

Vanessa Canale de Campos

Qualidade da informação financeira e o  
contabilista certificado

SETEMBRO, 2017



UNIVERSIDADE DE COIMBRA





FEUC FACULDADE DE ECONOMIA  
UNIVERSIDADE DE COIMBRA

Vanessa Canale de Campos

# Qualidade da informação financeira e o contabilista certificado

Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Finanças apresentada à  
Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra para obtenção do  
grau de Mestre

Orientador(Orientadores): Prof. Doutora Ana Maria Gomes Rodrigues e Prof. Doutora Maria Elisabete  
Gomes Ramos

Coimbra, [2017]



Para os meus amados pais, Vera Canale e Jairo de Campos, pelo exemplo de determinação, perseverança e responsabilidade. Para o meu amado marido, Carlos Felipe Souza, por todo apoio e suporte.

## **Agradecimentos**

O desafio de fazer um mestrado fora do seu País de origem parece um sonho distante e por vez inalcançável. Envolve além da fase de dedicação a elaboração da dissertação, a adaptação a uma nova cultura, clima, ambiente, etc. Soma-se à isto o fato de encarar este desafio em área distinta da minha licenciatura e os obstáculos parecem que se tornam ainda maiores. Dessa forma, meus agradecimentos são as pessoas que me apoiaram de todas as formas desde que aceitei este desafio.

A minha sincera gratidão a uma de minhas orientadoras e coordenadora do curso, Professora Ana Maria Rodrigues, que desde o meu interesse inicial quando de minha candidatura no MCF já respondia com prontidão todos os meus e-mails e me auxiliava em todas as dúvidas, assim como pelo apoio e orientação na fase da dissertação.

A estimada professora Maria Elisabete Ramos pela paciência que teve comigo e pela disposição em fazer com que esta dissertação encaminhasse para a sua versão final. Muito obrigada por suas correções e orientações sempre claras e precisas, pela partilha de seus conhecimentos comigo, pela cordialidade e disponibilidade em sempre me atender e auxiliar com todas as minhas dúvidas. Sou muito grata pela orientação que recebi de ambas orientadoras que me ajudaram a tornar esta dissertação em realidade.

Aos meus pais e meu irmão por sempre me apoiarem em todas as minhas decisões, me propiciando todo suporte necessário para que eu pudesse me dedicar aos meus objetivos e ainda, pelo exemplo de caráter e dedicação que sempre me deram ao longo da minha vida.

Ao meu marido por toda a paciência e companheirismo nesses dois anos de mestrado, bem como por toda ajuda nas matérias relacionadas com finanças.

E, por fim, meu agradecimento à Universidade de Coimbra por ter me aceitado como discente no mestrado em contabilidade e finanças.

*“Chamamos de ética o conjunto de coisas que as pessoas fazem quando todos estão olhando. O conjunto de coisas que as pessoas fazem quando ninguém está olhando chamamos de caráter”. (Oscar Wilde)*

## Resumo

As informações financeiras são elaboradas visando suprir a necessidade de diferentes utentes com interesses distintos. Principalmente os credores e investidores tomam suas decisões baseados nas demonstrações financeiras fornecidas pelas entidades. No entanto, também as pequenas e médias empresas utilizam as informações financeiras, assim como possuem obrigação legal de manterem contabilidade organizada.

Neste cenário, o papel que o contabilista certificado desempenha nestas entidades é de importante relevo social e econômico. Isto porque o tecido empresarial português é formado 99,9% pelas pequenas e médias empresas. Estas sociedades, na maioria das vezes, não estão legalmente obrigadas a ter um conselho de fiscalização nem a submeter as contas para apreciação de ROC. De tal forma, nestas sociedades o contabilista certificado assume um papel ainda mais importante na vida empresarial.

A presente dissertação tem como objetivo analisar na legislação portuguesa as disposições que assegurem a qualidade da informação financeira elaborada pelos contabilistas certificados, assim como as sanções impostas quando do seu incumprimento.

O presente trabalho tem natureza qualitativa e desenvolvemos o presente estudo por meio da análise da legislação e da jurisprudência. Foi analisado os normativos contábeis, em particular, as relativas às qualidades da informação financeira, as disposições legais reguladoras da profissão dos contabilistas certificados, o código das sociedades comerciais, o estatuto dos revisores oficiais de contas, o Código de Valores Mobiliários, a legislação pertinente ao sistema bancário e, por fim, o Código Penal.

Foi recolhida e analisada a jurisprudência prolatada pelo Centro de Arbitragem Administrativa a fim de detectar se, quando da ocorrência de situação passíveis de serem qualificadas como infrações disciplinares conforme Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados, o Tribunal notifica a Ordem dos Contabilistas Certificados para que esta proceda ao devido inquérito e conforme o caso a instauração de processo disciplinar.

Conclui-se no presente estudo que há em Portugal disposições que visem tutelar a qualidade da informação financeira preparadas pelos contabilistas



certificados. No entanto, da análise da jurisprudência do CAAD parecem resultar indícios de que não é realizada a devida comunicação à OCC.

**Palavras-Chave:** qualidade da informação financeira, contabilista certificado, contabilidade, análise legislativa, análise jurisprudencial.

## Abstract

The financial information is prepared in order to meet the needs of different users with different interests. Principally lenders and investors make their decisions based on the financial statements provided by the entities. However, small and medium-sized companies also use financial information, as well as have a legal obligation to keep organized accounts.

In this scenario, the role that the certified accountant plays in these entities is of important social and economic importance. This is because the Portuguese business fabric is 99.9% formed by small and medium-sized companies. These companies, for the most part, are not legally obliged to have a supervisory board or to submit the accounts for consideration by ROC. Thus, in these societies the certified accountant assumes an even more important role in business life.

The purpose of this dissertation is to investigate whether there are provisions in Portuguese law that ensure the quality of the financial information prepared by certified accountants, as well as the penalties imposed when they fail to comply.

The present study has a qualitative nature and we have developed the present study through the analysis of legislation and jurisprudence. Accounting standards were analyzed, in particular those relating to the qualifications of the financial information, the legal provisions regulating the profession of certified accountants, the code of commercial companies, the status of statutory auditors, the Securities Code, the relevant legislation To the banking system and, finally, the Penal Code.

The jurisprudence proclaimed by the Administrative Arbitration Center was collected and analyzed in order to detect if, on the occurrence of a situation that may qualify as disciplinary infractions according to the Statute of the Order of Certified Accountants, the Court notifies the Order of Certified Accountants for a proper investigation And, as the case may be, the institution of disciplinary proceedings.

It is concluded in this study that there are provisions in Portugal that aim to safeguard the quality of financial information prepared by certified accountants. However, from the analysis of CAAD's case-law, it appears that there is evidence that a proper communication to the OCC is not made.

**Keywords:** quality of financial information, certified accountant, accounting, legislative analysis, jurisprudential analysis.

## **Lista de abreviaturas**

ASF – Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensão  
AT – Autoridade Tributária e Aduaneira  
ATOC - Associação dos Técnicos Oficiais de Contas  
BP – Banco de Portugal  
CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa  
CDCC – Código Deontológico dos Contabilistas Certificados  
CGA – Cláusula Geral Anti-Abuso  
CIRC – Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas  
CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares  
CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários  
CMVMC – Custos das Mercadorias Vendidas e das Matérias Consumidas  
CNC – Comissão de Normalização Contabilística  
CP – Código Penal  
CSC – Código das Sociedades Comerciais  
CTOC - Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas  
CVM – Comissão de Valores Mobiliários  
DACP - Demonstração das Alterações no Capital Próprio  
DFC – Demonstração dos Fluxos de Caixa  
DGCI - Direção Geral das Contribuições e Impostos  
EBF – Estatuto de Benefícios Fiscais  
EC – Estrutura Conceptual  
EOCC – Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados  
EUA – Estados Unidos da América  
FSE – Fornecedores e Serviços Externos  
GO - Gastos Operacionais  
IAS - International Accounting Standards  
IASB - International Accounting Standards Board  
IFRS - International Financial Reporting Standard  
INE – Instituto Nacional de Estatística  
IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas  
LGT – Lei Geral Tributária  
MCM – Método do Custo Majorado  
MMLO – Método da Margem Líquida da Operação

MPCM – Método do Preço Comparável de Mercado  
NCRF – Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro  
NIC - Normas Internacionais de Contabilidade  
POC - Plano Oficial de Contabilidade  
OCC – Ordem dos Contabilistas Certificados  
OCDE – Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico  
OTOC - Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas  
PMEs – Pequenas e Médias Empresas  
RETGS – Regime Especial de Tributação de Grupo de Sociedades  
RGICSF - Regime Geral Das Instituições De Crédito E Sociedades Financeiras  
RGIT – Regime Geral das Infrações Tributárias  
RJAT - Regime Jurídico da Arbitragem Tributária  
RO – Resultado Operacional  
ROC – Revisor Oficial de Contas  
SGPS – Sociedade Gestora de Participações Sociais  
SNC – Sistema de Normalização Contabilística  
TOC – Técnicos Oficiais de Contas  
VN – Volume de Negócios  
VPT – Valor Patrimonial Tributário

## **Lista de quadros**

Quadro 1: Usuários da informação contábil e a informação desejada

Quadro 2: Princípios e conceitos

## Sumário

1. Introdução.....	1
1.1. Seleção do tema e questão de investigação .....	1
1.2 Pertinência temática .....	4
2. Metodologia .....	11
3. Revisão de Literatura.....	15
3.1 A influência de normativos internacionais na qualidade da informação financeira .....	16
3.2 O contabilista certificado e sua responsabilização .....	22
3.3. Aplicação das normas contabilísticas, mecanismos de enforcement, a qualidade da informação financeira e a tutela Penal .....	30
3.4 Considerações finais acerca da revisão de literatura.....	36
4. Análise das disposições legais que visem tutelar a qualidade da informação financeira .....	39
4.1 Análise das disposições quanto a qualidade da informação financeira.....	41
4.1.1 Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística .....	41
4.1.2 Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados e Código Deontológico dos Contabilistas Certificados.....	45
4.1.3 Código das Sociedades Comerciais, Estatuto dos Revisores Oficiais de Conta e o Código de Valores Mobiliários.....	46
4.1.4 Considerações finais acerca das disposições quanto a qualidade da informação financeira.....	49
4.2 Análise dos diplomas que visam regular e estabelecer as diretrizes da profissão dos contabilistas certificados.....	51
4.2.1 As atribuições da OCC .....	51
4.2.2 Normalização quanto ingresso na atividade profissional .....	53
4.2.3 Atribuições, direitos, prerrogativas e deveres conferidos aos contabilistas certificados	54
4.2.4 Das infrações e sanções disciplinares .....	57
4.3 Disposições acerca do sistema financeiro.....	59
4.4 Crimes de insolvência dolosa e falsificação de documentos .....	65
5. Estudo Empírico .....	69
5.1 – Metodologia .....	70
5.2 – Sobre o Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD) .....	73
5.3 – Jurisprudência do CAAD .....	75
5.3.1 Jurisprudência relacionada à preços de transferência.....	75

5.3.2. Jurisprudência relacionada ao tema dedutibilidade de gastos fiscais .....	80
5.4 – Síntese dos casos analisados .....	90
6. Conclusão .....	91
6.1 Limitações do estudo .....	99
6.2 Sugestões para estudos futuros .....	100
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....	101

# 1. Introdução

## 1.1. Seleção do tema e questão de investigação

As informações contabilísticas possuem um importante papel para a tomada de decisões, sejam estas estratégicas – decisões de investimento, financiamento e distribuição de dividendos – ou operacionais – decisões de gestão corrente – e não somente para as grandes empresas, mas também para as pequenas e médias. (Nunes e Serrasqueiro,2004).

O objetivo das informações financeiras divulgadas por uma entidade, conforme contido na Estrutura Conceptual (EC), é de informar sobre a posição financeira, seu desempenho e conseqüentes alterações que possam ocorrer em sua posição. No entanto, algumas vezes poderá ocorrer que estas informações financeiras não sejam suficientes para que seus usuários possam basear suas decisões. Isto ocorre porque as demonstrações financeiras informam acerca de uma posição financeira já concretizada, ou seja, passada.

O tema sobre a qualidade das informações financeiras adquire relevante espaço nas sociedades modernas, uma vez que não só as empresas, mas também os investidores e os demais *stakeholders* a utilizam para tomada de decisões. Portanto, é de vital importância que tais informações possuam qualidade, no sentido de garantir a existência de um mercado estabilizado, no qual seus agentes possam confiar.

Existe em Portugal regulação legal que visa assegurar que a informação financeira se revista de determinadas qualidades. Sendo assim há diversos diplomas e normativos que caracterizam, sob diferentes perspectivas, tais qualidades. Dentre eles, podemos citar: a Estrutura Conceptual (EC) presente no Sistema de Normalização Contabilística (SNC) aprovado conforme o Decreto-Lei nº 158/2009, o Código das Sociedades Comerciais (CSC), o Decreto-Lei nº 298/92 de 31 de dezembro, conforme a 46ª versão mais recente (Lei alteradora nº 30/2017 de 30 de maio), denominado como Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (RGICSF).



Ainda, o Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados (EOCC) aprovado pelo Decreto-Lei n.º452/99 de 5 de novembro de 1999, alterado pelo Decreto-Lei n.º 310/2009 de 26 de outubro de 2009, o Código Deontológico dos Contabilistas Certificados (CDCC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 310/2009 de 26 de outubro e ambos publicados e vigentes com a redação conforme Lei n.º 139/2015 de 7 de setembro de 2009<sup>i</sup>, trazem além da regulação quanto a profissão do contabilista certificado, os objetivos que as informações produzidas por estes profissionais devem perseguir.

O presente trabalho identifica as qualidades que a informação financeira deve revestir, de modo a perceber se as disposições legais em vigor em Portugal lhe conferem uma efetiva tutela legal. O trabalho procura ainda apurar, através da jurisprudência do CAAD, se alguns dos instrumentos de garantia da qualidade da informação financeira são efetivamente aplicados. Em particular, tentar-se-á perceber, através da análise da jurisprudência do CAAD, se se faz uso ou não da comunicação à Ordem dos Contabilistas em casos que indiciem o desrespeito, por parte do contabilista certificado, de normas técnicas.

A presente pesquisa tem o caráter exploratório e se centrará na área de Direito e Contabilidade, tendo como principal temática a qualidade da informação financeira, sua tutela e a responsabilização dos contabilistas certificados. O Código das Sociedades Comerciais <sup>ii</sup>(CSC) prevê que os gestores das sociedades comerciais são responsáveis pela prestação de contas (art. 65.º CSC). Assim como, os Revisores Oficiais de Contas (ROC) são responsáveis pela fiscalização das sociedades por quotas quando estas cumprem os requisitos do art. 262º do CSC e não dispõem de um conselho fiscal. Estes agentes, bem como as empresas de auditoria, não serão objeto de estudo da presente dissertação, pois esta não pretende exaurir o tema expandido para atuação dos demais intervenientes económicos em razão da complexidade e dimensão da matéria.

Ainda, é válido frisar que as sociedades que não atingirem dois dos três patamares previstos no art. 262.º., n.º. 2, do CSC durante 2 (dois) anos consecutivos não são obrigadas a manter um conselho de fiscal ou submeter as

---

<sup>i</sup> Lei n.º 139/2015, Diário da República n.º 174/2015, Série I de 2015-09-07.

<sup>ii</sup> Decreto-Lei n.º 262/86, Diário da República n.º 201/1986, Série I de 1986-09-02.

contas para revisão de um ROC. Outro motivo pelo qual escolhemos centralizar nosso estudo na atuação do contabilista certificado.

O tecido empresarial Português, conforme observaremos mais adiante, é formado por 99,9% por PMEs. Nestas realidades empresariais, na maioria das vezes, as contas não precisarão ser submetidas a apreciação do ROC. Mas, por outro lado, precisarão ser elaboradas e assinadas por um contabilista certificado.

O presente trabalho versará em torno da seguinte questão de investigação: *“Há na atual legislação em vigor em Portugal disposições que visem tutelar a qualidade e a veracidade da informação financeira elaborada e divulgada pelos contabilistas certificados? E ainda como sub pergunta: É necessário que seja elaborada regulamentação específica e adicional a que já está em vigência para se sancionar atos fraudulentos cometidos em específico pelos contabilistas certificados ou trata-se de uma questão de cunho meramente fiscalizatório e/ou de aplicação do que já previsto em lei? ”.*

Espera-se com a presente pesquisa identificar se há dispositivos ou omissões na legislação vigente em Portugal que objetivem tutelar a qualidade da informação financeira produzida pelos contabilistas certificados, a respectiva previsão quando de seu inadimplemento e a imposição das respectivas sanções. E, após, objetiva-se verificar por meio de análise jurisprudencial se é realizada a fiscalização pelos tribunais ou não quanto a tutela efetiva do que previsto na legislação nacional.

## 1.2 Pertinência temática

A pertinência temática justifica-se uma vez que as informações financeiras produzidas pelos contabilistas certificados são, nas economias de mercado, decisivas para a tomada de decisões de diversos agentes econômicos, dentre estes: atuais e potenciais investidores, empregados, mutuantes, fornecedores e outros credores comerciais, clientes, Governo e seus departamentos, assim como a sociedade em geral (EC, §9<sup>oiii</sup>).

