista nesta matéria, já nos habituou em publicações anteriores.

A ele próprio, refletindo o elevado interesse numa missão que enriquece o conhecimento dos que, querendo, o deverão aplicar, permitam-me a manifestação de um profundo louvor. Ficamos todos mais enriquecidos com o seu enorme e profundo trabalho.

Expresso também o meu elogio à editora Vida Económica, pela publicação e divulgação, a que nos habituou, de obras de elevado interesse para a profissão.

Pela profundidade, rigor e utilidade desta obra, é com enorme agrado que vivamente a recomendo, lembrando a eterna expressão de que “a ética não se estuda para saber, mas para atuar”.

Jorge Martins

Docente do Instituto Superior de Contabilidade e Administração
da Universidade de Aveiro

A ÉTICA

Toda a Humanidade é dotada de um sentido ético socialmente relevante que permite a avaliação daquilo que se designa por “consciência moral” ou imperativo ético, que nos leva a definir, a avaliar e a julgar no campo das ações ou atitudes, entre outros ideais, aquilo que é justo ou injusto, o bom e o mau.

A Ética não é, porém, universal, já que resultará da ponderação, consciência e valoração individual de cada qual. Com efeito, em termos sociais, por exemplo, se para algumas pessoas o aborto é aceitável, para outras, não. A eutanásia disso é igualmente exemplo.

A ética é, pois, uma característica inerente a toda ação humana. Todos os homens possuem um sentido ético, uma espécie de “consciência moral”, que os leva intuitivamente e de modo reiterado a julgar as suas atitudes para saber se são boas ou más, certas ou erradas, justas ou injustas.

A necessidade da ética na sociedade tem-se revelado como fator relevante na disciplina e manutenção de regras de boa conduta no seio social, de tal modo que, não raras vezes, acabam, inclusive, por ter acolhimento ou serem incorporadas nas sucessivas reformas legais a que temos vindo a assistir.

De facto, é correto constatar-se:

- que a ética contribui para o bom funcionamento da sociedade;
- que os valores éticos mais comuns são normalmente incorporados na legislação;
- que existe a necessidade de uma “praxis” com ética na sociedade.

Isto é, cada qual constrói interiormente o seu sentido ético, não sendo, porém, tal edificação alheia às doutrinas sociais dominantes no tempo e no espaço ou comunidade em que cada qual se insere.

Etimologicamente, o termo *Ética* tem, aliás, a sua origem na palavra grega *ethos*, que significa costume. Este, assim demonstra a História, é mutável em resultado das evoluções culturais, sociais, políticas e económicas que a sociedade, ao longo dos tempos, vai conhecendo.

Assim, a ética tem sido entendida como a ciência que estuda as regras comportamentais ou que reflete filosoficamente sobre os princípios e normas morais que regulam o comportamento e as atividades ou relações humanas.

É a ciência do comportamento humano, ou seja, qualifica o que “se faz” à luz do que “se deve fazer”; julga o Homem como “é” à luz do Homem como “deve ser”. É mais: diz como passar do “ser” ao “dever ser” (termes, 1997).

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

Lexicologicamente¹:

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

Várias definições têm, a tal propósito, sido publicadas:

- a) parte da filosofia que trata da avaliação da moral dos atos humanos; conjunto de princípios e normas morais que regulam as atividades humanas (*Larousse*)
- b) parte da filosofia que trata do bem e do mal nos atos humanos; conjunto de regras morais que regulam o comportamento e as relações humanas (*Maria Molíner*);
- c) parte da filosofia que trata da moral e das obrigações do homem (*Real Academia Espanhola*).

Conceptualmente, Adela Cortina refere que a ética é um tipo de *saber* dos que pretendem *orientar a ação humana* num sentido *racional*; ou seja, pretende que trabalhem de forma racional. A ética é, essencialmente, um saber para atuar de um modo racional².

Para Fernández Fernández, a ética é uma parte da Filosofia que se ocupa do *facto moral* e dos problemas filosóficos que nascem da conduta humana³. Noutro texto, afirma: “A ética é uma dimensão iniludível da

1 - MACHADO, José Pedro (coord.); *Grande Dicionário da Língua Portuguesa*; Ed. Sociedade de Língua Portuguesa e Amigos do Livro.

2 - CORTINA Orts (1994).

3 - FERNÁNDEZ Fernández (1994-a).

NATUREZA PÚBLICA DA INSTITUIÇÃO E DA PROFISSÃO

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

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

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

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

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

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

Já no que concerne à competência regulamentar, por exemplo, temos a considerar a regulamentação relativa à Inscrição, Estágio e Exames Profis-

sionais¹², o regulamento das sociedades de profissionais de contabilidade¹³, entre outros, como mais adiante se dará devida nota.

