

Responsabilidade dos TOC

- novas oportunidades

Gabinete de Estudos da CTOC

Foi com grande honra e satisfação que aceitei o desafio de falar sobre a «Responsabilidade dos TOC», no II Congresso dos Técnicos Oficiais de Contas, organizado sob o lema “Novos Desafios, Melhor Futuro”.

Na realidade, segui de muito perto o processo de criação e de implementação da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas, originalmente Associação dos Técnicos Oficiais de Contas (ATOC), desde a existência de um mero projecto de diploma, até à criação de uma Comissão Instaladora, passando pela inauguração das sedes até aos dias de hoje. A história dos TOC tem sido de sucessos, que, pela sua inquestionável dimensão, fazem esquecer algumas perturbações menores de percurso. Sucessos pelo relevante papel que têm vindo a desenvolver e que justifica inteiramente a regulamentação da profissão como de reconhecido interesse público. Considero que há um bocadinho do meu trabalho e muito do

meu afecto em todo este processo e não pode deixar de ser com emoção que olho para trás e vejo um longo caminho percorrido sempre no sentido da dignificação e credibilização de uma profissão com grandes responsabilidades.

Falar da responsabilidade dos TOC num Congresso sobre novos desafios é, por si só, um desafio, desde logo, porque se trata de um tema muito vasto. Com efeito, poderemos distinguir vários tipos de responsabilidade a que estes profissionais estão sujeitos pelo exercício das relevantes funções públicas que lhes são atribuídas, pelo que irei delimitar a minha intervenção aos aspectos que reputo essenciais.

A natureza pública da profissão de Técnico de Contas foi desde logo reconhecida, embora implicitamente, no Código da Contribuição Industrial, tendo sucessivamente vindo a ser confirmada, nomeadamente na Portaria n.º 319/86, de 25 de Junho, que veio

considerar estes profissionais como «interlocutores privilegiados» entre os contribuintes e a Administração Fiscal e «garantes originários» da verdade tributária.

Como é sabido, só em 1995, através do Decreto-Lei 265/95, de 17 de Outubro, é que a profissão foi regulamentada e foi criada, à data, a ATOC, tendo-se desde então vindo a salientar o papel cada vez mais relevante dos Técnicos Oficiais de Contas, como interlocutores credíveis entre a Administração Fiscal e o contribuinte, incumbindo-lhes o exercício de uma importante acção pedagógica em relação aos operadores económicos.

De acordo com o artigo 6.º do actual Estatuto dos Técnicos Oficiais de Contas, são-lhes atribuídas relevantes funções, entre as quais destaco as seguintes: «a) Planificar, organizar e coordenar a execução da contabilidade das entidades sujeitas aos impostos sobre o rendimento que possuam ou devam pos-

suir contabilidade regularmente organizada, segundo os planos de contas oficialmente aplicáveis, respeitando as normas legais e os princípios contabilísticos vigentes, bem como das demais entidades obrigadas, mediante portaria do Ministro das Finanças, a dispor de técnicos oficiais de contas;

b) Assumir a responsabilidade pela regularidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal, das entidades referidas na alínea anterior;»

Os TOC surgem-nos como um factor de uma melhor e mais justa distribuição da carga fiscal pelos cidadãos, a quem é atribuído um relevante papel na moralização do relacionamento entre as empresas. Mas a atribuição de funções públicas aos TOC tem necessariamente que ser vista como um poder delegado pelo Estado. É este facto que explica a característica da Câmara como associação pública em que o exercício da profissão implica uma inscrição obrigatória. O Esta-

do delegou nos TOC poderes relevantes que se consubstanciam no exercício de funções públicas. Ora, esses poderes, por definição, implicam a assunção de responsabilidades, que são o seu lógico e natural corolário. Uma maior credibilização da profissão implica maiores exigências. A responsabilidade dos TOC e a amplitude com que esta tem vindo progressivamente a ser prevista é o preço a pagar pelo reconhecimento do relevante interesse público das suas funções.