A qualidade da informação financeira assim como as políticas de divulgação adotadas pelas empresas, influenciam de maneira direta e indireta o custo de capital. A influência direta está relacionada com a percepção dos participantes do mercado acerca da capacidade da entidade distribuir *cash flows* futuros. Já com relação as influências indiretas, estas afetam as decisões reais das empresas sobre a questão da distribuição dos *cash flows* futuros (Lambert et al, 2005). Em razão disso, para um regular funcionamento do mercado exige-se que a informação seja fiável e verdadeira.

De acordo com Limeira et al. (2012), existem vários interessados nas informações financeiras divulgadas pelas empresas, podendo estes serem classificados como internos ou externos. Os usuários internos seriam os membros do órgão de administração, os membros do órgão de fiscalização, os sócios das sociedades comerciais, assim como os seus funcionários. Já os externos seriam todas as outras pessoas físicas ou jurídicas que possuam interesse na avaliação da situação e no progresso de uma determinada entidade, sendo estes: acionistas, fornecedores, clientes, credores, governo, dentre outros.

De acordo com a EC, não somente os utilizadores das informações financeiras poderão ser diversos, mas também suas necessidades.

Os investidores, por exemplo, ao analisarem as informações financeiras poderão se preocupar com os riscos associados aos seus investimentos, baseando suas decisões de compra, venda ou manutenção de seus ativos e/ou investimentos em tais informações. Por outro lado, os acionistas utilizam as informações

---

iii Decreto-Lei nº 158/2009, Diário da República n.º 133/2009, Série I de 2009-07-13.

financeiras a fim de avaliar a capacidade das sociedades de pagarem os seus respectivos dividendos (EC, §9º, a)<sup>iv</sup>).

Quanto aos empregados, estes utilizam as informações financeiras fornecidas pelas entidades a fim de avaliar sua lucratividade, bem como sua estabilidade. Isto com o objetivo de analisar a capacidade que a empresa terá de oferecer novas oportunidades de emprego, melhorias na remuneração e benefícios de reforma (EC §9º, b)<sup>v</sup>).

Já os mutuantes, os credores comerciais e os fornecedores desejam avaliar a capacidade que empresa terá para adimplir com as suas obrigações financeiras na data do vencimento, bem como se estas terão a capacidade para suportar o pagamento dos respectivos juros. Por outro lado, a preocupação dos clientes quando da utilização das informações financeiras das sociedades é acerca da capacidade de continuidade da empresa (EC §9º, b), c) e d)<sup>vi</sup>).

Quanto ao interesse do Governo nas demonstrações financeiras produzidas pelas sociedades comerciais, este refere-se à alocação de recursos. Assim como também utilizam a informação financeira para regular as atividades das empresas, determinar políticas de tributação e ainda para elaborar estatísticas sobre o rendimento nacional, dentre outras finalidades (EC §9º, f)<sup>vii</sup>).

Por fim, a EC traz os interesses pertinentes ao público em geral, podendo ser estes desde o número de trabalhadores que as sociedades comerciais empregam, como também as informações que poderão auxiliar sobre as tendências e desenvolvimentos recentes, na prosperidade da entidade e diversidade de suas atividades (EC §9º, g)<sup>viii</sup>).

Com intuito de ilustrar de maneira breve e resumida os diferentes interesses de cada utente da informação financeira, Limeira et al. (2012) apresenta a tabela abaixo.

---

<sup>iv</sup> Idem nota de rodapé n.º 3.

<sup>v</sup> Idem nota de rodapé n.º 3.

<sup>vi</sup> Idem nota de rodapé n.º 3.

<sup>vii</sup> Idem nota de rodapé n.º 3.

<sup>viii</sup> Idem nota de rodapé n.º 3.

Quadro 1: Usuários da informação contábil e a informação desejada

<b>Usuário</b>	<b>Natureza</b>	<b>Informação desejada</b>
Alta e média administração	Interno	Análises de forma geral
Empregados em geral	Interno	Medição de desempenho
Acionistas	Externo	Fluxo de dividendos
Governo	Externo	Recolhimento de tributos
Fornecedores	Externo	Análise para concessão de crédito
Clientes	Externo	Pós-venda dos bens adquiridos
Entidades financeiras	Externo	Análises para concessão crédito

Fonte: Limeira, André L. F.; Silva, Carlos A. S.; Vieira, Carlos; Silva, Raimundo N. S. (2012) *Gestão Contábil Financeira*. Rio de Janeiro: Editora FGV

Também é importante mencionar que Portugal é um país o qual há predominância das pequenas e médias empresas (PMEs). De acordo com a publicação de 2017 *Empresas em Portugal* do Instituto Nacional de Estatística (INE), em 2015<sup>ix</sup> Portugal possuía um total de 1.163.082 (um milhão, cento e sessenta e três mil e oitenta e duas) empresas, das quais 1.162.069 (um milhão,

<sup>ix</sup> Conforme publicação do INE (2017) *Empresas em Portugal*, 2015. Lisboa: INE.

cento e sessenta e duas mil e sessenta e nove) são PMEs, o que equivale a 99,9% do tecido empresarial português.

Conforme a referida publicação do INE, a classificação quanto a dimensão da empresa foi realizada com base na adaptação da Recomendação da Comissão de 6 de maio de 2003. Sendo assim, para a referida publicação foi considerada como grandes empresas as que possuem 250 (duzentas e cinquenta) ou mais pessoas ao serviço da instituição, ou as empresas que possuem volume de negócios superior a 50 milhões de euros e ativo líquido superior a 43 milhões de euros. As demais empresas foram classificadas como PMEs.

“Nas micro e pequenas empresas não estaremos muito longe da realidade ao afirmar que o contabilista certificado é, muitas vezes, o único ou senão o quadro mais qualificado da organização” (Antão, 2017:49). Dada a especificidade da realidade das PMEs em Portugal, muitas das vezes os contabilistas certificados possuem além da atividade de escrituração, o trabalho intermediário das sociedades comerciais, como por exemplo, pagamentos de salários e custeio, bem como estes gerenciam o contato operacional com os agentes externos, como: bancos, fornecedores, clientes, entre outros (Antão, 2017).

Conforme estudo realizado por Gouveia et Al, em 2015, das micro e pequenas empresas inquiridas, 81% utilizam a informação contabilística para basearem suas decisões relacionadas à gestão. Assim como, 63% das empresas possuem um administrativo com a função de auxiliar e fornecer a documentação para a área contábil. E ainda, 73% das empresas produzem suas informações contabilísticas e fiscais com recursos a profissionais e serviços externos.

Sendo assim, o contabilista certificado é um agente que colabora com a vida empresarial das sociedades comerciais e que desempenha um papel de utilidade pública também no que tange a serventia que a informação financeira produzida possui aos seus diferentes usuários, bem como dos objetivos a que estas se destinam conforme nos referimos acima em análise a EC. No entanto, em razão de tal papel desempenhado por este profissional e a diversidade de utentes atendidos, é necessário que se possa confiar nas informações financeiras preparadas pelo contabilista certificado.

Além disso, é importante salientar que o trabalho realizado pelo contabilista certificado é um trabalho que acrescenta valor social (Antão, 2017). Isto ocorre porque as informações que produz, como já visto anteriormente, é utilizada por diversos utentes que possuem interesses e necessidades variadas.

Talvez um dos papéis mais importantes protagonizado pelos contabilistas certificados seja relacionado com as obrigações fiscais das sociedades comerciais (Antão, 2017). Em razão da importância que os contabilistas certificados possuem atualmente nas sociedades comerciais, bem como das informações financeiras por estes preparadas, é necessário que estes se atenham à um desempenho ético e transparente de suas funções.

A profissão de contabilista certificado é uma profissão regulada por meio de uma associação pública, a Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC), constituída pela Lei n.º 139/2015 de 7 de setembro e 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. A OCC possui dentre as suas atribuições, conforme analisaremos mais à frente na presente dissertação, o poder disciplinar sobre os contabilistas certificados.

Também se verifica uma preocupação a nível da União Europeia quanto a atuação ética dos contabilistas certificados, tendo isto sido objeto de debate no Parlamento Europeu em fevereiro de 2017. No referido debate a *European Federation of Accountants and Auditors for SME's* (EFAA) apresentou um estudo baseado nos escândalos da Enron, WorldCom e da Lehman Brothers, no qual concluiu que tais escândalos observados, revelam a importância das boas práticas ao nível das ciências empresariais, especialmente à contabilidade à nível global. <sup>x</sup>

Em razão do ora exposto, ou seja, da importância da qualidade da informação financeira, bem como a relevância que os contabilistas certificados possuem na economia, justifica-se a análise acerca das disposições legais que visem tutelar a qualidade da informação financeira por estes produzidas.

Conforme pontuado por Manuel dos Santos - eurodeputado e presidente da mesa da assembleia geral da OCC – na abertura do seminário “Contabilidade e

---

<sup>x</sup> Conforme notícia disponibilizada na Revista Contabilista, n. 204 (março, 2017) “Contabilidade e Ética no Parlamento Europeu”, pg.25.

Ética”, organizado pela EFAA, em fevereiro de 2017 no Parlamento Europeu: “*Sem economias saudáveis não há sociedades felizes e não há economias saudáveis sem empresas prósperas, desenvolvidas e conscientes das suas responsabilidades sociais*” (Contabilista, 2017:25).<sup>xi</sup>

De acordo com o CSC, muito embora a responsabilidade pela elaboração das contas seja atribuída aos membros do órgão de administração das sociedades comerciais, estas não devem ser por eles preparadas, mas sim pelos contabilistas, conforme previsão do EOCC. Em regra geral, são profissionais que precisam ter a devida formação, bem como a devida certificação para o exercício legal da profissão.

No entanto, os contabilistas que concordam em participar de tais esquemas fraudulentos, conforme referenciado pelo estudo realizado pela EFAA, precisam ser responsabilizados por seus atos tanto quanto quem dirige a empresa ou quanto quem aprova as referidas contas. Inclusive já existe em Portugal, há algum tempo, a responsabilidade subsidiária dos agentes que se relacionam com as empresas, nomeadamente os gestores, auditores e também os contabilistas certificados, conforme previsão expressa no n.º 3 do art. 24º da Lei Geral Tributária (LGT) (Antão, 2017). Tais profissionais possuem um papel fundamental na economia e na sociedade, possuindo responsabilidades definidas e estipuladas pelo conselho de ordem profissional, órgão que possui o dever de fiscalizar e normatizar a profissão.

Por fim, em 2016 a OCC (Ordem dos Contabilistas Certificados) divulgou que foram recebidas mais de 600 (seiscentas) participações, das quais muitas respeitam a incumprimentos estatutários que poderão conduzir a penalizações pelo Conselho Disciplinar da Ordem<sup>xii</sup>. Sendo este número expressivo e que reforça a necessidade de um estudo no qual se objetiva detectar se o contabilista certificado quando da preparação das informações financeiras se atem, principalmente, à uma atitude conforme o previsto nos normativos que visem regular esta profissão.

---

<sup>xi</sup> Conforme notícia disponibilizada na *Revista Contabilista*, n. 204 (março, 2017) “Contabilidade e Ética no Parlamento Europeu”, pg.25.

<sup>xii</sup> Conforme notícia veiculada na revista *Contabilidade & Empresas*, nº 44 (março/abril de 2017) “Responsáveis da Ordem estão preocupados – OCC recebeu mais de 622 participações no ano passado”, pg. 37.





## 2. Metodologia

A presente investigação será feita por meio de análise qualitativa e privilegia um cunho exploratório, uma vez que não pretende exaurir o tema em todas as suas vertentes possíveis, como seria o caso de analisarmos a responsabilização dos demais agentes econômicos, a exemplo da responsabilidade dos gestores das sociedades comerciais e dos auditores, nas respectivas atribuições de suas funções e na perspectiva teórica de suas atividades.

A pesquisa qualitativa é utilizada em muitas das vezes para descrever uma conjuntura social restrita, sendo, nesse caso, caracterizada como pesquisa qualitativa descritiva. Também poderá a pesquisa explorar questões determinadas, sendo assim caracterizada como uma pesquisa exploratória. Tal pesquisa exploratória permite que o pesquisador familiarize-se com o sujeito objeto da investigação e com suas inquietações (Kérisit, 1992).

Segundo Vieira (2006), uma análise qualitativa é baseada em exames que não fazem uso de métodos estatísticos de análise dos dados, mas de uma apreciação com base em conhecimentos teórico-empíricos que permitem atribuir cientificidade a pesquisa. Razão pela qual, na presente dissertação não iremos abordar um modelo estatístico, pois não iremos proceder a análise de dados quantitativos.

Ainda, Vieira (2006) frisa que o fato da pesquisa qualitativa não utilizar métodos estatísticos não importa dizer que suas observações sejam especulações subjetivas. Pelo contrário, é citado pelo autor que frequentemente encontram-se análises quantitativas que são fundamentadas em análises qualitativas. Inclusive, Kérisit (1992) afirma que o procedimento geral de pesquisa se assemelha sensivelmente aos procedimentos da pesquisa quantitativa, pois em ambas o pesquisador se propõe a estudar um tema delimitado e colher as informações necessárias a solucionar o problema proposto, sendo necessário que em ambas modalidades de pesquisa, o pesquisador trate os dados, analise-os e tente demonstrar como estes respondem ao problema inicial.

A dissertação a título de obtenção do título de mestrado é um documento que poderá apresentar o resultado de uma pesquisa experimental ou a exposição de um estudo científico de um tema delimitado, com vistas a agrupar, ponderar e interpretar informações (Barral, 2003).

A presente dissertação insere-se na segunda via acabada de referir. Após termos realizado a delimitação do tema, verificaremos o que já foi produzido em âmbito acadêmico em Portugal. Pretende-se com esta análise identificar um conceito do que venha a ser qualidade da informação financeira, o histórico da profissão do contabilista certificado, o papel desenvolvido pelos preparadores de tal informação e sua atitude ética.

Ainda, pretende-se identificar a importância de se tutelar tal bem jurídico, verificando para tanto a sua utilidade para a coletividade e ainda, os problemas advindos quando este bem jurídico não é tutelado. Por fim, dado que a principal utilização das informações financeiras é de cunho econômico, analisaremos o papel que o direito penal econômico exerce atualmente.

Em seguida, pretendemos analisar a legislação portuguesa para identificarmos se há disposições legais que visem efetivar a tutela legal da qualidade das informações financeiras, nomeadamente, no que tange a tutela administrativa realizada pela OCC e a previsão da tutela penal. Esta análise procura identificar tais disposições, pois somente podemos questionar se há uma fiscalização e a correspondente punição se houver disposições que visem proteger tal bem jurídico quando de sua preparação pelo profissional responsável.

Frisa-se que o foco é a tutela desta informação financeira na fase de sua elaboração, ou seja, quando esta será produzida pelo profissional responsável de acordo com os normativos vigentes pela atribuição de tal função, ou seja, nesta fase a elaboração de tais informações encontram-se sob o crivo da responsabilidade do contabilista certificado. A fim de que os órgãos de gestão apresentem as contas, estas precisam ser produzidas por este profissional conforme previsão no EOCC e também no Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC).

Na pesquisa desenvolvida nesta dissertação objetiva-se, ainda, realizar uma análise de dados qualitativos, pois trata-se de análise legislativa. De entre a

legislação portuguesa a ser analisada no presente trabalho podemos destacar os seguintes diplomas: A EC presente no SNC, EOCC, o CDCC, a característica que a qualidade da informação financeira deve possuir, também, segundo o CSC, o Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas e Código de Valores Mobiliários, o Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (RGICSF) e por fim, o Código Penal (CP).

Por fim, analisaremos a jurisprudência portuguesa emanada pelo Centro de Arbitragem Administrativa Tributária (CAAD) para se tentar identificar situações em que são identificados atos passíveis de serem caracterizados como infrações disciplinares cometidos pelos contabilistas certificados quando da preparação das informações financeiras e se estas são objeto de maior preocupação por parte dos árbitros com a consequente notificação à OCC para que esta fiscalize os profissionais por si regulados.

A escolha pela jurisprudência emanada pelo tribunal do CAAD justifica-se em razão desta ser uma entidade pioneira de um tipo de arbitragem recente, sendo um centro de divulgação e conhecimento em matéria arbitral pública, a qual vem sendo objeto de grande atenção a nível nacional e internacional. <sup>xiii</sup>

---

xiii Informação retirada do site do CAAD na internet: <https://www.caad.org.pt/home/caad-apresentacao> acesso em 17 de julho de 2017.



### 3. Revisão de Literatura

Iremos abordar na revisão de literatura quanto aos seguintes aspectos: a influência de normas internacionais e a qualidade da informação financeira e, nomeadamente no que tange aos aspectos da informação financeira após a edição das *International Accounting Standards*.

Em seguida abordaremos uma análise acerca do contabilista certificado, sua evolução histórica, a importância de suas atividades e respectivas responsabilidades.

E, por fim, analisaremos o papel que o direito penal exerce no âmbito econômico. Mais especificamente, tentaremos nesta parte da revisão de literatura identificar se a qualidade da informação financeira é tutelada pelo direito penal econômico.

### 3.1 A influência de normativos internacionais na qualidade da informação financeira

Atualmente as legislações nacionais são fortemente influenciadas pelas disposições contábilísticas internacionais. Por esta razão, para se perceber o teor das disposições nacionais faz-se necessário considerar estas influências.