Mais, compete ainda à Ordem dos Contabilistas Certificados defender a dignidade e o prestígio da profissão, representando os profissionais perante quaisquer entidades públicas ou privadas, zelando pelo respeito dos princípios éticos e deontológicos, para as quais tem a faculdade de estabelecer princípios, normas de ética e deontologia profissional, assim superintendendo em todos os aspetos relacionados com a profissão, exercendo ainda ação disciplinar sobre os seus associados, promover e contribuir para o aperfeiçoamento e formação profissional¹⁴ dos seus membros, designadamente através da organização de ações e programas de formação profissional, cursos e colóquios, publicando ainda revistas ou boletins com objetivos de prestar informação atualizada nas áreas técnica, científica e cultural.

ORGÂNICA DA ORDEM DOS CONTABILISTAS CERTIFICADOS (OCC)

A OCC realiza os seus fins e atribuições através dos seus órgãos internos, a saber:

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

12 - *Cfr.* Anúncio n.º 6106/2010 (D.R. n.º 126 - 2.ª Série), publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 126, de 1 de Julho de 2010, alterado pelos Anúncios n.º 2796/2011 (D.R. n.º 43 - 2.ª série) e n.º 11692/2011 (D.R. n.º 153 - 2.ª série).

13 - Regulamento das Sociedades Profissionais de Contabilistas Certificados e Sociedades de Contabilidade- Regulamento n.º 54/2019, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 9, de 14 de janeiro de 2019.

14 - *Cfr.* Regulamento da Formação Profissional Contínua – Regulamento n.º 17/2020, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 6, de 9 de janeiro de 2020.

Apreciando cada umas destas funções, importa ressaltar o seguinte:

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

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

Nas palavras de António Domingues de Azevedo²⁰, “o Contabilista é o profissional da fiscalidade e da gestão que avalia e constrói os elementos necessários para descrever o estado económico, financeiro e patrimonial de uma empresa”.

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

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

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

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

20 - Azevedo, António Domingues, *Revista TOC* n.º 178, janeiro de 2015, pág.^a 8.

Neste campo, ressaltamos então que ao Contabilista Certificado incumbe a execução da contabilidade das entidades que possuam ou devam possuir, por opção ou imposição, contabilidade regularmente organizada e que, por via disso, são obrigadas a dispor de Contabilista Certificado, atuando no respeito das normas legais aplicáveis, princípios contabilísticos aceites e orientações das entidades com competência em matéria de normalização contabilística.

Assim, quando às normas legais a observar, teremos por referência uma verdadeira panóplia de diplomas, sendo disso exemplo a legislação fiscal, vertida nos mais diversos códigos fiscais (IRC, IRS, IVA, IMT, IMI, EBF, IS), a legislação comercial (Código das Sociedades Comerciais e Código Comercial), o Sistema de Normalização Contabilística^{21, 22} e as orientações das entidades com competências em matéria de normalização contabilística, nomeadamente, a Comissão de Normalização Contabilística (CNC)²³, a Comissão de Normalização da Contabilidade Pública e demais entidades com competência regulatória em matéria de contabilidade.

21 - O Sistema de Normalização Contabilística foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, e o Decreto-Lei n.º 192/2015, de 11/09, que aprovou o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, donde resultou o aditamento ao art.º 10.º, n.º 1, al. a), do Estatuto da Ordem, que passou igualmente a incluir as entidades públicas.

22 - *Cf.* ainda as alterações legislativas no quadro do SNC:

- Aviso n.º 8259/2015, de 29 de julho – Homologação da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Entidades do Setor não Lucrativo do Sistema de Normalização Contabilística;
- Aviso n.º 8258/2015, de 29 de julho – Homologação das Normas Interpretativas do Sistema de Normalização Contabilística;
- Aviso n.º 8257/2015, de 29 de julho – Homologação da Norma Contabilística e de Relato Financeiro para Pequenas Entidades do Sistema de Normalização Contabilística;
- Aviso n.º 8256/2015, de 29 de julho – Homologação das Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro do Sistema de Normalização Contabilística;
- Aviso n.º 8254/2015, de 29 de julho – Homologação da Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização
- Aviso n.º 8255/2015, de 29 de julho – Homologação da Norma Contabilística para Microentidades do Sistema de Normalização Contabilística;

Vide ainda Demonstrações financeiras (Portaria 220/2015, de 24 de julho), Código de Contas (Portaria 218/2015, de 23 de julho),

23 - A CNC tem por missão emitir normas e estabelecer procedimentos contabilísticos, harmonizados com as normas comunitárias e internacionais da mesma natureza, tendo em vista a melhoria da qualidade da informação financeira das entidades que sejam obrigadas a aplicar o Sistema de Normalização Contabilística (SNC), bem como promover as ações necessárias para que tais normas sejam efetiva e adequadamente aplicadas pelas entidades a elas sujeitas – *Vide* Decreto-Lei n.º 160/2009, de 13 de Julho, publicado no Diário da República, 1.ª série, n.º 133, de 13 de Julho de 2009.