Só assim se garante um exercício credível da profissão. Para levar por diante as suas funções, é atribuído aos Técnicos Oficiais de Contas um conjunto de direitos e deveres cuja observância cabe à Câmara acompanhar, em particular através do poder disciplinar que legalmente lhe é conferido.

Destacamos, para o efeito, os deveres gerais consignados nos n.ºs 1 e 2 do artigo 52.º do Estatuto, de acordo com os quais estes profissionais têm o dever

de contribuir para o prestígio da profissão, exigindo-se um desempenho consciente e diligente das suas funções e a aceitação da prestação de serviços para os quais tenham capacidade profissional bastante. Aos TOC é exigido que executem as suas funções de acordo com as normas legais e técnicas vigentes.

Na sua relação com a Administração Fiscal, destacam-se, no artigo 55.º, n.º 1, do Estatuto, os deveres de assegurar que as declarações fiscais que assinam estão de acordo com a lei e as normas técnicas em vigor e de se abster da prática de quaisquer actos que, directa ou indirectamente, conduzam à ocultação, destruição, inutilização, falsificação ou viciação dos documentos e das declarações fiscais a seu cargo. É neste contexto que o artigo 58.º do Estatuto vem prever um dever de participação de crimes públicos: os TOC devem participar ao Ministério Público, através da Câmara, os

factos, detectados no exercício das respectivas funções de interesse público, que constituam crimes públicos.

Os deveres previstos no Estatuto são complementados por regras de conduta e por princípios éticos que devem ser tidos em consideração. Assim, no artigo 2.º do Código Deontológico, prevê-se que, «no exercício das suas funções os Técnicos Oficiais de Contas devem respeitar as normas legais e os princípios contabilísticos geralmente aceites adaptando a sua correcta aplicação à situação concreta das entidades a quem prestam serviços, evitando qualquer diminuição da sua independência em razão de interesses pessoais ou de pressões exteriores, pugnando pela verdade contabilística e fiscal.» Quanto a princípios deontológicos, o artigo 3.º do Código prevê que no exercício das suas funções os Técnicos Oficiais de Contas devem orientar a sua actuação por princípios de integridade, idoneidade, independência, responsabilidade, competência, confidencialidade, equidade e lealdade profissional.

No tocante ao princípio da responsabilidade, presume-se que implica que os Técnicos Oficiais de Contas assumam a responsabilidade pelos actos praticados no exercício das suas funções, determi-

nando-se, no artigo 5.º, que estes são responsáveis por todos os actos que pratiquem, incluindo os dos seus colaboradores, no exercício das suas funções (consagração de um princípio geral de responsabilidade dos TOC). Encontramos também na legislação fiscal importantes disposições relativas aos deveres dos TOC, de entre as quais ressaltam as normas inerentes à sua responsabilização.

Ora, tal como começámos por salientar, poderemos distinguir vários tipos de responsabilidade a que estes profissionais estão sujeitos pelo exercício das suas funções de interesse público.

Desde logo, responsabilidade disciplinar. Com efeito, os TOC estão sujeitos à jurisdição disciplinar dos órgãos da Câmara, considerando-se, para o efeito como infracção disciplinar a violação, por acção ou omissão, de algum dos deveres gerais ou especiais consignados no Estatuto ou noutras normas aprovadas pela Câmara, ainda que a título de negligência.

Tal como se prevê, a acção disciplinar é independente de eventual responsabilidade civil ou criminal.

Tem sido particularmente discutido o sentido e alcance do disposto no artigo 24.º da Lei Geral Tributária (LGT), que determina que os TOC são subsidiariamente responsáveis



em relação às pessoas colectivas onde prestam serviços e solidariamente entre si:

a) Pelas dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa colectiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para a sua satisfação;

b) Pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período do exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento. A responsabilidade prevista neste artigo aplica-se aos TOC desde que se demonstre a violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.