No momento da preparação da informação financeira, o contabilista certificado deverá realizar escolhas, conforme o previsto no normativo contábil local, quanto a diversos elementos, como: critérios de valorimetria dos ativos fixos tangíveis e intangíveis, escolha das políticas contábilísticas a serem adotadas, entre outros.

Sendo assim, um dos fatores que poderá influenciar a qualidade das informações financeiras, nomeadamente no que tange o grau de comparabilidade destas, é a existência de diferentes normativos contábeis em cada País, fenômeno este a que denomina-se diversidade contábilística.

Historicamente, os diferentes sistemas jurídicos somado com as diferenças políticas e econômicas entre os países criaram uma variedade de sistemas contábeis. Tal fato tornou a comparação das informações financeiras além das fronteiras nacionais significativamente difíceis e complexas (Soderstrom, 2007).

A diversidade contábilística, no atual mundo global com transações internacionais, impõe barreiras no que tange, conforme referido por Soderstrom et Al (2007), a comparabilidade das informações colocando em risco a sua credibilidade e confiabilidade (Rodrigues, 2010).

Ao longo do século XX ocorreram transformações nas relações comerciais, sendo necessário que as empresas saíssem de seu território original e partissem em busca de novos consumidores (Rodrigues, 2010). Isso fez com que as informações financeiras destas empresas fossem produzidas a fim de suprir as necessidades de um vasto grupo de utilizadores situados em diferentes locais.

Foi em razão desta internacionalização e globalização dos mercados, bem como da necessidade de se eliminar os problemas relacionados a falta de comparabilidade que a diversidade contábilística causa, que surgiu a necessidade

de padrões de contabilidade que fossem globais. Estes padrões possuem como objetivo fazer com que as informações financeiras sejam passíveis de serem comparadas, de forma a garantir a credibilidade e a confiança da qual as demonstrações financeiras devem gozar (Rodrigues, 2010).

A regulação quanto a informação financeira é um dos mecanismos usados para promover o bom funcionamento dos mercados financeiros. Espera-se que uma empresa com uma política credível e uma alta qualidade de informação goze de preços de ações mais altos e um menor custo de capital (Palea, 2013).

De tal forma, objetivando garantir que a qualidade da informação financeira fosse atingida em nível global, nos moldes exigidos pelo mercado financeiro, foi publicada a Diretiva n.º 2003/51/CE a fim de que as entidades que transacionem valores mobiliários em mercados regulados adotassem as Normas Internacionais de Contabilidade (NIC) ou as International Accounting Standards/International Financial Reporting Standard (IAS/IFRS) do International Accounting Standards Board (IASB) em suas contas consolidadas (Pinheiro, 2012). Esta adoção as IAS/IFRS, a qual se tornou obrigatória a partir de 2005 para os países membros da União Europeia, teve com principal objetivo aprimorar a transparência e a qualidade das informações financeiras (Palea, 2013).

A introdução das IFRS para as sociedades cotadas, em muitos países, é uma das mais significativas mudanças regulatórias na história da contabilidade. A expectativa dos agentes econômicos é que seu uso aumente a comparabilidade das demonstrações financeiras, melhorando a qualidade dos relatórios financeiros e os benefícios aos investidores (DASKE et al., 2008).

Em Portugal, foi publicado em 2009 o Decreto-Lei nº 158/2009, o qual aprovou o SNC baseado nas IFRS editadas pelo IASB em sua forma adaptada pela União Europeia. Apesar de um dos objetivos do IASB ser produzir informação financeira com um elevado grau de qualidade, esta instituição não define o que seria qualidade da informação financeira em suas IFRS (Pinheiro, 2012).

As IAS/IFRS constituem um conjunto de políticas para relatórios contábeis que tipicamente exigem um aumento de divulgação. Sua adoção geralmente restringe a escolha de métodos de mensuração contábil pelas empresas, em comparação com os padrões nacionais. A limitação nas alternativas de escolhas



contábeis perseguida pelo IASB pode aumentar a qualidade da informação contábil, em razão de restringir o critério oportunista da administração na determinação dos valores contábeis (Ashbaugh; Pincus, 2000).

A afirmação de que as demonstrações contábeis elaboradas, seja sob as diretrizes das IFRS ou dos Princípios Contábeis Geralmente Aceitos dos Estados Unidos da América (USGAAP), fornecem informação contábil de melhor qualidade para os investidores externos, em comparação com a maioria dos regimes contábeis locais, baseia-se principalmente na maior quantidade de divulgações obrigatórias demandadas e do suposto maior conteúdo informativo nas regras de mensuração (Daske, 2006).

No entanto, as diferenças entre países na qualidade contábil provavelmente permanecerão mesmo após a adoção das IFRS. Isto porque a qualidade contábil é uma função da configuração institucional geral da empresa, a qual sofre influência direta do sistema jurídico e político do país em que a empresa reside (Soderstrom, 2007).

Segundo Soderstrom et Al (2007), a qualidade da informação financeira depende de três fatores, sendo estes: (1) a qualidade das normas contabilísticas; (2) os sistemas políticos e jurídicos dos Países; e, por fim, o incentivo aos relatórios financeiros, sendo estes o desenvolvimento do mercado de capitais, a estrutura empresarial do capital social, a estrutura de distribuição do capital social da sociedade comercial e o sistema fiscal.

Ainda no que se refere a qualidade da informação financeira produzida sobre a égide das IFRS, segundo Pinheiro (Pinheiro, 2012), um dos temas mais controversos, complexos e eivado de subjetividade do IASB é a aplicação do justo valor. Soma-se à isso, o fato da forte adesão as normas do IASB ter ocorrido em meio a crise financeira. Isto tem gerado algumas críticas e suspeitas quanto a credibilidade das informações baseadas em tal normativo. Razão pela qual, o IASB tem, inclusive, revisto seu critério de valorimetria.

Também foi esta a conclusão obtida por um estudo empírico realizado por Mısırlıoğlu et Al (2011) com companhias cotadas na Turquia. O referido estudo concluiu que as normas mais problemáticas e complexas para as empresas são as

relacionadas ao justo valor, imparidade, instrumentos financeiros e as normas baseadas nos princípios das IFRS.

Segundo o estudo acima referido, embora tenha ocorrido alguma melhora no nível das informações contábilísticas divulgadas, as empresas ainda não divulgam todas as informações exigidas pelas IFRS. No entanto, o tipo de auditoria a qual a empresa é submetida, o tamanho da empresa e a quantidade de investidores estrangeiros geralmente exercem um impacto positivo na melhoria da qualidade das informações divulgadas (Mısırlıoğlu et Al, 2011).

Ainda, foi possível analisar, no referido estudo, que as empresas em 2005 preferiam dar uma maior importância as normas fiscais do que a aplicação das normas do IASB, somando-se à isso que em 2005, ano que passou ser obrigatória as normas do IASB na União Europeia, na Turquia, havia falta de pessoas com experiência na aplicação das IFRS (Mısırlıoğlu et Al, 2011).

No mesmo sentido é o estudo empírico realizado por Palea (2013), segundo o qual a qualidade da implementação das normas do IASB e as consequências econômica de sua adoção dependerão dos mecanismos de “*enforcement*”, além de fatores institucionais, os quais são muito distintos entre si na União Europeia.

No entanto, não há certeza quanto a melhoria da qualidade da informação financeira produzida em Portugal após a adoção das IFRS. Assim como, a adoção das IFRS não aumentou a relevância da informação. Tal se deve em razão de outros fatores institucionais, como por exemplo, o sistema financeiro, o sistema legal, a dimensão da propriedade, dentre outros que influenciam a relevância da informação financeira a ser divulgada (Pinheiro, 2012).

Como já referido na parte introdutória e na pertinência temática da presente dissertação, as informações financeiras destinam-se a diferentes utilizadores com necessidades diversas. Bem como, também diferentes perspectivas teóricas relativas à contabilidade, sua função e os elementos que caracterizam a qualidade da informação financeira (Rodrigues, 2010).

Embora a literatura ainda não tenha chegado a um conceito delimitado do que venha a ser qualidade da informação contábil, esta tem se baseado no critério de utilidade como sinônimo de qualidade, bem como a relevância desta informação

para a tomada de decisão de seus utentes (Pinheiro, 2012). Além destes elementos, também deve-se considerar como atributos da qualidade da informação financeira a transparência, o nível de divulgação, bem como o desempenho do valor dos ativos financeiros, como por exemplo, a cotação das ações (Paulo, 2012).

A fim de se garantir a compreensão do conteúdo da informação contábil das diversas entidades que são obrigadas a disporem de contabilidade organizada, é necessário que haja um certo conhecimento acerca da especificidade da qual estas fazem o relato, bem como dos fatores que influenciem a diversidade e a qualidade da informação financeira (Rodrigues, 2010).

De tal forma, é necessário levarmos em consideração quando analisamos as informações financeiras, a dimensão da entidade, assim como a estrutura de sua propriedade. Tendo em vista que, na maioria das vezes, as informações financeiras são elaboradas visando a obtenção de financiamento, é válido frisar que nas PMEs, as quais formam 99,9% do tecido empresarial português, conforme já visto anteriormente no tópico da Pertinência temática, geralmente o proprietário é o próprio gestor do negócio. Por outro lado, nas grandes sociedades o capital está disperso por um número alargado de acionistas que não fazem parte do dia-a-dia empresarial (Rodrigues, 2010).

Este conhecimento acerca da dimensão e a estrutura da propriedade da entidade estabelece uma conexão direta quanto a forma de obtenção de financiamento, assim como com a qualidade e volume que as informações financeiras deverão ser relatadas. Enquanto as PMEs recorrem ao crédito bancário, as sociedades de capital aberto se financiam junto ao mercado financeiro (Rodrigues, 2010).

De tal forma, além das sociedades de capital aberto precisarem explicitar mais detalhadamente sua posição patrimonial, é necessário também que informem acerca de suas decisões negociais aos seus acionistas, os quais não possuem acesso direto à informação interna da empresa (Rodrigues, 2010). Esta é a razão pela qual as informações financeiras produzidas por estas entidades deverão possuir as características da qualidade da informação financeira previstas no SNC em sua EC, assim como também as características previstas no artigo 7º do Código de Valores Mobiliários.

As sociedades comerciais devem manter contabilidade organizadas e conforme previsto no CSC estas têm obrigação de relatar a gestão e apresentar as contas anualmente. O objetivo de tal obrigatoriedade é de informar os sócios, os credores e o público em geral acerca da verdadeira situação patrimonial da empresa de forma fiel e clara (Rodrigues, 2010).

Sendo assim, tais demonstrações financeiras devem se basear em critérios de transparência, de clareza e de verdade, caracterizando assim, a qualidade que estas informações financeiras precisam atender sob a ótica do CSC. Do mesmo modo os gestores devem pautar a sua atuação nos princípios de zelo e cuidado (Rodrigues, 2010).

Atualmente, sob a vigência do SNC, o objetivo das demonstrações financeiras é o de apresentar apropriadamente informação sobre a posição, desempenho financeiro, bem como os fluxos de caixa da entidade. Tal apresentação deverá ser útil para que os usuários baseiem suas decisões (Rodrigues, 2010).

Segundo Rodrigues (2010) as informações financeiras são descritas como expressão de uma imagem verdadeira e apropriada acerca da posição financeira de uma entidade. Este objetivo é assegurado por meio do respeito as características qualitativas da informação financeira previstas nos §§ 25 e seguintes da EC do SNC, conforme analisaremos mais adiante cada uma delas, sendo estas a compreensibilidade, a relevância, a fiabilidade e a comparabilidade.

## 3.2 O contabilista certificado e sua responsabilização

O profissional da contabilidade passou a receber maior reconhecimento de suas atividades em Portugal principalmente a partir da década de 90, sendo importante pontuar que esta é hoje a maior ordem profissional do país, possuindo aproximadamente 72 mil (setenta e dois mil) membros, embora somente 32 mil (trinta e dois mil) sejam atuantes.<sup>xiv</sup>

A regulamentação da profissão do contabilista certificado se iniciou, ainda que de forma tímida, com Marquês de Pombal com a instituição das matérias comerciais e contabilísticas em Portugal e a criação em 1759 da “Aula do Comércio”. Em 1770, foi assinada pelo Marquês de Pombal a primeira regulamentação da profissão contabilística. Segundo esta regulamentação os guarda-livros deveriam ser graduados pela Aula do Comércio e estar inscritos na Junta do Comércio (Guimarães, 2009).

Em 1945 foi fundada em Lisboa a Sociedade Portuguesa de Contabilidade (SPC) e durante mais de 40 anos a SPC foi a primeira associação de profissionais da área de contabilidade (Guimarães, 2009). Na década de 50, a profissão surgiu no ordenamento jurídico português, porém de maneira muito incipiente, sem reconhecimento e pouco ou nada normatizada.

Esta normatização ocorreu apenas em razão de exigência consagrada no Código da Contribuição Industrial por consequência da reforma fiscal entre 1958 e 1963. Tal reforma ocorreu com vistas a melhorar a qualidade das informações contabilísticas produzidas por aqueles profissionais.<sup>xv</sup> No entanto, é válido frisar que o Código de Contribuição Industrial não concretizou a regulamentação legal da profissão (Guimarães, 2009).

A referida reforma se antecipou a uma necessidade de regulação futura da profissão. O Código da Contribuição Industrial instaurou a necessidade de que os

---

<sup>xiv</sup> Conforme entrevista concedida pelo falecido bastonário da Ordem dos Contabilistas Certificados, Domingues de Azevedo, ao Jornal de Negócios em 25-05-2016.

<sup>xv</sup> Disponível em: Ordem dos Contabilistas Certificados “História” <https://www.occ.pt/pt/a-ordem/historia/> [10 de maio de 2017]

profissionais que elaborassem as contas assinassem conjuntamente com o contribuinte as declarações. Assim como também se tornou obrigatória a inscrição na Direção Geral das Contribuições e Impostos (DGCI) para que se pudesse exercer as funções de técnicos de contas e previu-se as aplicações de sanções disciplinares a estes profissionais. No entanto, a publicação do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC) e o das Pessoas Singulares (CIRS) revogou tais previsões constituídas (Azevedo, 2016).

Após a SPC, o Instituto para Apoio a Técnicos Oficiais de Contas (IATOC) e a Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade (APOTEC) constituídas em 1977, foram as associações que mais lutaram pela regulamentação da profissão (Gumarães, 2009). Demorou alguns anos para que o poder político deixasse de enxergar os, então denominados, Técnicos de Contas, como meros funcionários administrativos e passassem a se preocupar em elaborar um quadro legislativo que tanto definisse suas funções e responsabilidades, quanto conferisse caráter público à profissão.

Em 1995 surge o Decreto-Lei nº 265/95, de 17 de outubro no qual o Estatuto dos Técnicos de Oficiais de Contas é aprovado e, enfim, cria-se um quadro jurídico para o exercício da profissão que, além de regulamentá-la, confere maiores responsabilidades ao profissional da contabilidade. Neste momento surge a Associação dos Técnicos Oficiais de Contas (ATOC) e torna-se obrigatória a inscrição para que seja permitido exercer a profissão. A ATOC viria posteriormente designar-se Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas (CTOC) e, por fim, em 2009 é criada a Ordem dos Técnicos Oficiais de Conta (OTOC) por meio da publicação do Decreto-Lei nº 310 de 2009 (Matos, 2016).

Neste cenário foi atribuído aos Técnicos Oficiais de Contas (TOC) um importante papel junto à administração tributária, tornando estes interlocutores credíveis entre os contribuintes e a AT. Em face da função social que este profissional exercia, foi estabelecida uma instituição adequada a fim de regulamentar a profissão, nomeadamente no que tange ao seu registro público obrigatório e aos critérios rigorosos para ingresso na associação. Além disso, foram criadas regras deontológicas, incompatibilidades, sistema de fiscalização e seu respectivo regime disciplinar, o qual era supervisionado pela administração fiscal (Azevedo, 2016).

Foi em 2015, por meio da Lei nº 139/2015 de 7 de setembro, que a OTOC passa a designar-se de Ordem dos Contabilistas Certificados (OCC), sendo alterado o respectivo Estatuto aprovado pelo Decreto-Lei nº 452/99 de 5 de novembro, em conformidade com a Lei n.º. 2/2013 de 10 de janeiro que constitui o regime jurídico de criação, organização e funcionamento das associações públicas profissionais. A OCC é uma pessoa coletiva de direito público (art. 1º do EOCC).

Desde que foi publicado o Estatuto dos Técnicos de Oficiais de Contas, as sociedades que possuem contabilidade organizada precisam ter um contabilista certificado, à época denominado como TOC. O EOCC também trouxe tal previsão em seu artigo 10º, n.º. 1º, a) c/c 9º, n.º. 1º (Matos, 2016).

As entidades que precisam manter uma contabilidade organizada são: as sociedades comerciais ou civis sob a forma comercial, as cooperativas e as empresas públicas, assim como as demais entidades que exerçam, a título principal, uma atividade comercial, industrial ou agrícola, nos termos do artigo 123º do CIRC.

No entanto, os contabilistas certificados poderão, ainda, serem responsáveis pelas contabilidades de entidades que não sejam obrigadas a manter contabilidade organizada, como, por exemplo, os profissionais liberais e os empresários em nome individual que possuam rendimentos inferior à € 200.000,00 (duzentos mil euros) (Matos, 2016).

Atualmente, o contabilista exerce um papel fundamental na estrutura das instituições, precisando inclusive interagir com as demais áreas da sociedade comercial, como por exemplo, a área comercial, jurídica, entre outras, para que desempenhem suas funções de forma a afastar potenciais riscos contábeis, fiscais e até mesmo de ordem trabalhista e/ou previdenciária.