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

O Estatuto da Ordem não identifica o órgão competente para a apreciação e decisão quanto a este pedido de reconhecimento do direito à recusa da assinatura das declarações fiscais.

No entanto, trata-se de uma competência do Conselho Diretivo da Ordem, atenta a estatuição residual fixada no art.º 54.º, al. o), do Estatuto da Ordem.

Inversamente, se é o cliente/sujeito passivo quem, sem qualquer justificação plausível, exige ao Contabilista Certificado que se abstenha do envio das declarações fiscais, estando esse, porém, na posse de todos os elementos que permitam dar cumprimento às obrigações declarativas, deve, ainda assim, submeter as declarações fiscais, pois o envio das declarações, enquanto não cessar a relação contratual firmada com o cliente, constitui, por excelência, a tarefa que está legalmente cometida ao Contabilista Certificado.

Crê-se, aliás, que, mais que uma tarefa, é mesmo um dever funcional, que se enquadra nas três atividades a que, abreviadamente, se faz apelo no art.º 10.º, n.º 1, do Estatuto: organizar a contabilidade, assumir a responsabilidade pela sua regularidade e, por fim, entregar as declarações fiscais.

Neste domínio da entrega das declarações fiscais, salientamos também idêntico entendimento de Joana Santos³¹ quando defende que “mediante o exposto podemos concluir que o Contabilista Certificado não está sujeito, nem deve obediência, ao pedido do seu cliente no sentido do não envio das declarações fiscais em tempo útil, devendo atuar com independência técnica e profissional relativamente a eventuais pressões dos seus clientes. (...) Assim, entendemos que o Contabilista Certificado deve preencher e enviar as declarações fiscais, respeitando o prazo legal, comunicando ao seu cliente o valor do imposto liquidado, para efeitos de pagamento”.

Por último, a presente alínea c) do n.º 1, do artigo 10.º do Estatuto da OCC, embora mencionando a entrega pelo Contabilista Certificado das de-

31 - SANTOS, Joana Patrícia e Oliveira, “Responsabilidade dos Corpos Sociais e Responsáveis Técnicos – Análise” do art.º 24.º da Lei Geral Tributária, *Estudos de Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2006, pp. 53-54.

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

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

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

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

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

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

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

No domínio da jurisprudência, pela sua importância, transcreve-se o teor do Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça (STJ), de 15-12-2011, proc. 2802/07.8TVLSB.L1, no qual se firmou que “*não há nenhuma norma do*

aplicáveis à profissão, quer decorram do Estatuto, do Código Deontológico, dos regulamentos ou até mesmo das orientações emitidas pela Ordem.

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

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

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

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

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

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

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

E, sempre que assumam formalmente as funções como responsáveis pela execução da contabilidade, por ser pessoal e direta a responsabilidade do Contabilista Certificado tal ocorrência deverá ser objeto de comunicação à autoridade tributária, seja aquando da declaração de início da atividade, seja por via da declaração de alterações, seja por via do processo de nomea-

ção eletrónica disponível no *site* da Autoridade Tributária, sendo certo que, por via das alterações decorrentes da Lei 139/2015, de 7 de setembro, foi retirado do Estatuto da Ordem³⁴ o dever de comunicar o início e cessação de funções como responsável pela execução da contabilidade, obrigação essa que constava expressamente no art.º 10.º do Estatuto da Ordem, na sua versão anterior (Decreto-Lei 452/99, de 5 de novembro, com as alterações decorrentes do Decreto-Lei 310/09, de 26 de outubro, e que em seguida se reproduz:

“Artigo 10.º

Identificação dos técnicos oficiais de contas

1 - Até ao final do mês de Setembro de cada ano, ou nos 30 dias subsequentes ao início ou à cessação de funções, os técnicos oficiais de contas comunicam à Ordem que são, ou que foram, responsáveis pelas contabilidades das entidades referidas na al. a) do n.º 1 do artigo 6.º, através de documento igualmente assinado por estas, mencionando ainda a respetiva identificação, número de identificação fiscal e volume de negócios relativo ao último exercício encerrado, nos termos e para os efeitos do disposto no artigo anterior.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se volume de negócios o total dos rendimentos considerados na demonstração de resultados, ou, no caso de início de atividade, o montante inscrito na respetiva declaração.

3 - Os membros dos órgãos da Ordem, e respetivo pessoal, não devem revelar nem utilizar, salvo nos casos expressamente previstos na lei, a informação de que tenham tomado conhecimento por força do disposto no n.º 1”.