Como é sabido, a redacção actual deste preceito resulta da alteração que lhe foi introduzida com a Lei n.º 60-A/2005, de 30 de Dezembro, que aprovou o Orçamento do Estado para o ano corrente e gerou muita polémica. Com efeito,

até à entrada em vigor daquela Lei, previa-se uma imputação da responsabilidade exclusivamente a título doloso, tendo sido estendida aos casos de negligência⁽¹⁾. Os pressupostos gerais de aplicação do disposto neste artigo, encontram-se igualmente previstos nos artigos 153.º, n.º 2, alíneas a) e b) do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e 23.º, n.º 2, da LGT. De acordo com o previsto no referido normativo do CPPT, «o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários depende da verificação de qualquer das seguintes circunstâncias: a) Inexistência de bens penhoráveis do devedor e seus sucessores; b) Fundada insuficiência, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora e outros de que o órgão da execução fiscal disponha, do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda e acrescido.»

Por sua vez, o artigo 23.º, n.º 2, da LGT delimita as possibilidades de reversão fiscal e, consequentemente, da responsabilidade subsidiária, aos casos em que se verifique uma fundada inexistência do património do devedor principal.

Tal como a Administração Fiscal veiculou no Ofício - Circulado



n.º 60043/2005, de 25 de Janeiro, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária, «...deve a administração fiscal apurar e demonstrar uma conduta dolosa da sua parte (do TOC, entenda-se) em violação dos seus deveres no âmbito da sua responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos. Neste último caso estamos perante um dever de atestação da verdade e regularidade dos documentos do cliente e é uma resultante da própria função pública à semelhança do que se passa com os revisores oficiais de contas.»

Conforme se salienta, nestas circunstâncias devem «...os chefes dos serviços de finanças fundamentar sempre os seus despachos de reversão com os elementos concretos que tenham apurado em face das averiguações, uma

vez que o ónus da prova nestes casos compete à Fazenda Pública.

Em caso de inexistência de quaisquer indícios de incumprimento culposos desses deveres de fiscalização, por falta dos elementos acima indicados, ou do nexos causal entre estes e o incumprimento dos deveres tributários por parte das pessoas colectivas ou entidades equiparadas, devem os serviços absterem-se de efectuar reversões em execução fiscal contra esses órgãos de fiscalização.» Também a Lei que aprovou o Orçamento do Estado para o corrente ano, veio alterar a redacção do n.º 3 do artigo 8.º do Regime Geral das Infracções Tributárias, prevendo que os TOC passem a ser responsáveis tributários no tocante às coimas relativas a infracções tributárias, para além dos administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam, ainda que de facto, funções de admi-

nistração em pessoas colectivas⁽²⁾.

É, pois, imprescindível que, por um lado, os TOC conheçam com a maior exactidão possível os deveres que regem a sua profissão e os pressupostos de que depende a verificação das situações de responsabilização⁽³⁾ e, por outro, que a Administração Fiscal faça uma correcta aplicação prática das normas de responsabilização.

Os Técnicos Oficiais de Contas desempenham na questão fiscal um papel de especial relevância, pois são, como importantes parceiros sociais que diariamente acompanham a vida das empresas, um interlocutor válido entre os contribuintes e a Administração Fiscal. Os TOC deverão ser vistos como parceiros da Administração Fiscal. São dois intervenientes na questão fiscal, sendo certo que concorrem para o mesmo objectivo e se completam no cumprimento das respectivas missões.

Neste contexto, estes profissionais por diversas vezes têm vindo a demonstrar o relevante papel que lhes foi cometido enquanto peça fundamental na gestão do sistema fiscal. Lembro aqui, a propósito, o desafio ganho da desmaterialização fiscal. Deverá também assumir-se que a gradual redução do défi-

ce tem um inquestionável contributo dos TOC.