De tal forma, somente o curso de licenciatura ou técnico não garante a excelência deste profissional. Mudanças na legislação, informatização de sistemas, dentre outros aspectos, obrigam o profissional contemporâneo a estar sempre atento e atualizado. Por esta razão o artigo 9º do EOCC prevê que o exercício da profissão de contabilista certificado e o uso deste título profissional é exclusivo aos profissionais inscritos na OCC.

O profissional da área de contabilidade, exerce um papel de interesse público, pois auxilia a gestão econômica da organização, apurando resultados, calculando impostos e exercendo influência nas decisões em relação às movimentações financeiras. Bem como, auxilia a justiça em busca da real situação patrimonial das empresas da qual seja responsável pelas contabilidades ou nas ações em que atue como perito judicial. É por esta razão, que o contabilista certificado possui responsabilidade sobre as informações que elabora e que a empresa divulga (Matos, 2016).

Atitudes como ignorar a documentação necessária em transações operacionais ou mesmo confundir bens particulares do empresário com o patrimônio da empresa podem comprometer o futuro da organização ou até representar fraude (Matos, 2016).

Para tanto, em um mundo permeado de corrupção tanto nos Estados quanto nas empresas, é necessário que o contabilista certificado desempenhe seu papel eticamente. A fim de ajudar a delimitar as diretrizes éticas da profissão, o Código Deontológico dos Contabilistas Certificados (CDCC) traz alguns princípios norteadores dessa atuação ética (França, 2016), conforme quadro abaixo:

Quadro 2: Princípios e conceitos

<b>Princípio</b>	<b>Conceito</b>
Da integridade	O exercício da profissão deverá se pautar em princípios da honestidade e boa-fé
Da idoneidade	Os CCs deverão assumir somente os trabalhos aos quais se sintam capazes de executar
Da independência	Os CCs no exercício de suas funções não deverão se influenciar por pressões internas e/ou externas a



fim de não comprometer a sua independência técnica

Da responsabilidade

Os CCs deverão assumir a responsabilidade pelos atos praticados no exercício de suas funções

Da competência

Os CCs deverão exercer suas atividades com diligência e responsabilidade, baseado nos conhecimentos técnicos e em respeito à lei, os princípios contabilísticos e a ética.

Da confidencialidade

Os CCs e seus colaboradores deverão guardar sigilo profissional sobre fatos e documentos de que tomem ciência, direta ou indiretamente, no exercício de suas funções.

Da equidade

Os CCs deverão tratar e atender igualmente as entidades a quem prestam serviços, salvo se houver disposição contratual diversa.

Da lealdade

Os CCs em suas relações recíprocas deverão proceder com correção e civilidade, ausentando-se de qualquer ataque pessoal ou depreciativa, devendo basear suas condutas no respeito e nas regras de concorrência leal e pelas normas vigentes, a fim de garantir a dignidade da profissão

Alberto Barata em seu artigo *Ética e Contabilidade* (Barata, 2012) frisa que a importância socioeconômica do contador se dá uma vez que estes produzem informações que serão utilizadas por agentes externos, sendo, portanto, a informação verdadeira e apropriada um bem público.

Em fato, como forma também de se evitar que atos fraudulentos sejam reiteradamente praticados e como forma de melhorar a opinião pública acerca dos contabilistas, o tema da ética vem se tornando um importante aspecto na formação do profissional.

Embora historicamente haja comprovação de que não é possível erradicar atos antiéticos, a ética é componente necessária para a formação do profissional, pois é por meio desta que tenta-se criar uma responsabilidade quanto ao papel que os contabilistas desempenham (Turnbull, 2013).

Com a implementação do SNC em Portugal foi implementado pela primeira vez mecanismos de *enforcement* quanto ao normativo contabilístico (Rodrigues, 2010). O Decreto-lei nº 158/09, a partir de seu artigo 14, traz previsões de ilícitos de mera ordenação social as sociedades que deixarem de aplicar as NCRF, dentre outras sanções.

No que tange a responsabilização atribuída aos contabilistas certificados, o EOCC impõe que estes assumam a regularidade técnica pelas informações contábeis e fiscais que produzem. Em razão da especificidade e complexidades das matérias contábeis e fiscais impõe-se o recurso aos serviços de um contabilista certificado. Isto gera tanto nas entidades para qual prestem seus serviços, mas bem como para os utentes da informação financeira que este profissional agiu nos limites legais impostos pelos normativos em vigor, bem como esclareceu aos contribuintes as opções e todas as informações relevantes a fim de evitar erros e/ou omissões (Matos, 2016).

Segundo análise aos elementos da regularidade técnica trazida no EOCC, Matos (2016) pontou os seguintes aspectos:

a) A contabilidade deve ser sempre elaborada com base nas normas aplicáveis, o que atualmente em Portugal significa dizer com base no SNC em suas NCRF e na EC. Assim como, em toda a legislação fiscal.

b) Elaboram as contabilidades com base nas informações e documentos fornecidos pelo órgão de gestão, “*os contabilistas deverão fazer o seu trabalho com base na informação disponibilizada por quem conduz os destinos da entidade*” (Matos, 2016:26). Tal acesso visarà que o contabilista certificado possa obter uma imagem fiel e autentica da realidade financeira da sociedade.

c) As decisões do profissional no âmbito contabilístico, visando obter uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da sociedade comercial. Trata-se dos juízos de valores ao qual o contabilista certificado deve fazer com base nas NCRF, como por exemplo, as escolhas das políticas contabilísticas, da forma de se contabilizar as depreciações, etc. Matos (2016), faz uma crítica a esta inserção no conceito de reponsabilidade técnica, pois acredita que trata de redundância do EOCC, uma vez que já está previsto que este deverá basear sua atuação nas normas aplicáveis e capaz de gerar uma aplicação duvidosa.

d) Por fim, o último elemento da regularidade técnica refere-se ao cumprimento do envio da informação contabilística e fiscal para as entidades públicas competentes. Trata-se do cumprimento do envio, nomeadamente, para a AT das informações contábeis e fiscais e de toda a documentação e informação exigida nos termos da lei, como exemplo, o envio de declaração de IRC, a devida manutenção de dossiê de preços de transferência nas sociedades que realizem negociações entre partes relacionadas, entre outros.

A fim de garantir que o contabilista certificado possa alcançar esta regularidade técnica, o EOCC prevê que é direito destes obterem todos os documentos e informações, bem como demais elementos de que precisem para assegurar que todas as transações ocorridas estejam devidamente documentadas (Matos, 2016).

Ainda, a fim de garantir que a regularidade técnica seja observada, o contabilista certificado possui o direito de recorrer à OCC no caso de serem cerceados de seus direitos ou quando forem criados obstáculos para o regular

exercício de suas funções. Assim como, também é previsto que os contabilistas certificados possam obter informações junto a entidades públicas ou privadas que sejam necessárias para a verificação da sua conformidade com a realidade patrimonial expressa nas demonstrações financeiras (Matos,2016).

Portanto, de acordo com as prerrogativas e responsabilidade que o contabilista certificado possui, este poderá ser responsabilizado por atos e omissões que venha a praticar contrários, principalmente, a regularidade técnica a qual precisa se ater e a qual possui as ferramentas para a fazer prevalecer. Inclusive a LGT em seu art. 24, n.º. 3, prevê a responsabilização destes profissionais no que diz respeito ao incumprimento com a responsabilidade técnica contábil e fiscal (Antão, 2016).

Para esta questão assume particular importância a declaração de responsabilidade que o contabilista tem o direito de exigir de seus clientes. Tal declaração atesta a entrega de todos os documentos, bem como a prestação das informações que permitam proteger sua conduta técnica e o seu melhor julgamento das matérias sobre a qual a responsabilidade técnica lhe recai (Antão, 2016).

Ainda, a responsabilidade civil e criminal é independente da responsabilidade disciplinar (art. 79º, n.º. 2 e 4, EOCC). Muito embora, o EOCC foi omissivo quanto as responsabilidades contraordenacional e tributária, estas, também são independentes da responsabilidade disciplinar, conforme Matos (2016)..

Portanto, da legislação aplicável e da revisão de literatura resulta que há uma preocupação tanto com relação à atitude ética dos contabilistas certificados, quanto ao *enforcement* sobre a aplicação do SNC. Embora no trabalho realizado por Matos (2016) quanto à responsabilidade dos contabilistas certificados, esta se concentrou principalmente no que tange a responsabilidade tributária e não quanto a responsabilização que vise a tutela da qualidade da informação financeira produzida por estes profissionais.

### 3.3. Aplicação das normas contabilísticas, mecanismos de enforcement, a qualidade da informação financeira e a tutela Penal

Conforme analisamos no tópico referente a influência da adoção das normas emanadas pelo IASB, as IFRS, ainda não há certeza quanto a melhoria da qualidade da informação financeira produzida e divulgada em Portugal (Pinheiro, 2012) sob a égide de tais normas. No entanto, segundo estudo conduzido por Christensen et Al (2013), no qual foi analisado a liquidez das empresas divulgadas nas demonstrações financeiras, a adoção obrigatória das IFRS produziu, ainda, poucos efeitos.

Ainda, foram observados que os melhores resultados em relação a liquidez divulgada pelas sociedades comerciais, se concentram em 5 (cinco) países da União Europeia. Estes países, além de adotarem as normas do IASB, também fizeram mudanças substanciais nos mecanismos de cumprimento de tais normas, ou como mais conhecido, como mecanismos de “enforcement” (Christensen et Al., (2013).

Não se pode afirmar que os efeitos no mercado financeiro adviram apenas da adoção obrigatória das IFRS nos relatórios financeiros, uma vez que ocorreram várias mudanças simultaneamente. Um exemplo é adoção na União Europeia da Diretiva nº 1606/2002, a qual além de tornar obrigatória a adoção das IFRS a partir de 2005, também adotou medidas para garantir o cumprimento de tais regras (Christensen et Al., 2013).

Não se pode afirmar que somente as IFRS foram benéficas para o bom funcionamento do mercado, assim como não é possível afirmar que apenas a melhoria nos mecanismos de enforcement produziram seus efeitos, mas trata-se de uma junção de ambos os fatores (Barth and Israeli, 2013).

Os estudos empíricos realizados por Christensen et Al (2013) demonstraram que a adoção voluntária das IFRS produz mais efeitos benéficos do que quando da adoção obrigatória a tais normas sem a respectiva alteração nos mecanismos de enforcement. De tal forma, evidencia-se que os mecanismos de

“enforcement” exercem um importante papel mesmo nos relatórios preparados sobre a égide das IFRS (Christensen et Al., 2013).

Em realidade segundo o referido estudo, foram encontrados efeitos significativos quando ocorridas alterações significativas dos mecanismos de “enforcement”, independentemente de os países já exigirem relatórios de acordo com as IFRS (Christensen et Al., 2013). Conclui Christensen et Al (2013) que os países que fizeram alterações significativas nos mecanismos de enforcement simultaneamente com a adoção obrigatória das IFRS tiveram melhores resultados.

No entanto, de acordo com Barth and Israeli (2013), os efeitos benéficos advindos da melhoria dos mecanismos de “enforcement” dependem da qualidade das normas a serem observadas. Assim como, os benefícios dos padrões das normas contábeis dependem da força que os mecanismos de “enforcement” exercem. Para estes autores é a combinação da adoção obrigatória das IFRS com alterações significativas nos mecanismos de “enforcement” que têm a capacidade de gerar benefícios ao bom funcionamento do mercado (Barth and Israeli 2013).

Segundo o Decreto-Lei nº 158/2009 as entidades sujeitas ao SNC que não aplique as disposições contidas nas NCRFs que lhe sejam exigíveis e que com tal ato distorçam suas demonstrações financeiras serão punidas com coima entre 500€ (quinhentos euros) a 15.000€ (quinze mil euros). De tal forma, passaremos a abordar acerca do papel que o direito penal exerce no que tange a tutela da qualidade da informação financeira e a responsabilização do contabilista certificado quando da não observância das normas que regulam a profissão, assim como quanto a não observância das normas das IFRS.

Conforme já mencionado anteriormente, é responsabilidade do órgão de gestão a prestação anual das contas. Para tanto faz-se necessário que este envie os documentos e informações ao contabilista certificado a fim de que este as prepare nos termos estabelecidos no EOCC. O CSC, visando garantir que os gestores nas atribuições de suas funções forneçam tais informações, prevê a tutela penal quanto a recusa ilícita de informações.

No referido crime o gestor será punido, com pena de prisão de até 3 (três) anos, além da respectiva multa, nos casos em que se recuse a consulta de documentos aos quais a lei determina que sejam colocados à disposição dos

interessados, assim como enviar tais documentos sem satisfazer as condições e os prazos estabelecidos em lei.

Ainda, também será punido com pena de multa o gerente ou administrador que em reunião de assemblei social se recusar a fornecer as informações a que seja obrigado legalmente a prestar. Portanto, há uma preocupação da lei no que tange a obtenção da documentação necessária para garantir a elaboração das demonstrações financeiras de forma que esta transmita uma imagem fiel e verdadeira da situação patrimonial da sociedade.

Existem vários problemas que são ocasionados pelo desenvolvimento social, econômico e financeiro. Sendo, portanto, na opinião do Professor Figueiredo Dias (2012), necessário que haja uma equilibrada intervenção do Direito, inclusive na economia de forma a assegurar “*níveis mínimos de bem-estar compatíveis com a dignidade humana*” (Dias, 2012:524).

No começo do século XX foi presenciado uma ausência de intervencionismo Estatal quase que absoluto na economia. Tal ausência culminou com o *crash* da bolsa de Nova York em 1929. Logo após desenvolveu-se uma rede de sanções econômicas tanto administrativas, quanto penais aos agentes e intervenientes econômicos (Dias, 2012).

A partir deste momento, o direito penal econômico expandiu e deixou de tutelar tão somente direitos individuais, como o direito ao patrimônio. Este ramo do direito passou a centrar a sua atuação em direitos difusos, como por exemplo, o correto funcionamento das sociedades comerciais. Tal período foi denominado, segundo Dias (2012), como “era de ouro” do direito penal econômico.

No final do século XX, após as duas grandes guerras mundiais e a presença de um forte intervencionismo estatal personificados no fascismo e no nazismo, ganhou força movimento no sentido do afastamento do direito penal no âmbito econômico, nomeadamente ao que se refere a tutela de bens difusos (Rodrigues, 2016).

A partir desse momento predominou a corrente de que se deve priorizar um direito penal administrativo, ou seja, a imposição de coimas, interdição do exercício da profissão, privação do direito à subsídio, entre outras. Nessa fase, o Estado somente assumiria um papel regulador e fiscalizador.

Atualmente, embora haja um movimento no sentido de que as operações financeiras devam ser mais transparentes, o mercado faz esforços para que este se dê por meio de reforço nos mecanismos de controle, de supervisão, bem como revisão das normas contabilísticas e, ainda, nas políticas de *corporate governance*, ao invés do recurso do direito penal a fim de se garantir, entre outros, também a tutela da informação financeira. É válido frisar que para o direito, o direito penal é de última aplicação sendo, portanto, importante delimitar precisamente sua atuação, bem como seus limites (Rodrigues, 2016).

Em meados de 1970, Portugal era caracterizado por um marcante intervencionismo Estatal na economia. O Código Penal de 1982 oferecia uma proteção ampla e reforçada ao patrimônio das entidades públicas, havia a incriminação da administração danosa e da apropriação ilegítima (Dias, 2012).

A partir da segunda metade da década de 80 Portugal sofreu grandes transformações no que diz respeito a atuação do direito penal econômico. Os dois fatores que levaram a isto foram a necessidade de crédito e a adesão de Portugal à Comunidade Europeia (Dias, 2012).

A partir do início do século XXI, o direito econômico penal novamente ganha novos contornos. Hoje há uma preocupação de que as operações realizadas não tenham, por exemplo, como finalidade o financiamento ao terrorismo e/ou o branqueamento de capitais. Portanto, o direito penal econômico pretende garantir, de tal forma, “*a preservação de bens jurídicos formais, que funcionam como pré-condições do regular funcionamento do mercado e da livre iniciativa privada*”. (Dias, 2012:539).

Atualmente em Portugal no que tange a atuação da fiscalização da economia, esta encontra-se mais centrado na previsão e imposição de sanções administrativas como forma de coibir atos fraudulentos econômicos.

Segundo a Corte Europeia dos Direitos do Homem, em havendo previsão de sanções penais, administrativas e cíveis à um mesmo fato, o Estado deverá optar por qual meio o agente será punido, sob pena de *bis in idem*. O entendimento da Corte é de que “*um procedimento penal não poderá ser instaurado em razão dos mesmos fatos os quais conduziram à uma decisão administrativa definitiva confirmada pelo tribunal*” (Prigent, 2014).



Figueiredo Dias (2012) pondera em seu trabalho se a severidade de tais sanções administrativas não decorre da necessidade de se haver a intervenção penal e não tão somente administrativa em determinados casos, defendendo que se faz necessário que o Estado seja mais atuante na esfera do direito penal econômico a fim de proteger bens jurídicos coletivos e não tão somente os individuais como hoje se ocorre com os direitos patrimoniais.