Esta disposição relativa à obrigação de comunicar a lista de clientes, se é certo que foi eliminada do Estatuto da Ordem, certo é que persiste tal obrigação para efeitos de inclusão no seguro de responsabilidade civil profissional, por via da imposição plasmada no art.º 6.º, n.º 1, do Regulamento do Seguro de Responsabilidade Civil Profissional³⁵, a saber:

34 - Com a publicação da Lei 139/2015, de 7 de setembro, foram supridos do Estatuto da Ordem até então em vigor o art.º 8.º, que estipulava limites ao exercício da atividade, bem como o 9.º, relativo à tabela da pontuação a que estavam sujeitos os então nominados Técnicos Oficiais de Contas, deixando assim de existir limitação legal ao n.º de clientes que os profissionais podem aceitar, sem que incorram na prática de qualquer infração disciplinar.

35 - Regulamento do Seguro de Responsabilidade Civil Profissional – Regulamento n.º 16/2020, publicado no Diário da República, 2.ª série, n.º 6, de 9 de janeiro de 2020, com a alteração decorrente da Declaração de Retificação n.º 176/2020, publicada no Diário da República, 2.ª série, de 27 de fevereiro de 2020.

impedimento de curta duração, conforme previsto na al. c) do n.º 1 do art.º 12.º - A do EOCC).

Como a ocorrência aconteceu quatro dias antes do prazo para o cumprimento da obrigação declarativa, o contabilista certificado, conforme previsto na al. c) do n.º 3 do art.º 12.º - A do EOCC, pode beneficiar do regime do justo impedimento de curta duração, gozando de 30 dias após a data da ocorrência [al. c) do n.º 3 do art.º 12.º - A do EOCC], para cumprir com a obrigação declarativa do cliente.

Assim, o contabilista certificado tem até ao dia 12 de novembro para cumprir com a obrigação declarativa do seu cliente, sendo que sem a aplicação do regime do justo impedimento o mesmo profissional teria de cumprir a mesma obrigação no dia 15 de outubro.

Até ao dia 5 de novembro o contabilista certificado deve apresentar à AT os documentos comprovativos da ocorrência, conforme previsto no n.º 5 do art.º 12.º-A do EOCC, apresentando para o efeito justificativo certificado de incapacidade emitido pelo médico de família ou documento emitido pelo centro hospitalar em caso de internamento que comprovem que se trata de uma doença súbita e grave que impossibilita o contabilista certificado de dar cumprimento às obrigações declarativas do cliente [al. b) do n.º 5 do art.º 12.º-A do EOCC].

Na data de cumprimento da obrigação declarativa, enquanto as declarações/formulários da AT não tiverem um “campo” para selecionar a opção de informação de que a declaração foi entregue fora do prazo por o contabilista certificado estar abrangido pelo regime do justo impedimento, deve ser entregue nova mensagem no Portal das Finanças, mediante autenticação, através da seleção das seguintes opções: e-balcão > Imposto ou área: “Justiça Tributária “ > Tipo de questão: “Justo Imp.” > Questão: “Justo Impedimento”.

DMR (Declaração Mensal de Remunerações) – Portaria n.º 34/2021, de 12 de fevereiro

O novo modelo de DMR, publicado no Diário da República, de 12 de fevereiro de 2021, inclui um quadro dedicado à identificação do declarante, ou representante legal, e do contabilista que invoque justo impedimento, e um campo específico para indicar “o facto que motivou” o justo impedimento, utilizando um de quatro códigos, e, num outro campo, a data da ocorrência desse facto.

Os quatro códigos de justo impedimento são falecimento de cônjuge não separado de pessoas e bens, de pessoa com quem vivam em condições análogas às dos cônjuges, ou de parente ou afim no 1.º grau da linha reta, falecimento de outro parente ou afim na linha reta ou no 2.º grau da linha colateral, doença grave e súbita ou internamento hospitalar, que impossibilite em absoluto o contabilista certificado de cumprir as suas obrigações, bem como nas situações de parto e, por último, situações de parentalidade.

QUADRO 7 – IDENTIFICAÇÃO DO DECLARANTE OU REPRESENTANTE LEGAL E DO CONTABILISTA CERTIFICADO / JUSTO IMPEDIMENTO

A informação relativa aos campos 01, 03 e 04 deve ser preenchida quando a entidade se encontre legalmente obrigada a possuir contabilista certificado, devendo, para o efeito, proceder da seguinte forma:

Campo 01 – Deve indicar-se o número de identificação fiscal do contabilista certificado ou do contabilista certificado suplente ou provisório, nomeado nos termos do artigo 12.º-B do Decreto Lei n.º 452/99, de 5 de novembro (Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados).

Campos 03 e 04 – Estes campos devem ser preenchidos, caso a declaração esteja a ser entregue fora de prazo pelo facto de o contabilista certificado, identificado no campo 01, estar abrangido pelo regime do justo impedimento previsto no artigo 12.º-A do Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de novembro (Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados).