Ao longo dos tempos, os TOC têm sabido reagir às novas oportunidades que têm surgido, mas temos que estar cientes que novos desafios implicam a assunção consciente das responsabilidades que lhes incumbem.

Não há dignificação e credibilização da profissão sem uma adequada responsabilização. Deve encarar-se a questão da responsabilidade de forma serena, como natural corolário do exercício de funções de interesse público. É certo que a definição dos limites da responsabilidade do TOC depende da valorização de situações complexas e da definição por vezes vagos, alguns dos quais, em nosso entendimento, careciam de uma maior explicitação, como o conceito de regularidade técnica nas áreas contabilística e fiscal⁽⁴⁾. São questões que deveriam ser pensadas numa eventual alteração ao Estatuto.

Termino, parafraseando, o Presidente da Direcção da CTOC, Domingues de Azevedo: «Se todos, TOC e funcionários da AF, forem capazes de reconhecer as suas deficiências, lutar pela sua correcção e desenvolver as virtudes, estou convencido que poderemos criar, a breve prazo, um novo conceito de Fiscalidade

em Portugal, em que o seu cumprimento constitui um verdadeiro acto de cidadania⁽⁵⁾.»

Temos em Portugal um reconhecido défice de cidadania fiscal. Entendo também que nessa, como noutras batalhas, os TOC têm um papel decisivo. ★

Clotilde Celorico Palma
Gabinete de Estudos
da CTOC

(1) Sobre este alargamento da responsabilidade dos TOC veja-se Tiago Caiado Guerreiro e Ricardo Camossa, O alargamento da Responsabilidade Fiscal dos TOC no Orçamento do Estado para 2006, *Jornal de Contabilidade* n.º 347, Fevereiro 2006, pp. 57 e 58, A Responsabilidade Tributária Subsidiária dos TOC – alcance do conceito de negligência, *Jornal de Contabilidade* n.º 348, Março 2006, pp. 95 e 96, A Reversão da Execução Fiscal e os Meios de Recação dos Responsáveis Subsidiários, *Jornal de Contabilidade* n.º 350, Abril 2006, pp. 181 e 182 e A Responsabilidade Tributária Subsidiária dos TOC. O Regime da Responsabilidade Solidária das Sociedades Profissionais, *Jornal de Contabilidade* n.º 355, Outubro 2006, pp. 346 e 352.

(2) De acordo com o disposto neste artigo, «As pessoas referidas no n.º 1, bem como os técnicos oficiais de contas, são ainda 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 30 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.»

(3) A este propósito, e no que toca à actuação com negligência prevista no n.º 3 do artigo 24.º da LGT, Tiago Caiado Guerreiro e Ricardo Samossa, «A Responsabilidade Tributária Subsidiária dos TOC – alcance do conceito de negligência», p.95, salientam que «...é nosso entendimento que, o padrão de comportamento exigível a um TOC tem de ser o de um profissional médio, razoavelmente cuidadoso, atento, empenhado, qualificado e hábil no exercício da sua actividade e, consequentemente, conhecedor dos seus deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilísticas e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos.

Assim, não é necessário que o TOC viole os seus deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos perspectivando o prejuízo da sociedade em que presta os seus serviços, mas tão só que não actue segundo os parâmetros exigíveis a um profissional médio, para que possa dar azo a uma situação de possibilidade de responsabilidade tributária subsidiária.»

(4) A este propósito, Tiago Caiado Guerreiro e Ricardo Samossa, «A Responsabilidade Tributária Subsidiária dos TOC – alcance do conceito de negligência», pp. 95 e 96 salientam que dado o conceito vago de regularidade técnica nas áreas contabilística e fiscal, subsistem dúvidas quanto à sua constitucionalidade, atenta a exigência constitucional dos princípios da certeza e segurança jurídicas no artigo 103.º da Constituição, que estabelece as bases gerais do sistema fiscal.

(5) Revista «TOC», Abril de 2005, n.º 61, p.19.