A preocupação acerca do papel que o Estado desempenha na economia ganhou relevante contorno após a crise de 2008, a maior em escala global após o crash da bolsa de Nova York em 1929. Sendo o assunto de alto relevo no âmbito jurídico e econômico afinal, é necessário que se verifique se foram cometidos ou não crimes que levaram a crise e tentar coibir atos reiterados. (Rodrigues, 2016).

Tais fatos, conforme referidos por Rodrigues (2016), deram origem ao *National Infrastructure Plan* prospectando uma visão da infraestrutura econômica do Reino Unido, o qual foi publicado em 2010. Tal plano defendia a penalização, incluindo a prisão, dos agentes que colocassem em circulação no mercado *securities* “tóxicas”.

Fato é que diferentemente de qualquer outro crime material, o crime econômico é de muito difícil apuração da ilicitude do fato. No caso concreto o liame que separa um planejamento fiscal legítimo é muito estreito do que o distingue de uma fraude fiscal.

Além do mais, o dinheiro é fungível, ou seja, de difícil ligação com a sua origem criminosa. Soma-se a isso que seus agentes gozam de respeitabilidade e status social elevado, razão pela qual os efeitos de crimes realizados no âmbito econômico tenham, geralmente, dimensões catastróficas gerando efeitos em toda a sociedade, mas por outro lado, uma responsabilização pífia (Rodrigues, 2016).

Ademais, soma-se a isso a intrínseca dificuldade de “*os procuradores carecem de recursos materiais e de pessoal preparado, com formação, para levar a efeito uma investigação deste tipo*”. Também há que se referir que não há interesse político em perseguir tais crimes e responsabilizar seus agentes, pois isto poderia causar uma solução adversa e causar riscos as soluções da crise financeira (Rodrigues, 2016:41).

No final do século XIX surgiram os crimes societários com o objetivo de proteger os sócios diante dos abusos dos administradores, tentando garantir a veracidade da informação societária. Sendo, exatamente nesse ponto que nosso trabalho se prende, pois, a informação financeira é também, parte integrante da informação societária.

Rodrigues (2016) conclui em seu artigo no sentido da necessidade crescente de que haja uma intervenção penal no campo econômico, nomeadamente para a defesa de direitos coletivos, como é o caso da tutela da informação financeira, dada que esta é preparada e divulgada para uma vasta gama de utentes, precisando-se fazer um juízo de valor quanto aos bens jurídicos tutelados pelo direito penal e o respeito ao princípio da última *ratio*, na qual o direito penal se consubstancia.

Entretanto, nas palavras da própria autora “*os limites – que são constitucionais – ao jus puniendi têm de conviver com a obrigação estadual – de assegurar as necessidades preventivas*”. Ou seja, o fato do direito penal ser a última “*ratio*” não pode ser justificativa para a não punição dos abusos cometidos pelos agentes econômicos (Rodrigues, 2016:54).

Devemos nos atentar que uma vez sendo presenciada as práticas abusivas cometidas por organismos e instituições, em muitas das vezes, transnacionais, o Estado tem sim o dever de proteger os interesses econômicos da sociedade e de coibir novas e reiteradas práticas abusivas. Entre o excesso da punição e a abstenção tem-se que procurar o equilíbrio político criminal (Rodrigues, 2016).

Por fim, a revisão de literatura referente ao papel que o direito penal exerce na economia conclui por uma maior atuação estatal nessa seara, assim como a necessidade de previsões que visem tutelar bens jurídicos difusos e coletivos. No entanto, concluímos que não é feita por parte do Direito Penal Econômico a tutela específica quanto a qualidade das informações financeiras preparadas pelos contabilistas certificados.

### 3.4 Considerações finais acerca da revisão de literatura

Da análise do tópico de revisão de literatura, podemos concluir que os organismos internacionais manifestam uma preocupação quanto a melhoria da qualidade da informação financeira. Não obstante, tal objetivo ser uma preocupação central do IASB, este não traz as características que as informações financeiras precisam possuir a fim de que seja garantida a sua qualidade.

O SNC entrou em vigor em Portugal em 2009 e, desde então, as informações financeiras vêm sofrendo influências dos organismos internacionais, notadamente das IFRS conforme aprovadas pela União Europeia. No entanto, ainda não há conclusão se tal influência aprimorou a qualidade das informações contábeis produzidas em Portugal.

Também, ainda não foram delimitadas as qualidades que a informação financeira precisa possuir para que seja garantida a fiel reprodução da situação patrimonial das entidades, sendo muitas vezes está associada a relevância e utilidade destas informações. Dentre as razões que justificam tal fenômeno, podemos citar que tal conceito variará em razão das diferentes perspectivas teóricas, assim como em razão da utilidade destas informações pelos diferentes utentes.

No que tange aos contabilistas certificados, estes vêm efetivamente desde 1995 sofrendo transformações em sua profissão de forma que esta seja cada vez mais regulada e fiscalizada pela OCC.

A aprovação do EOCC, assim como do CDCC estabeleceram diretrizes éticas para o regular exercício deste profissional, assim como os objetivos a que prestam as informações financeiras elaboradas pelo contabilista certificado. Estes profissionais no exercício de suas funções têm responsabilidade pela regularidade técnica das contas que preparam, devendo assinar tais demonstrações em conjunto com os representantes das sociedades comerciais, a fim de fazer prova da qualidade de tais demonstrações.

Ainda, o EOCC prevê as penalizações no caso do incumprimento dos deveres aos quais os contabilistas certificados precisam se ater quando da

elaboração das contas. No entanto, tais penalizações são de cunho administrativo e cabe somente ao Conselho Disciplinar da OCC a instauração do inquérito e processo disciplinar, assim como a imposição das sanções conforme previstas no EOCC.

No que tange aos mecanismos de “enforcement”, concordamos com a opinião de Barth and Israeli (2013), a qual um maior enrijecimento em tais mecanismos aliados a adoção das normas do IASB produzem efeitos benéficos ao bom funcionamento do mercado.

Em relação a análise referente ao Direito Penal, não foram encontrados artigos que se referissem especificamente a atuação do contabilista certificado e a informação por este produzida, assim como não há previsão que tutele penalmente a adoção das NCRFs. Sendo a não observância a tais normas, considerada como ilícito de mera ordenação social, produzindo efeitos apenas na esfera do direito administrativo.

Os referidos artigos permeiam a necessidade de uma maior intervenção estatal na economia e uma mais forte atuação do direito penal nesta área, notadamente, quanto a tutela de bens jurídicos coletivos, como é o caso da informação financeira, visto que esta é produzida para uma vasta gama de utentes, ao invés de tão somente bens particulares. Por fim, deste tópico concluímos que não é realizada a tutela penal quanto a qualidade da informação financeira produzida por contabilistas.



#### 4. Análise das disposições legais que visem tutelar a qualidade da informação financeira

Com vistas a analisar se há no normativo vigente em Portugal previsões que tenham como preocupação a tutela da qualidade das informações financeiras produzidas e divulgadas pelos contabilistas certificados, realizaremos uma análise aos normativos de diferentes áreas.

É válido frisar que na presente dissertação nos basearemos no conceito de qualidade da informação financeira trazida pela Professora Ana Maria Rodrigues (2010), como sendo a expressão de uma imagem verdadeira e apropriada acerca da posição financeira de uma entidade. Assim como, as características que qualificam a informação financeira conforme previsto na EC do SNC compreensibilidade, relevância, fiabilidade e comparabilidade. Razão pela qual, iniciaremos a presente análise, com o estudo pertinente as disposições que visem determinar as qualidades que a informação financeira deve possuir.

Também, como sujeito em foco neste trabalho é o contabilista certificado, vamos analisar as disposições sob os objetivos do trabalho desenvolvido por este profissional previsto tanto no EOCC, quanto no CDCC. No que tange a atuação do contabilista certificado no âmbito de suas funções, o EOCC e também do CDCC, qual seja o de obter uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da empresa pugnando pela verdade contábil e fiscal.

Pelo que após a análise das disposições acerca das características da qualidade da informação financeira, analisaremos minuciosamente os diplomas que regulam a atividade do contabilista e lhes impõem proibições e princípios a serem observados na atuação de suas funções. Ainda, verificamos também o dever que a Ordem dos Contabilistas tem perante a sociedade e para com os seus profissionais regulados, bem como seu poder de averiguar atos e omissões e as devidas responsabilizações previstas.

Convocaremos, ainda, o Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, uma vez que as Instituições de Créditos e Sociedades

Financeiras são reguladas e fiscalizadas pelo Banco de Portugal e possuem normativo próprio e específico que regulem sua atuação, bem como suas obrigações perante a sociedade, clientes e o Estado.

Por fim, iremos verificar especificamente os crimes de insolvência dolosa e o de falsificação de documentos previstos no Código Penal, a fim de identificar a circunstância sob a qual poderá o contabilista certificado incorrer nestes fatos tipificados.

## 4.1 Análise das disposições quanto a qualidade da informação financeira

As características que a qualidade da informação financeira deve conter variará de acordo com a perspectiva teórica analisada. Assim como dependerá da finalidade e aos utentes aos quais se destina tal informação financeira.

Iniciaremos a presente análise analisando as características que a EC estabelece para a qualidade da informação financeira, uma vez que é o SNC o normativo a ser aplicado à esmagadora maioria das entidades em Portugal.

Após, iremos analisar o conceito de qualidade financeira contido no EOCC, assim como no CDCC, uma vez que estes diplomas regulam a atividade do contabilista certificado, sendo este o objeto de estudo da presente dissertação.

E, por fim, analisaremos também o Código de Valores Mobiliários, o CSC e o Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas, uma vez que este também traz em seu estatuto características que estas informações devem possuir a fim de que seja alcançado o critério de qualidade destas informações elaboradas pelos contabilistas certificados.

### 4.1.1 Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística

O SNC<sup>xvi</sup> em sua EC determina que as características qualitativas da informação financeira são atributos que as tornam úteis aos seus usuários. De acordo com o referido normativo são 04 (quatro) as principais características que as informações financeiras devem possuir, sendo estas: compreensibilidade, relevância, fiabilidade e comparabilidade.

A primeira característica referida, a da compreensibilidade, abrange a capacidade da informação financeira ser facilmente compreendida por seus

---

<sup>xvi</sup> Decreto-Lei nº 158/2009, Diário da República n.º 133/2009, Série I de 2009-07-13.



interessados. Para este fim, presume-se que os utentes tenham um razoável conhecimento das atividades empresariais, econômicas e da contabilidade, bem como interesse de analisar a informação com diligência. No entanto, isto não significa dizer que as informações complexas e que sejam relevantes para a tomada de decisões, deverão ser excluídas sob tal fundamento.

Quanto a característica da relevância, importa dizer que as informações financeiras têm de ser relevantes para a tomada de decisão. Esta característica resta demonstrada quando é capaz de influenciar as decisões econômicas e ainda auxilia os seus usuários a analisarem os acontecimentos passados, presentes ou futuros, bem como confirma ou corrige as avaliações passadas feitas por estes usuários.

A fim de analisarmos se uma determinada informação financeira é relevante, podemos analisar esta quanto a sua materialidade e natureza, pois estes são elementos intrínsecos à característica da relevância e poderão exercer influência quanto a relevância da informação financeira a ser elaborada e divulgada.

A natureza da informação financeira poderá, algumas vezes, por si só, determinar se uma certa informação é relevante ou não. A EC traz como exemplo de informação relevante em razão da natureza, o relato acerca de um novo segmento empresarial, o qual por si só poderá ser capaz de afetar a avaliação de riscos e oportunidades por parte dos utentes, sendo este também o mesmo exemplo dado por Silva em sua obra *Análise Financeira das Empresas* (2013).

Quanto ao elemento da materialidade, uma informação poderá ser materialmente relevante quando sua omissão ou inexatidão influenciarem as decisões econômicas dos utentes baseadas nas demonstrações financeiras. A materialidade dependerá da dimensão do objeto.

A informação também deverá ser fiável, o que significa dizer que esta deve estar isenta de erros materiais e preconceitos de modo que seus usuários possam basear suas decisões nestas. Sendo assim, tal informação deve representar fidedignamente seu conteúdo. Para tanto, a informação deve representar verdadeiramente as transações e demais acontecimentos que resultem em ativos, passivos e capital próprio da entidade na data do relato e que satisfaçam o critério de reconhecimento.

No entanto, poderá ocorrer por vezes que a informação financeira não seja fidedigna em razão de dificuldades inerentes ao objeto do relato financeiro, seja na identificação das operações que se deseja relatar, seja na concepção e aplicação de técnicas de mensuração e apresentação desta informação. Em essência, a confiabilidade ou fiabilidade está associada a qualidade da informação financeira a fim de que esta seja um elo entre a sociedade e os interessados em suas informações (Silva, 2013).

Ainda quanto a fiabilidade, é necessário que as transações ou acontecimentos sejam contabilizados e apresentados de acordo com a sua substância e realidade econômica e não somente em conformidade com sua forma legal. Como exemplo desta prevalência da substância da operação sob a forma, a EC traz como exemplo a alienação de um ativo, de modo que ocorra a transmissão da propriedade a uma terceira entidade, podendo ser mantidos os benefícios econômicos à entidade alienante.

Também a fim de garantir a fiabilidade da informação, esta deverá ser neutra. Tal significa dizer que a informação não deverá ser eivada de preconceitos quando de sua elaboração, ou seja, elas não devem ser elaboradas com o objetivo de atingir um fim predeterminado.

Ainda, no que tange a característica da fiabilidade, a prudência é um elemento que também poderá qualificar a informação como fiável ou não. Trata-se em verdade de uma visão cautelosa dos ativos e passivos da entidade (Silva, 2013) em razão das incertezas que permeiam as informações a serem produzidas, tais como, os créditos de cobrança duvidosa, a vida útil dos ativos, o número de reclamações de garantias que possam ocorrer.

Tais informações deverão ser reconhecidas e divulgadas levando em consideração a sua natureza e extensão por meio da aplicação da prudência. Esta deve ser entendida como um grau de precaução no exercício dos juízos necessários, fazendo-se as estimativas necessárias em condições de incerteza de maneira que os ativos não sejam sobreavaliados, nem os passivos e os gastos subavaliados a fim de que não gere expectativas inverídicas em seus utilizadores.

No entanto, quando se trata das informações financeiras, o exercício da prudência não significa dizer em criação de reservas ocultas ou provisões

excessivas, nem a subavaliação deliberada de ativos e/ou rendimentos ou a deliberada sobreavaliação de passivos e/ou gastos. Isto porque, caso tal fato se verifique, as informações financeiras não seriam neutras, o que culminaria na ausência de fiabilidade.

Por fim, o último elemento que faz com que as informações financeiras cumpram com a característica da fiabilidade é a plenitude. A informação financeira deverá ser completa dentro dos limites da materialidade e do custo. Uma omissão poderá acarretar em uma informação financeira falsa ou inverídica e por tanto, não fiável.

Como última característica da informação financeira, de acordo com a EC, esta deverá ser comparável. A comparabilidade consiste na capacidade que a informação possui de ser comparável ao longo do tempo, sendo possível identificar tendências e comportamentos na sua posição financeira e desempenho, ou seja, ser passível de comparar a empresa em si mesma de acordo com seu histórico. Além disso, as informações financeiras devem ser passíveis de comparação entre entidades diferentes.

No que tange a comparabilidade externa das entidades, é importante que os usuários da informação financeira sejam informados sobre a política contábilística usada para a preparação da demonstração financeira, bem como de quaisquer alterações futuras.

No entanto, é importante salientar que não se deve manter uma política contábilística anteriormente adotada com a única finalidade de se manter a comparabilidade, pois de tal forma estar-se-ia ferindo outros princípios como a da relevância e da fiabilidade.

Além das 4 (quatro) principais características trazidas pela EC é necessário observarmos as limitações quanto à relevância e a fiabilidade das informações financeiras, sendo estas a tempestividade, o balanceamento entre custo e benefício e o balanceamento entre características qualitativas.

A fim de que se seja atendida a característica da fiabilidade é necessário que as informações das demonstrações contábeis sejam tempestivas, ou seja, que estas atendam aos seus usuários com a agilidade necessária (Silva, 2013), sob pena de perder a sua relevância.

O equilíbrio entre o custo e o benefício da informação financeira significa que os benefícios derivados de uma determinada informação devem exceder o custo de sua produção. Sendo assim, pode-se concluir que o custo de produção de uma determinada informação não irá recair sobre seus usuários.

Por fim, o balanceamento entre as características qualitativas é a limitação de que não se deve sobrepor determinada característica em detrimento das demais, devendo haver um equilíbrio entre estas. O objetivo é obter uma harmonia entre as diferentes características qualitativas da informação financeira.

#### 4.1.2 Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados e Código Deontológico dos Contabilistas Certificados

O EOCC e o CDCC <sup>xvii</sup> não conceituam o que é qualidade das informações financeiras. Assim como também, não trazem em seus textos os elementos que as informações financeiras devem possuir a fim de que seja preservada a sua qualidade.

No entanto, estes prevêm os objetivos as quais estas informações financeiras devem alcançar. De acordo com o artigo 10º do EOCC, o objetivo das informações financeiras produzidas pelos contabilistas certificados é o de obter uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da entidade. Enquanto na ótica do CDCC, os contabilistas certificados devem atuar respeitando as normas legais e os princípios contabilísticos em vigor, adaptando à sua aplicação à situação concreta das entidades a quem prestam serviços pugnando pela verdade contabilística e fiscal (artigo 2º).