No campo 03 deve ser indicado o facto que motivou o justo impedimento, utilizando os códigos a seguir indicados, e no campo 04 deve ser indicada a data da ocorrência desse facto:

CÓDIGO JUSTO IMPEDIMENTO

01 Falecimento de cônjuge não separado de pessoas e bens, de pessoa com quem vivam em condições análogas às dos cônjuges, ou de parente ou afim no 1.º grau da linha reta.

02 Falecimento de outro parente ou afim na linha reta ou no 2.º grau da linha colateral.

- 3 - Para os efeitos do número anterior, considera-se falta de colaboração a ocultação, omissão, viciação ou destruição de documentos de suporte contabilístico ou a sonegação de informação que tenha influência direta na situação contabilística e fiscal da entidade a quem o Contabilista Certificado presta serviços.*
- 4 - A não entrega atempada, nos termos contratuais, dos documentos de suporte contabilístico da prestação de contas desonera os Contabilistas Certificados de qualquer responsabilidade pelo incumprimento dos prazos legalmente estabelecidos.*
- 5 - A violação por parte das entidades a quem prestam serviços, de qualquer dos deveres referidos nos números anteriores constitui justa causa para a rescisão do contrato, sendo que, nesse caso, o Contabilista Certificado deve, por carta registada com aviso de receção, indicar o fundamento da rescisão e a data a partir da qual a mesma se torna eficaz.*
- 6 - Os Contabilistas Certificados, antes de encerrarem o exercício fiscal, têm direito a exigir das entidades a quem prestam serviços uma declaração de responsabilidade, por escrito, da qual conste que não foram omitidos quaisquer documentos ou informações relevantes com efeitos na contabilidade e na verdade fiscal, sob pena de poderem socorrer-se do disposto no n.º 2.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

penho cabal das suas funções e, se necessário for, recorrer a assessoria técnica adequada.

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

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

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

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

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

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

Em razão deste dever de urbanidade, é, pois, exigível que o Contabilista Certificado responda sempre às comunicações dos seus Colegas.

EXIGÊNCIA DE CONTRATO ESCRITO

Em obediência ao art.º 70.º, n.º 5, do Estatuto da Ordem, os Contabilistas Certificados, sem prejuízo do disposto na legislação laboral aplicável, devem celebrar, por escrito, um contrato⁵⁴ de prestação de serviços.

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

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

- 1- O contrato entre os Contabilistas Certificados e as entidades a quem prestam serviços deve ser sempre reduzido a escrito.*
- 2- Quando os Contabilistas Certificados exerçam as suas funções em regime de trabalho independente, o contrato referido no número anterior deve ter a duração mínima de um exercício económico, salvo rescisão por justa causa ou mútuo acordo.*
- 3 - Entre outras cláusulas, o contrato deve referir explicitamente a sua duração, a data de entrada em vigor, a forma de prestação de serviços a desempenhar, o modo, o local e o prazo de entrega da documentação, os honorários a cobrar e a sua forma de pagamento.*

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

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

54 - “Diz-se contrato o acordo vinculativo, assente sobre duas ou mais declarações de vontade (oferta ou proposta, de um lado; aceitação, do outro), contrapostas mas perfeitamente harmonizáveis entre si, que visam estabelecer uma composição unitária de interesses” –Varela, Antunes, *Das Obrigações em Geral*, Vol I, 8.ª edição, página 221.

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

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

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

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

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

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

Assim, se o Contabilista Certificado não entrega ou submete eletronicamente as respetivas declarações fiscais, aí sim, coloca-se um dever de comunicação, já que, conforme resulta do art.º 8.º, n.º 3, do Regime Geral das Infrações Tributárias, os Contabilistas Certificados são subsidiariamente responsáveis, e solidariamente entre si, pelas coimas devidas pela falta ou atraso de quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício de funções, **quando não comuniquem**, até trinta dias após o termo do prazo de entrega da declaração, à Direcção-Geral dos Impostos as razões que impediram o cumprimento atempado da obrigação e o atraso ou a falta de entrega não lhes seja imputável a qualquer título.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

BRANQUEAMENTO DE CAPITAIS ENQUADRAMENTO LEGAL

O Regime da Prevenção do Branqueamento de Capitais e Financiamento do Terrorismo, doravante, igualmente identificado pela abreviatura BC/

equivalente em moeda estrangeira, devem ser efetuados através de meio de pagamento que permita a identificação do respetivo destinatário, designadamente, transferência bancária, cheque nominativo ou débito direto.

Ao nível sancionatório, a violação, por contabilista certificado dos deveres previstos na presente lei ou na respetiva regulamentação, constitui uma infração de natureza disciplinar, punível em conformidade com o estatuto da respetiva ordem profissional e demais legislação e regulamentação aplicáveis.