Ainda, o CDCC, em seu artigo 7º, também reforça que os contabilistas certificados deverão aplicar as normas e princípios contabilísticos objetivando obter a verdade da situação financeira e patrimonial das entidades a quem prestam serviços.

---

<sup>xvii</sup> Lei nº 139/2015, Diário da República n.º 174/2015, Série I de 2015-09-07.

Para garantir tal objetivo, é direito do contabilista certificado solicitar junto as entidades públicas ou privadas competentes as informações que julguem necessárias para a verificação da sua conformidade com a realidade patrimonial expressa nas demonstrações financeiras pelas quais são responsáveis (artigo 69º, n.º 7 do EOCC).

Por fim, visando garantir a qualidade das informações financeiras produzidas e divulgadas, o contabilista certificado deverá assinar em conjunto com os representantes legais das entidades das quais sejam da sua responsabilidade a elaboração da contabilidade (artigo 10º, n.º. 1 a) e c)).

#### 4.1.3 Código das Sociedades Comerciais, Estatuto dos Revisores Oficiais de Conta e o Código de Valores Mobiliários

Uma outra ótica sob a qual poderíamos analisar a qualidade da informação financeira é a trazido pelo Código das Sociedades Comerciais <sup>xviii</sup>(CSC). Em análise ao artigo 66º, o relatório da gestão a ser apresentado anualmente, juntamente com as contas do exercício e demais documentos de prestação de contas previstos em lei, deverão conter uma exposição fiel e clara da evolução dos negócios, do desempenho e da posição da sociedade, bem como uma descrição dos principais riscos e incertezas com que esta possa incorrer.

Tal exposição deverá consistir numa análise equilibrada e global da evolução dos negócios, dos resultados e da posição da sociedade em conformidade com a dimensão e complexidade da sua atividade. A fim de se garantir a necessária compreensão da evolução dos negócios, do desempenho ou da posição da sociedade, esta análise deverá abranger tanto os aspectos financeiros como as referências de desempenho não financeiras relevantes para as atividades específicas da sociedade, incluindo informações sobre questões ambientais e questões relativas aos trabalhadores.

---

<sup>xviii</sup> Decreto-Lei n.º 262/86, Diário da República n.º 201/1986, Série I de 1986-09-02.

Ainda, quanto a análise da evolução dos negócios, o relatório da gestão deverá incluir uma referência aos montantes inscritos nas contas do exercício e explicações adicionais relativas a estes montantes.

A fim de garantir a qualidade da informação prestada, o relatório de gestão também deverá indicar, em especial: (i) a evolução da gestão nos diferentes setores em que a sociedade exerceu atividade, nomeadamente no que respeita a condições do mercado, investimentos, custos, proveitos e atividades de investigação e desenvolvimento; (ii) os fatos relevantes ocorridos após o término do exercício; (iii) a evolução previsível da sociedade; (iv) o número e o valor nominal ou, na falta de valor nominal, o valor contabilístico das quotas ou ações próprias adquiridas ou alienadas durante o período, a fração do capital subscrito que representam, os motivos desses atos e o respectivo preço, bem como o número e valor nominal ou contabilístico de todas as quotas e ações próprias detidas no fim do período; (v) as autorizações concedidas a negócios entre a sociedade e os seus administradores, conforme artigo 397.º do CSC; (vi) uma proposta de aplicação de resultados devidamente fundamentada; (vii) a existência de sucursais da sociedade; e (viii) os objetivos e as políticas da sociedade em matéria de gestão dos riscos financeiros, incluindo as políticas de cobertura de cada uma das principais categorias de transações previstas para as quais seja utilizada a contabilização de cobertura e a exposição por parte da sociedade aos riscos de preço, de crédito, de liquidez e de fluxos de caixa, quando materialmente relevantes para a avaliação dos elementos do ativo e do passivo, da posição financeira e dos resultados em relação com a utilização dos instrumentos financeiros.

Além disso, as sociedades comerciais devem prestar informações no anexo às contas acerca da natureza e do objetivo comercial das operações não incluídas no balanço, assim como o respectivo impacto financeiro quanto aos riscos ou benefícios resultantes de tais operações, quando estas forem relevantes e necessárias para avaliação da situação financeira da sociedade.

Por fim, as sociedades que não adotem as normas internacionais nas suas demonstrações financeiras, deverão divulgar no anexo informações sobre transações ocorridas com partes relacionadas. Nomeadamente os montantes dessas operações, a natureza da relação com a parte relacionada e outras informações necessárias à avaliação da situação financeira da sociedade. Isto

deverá ser divulgado quando tais operações forem relevantes e não tiverem sido realizadas em condições normais de mercado.

Com relação à revisão legal de contas elaborada pelos revisores oficiais de contas, nas sociedades que preenchem o requisito do art. 262º, n.º. 2 do CSC, conforme previsto nos Estatuto dos Revisores Oficiais de Contas <sup>xix</sup>(EROOC), esta não é uma garantia quanto à viabilidade futura da entidade auditada, nem quanto a eficiência ou eficácia com que o órgão de administração conduz as atividades da entidade auditada (artigo 44º, n.º. 5, EROOC).

Na sequência da revisão legal das contas é emitida a certificação legal destas, a qual deverá ser elaborada por escrito, devendo constar os elementos caracterizados nos termos do artigo 45, n.º. 2 do EROOC.

Dentre os elementos acima citados, destacamos que o Revisor Oficial de Contas (ROC) deverá emitir na certificação legal de contas uma opinião de auditoria, podendo ser esta emitida com ou sem reservas ou constituir uma opinião adversa sobre se as contas contêm uma imagem verdadeira e apropriada de acordo com o relato financeiro aplicável e se as contas obedecem aos requisitos legais (art. 45º, n.º 2, c) do EROOC).

O ROC deverá descrever quaisquer outras questões para as quais se deva chamar a atenção sob a forma de ênfase, sem que tal qualifique a opinião de auditoria (art. 45º, n.º 2, d) do EROOC). Ainda o ROC deverá também emitir parecer sobre a coerência do relatório de gestão com as contas do mesmo período e sobre sua elaboração em conformidade com os requisitos legais, bem como se foram identificadas incorreções materiais no relatório de gestão e, em caso afirmativo, indicações sobre a natureza de tais incorreções (art. 45º, n.º 2, e), EROOC).

O ROC também deverá incluir uma declaração sobre qualquer incerteza material relativa a acontecimentos ou condições que possam suscitar dúvidas significativas sobre a capacidade da entidade dar continuidade às suas atividades (art. 45º, n.º 2, f), EROOC). Assim como o ROC deverá escusar-se fundamentadamente a emitir opinião de auditoria e declarar a impossibilidade de certificação legal de contas quando concluir ser inexistente, significativamente

---

<sup>xix</sup> Lei n.º. 140/2015, Diário da República n.º 174/2015, Série I de 2015-09-07.

insuficiente ou ter sido ocultada matéria de apreciação, só podendo emitir certificação legal de contas em data posterior caso as contas sejam disponibilizadas e supridas as insuficiências identificadas aquando da escusa (art. 45º, n.º 4, EROC).

Dos referidos artigos acima, percebe-se que a revisão legal de contas trata de um trabalho externo a fim de se verificarem aspectos técnicos, legais e se as informações financeiras produzidas possuem suporte documental que a justifique. Bem como a preocupação quanto as informações refletirem uma imagem verdadeira e apropriada sobre a realidade patrimonial das empresas.

Por fim, podemos verificar no Código de Valores Mobiliários<sup>xx</sup>, em seu artigo 7º, que a informação condizente: (i) aos instrumentos financeiros; (ii) as formas organizadas de negociação; (iii) às atividades de intermediação financeira; (iv) à liquidação e à compensação de operações; (v) a ofertas públicas de valores mobiliários; e (vi) sobre as emitentes, deverá ser completa, verdadeira, atual, clara, objetiva e lícita.

#### 4.1.4 Considerações finais acerca das disposições quanto a qualidade da informação financeira

Conforme observamos, há na legislação uma preocupação que tange aos elementos que caracterizam a qualidade da informação financeira, uma vez que esta é importante, como já referido, para a tomada de decisões de seus usuários.

As informações financeiras que não obedeçam aos critérios de qualidade previstos nos regulamentos acima citados, podem causar distúrbios aos utentes, gerando expectativas distintas da realidade patrimonial da empresa, fazendo com que seus usuários possam tomar decisões errôneas e equivocadas. Dentre os principais agentes da cadeia de produção destas informações, podemos citar, nomeadamente, os contabilistas certificados, os gestores das sociedades comerciais e os ROC.

---

<sup>xx</sup> Decreto-Lei nº. 486/2009, Diário da República n.º 265/1999, Série I-A de 1999-11-13.



Ao final do século XX e início do XXI foram eclodidos diversos escândalos de grande magnitude e impactos financeiros, em razão em sua grande maioria, de fraude corporativa que tinham dentre seus elementos caracterizadores do esquema fraudulento distorções nas informações financeiras apresentadas, ou seja, contas emitidas em desrespeito ao regramento referente a qualidade que a informação financeira deve possuir.

Como exemplo de informação fornecida ao mercado que estava destoante da realidade, podemos citar os produtos sub-prime colocados no mercado financeiro imobiliário norte-americano, os quais eclodiram com a crise financeira mundial de 2008 e que foi fruto de uma atuação fraudulenta e antiética dos operadores do mercado financeiro, bem como de omissão de informação, .no caso, quanto a solvabilidade dos devedores das hipotecas imobiliárias.

Portanto, tais acontecimentos nos demonstram que a ausência de regulamentações específicas acarreta na falta de fiscalização. Em razão da aplicação do princípio da legalidade, somente podemos falar em fiscalização e a consequente responsabilização, seja esta civil, administrativa ou penal, se houver lei que defina atos e omissões ilícitos que vise tutelar determinado bem jurídico.

## 4.2 Análise dos diplomas que visam regular e estabelecer as diretrizes da profissão dos contabilistas certificados

Da análise da Lei nº 139/2015<sup>xxi</sup> que alterou o Estatuto da Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas aprovado pelo Decreto-Lei nº 452/99, de 5 de novembro de 1999, e alterado pelo Decreto-Lei nº 310/2009, ou seja, do EOCC podemos observar um normativo que regula a atividade profissional dos contabilistas certificados. O EOCC estabelece direitos, prerrogativas e deveres a estes profissionais, assim como o CDCC, vigente conforme redação da Lei nº 139/2015<sup>xxii</sup>, estabelece as diretrizes éticas sobre as quais estes profissionais deverão desempenhar suas funções. Ainda, o EOCC prevê a forma de ingresso na profissão e seus requisitos.

O EOCC prevê ainda as respectivas punições aos seus profissionais quando estes agem em desrespeito as suas atribuições e de forma que visem a prejudicar o prestígio do qual a profissão deve gozar.

O EOCC regula ainda, o funcionamento da OCC, as atribuições desta, suas prerrogativas, bem como o poder disciplinar que a OCC poderá exercer sobre os seus profissionais.

Portanto, passaremos a análise do EOCC e do CDCC de forma estruturada, conforme se segue:

### 4.2.1 As atribuições da OCC

A Ordem dos Contabilistas Certificados (adiante designada somente como Ordem ou OCC), é uma pessoa coletiva de direito público representativa da classe

---

<sup>xxi</sup> Lei nº 139/2015, Diário da República n.º 174/2015, Série I de 2015-09-07.

<sup>xxii</sup> Idem nota de rodapé nº 8.

profissional (art. 1º, do EOCC). É aplicável à OCC subsidiariamente o que também se dispõe na Lei nº2/2013, conforme previsto no artigo 4º do EOCC.

Dentre as atribuições definidas para a OCC, está a de outorgar o título profissional e a emissão da respectiva identidade profissional, assim como reconhecer as qualificações profissionais da profissão de contabilista certificado. Também, caberá a OCC promover o aprimoramento e desenvolvimento profissional de seus membros e ainda promover, regulamentar e dirigir o exame para acesso a profissão de contabilista certificado (art. 3º, a)”, c), d) e j) do EOCC).

Também, inclui-se dentre as atribuições da OCC defender a dignidade e o prestígio da profissão, bem como zelar pelos princípios éticos e deontológicos e defender os interesses, prerrogativas e direitos de seus membros (artigo 3º, b) do EOCC). Ainda, é atribuído a OCC estabelecer os princípios e normas de ética e deontologia sobre os contabilistas certificados (artigo 3º, o) do EOCC).

Cabe a OCC definir as normas e regulamentos técnicos aos quais os contabilistas certificados deverão se ater, tendo em consideração as normas emanadas pela Comissão de Normalização Contabilística (CNC) e pelas demais entidades com competências na matéria (art. 3º, e) do EOCC).

É ainda dever da Ordem exercer o poder disciplinar sobre os contabilistas certificados, nos termos do artigo 3º, n) do EOCC. Assim como, cabe a OCC implementar, organizar e executar sistemas de verificação da qualidade dos serviços prestados pelos profissionais por si regulados (art. 3º, r), EOCC).

No que tange aos processos judiciais nos quais estejam em causa questões relacionadas com o exercício da profissão a Ordem poderá intervir, conforme previsto no artigo 5º, n.º. 2 do EOCC.

O Conselho Jurisdicional é o órgão da OCC que possui a competência para exercer o poder disciplinar, exercendo assim um papel de supervisão quanto a legalidade e regularidade técnica da atividade exercida. Cabe ao Conselho Jurisdicional instaurar e decidir os processos disciplinares e de inquérito e ainda, emitir parecer quanto à existência de situações passíveis de procedimento disciplinar no exercício da profissão (art. 56º e 59º do EOCC).

Por fim, é competência do Conselho Jurisdicional averiguar o requisito de idoneidade para inscrição na OCC por meio do devido processo disciplinar, nos termos do artigo 16º, n.º. 3, do EOCC.

Em resumo, podemos observar que a OCC é uma associação pública que representa a classe dos contabilistas certificados. No entanto, mais do que representar a classe, a OCC tem toda uma atribuição e prerrogativas que lhe permita regular, fiscalizar e impor sanções aos seus administrados a fim de manter a credibilidade do profissional da contabilidade.

A OCC possui autorização legal e autonomia para determinar os profissionais que poderão receber o título de contabilistas certificados uma vez que cumpridos os requisitos definidos no EOCC. Assim como, instaurar inquéritos a fim de apurar práticas que possam ser passíveis de sanções disciplinares e procedimentos disciplinares que visem a imposição de sanções disciplinares a seus membros.

#### 4.2.2 Normalização quanto ingresso na atividade profissional

No que tange a normatização quanto a atuação do contabilista certificado iniciaremos por abordar seu ingresso na OCC. O artigo 16º do EOCC traz alguns requisitos para o ingresso na profissão, sendo alguns deste: ter idoneidade para o exercício da profissão de contabilista certificado, não estar impedido ou em situação de incompatibilidade, conforme definido no EOCC, não ter sido declarado incapaz de administrar suas pessoas e seu patrimônio por sentença transitada em julgado, frequentar estágio curricular ou profissional, assim como ser aprovado no exame organizado e realizado pela OCC.

O EOCC caracteriza o que é considerado como não idoneidade em seu artigo 16º, n.º. 2, quais sejam, as pessoas que foram condenadas com sentença transitada em julgado pela prática de crime doloso de caráter fiscal, econômico ou financeiro, os que prestem falsas declarações no momento da inscrição e os declarados contumazes.

A habilitação exigida para que se possa solicitar o ingresso junto à OCC, é a de licenciado, mestre ou doutor na área de contabilidade, gestão, economia, ciências empresariais ou fiscalidade conferido por uma entidade portuguesa (art. 17º do EOCC).

#### 4.2.3 Atribuições, direitos, prerrogativas e deveres conferidos aos contabilistas certificados

De acordo com o previsto no artigo 10.º, n. 1, a), b), e c), do EOCC é de competência exclusiva dos contabilistas certificados as atividades de planejar, organizar e coordenar a execução da contabilidade das instituições, públicas ou privadas, que devam possuir contabilidade organizada segundo os planos de contas oficialmente aplicáveis ou o SNC.

A atuação deste profissional deverá ser pautada em respeito as normas legais, os princípios contabilísticos vigentes e as orientações das entidades com competências em matéria de normalização contabilística. Ainda, é de competência exclusiva do contabilista certificado assumir a responsabilidade pela regularidade técnica contábil e fiscal, das entidades das quais seja o responsável pela elaboração das informações financeiras, e por fim, assinar, conjuntamente com o representante legal das sociedades comerciais das quais seja responsável pela contabilidade, as respetivas demonstrações financeiras e declarações fiscais, a fim de assegurar a qualidade das informações produzidas (art. 10, n.º. 1, b), EOCC).

É também competência do contabilista certificado, nos termos do art. 10º, n.º. 2, do EOCC, prestar serviços de consultoria fiscal e contábil, intervir, em representação dos sujeitos passivos por cujas contabilidades sejam responsáveis, na fase graciosa do procedimento e do processo tributário, até o momento a partir do qual seja obrigatória a constituição de advogado, nas questões relacionadas com as suas competências específicas e, desempenhar outras funções previstas em lei, que possuam relação com o exercício das suas respectivas funções, designadamente intervir como perito nomeado pelos tribunais ou por outras entidades públicas ou privadas.

Quanto as prerrogativas e direitos previstos aos contabilistas certificados iremos destacar aquelas que visam garantir com que o profissional possa assegurar a regularidade técnica pelo trabalho por si elaborado. De tal forma, o contabilista certificado tem direito a obter toda a informação e documentação que necessite para bem executar suas funções (art. 69º, n.º. 1, a), EOCC).

Ainda, poderá o contabilista certificado demandar de seus clientes que seja confirmado por escrito qualquer orientação, assim como assegurar que todas as transações ocorridas foram devidamente documentadas e que lhes foram integralmente comunicadas (art. 69º, n.º. 1, b) e c), EOCC).

Poderá também o contabilista certificado solicitar a proteção da OCC sempre que seus direitos sejam suprimidos ou que sejam criados empecilhos para a fiel execução de seu trabalho. Ainda, quando para a obtenção da imagem fiel e verdadeira da situação patrimonial da entidade pela qual seja responsável pela contabilidade, poderá o contabilista certificado requisitar informação quer seja de instituições públicas quer seja de instituições privadas, as quais sejam necessárias para a verificação da conformidade com a realidade patrimonial expressada nas informações financeiras (art. 69º, n.º. 2, b) e n.º. 7, EOCC).

No que tange aos deveres dos contabilistas, é este responsável pela regularidade técnica contábil e fiscal, sendo esta entendida como a execução da contabilidade nos termos da norma aplicável, tendo como suporte os documentos e informações prestadas pela gestão e as decisões tomadas pelo contabilista a fim de obter uma imagem fiel e verdadeira da realidade financeira da empresa. Sendo esta, a ótica sob a qual iremos analisar as atitudes deste profissional quando da realização da análise da jurisprudência do CAAD.

Ainda, conforme artigo 70º, n.º. 1, do EOCC, os contabilistas certificados têm o dever de contribuir para o prestígio da profissão, desempenhando suas funções de modo consciente e diligente. É também dever dos contabilistas para as empresas as quais prestam serviços, desempenhar suas funções de modo diligente e consciente, bem como abster-se de procedimentos que ponham em causa tais instituições, artigo 72º do Estatuto.

No que concerne aos deveres dos contabilistas certificados perante a AT, devem os profissionais assegurar que as declarações fiscais estão de acordo com

a lei, nos termos do artigo 73º do Estatuto. É ainda dever dos contabilistas certificados participar ao Ministério Público e à Ordem fatos que tenham conhecimento no exercício de suas funções e que constituam crimes públicos (art. 76º do EOCC).

Também o CDCC impõe deveres aos contabilistas certificados, dentre estes, o dever de respeitar as normas legais e os princípios contabilísticos, pugnando pela verdade contabilística e fiscal, bem como o de evitar qualquer ação que ponha em causa a independência e a dignidade do exercício da profissão (art. 2º do CDCC).

Por fim, o CDCC traz uma série de princípios, os quais, deverão ser observados pelos contabilistas certificados no exercício de suas funções, conforme previsto no artigo 3º do CDCC.

Dentre tais princípios, iremos destacar os pertinentes com o objeto de investigação da presente dissertação, ou seja, aqueles que permeiam a garantia quanto a qualidade da informação financeira produzida pelo contabilista certificado, sendo estes, dentre outros: i) o princípio da integridade, que implica que o exercício da profissão deverá se pautar por padrões de honestidade e de boa-fé; ii) o princípio da independência, segundo o qual deverão os profissionais se manterem equidistantes de qualquer pressão resultante dos seus próprios interesses ou de influências exteriores a fim de que não comprometam a sua independência técnica; iii) princípio da responsabilidade, segundo o qual o contabilista certificado deve assumir responsabilidade pelos atos que pratica no exercício de suas funções; iv) o princípio da competência, de acordo com este princípio os contabilistas deverão exercer suas funções de forma diligente e responsável, sempre respeitando a lei, os princípios contabilísticos e os critérios éticos; v) o princípio da confidencialidade, os contabilistas certificados deverão guardar sigilo profissional acerca dos fatos e documentos que venham a ter conhecimento em razão de suas atribuições.

A fim de garantir o princípio da independência, o artigo 4º do CDCC traz orientação no sentido de que o contrato de trabalho celebrado pelo contabilista certificado não pode afetar a sua isenção e/ou a sua independência técnica. Assim como, os contabilistas certificados não devem subordinar a sua atuação a

recomendação de terceiros que possam comprometer a sua independência e exame.

Por fim, o critério de se elaborar as informações financeiras com o objetivo de obter a imagem fiel e verdadeira da situação patrimonial das entidades, das quais sejam responsáveis pela contabilidade, é tão importante para a OCC que está também previsto no art. 7º do CDCC que os contabilistas certificados deverão aplicar os princípios e a regulação contábil e fiscal visando atingir este objetivo central.

#### 4.2.4 Das infrações e sanções disciplinares

Nos termos definidos no EOCC é considerado como infração disciplinar toda ação ou omissão que consista em violação dos deveres previstos na lei (artigo 78º). Prevê ainda o Estatuto no artigo 78º, n.º. 2 que as infrações disciplinares serão punidas quando realizadas com dolo ou negligência.

É válido ressaltar que a ação disciplinar é independente de eventual responsabilidade civil ou criminal (artigo, 79º, n.º. 4 do EOCC) e que as pessoas coletivas membros da Ordem também estão sujeitas ao poder disciplinar do referido Estatuto (artigo 81º, EOCC).

É responsabilidade dos tribunais e/ou quaisquer autoridades públicas noticiar à Ordem quando da prática de atos praticados por contabilistas certificados suscetíveis de serem qualificados como infração disciplinar, nos termos do artigo 83º do EOCC, para que a OCC proceda a instauração de inquérito a fim de apurar se a prática é passível de sanção ou não.

O Estatuto traz a previsão das sanções que devem ser aplicadas aos contabilistas no caso de infrações disciplinares. Estas são desde multas, no caso de infrações leves, bem como suspensão do exercício da atividade profissional e expulsão dos quadros da Ordem aquando da ocorrência de infrações cometidas com negligência e/ou dolo.

Ainda no campo das sanções trazidas pelo Estatuto, a sanção de suspensão deverá ser aplicada quando nos casos de negligência ou desinteresse



para com os deveres profissionais, aos contabilistas que não cumpram reiteradamente com zelo e diligência suas funções ou não observem na execução de suas atividades as normas técnicas.

Em relação a sanção de expulsão, esta deverá ser aplicada nos casos em que o contabilista pratique dolosamente atos que conduzam a ocultação, destruição, inutilização ou viciação dos documentos e/ou das declarações fiscais ou das demonstrações financeiras sob a sua responsabilidade (artigo 89º do EOCC).

Deverá, ainda, ser aplicada a sanção de expulsão ao contabilista que for condenado judicialmente em pena de prisão superior a cinco anos por crime doloso relativo a matérias de índole profissional dos contabilistas certificados.

Ainda, é previsto no artigo 93º do EOCC como agravantes especiais a vontade deliberada de produzir resultados prejudiciais ao prestígio da Ordem, a premeditação, o conluio com as entidades que prestem serviços, entre outros.

Portanto, da análise do Estatuto dos Contabilistas Certificados percebemos que se trata de um normativo que regula a profissão dos contabilistas em Portugal, balizando princípios que sejam norteadores da atuação profissional destes, concedendo direitos e prerrogativas para o fiel exercício da profissão e as sanções quando do desrespeito a regularidade técnica que estes devem observar em suas atividades, e quando da violação de princípios e normas.

No entanto, vale ressaltar que as penas previstas em tal diploma, são meramente de cunho disciplinares e/ou administrativas, não havendo definição de um fato típico para fins de responsabilização penal. Até mesmo porque, enquanto norma editada pela OCC, este normativo não se enquadra no conceito de lei em strito sensu, a qual somente à esta cabe o poder de tipificar atos como sendo fatos penais e passíveis de penalização na esfera penal.

### 4.3 Disposições acerca do sistema financeiro

No que tange as instituições de créditos e sociedades financeiras, estas possuem normatização própria e específica, inclusive quanto a elaboração e divulgação de suas informações financeiras, razão pela qual analisaremos no presente trabalho a legislação pertinente à estas sociedades.

No âmbito da análise do Decreto-Lei nº 298/92 de 31 de dezembro, conforme a 46ª versão mais recente (Lei alteradora nº 30/2017 de 30 de maio), denominado como Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (RGICSF), <sup>xxiii</sup> adotaremos o termo “instituições de crédito”, ou ainda “instituições financeiras” como referência às instituições de crédito, companhias financeiras, companhias financeiras mistas e a qualquer outra instituição que caiba ao Banco de Portugal a sua fiscalização e regulamentação nos termos do referido ordenamento jurídico.

De acordo com o RGICSF compete ao Banco de Portugal estabelecer as normas de contabilidade aplicáveis as instituições sujeitas à sua supervisão, definindo os elementos que estas devem remeter e o que devem publicar (art. 115º do RGICSF). Assim como, poderá o Banco de Portugal definir a periodicidade com que as instituições deverão publicar as suas contas.

A fim de regulamentar a previsão contida no referido art. 115º, n.º. 1 do RGICSF, o Banco de Portugal emitiu a Instrução nº 4/96 de 07 de junho e suas respectivas alterações<sup>xxiv</sup>. Tal instrução traz o Plano de Contas para o Sistema Bancário (PCSB). As informações financeiras prestadas pelas instituições de crédito têm como objetivo apresentar uma imagem verdadeira e apropriada da situação patrimonial, financeira, bem como dos resultados das referidas entidades (Inst. Nº 4/96, n.º. 2).

A fim de garantir que as contas prestadas pelas instituições de crédito transmitam uma imagem verdadeira e apropriada acerca da respectiva situação

---

<sup>xxiii</sup> Decreto-Lei nº 298/92, Diário da República n.º 301/1992, 6º Suplemento, Série I-A de 1992-12-31.

<sup>xxiv</sup> A versão mais recente deverá ser consultada em: <http://www.bportugal.pt>

patrimonial, a Instrução nº 4/96 indica os princípios sobre os quais estas deverão ser preparadas, sendo estes:

i) Princípio da continuidade – De acordo com este princípio supõe-se que a instituição irá continuar suas atividades, não havendo objetivo e nem necessidade de realizar a respectiva liquidação ou de diminuir significativamente a sua atividade.

ii) Princípio da consistência – Este princípio estabelece que os critérios de valorimetria não deverão ser modificados de um exercício para outro. Em havendo qualquer revogação a este princípio com impactos materialmente relevantes deverão constar da nota 4) do Anexo.

iii) Princípio da especialização (ou dos acréscimos) - Os rendimentos e os gastos deverão ser reconhecidos quando obtidos ou incorridos e distribuídos por períodos mensais, de acordo com a regra "*pro rata temporis*", quando se trate de operações que produzam fluxos residuais ao longo de um período superior a um mês.

iv) Princípio da prudência - as demonstrações financeiras devem possuir níveis de precaução nas estimativas realizadas em condições de incerteza. No entanto, isto não significa dizer que deverão ser criadas reservas ocultas, provisões excessivas, assim como a deliberada quantificação de ativos e proveitos ou de passivos e custos por excesso. Deverá levar-se em consideração os riscos que se pode esperar e as perdas eventuais que tenham a sua origem no exercício anterior, mesmo se estes riscos ou perdas apenas tiverem sido conhecidos entre a data do balanço e data na qual é elaborado.

v) Princípio da substância sobre a forma - A informação financeira deverá atender à substância das operações e à sua realidade e não apenas à sua forma legal. Não deverão ser reconhecidos como proveitos os lucros aparentes obtidos mediante a venda de imóveis, títulos, participações ou outros ativos a pessoas ou entidades vinculadas à instituição, cujo preço se satisfaça, direta ou indiretamente, com fundos desta, nem as reavaliações realizadas através de venda e posterior aquisição de ativos, não podendo efetuar-se reavaliações que não sejam as previstas na lei.

vi) Princípio da materialidade – De acordo com este princípio a informação financeira deverá demonstrar todos os dados que sejam relevantes e que possam influenciar as avaliações ou as decisões de seus utentes.

vii) Princípio da correspondência do balanço de abertura de um exercício com o do encerramento do exercício precedente - Os saldos de abertura do balanço de um exercício devem ser iguais aos saldos de encerramento constantes do balanço do exercício anterior.

Além dos princípios a serem observados pelas instituições de crédito no momento da elaboração de suas demonstrações financeiras a fim de se garantir que esta transmita uma imagem verdadeira e apropriada da situação patrimonial da entidade, deverá ainda, ser divulgada informação quando for realizado contrato de apoio financeiro intragrupo. Esta informação deverá conter a descrição e termos gerais do contrato, bem como a devida identificação das demais partes no site da Internet, devendo ser atualizada anualmente (art. 116º-Y do RGICSF).

Ainda, sob a ótica de garantir a qualidade das informações financeiras prestadas pelas instituições de crédito, o artigo 116º-Z, n.º. 1 do RGICSF prevê que no caso de situações de desequilíbrio financeiro ou de insolvência detectadas por estas instituições, tais situações deverão ser comunicadas imediatamente ao Banco de Portugal.

Também deverá ser comunicado imediatamente ao Banco de Portugal, caso o órgão de administração e/ou fiscalização verifique uma desvalorização materialmente relevante dos ativos ou perdas em outros compromissos da instituição. Tal comunicação deverá ocorrer ainda que não haja reconhecimento imediato nas demonstrações financeiras e mesmo que tal desvalorização possa não ter impacto no equilíbrio financeiro da entidade (art. 116º-Z, n.º. 2, c), RGICSF).

Ainda, os órgãos de administração e/ou fiscalização deverão comunicar imediatamente ao Banco de Portugal caso ocorra qualquer irregularidade grave relacionada com a administração, organização contabilística entre outras irregularidades que possam colocar a instituição em situação de desequilíbrio financeiro (art. 116º-Z, n.º. 4 do RGICSF).

Assim como, objetivando a manutenção da qualidade da informação financeira, as instituições de crédito deverão promover a implementação de

sistemas específicos, independentes e autônomos para a recepção, tratamento e arquivamento das participações de irregularidades graves relacionadas, dentre outras, com a sua organização contabilística. As instituições de crédito deverão apresentar um relatório anual ao Banco de Portugal com a descrição dos sistemas adotados (art. 116º-AA do RGICSF).

A partir do artigo 116º e seguintes do RGICSF são previstas as normas aplicáveis a supervisão das instituições de crédito. O Banco de Portugal é responsável por zelar pela observância das disposições que visem a disciplinar a atividade das referidas instituições. Assim como, emitir orientações específicas para que estas adotem determinado comportamento, cessem determinada conduta ou se abstenham de praticar condutas reiteradas a fim de que sejam regularizadas as anomalias indicadas, dentre estas, as irregularidades relacionadas a qualidade das informações financeiras fornecidas pelas instituições de crédito nos termos previstos na Instrução nº 4/96.

Cabe ainda ao Banco de Portugal, dentre as suas atribuições de supervisão, regulamentar a atividade a qual supervisiona, sancionar as infrações e exigir a realização de auditoria externa por entidade independente às expensas da instituição de crédito supervisionada (art. 116º, n.º. 1, g) e n.º. 2 do RGICSF).

Podemos observar da análise das disposições que regulam a atividade das instituições de crédito a preocupação quanto a qualidade das informações financeiras fornecidas por estas entidades, devendo esta informação transmitir uma imagem real e verdadeira da situação patrimonial. A preocupação referente a situação patrimonial divulgada por tais entidades, dada a natureza financeira destas instituições, é de que o grau de liquidez e solvabilidade seja mantido, sendo assim capazes de cumprir com suas obrigações assumidas, nomeadamente, perante seus clientes e investidores.

Na persecução da manutenção da qualidade da informação financeira prestada pelas instituições de crédito, o RGICSF prevê que estas instituições, bem como seus revisores oficiais de contas e auditores externos, prestem as informações necessárias ao Banco de Portugal para a verificação do cumprimento das disposições que regulam a sua atividade a fim de verificar a manutenção do

grau de liquidez e solvabilidade, entre outras finalidades conforme disposto no artigo 120º do referido diploma.

Visando dar efetividade a função de fiscalização que o Banco de Portugal deve exercer sobre as instituições de crédito, assim como evitar riscos à economia nacional, aos seus credores e clientes, os artigos 139º e seguintes do RGICSF traz a previsão de medidas corretivas, bem como medidas de intervenção corretivas, com vistas a sanar as irregularidades apontadas pelo Banco de Portugal.

No entanto, a aplicação destas medidas está sujeita aos *“princípios da adequação e da proporcionalidade, devendo ser levado em consideração o risco ou o grau de incumprimento das regras legais que disciplinam a atividade das instituições de crédito, bem como a gravidade das respetivas consequências na solidez financeira da instituição em causa, nos interesses dos depositantes ou na estabilidade do sistema financeiro”*, nos termos do artigo 139º do RGICSF.

Poderá também, o Banco de Portugal verificado que as medidas de intervenção corretivas não permitiram recuperar a instituição de crédito ou em caso de haver justo receio de uma situação de deterioração expressiva, suspender ou destituir os membros do órgão de administração, aplicar uma medida de resolução ou ainda, revogar a autorização para o exercício da atividade, conforme artigos 144º c/c 145º e seguintes do RGICSF.