Assim, as medidas estabelecidas na LBCFT visam permitir um controlo mais profícuo na identificação sobre situações de branqueamento de capitais e do financiamento do terrorismo.

Conforme anotam Henrique Ferreira e José Pedro⁶³, “no exercício das suas atividades em prática individual ou em sociedades, os contabilistas certificados, tal como os auditores e consultores fiscais, entre outras profissões, assumem um papel preponderante na execução destas medidas preventivas, derivado do contacto e exposição permanente com os seus clientes, de entre os quais possam surgir comportamentos ilícitos cujo mecanismo de prevenção pretende fazer evitar”.

(...)

Em suma, o papel da prevenção, para além dos alertas, registos e reportes de informação às autoridades competentes policiais ou sectoriais, passa pelo não envolvimento direto ou indireto nestas condutas e comportamentos ilícitos, ou na displicência do seu conhecimento”.

OS DEVERES ESPECÍFICOS DO CONTABILISTA CERTIFICADO PERANTE A OCC

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

63 - *O contabilista certificado perante o novo regime de prevenção do branqueamento de capitais*, da autoria de Henrique Ferreira e José Pedro, página 37, no âmbito da formação SEG 5419, OCC, 2019.

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

- Cumprir os regulamentos e deliberações da Ordem.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Neste domínio, terão que se verificar os seguintes elementos:

- a) Facto ilícito (ação voluntária contrária à lei);
- b) Imputação do facto ao lesante (é necessário que o autor tenha agido com culpa, dolo ou mera culpa);

A este propósito, anota-se que domínio da responsabilidade extracontratual, sendo a culpa do lesante um elemento constitutivo do direito à indemnização, incumbe ao lesado, como credor, fazer a prova quanto à culpa do autor da lesão (art.º 487.º do Código Civil)⁶⁶.

- c) Dano (o facto ilícito culposos terá que ter causado um prejuízo a alguém);
- d) Um nexo de causalidade entre o facto e o dano (ou seja, para que o dano seja indemnizável, é forçoso que ele seja consequência do facto, ilícito e culposos).

Quanto ao depoimento prestado pelo Contabilista Certificado em violação do dever de sigilo profissional, releva-se uma recente decisão jurisprudencial, plasmada no Acórdão do Tribunal da Relação do Porto, proc. 2055/09.3TVPR.T.P1, de 13-09-2011, disponível em www.dgsi.pt, no âmbito da qual se concluiu que:

“I- A nulidade do depoimento produzido com infração ao dever de segredo profissional produz uma nulidade secundária, porque inominada, nos termos do art.º 201º, nº 1, do Código de Processo Civil, e encontra-se sujeita ao regime geral das nulidades processuais.

II - Da infração da obrigação de segredo, poderá resultar para a testemunha que a infrinja sujeição a responsabilidade civil e penal”.

66 - Inversamente, no domínio da responsabilidade contratual, é ao devedor que incumbe provar que a falta de cumprimento ou o cumprimento defeituoso da obrigação não procede de culpa sua – art.º 798.º do Código Civil. Com efeito, o facto constitutivo do direito de indemnização que aqui se releva é o não cumprimento da obrigação.

RECUSA NO ENCERRAMENTO DAS CONTAS DO EXERCÍCIO

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

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

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

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

A propósito da recusa da assinatura das declarações fiscais nos últimos três meses do exercício, remete-se para a nota interpretativa n.º 1 ao Estatuto que, em seguida, melhor se reproduz (disponível no sítio da internet Ordem – www.occ.pt):

“Norma Interpretativa N.º 1 do Estatuto

I - A questão

Alguns Técnicos Oficiais de Contas têm colocado à Câmara a dúvida no sentido de saber se um profissional, cujo contrato tenha cessado em 31 de Dezembro, é ou não obrigado a proceder aos lançamentos que ainda restem, relativos a meses anteriores ou próprio mês, bem como se é obrigado a elaborar, preencher e

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

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

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

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

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

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

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

Para o efeito, a devolução da documentação contabilística ao sujeito passivo compreende não só os documentos em suporte físico, mas também o SAFT-T (contabilidade) e as cópias de segurança dos dados de suporte ao programa de contabilidade, dada a sujeição à obrigatoriedade de conservação de pelo menos 10 anos.

Assim, cessando funções, o Contabilista Certificado deverá entregar ao cliente, mediante auto de entrega, o SAF-T e as cópias de segurança dos dados de suporte ao programa de contabilidade, relativas ao período em que exerceu funções.

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

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

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

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

- a) Os documentos, internos e externos, do contribuinte, nos termos acima referenciados, não podem em circunstância alguma ser objeto de retenção, aqui se incluindo a senha do contribuinte de acesso ao portal da AT.
- b) Os documentos que resultam do trabalho executado pelo Contabilista Certificado e ressalvada que seja a circunstância excepcional estatuída no art.º 72.º, n.º 2, do Estatuto da Ordem, podem ser objeto de retenção sem que daí, salvo melhor opinião, decorra a prática de infração disciplinar.

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

- extratos das contas, balancetes sintéticos/analíticos, declarações fiscais, diários de movimentos;
- as informações financeiras, nas quais se incluem o balanço, a demonstração de resultados e a demonstração dos fluxos de caixa e o anexo.

Ou seja,

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

Em todo o caso, existindo honorários em dívida e pretendendo o Contabilista Certificado por termo aos respetivos serviços, deverá então dar cumprimento ao disposto nos art.ºs 14.º e 15.º do Código Deontológico dos Contabilistas Certificados, isto sem prejuízo do disposto no art.º 72.º, n.º 2, do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados, quando a rescisão ocorra nos últimos três meses do exercício respetivo.

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

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

Em todo o caso, as notificações e comunicações aos sujeitos e intervenientes processuais no âmbito dos processos de inquérito ou disciplinar, do ponto de vista formal, são efetuadas por carta registada com aviso de receção ou através de transmissão eletrónica de dados, embora, por exemplo, no caso da dedução do despacho de acusação e da prolação do acórdão disciplinar, não sendo possível a notificação por meio de carta registada com aviso de receção e por correio eletrónico, serão então promovidas as diligências conducentes à respetiva publicação na 2.^a Série do Diário da República.

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

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

Assim, os contabilistas certificados, efetivos ou estagiários, e as sociedades de profissionais estão sujeitos à jurisdição disciplinar do conselho jurisdicional da Ordem dos Contabilistas Certificados, nos termos previstos no Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados e no Código Deontológico dos Contabilistas Certificados (*cf.* art.º 17.º), e nos respetivos regulamentos.

O processo disciplinar, para o efeito, é instaurado mediante decisão exclusiva do Conselho Jurisdicional.

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

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

- a) Processos disciplinares (art.º 98.º do EOCC) instaurados contra qualquer dos membros dos órgãos da Ordem e processos de

- inquérito (art.º 97.º, n.º 2, do EOCC), destinados a apurar eventuais responsabilidades de membros dos órgãos da Ordem;
- b) Processos de reabilitação – art.º 114.º do EOCC;
 - c) Processos de verificação de falta de idoneidade – art.º 16.º, n.º 3, do EOCC;
 - d) Apreçar os recursos das decisões de aplicação das sanções disciplinares de suspensão e expulsão – *vd.* art.º 105.º, n.º 2, do EOCC;
 - e) A execução da sua atividade de supervisão legal (art.º 58.º do EOCC).

Para o efeito, o exercício do poder disciplinar tem por base as participações remetidas por contabilistas certificados, pelos tribunais, por qualquer autoridade pública ou por qualquer pessoa singular ou coletiva devidamente identificada, direta ou indiretamente afetada e com conhecimento de factos suscetíveis de integrarem infração disciplinar.

Acresce que também o Ministério Público e as demais entidades com poderes de investigação criminal devem dar conhecimento à Ordem das participações apresentadas contra contabilistas certificados por atos relacionados com o exercício da profissão.

Mais, o exercício do poder disciplinar pode também resultar do conhecimento direto, pelos órgãos da Ordem, de factos suscetíveis de integrar infração. *Cf.* art.º 3.º do Regulamento Disciplinar.

A participação deve ser redigida em língua portuguesa e deve ser inteligível, devendo conter, de modo claro e inequívoco, a intenção de participação disciplinar, a identificação dos factos suscetíveis de constituírem a prática de infração disciplinar, todos os meios de prova conhecidos⁷¹ e a identificação do contabilista certificado nela visado.

Se a participação for apresentada por uma sociedade, deverá a mesma ser subscrita pelo legal representante.

As participações julgadas ininteligíveis ou por manifesta falta de fundamento material ou legal, nomeadamente quando a participação relate factos que não integrem a violação de qualquer norma estatutária ou

71 - Será, todavia, admitida a junção, até às alegações, de qualquer documento que não tenha sido possível obter anteriormente ou quando, por razões atendíveis, tenha sido prorrogado o prazo para a sua junção. *Cf.* art.º 42.º do Regulamento Disciplinar.

(Art.º 89.º, n.º 4, do Estatuto da Ordem)

- a) Subscrevam declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos, documentos esses que não resultaram do exercício direto das suas funções;
- b) Quebrem o segredo profissional, sem que tenham sido para tal dispensados, nos termos do artigo 72.º, n.º 1, al.º d), do Estatuto;
- c) Abandonem, sem justificação, os trabalhos aceites;
- d) Divulguem ou deem a conhecer, por qualquer modo, segredos industriais ou comerciais das entidades a que prestem serviços de que tomem conhecimento no exercício das suas funções;
- e) Se sirvam em proveito próprio ou de terceiros de factos de que tomem conhecimento no exercício das suas funções;
- f) Não procedam, com culpa, ao pagamento de quotas, por um período superior a 12 meses, sem prejuízo do disposto no n.º 5 do artigo 18.º da Lei n.º 2/2013, de 10 de janeiro⁷⁵;
- g) Recusem, sem justificação, a assinatura das declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos, referidas no n.º 2 do artigo 72.º, isto é, estando nos últimos 3 meses do exercício, sem que tenham solicitado o reconhecimento respetivo por parte da Ordem;
- h) violem as limitações impostas pelo artigo 71.º relativamente à angariação de clientela;
- i) Retenham, sem motivo justificado, para além do prazo estabelecido no Código Deontológico, documentação contabilística ou livros da sua escrituração⁷⁶;
- j) Retenham ou não utilizem para os fins a que se destinam importâncias que lhes sejam entregues pelos seus clientes ou entidades patronais;
- k) Não deem cumprimento ao estabelecido no artigo 74.º, isto é, não cumpram com o dever de lealdade entre Colegas;

75 - De acordo com o art.º 18.º n.º 5, da Lei 2/2013, de 10 de Janeiro, o pagamento voluntário das quotas em dívida determina a impossibilidade de aplicação de sanção disciplinar de suspensão ou a sua extinção, caso já tenha sido aplicada.

76 - Dispõe o art.º 15.º do Código Deontológico: 1 – No caso de rescisão do contrato, o contabilista certificado entrega à entidade a quem prestou serviços, ou a quem aquela indicar por escrito, os livros e os documentos que tenha em seu poder, no prazo máximo de 60 dias, devendo ser emitido e assinado documento ou auto de receção, no qual se discriminem os livros e documentos entregues.

- d) Não cumpram, de forma reiterada, com zelo e diligência, as suas funções profissionais, ou não observem, na execução das contabilidades pelas quais sejam responsáveis, as normas técnicas, nos termos previstos no artigo 10.º.

A sanção de expulsão, por sua vez, consiste no impedimento definitivo de o Contabilista Certificado exercer a sua função e é aplicável nas situações estatuidas no art.º 89.º, n.º 5, do Estatuto da Ordem, nomeadamente:

- a) Incorra nas situações descritas nas alíneas d) e e) do número anterior, se da sua conduta resultarem graves prejuízos para as entidades a que preste serviços;
- b) Pratique dolosamente quaisquer atos que, direta ou indiretamente, conduzam à ocultação, destruição, inutilização ou viciação dos documentos, das declarações fiscais ou das demonstrações financeiras a seu cargo;
- c) Forneça documentos ou informações falsos, inexatos ou incorretos, que tenham induzido em erro a deliberação que teve por base a sua inscrição na Ordem;
- d) Seja condenado judicialmente em pena de prisão superior a cinco anos, por crime doloso relativo a matérias de índole profissional dos contabilistas certificados.

Em termos de circunstâncias, na aplicação das penas atender-se-á aos critérios enunciados no art.º 90.º do Estatuto, nomeadamente, ao grau de culpa, à personalidade do arguido, às consequências da infração, bem como a todas as circunstâncias em que a infração, em concreto, tiver sido cometida.

Segundo jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo (cf. Acórdão de 6/3/97 – Rec. 41112), *“os tribunais não podem substituir-se à Administração na fixação concreta da pena, pelo que a graduação da pena disciplinar, não sendo posta em causa a qualificação jurídico-disciplinar das infrações, não é contenciosamente sindicável, salvo erro grosseiro ou manifesto, ou seja, se a medida da pena for ostensivamente desproporcionada, uma vez que tal atividade se insere na chamada atividade discricionária da Administração”*.

A infração disciplinar pode, para o efeito, ser cometida por ação ou omissão e a título de dolo ou de negligência.

Assim, age com dolo quem:

- a) representando um facto que constitui um ilícito disciplinar, atuar com intenção de o realizar;

MANUAL DE DEONTOLOGIA PROFISSIONAL DOS CONTABILISTAS CERTIFICADOS

Esta obra possibilita uma reflexão obrigatória sobre a ética, que, quando aplicada – como deontologia – ao exercício profissional, nos levanta e esclarece incertezas através de inúmeros exemplos práticos.

É também uma obra cuja profundidade, académica e prática, se dirige a docentes, alunos e profissionais. Preenche um enorme vazio no estudo desta temática, ao que o seu autor, especialista nesta matéria, já nos habituou em publicações anteriores.

Visite-nos em
livraria.vidaeconomica.pt

www.vidaeconomica.pt