A partir do artigo 200º é previsto as sanções aplicáveis no âmbito do RGICSF. Conforme artigo 211º, g) do RGICSF, serão puníveis com coima de 10.000€ a 5.000.000€ ou de 4.000€ a 5.000.000€, conforme o infrator seja pessoa coletiva ou singular, respectivamente, a infração de falsificação da contabilidade, assim como a inexistência de contabilidade organizada ou a inobservância das regras contabilísticas aplicáveis, determinadas por lei ou pelo Banco de Portugal, quando essa inobservância prejudique gravemente o conhecimento da situação patrimonial e financeira da instituição.

Ou seja, para que a instituição incorra no ilícito referente a inobservância das regras contabilísticas, faz-se necessário este gere prejuízo grave ao conhecimento da real situação patrimonial e financeira da instituição de crédito. No entanto, o RGICSF não conceitua em seu diploma o que viria a ser este prejuízo grave.

Da análise das disposições do RGICSF podemos observar que o diploma traz especial atenção a manutenção de uma gestão sã e prudente, bem como previsões que visem tutelar a qualidade da informação financeira a fim de que seja mantido o grau de liquidez e solvabilidade das instituições de crédito reguladas pelo referido diploma legal.

Por fim, o RGICSF traz expressa previsão da sanção a ser aplicada no caso de serem manipuladas as demonstrações financeiras das instituições de créditos que firam gravemente a qualidade da informação financeira prestada por tais instituições.

#### 4.4 Crimes de insolvência dolosa e falsificação de documentos

Conforme análise realizada no tópico da revisão de literatura, concluímos que não há previsões no CP<sup>xxv</sup> que visem tutelar especificamente a qualidade da informação financeira preparada pelos contabilistas certificados. No entanto existem crimes que, embora não visem o contabilista certificado, podem ser-lhes aplicáveis desde que pratiquem os fatos tipificados. Sendo este o caso dos crimes de insolvência dolosa e o de falsificação de documentos.

Antes de aprofundarmos quanto aos crimes econômicos previsto no CP é válido trazermos a presente dissertação algumas noções essenciais previstas no próprio CP em sua parte geral.

Incorre em crime doloso quem age com a intenção de o realizar. Ou seja, tal elemento é subjetivo pois trata da vontade interna do agente em obter um determinado resultado que é tipificado como crime pela legislação em vigor e por isso em alguns casos sua identificação é tão difícil.

Por outro lado, não mais fácil de identificação é a negligência. Uma vez que esta também diz respeito as vontades internas de seus agentes, não sendo estas passíveis de mensuração.

No entanto, distingue-se a negligência do dolo, pois neste caso o agente não incorre no fato típico com a intenção de obter o resultado tipificado na lei penal, mas o comete por não ter observado o devido cuidado necessário para a sua não realização. É o que podemos verificar dos artigos 14<sup>o</sup> e 15<sup>o</sup> do CP.

Ainda, na Parte Geral o CP traz a definição de cumplicidade, pelo que achamos relevante trazer esta definição ao presente trabalho, para assim identificarmos alguns tipos penais trazidos pela lei penal, no qual possamos refletir se não seria cabível a responsabilização dos contabilistas como cúmplice no caso concreto.

De tal forma, nos termos estabelecidos no artigo 27 do CP também será punido quem dolosamente prestar qualquer forma de auxílio material ou moral para

---

<sup>xxv</sup> Decreto-Lei n.º 48/95, Diário da República n.º 63/1995, Série I-A de 1995-03-15.



a prática de fato delituoso. Em razão da Teoria Monista adotada pelo código, é aplicado ao cúmplice a mesma pena que a do autor.

Passemos então a análise da parte especial do CP. Esta parte traz as tipificações dos diferentes ilícitos penais. O artigo 227º do CP nos traz a previsão de um crime pertinente para o presente trabalho, qual seja o crime de insolvência dolosa. No referido tipo penal incorre em crime o devedor que com a intenção de prejudicar os seus credores diminuir aparentemente seu patrimônio, nomeadamente por uso de contabilidade inexata.

Ainda, o n. 2 do referido artigo em concordância com a aplicação da Teoria Monista, conforme expressamente adotada na Parte Geral do CP, há a previsão da penalização do terceiro que concorrer para a prática dos atos previsto no n.1, seja com o conhecimento do devedor ou em benefício deste. Neste caso, deverá o cúmplice incorrer nas mesmas penas previstas ao devedor, sendo possível a atenuação da pena conforme o caso.

Neste artigo é possível detectar a situação do contabilista que adultera as informações nas demonstrações de contas para diminuir o patrimônio da empresa por meio de simulação de situação patrimonial inferior a realidade.

No entanto, tal artigo somente poderá ser aplicado aos casos em que aja simulação e maqueamento das contas para uma realidade inferior da real situação da empresa. Pois, nesse artigo o que quer-se punir é a intenção de prejudicar o interesse dos credores da sociedade.

Ademais, conforme previsto no artigo 227.º do CP o crime somente será punido se ocorrer a situação de insolvência e esta vier a ser reconhecida judicialmente. Neste caso a sanção a ser aplicada é a de prisão de até 5 anos ou pena de multa de até 600 dias.

Ainda, no que tange ao CP, entendemos ser necessário dedicarmos atenção a análise do artigo 256º. Tal artigo prevê como fato típico a pessoa que com intenção quer de causar prejuízos a terceiros quer ao Estado ou de obter para si ou para outrem benefício ilegítimo fabricar ou elaborar documento falso. Quem incorrer no fato aí previsto é punido com pena de prisão de até três anos ou pena de multa.

Vislumbramos nesta hipótese a possibilidade de responsabilização do contabilista que na atribuição de suas funções elabore demonstrações de contas que saiba conter informação que não corresponda com a situação real patrimonial da empresa, ou seja, informação que sabe ser falsa.

Embora da análise do CP não haja nenhuma disposição expressa ou a tipificação de um crime de mão própria que seja destinado ao contabilista e que vise a tutela específica da qualidade da informação financeira produzida por este profissional, é possível verificarmos a existência de disposições que possam ser aplicadas no caso concreto. Não tão somente é previsto no referido diploma disposições que sejam passíveis de incorrer o contabilista quando da elaboração das demonstrações financeiras, mas como também ao ROC ou ao órgão de fiscalização na atribuição de suas funções.



## 5. Estudo Empírico

Superada a análise da legislação atualmente em vigor em Portugal que vise tutelar a qualidade das informações financeiras produzidas e divulgadas pelos contabilistas certificados, iremos então analisar a aplicação prática do previsto em tal normativo por meio da observação da jurisprudência.

Será analisada para tal fim a jurisprudência prolatada pelo CAAD. Conforme já referido no tópico da metodologia, decidimos por analisar a jurisprudência deste tribunal, uma vez que o CAAD é uma instituição precursora de um tipo de arbitragem inovadora, sendo um centro de divulgação e conhecimento em matéria arbitral pública, a qual vem sendo objeto de grande atenção a nível nacional e internacional.<sup>xxvi</sup>

Além disso, a título de melhor compreensão do leitor, será abordado primeiramente a metodologia utilizada neste tópico e após um breve relato sobre o que é o CAAD, sua competência e composição dos árbitros.

---

<sup>xxvi</sup> Conforme informação contida no site do CAAD: <https://www.caad.org.pt/home/caad-apresentacao>

## 5.1 – Metodologia

A fim de responder a questão de investigação: *“Há na atual legislação em vigor em Portugal disposições que visem tutelar a qualidade e a veracidade da informação financeira elaborada e divulgada pelos contabilistas certificados? E, nomeadamente, a sub pergunta: É necessário que seja elaborada regulamentação específica e adicional a que já está em vigência para se sancionar atos fraudulentos cometidos em específico pelos contabilistas certificados ou trata-se de uma questão de cunho meramente fiscalizatório e/ou de aplicação do que já previsto em lei? ”*. Pretendemos neste capítulo desenvolver um estudo empírico, por meio de análise jurisprudencial.

O objetivo desta análise é identificar se é realizada a fiscalização pelos tribunais ou não quanto a tutela efetiva da qualidade da informação financeira, conforme previsto na legislação nacional e analisada na presente dissertação no capítulo 4.

Para tanto, utilizamos a base de dados de jurisprudência arbitral atualizada que o CAAD disponibiliza, por meio de seu site na internet. Além disso, o CAAD também disponibiliza uma base de dados de legislação, bem como uma lista da doutrina nacional e estrangeira que se pronunciou sobre a matéria arbitral administrativa e tributária. Também é disponibilizado pelo CAAD a lista de árbitros, as respectivas habilitações, honorários e as taxas de arbitragem praticadas.

Inicialmente foram analisados 66 (sessenta e seis) casos concretos para análise referente a atitude do contabilista certificado no exercício de suas funções. No entanto, com aplicação de filtro para as decisões prolatadas pelo CAAD somente a partir do ano de 2015 (ano em que foi instituída a OCC e seu respectivo EOCC) foram selecionados 31 (trinta e um) dos 66 casos concretos.

O período de abrangência foram as decisões prolatadas a partir de 2015, mesmo que estes tenham sido protocolados no CAAD anteriormente ao referido ano, até o presente ano, 2017. Esta análise foi realizada por meio dos acórdãos disponibilizados eletronicamente no respectivo site da internet do CAAD.

A presente pesquisa foi feita com a aplicação de filtro de acordo com o tipo de imposto, sendo alvo desta pesquisa somente os julgados referentes ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC). Tal escolha se deu em razão da dimensão do referido imposto e por este incidir sobre o rendimento das pessoas coletivas. Estas possuem um impacto econômico mais significativo e amplo, uma vez que impactam os credores, fornecedores, trabalhadores da sociedade em litígio, bem como os interesses referente a arrecadação fiscal do Estado, mais significativamente do que em comparação com o imposto que incide sobre a renda das pessoas físicas.

Ainda, também, tal escolha se justifica em razão da declaração para fins de IRC ser geralmente elaborada por um contabilista certificado ou por sociedade de contabilistas certificados. Tal fato não necessariamente se verifica na declaração das pessoas singulares.

Ainda, quanto a seleção dos casos concretos dentro do assunto IRC, selecionamos para análise os seguintes temas: cláusula antiabuso, preços de transferência, transparência fiscal e dedutibilidade de gastos fiscais. Tais temas foram selecionados por ser mais simples a identificação das práticas realizadas que sejam de responsabilidade do contabilista e as quais estes deveriam se ater a um papel ético e em conformidade com a legislação acerca da qualidade da informação financeira.

Importante salientar que por vezes, embora a decisão da causa seja favorável a tese defendida pela AT, não necessariamente isto ocorre devido ao fato de existir má qualidade da informação financeira produzida e divulgada pelos contabilistas certificados na atribuição de suas funções. Isto poderá ocorrer por outros fatores intrínsecos e particulares a cada caso concreto.

Iremos abordar o assunto trazendo um resumo do relatório e da fundamentação aplicada pelo CAAD. Logo após iremos identificar as razões pelas quais consideramos o referido julgado pertinente ao objeto investigativo da presente dissertação.

Tendo em vista que o presente trabalho tem como discussão central a tutela da qualidade da informação financeira quando da elaboração e divulgação de documentos contábeis, focaremos nos julgados selecionados os indícios de um

possível desrespeito na atividade do contabilista a tais preceitos, bem como se houve por parte do CAAD a devida comunicação à OCC a fim de apuração dos atos praticados.

## 5.2 – Sobre o Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)

O CAAD é uma entidade autorizada pelo Despacho n.º 5097/2009, do Secretário de Estado da Justiça e possui competência para promover a resolução de conflitos tanto em matéria administrativa, quanto em matéria tributária.

Em relação a matéria tributária, o Regime Jurídico da Arbitragem Tributária (RJAT) foi aprovado pelo Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro de 2011. Tal decreto disciplinou a arbitragem como um meio alternativo de resolução jurisdicional de conflitos em âmbito tributário, de modo que todos os tribunais arbitrais tributários funcionam sob a organização do CAAD e suas decisões vinculam a Autoridade Tributária e Aduaneira (AT).

Conforme previsto no RJAT a competência dos tribunais arbitrais compreende a apreciação das pretensões de declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta.

O CAAD também é competente para declarar a ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais. Ainda, é vedado aos tribunais arbitrais decidirem com recurso à equidade.

De tal forma, não cabe ao CAAD a apreciação quanto à legalidade dos atos praticados pelos contabilistas certificados, notadamente no que tange à apreciação de práticas que sejam tipificadas no CP. Estas, em razão da aplicação dos princípios do juiz natural e da legalidade, somente poderão ser apreciados por juízes que adentraram na carreira da magistratura conforme previsto na legislação e na Constituição que compõem a estrutura dos tribunais estatais. Sendo assim, nestes tribunais a escolha dos juízes para o julgamento destas matérias se fará mediante distribuição, obedecendo ao critério do juiz prevento, ou seja, do juiz que primeiro recebeu o processo.

Por outro lado, no CAAD a escolha quanto aos julgadores dos litígios conforme previsto no RJAT caberá as partes optarem por os escolher ou não. No



caso de as partes decidirem por escolher os árbitros, estes serão em número de 3 (três). Dois árbitros deverão ser escolhidos pelas partes e estes árbitros escolherão um terceiro árbitro que será o árbitro presidente da causa a fim de que seja garantida a imparcialidade das decisões.

Nas causas em que as partes não optarem por escolherem os árbitros, poderão ocorrer duas situações. Primeiramente, se a causa possuir um valor de até €60.000,00 (sessenta mil euros), será designado um árbitro singular. Nas causas cujo o valor seja superior ao supramencionado, esta será deverá ser julgada por 3 (três) árbitros. Em ambos os casos caberá ao Conselho Deontológico do CAAD a escolha dos árbitros dentre a lista de árbitros do CAAD.

Sendo assim, nosso objetivo ao analisar a jurisprudência emanada por tal tribunal é de identificarmos a ocorrência de práticas contabilísticas contrárias, principalmente, a responsabilidade técnica prevista no artigo 10º do EOCC. Assim como possíveis desrespeitos aos princípios norteadores da profissão dos contabilistas certificados conforme o CDCC.

Conforme já analisamos no capítulo 1, é previsto no EOCC que é responsabilidade dos tribunais notificarem à OCC quando da ocorrência de práticas realizadas pelos contabilistas, no âmbito da atribuição de suas funções, as quais possam ser contrárias as normas e princípios estabelecidos no EOCC e passíveis de configurarem uma infração disciplinar. Caberá a OCC instaurar e inquérito para apuração da prática e conforme o caso o respectivo processo disciplinar.

De tal forma, em tais situações caberia também ao CAAD noticiar a OCC para que esta procedesse a devida apuração a fim de identificar práticas passíveis de sanções e a respectiva imposição destas aos profissionais regulados por esta entidade.

## 5.3 – Jurisprudência do CAAD

### 5.3.1 Jurisprudência relacionada à preços de transferência

Neste tópico iremos analisar os julgados prolatados pelo CAAD no âmbito da temática de preços de transferência. Os preços de transferência são uma criação da legislação fiscal a fim de se evitar que recursos que seriam tributados em um determinado país sejam levados a um outro com uma tributação mais favorável por meio de negociações realizadas intragrupos. Além disso, tal fenômeno é orientado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), por meio das “*Guidelines*” de preços de transferência.

Nestes casos o que se ocorre é um fato lícito, mas que se tiver como seu único fim esvair recursos dos cofres públicos terá uma finalidade ilegítima em razão da primazia da substância sobre a forma. Todas as empresas que realizem comercialização intragrupo e que ultrapassem os patamares estabelecidos na legislação fiscal, são obrigadas de acordo com CIRC a manterem dossiê de preços de transferência que visem a demonstrar que o preço de livre concorrência foi respeitado nestas negociações.

Estes dossiês são geralmente elaborados e produzidos por empresas de contabilidade formadas por equipes multidisciplinares, ou seja, com a participação não tão somente de contabilistas certificados, mas também como por exemplo, de advogados e outros profissionais de acordo com a especialização da matéria a ser tratada. No entanto, conforme análise realizada ao EOCC cabe ao contabilista certificado assinar os documentos fiscais obrigatórios em conjunto com os demais responsáveis conforme definido nos demais ordenamentos.

Tais dossiês possuem regras de elaboração definidas no CIRC e devem conter uma comparação entre a operação realizada intragrupo e operações realizadas entre partes não vinculadas. Além disso, estes dossiês devem possuir um espaço amostral o mais próximo possível da realidade empresarial em questão e do produto a ser comercializado ou da transação financeira realizada. Ainda, tais dossiês deverão adotar um método de cálculo de forma a demonstrar seus preços

praticados e a proximidade com os demais de acordo com o trazido na legislação fiscal.

Embora tal matéria seja amplamente tutelada pelo ordenamento fiscal, a observância de tais regras é de responsabilidade do contabilista conforme o previsto no EOCC quando da elaboração dos dossiês de preços de transferência. Portanto, os casos que aqui selecionamos pertinentes se relacionam com a observância da legislação fiscal por parte deste profissional.

Cabe dizer que a decisão de manter ou não a documentação pertinente é de responsabilidade do órgão de gestão das sociedades comerciais, responsabilidade a qual por não ser objeto de investigação da presente dissertação não será analisada.

#### Caso 1<sup>xxvii</sup>

##### Breve resumo:

No presente caso a Requerente encontra-se enquadrada no Regime Especial de Tributação dos Grupos de Sociedades (RETGS), sendo a sociedade dominante.

A AT realizou correção no lucro tributável da sociedade B, pertencente ao grupo econômico da Requerente. Tal correção realizada pela AT recaiu sobre os termos e condições em que se realizaram as operações vinculadas entre a empresa B e as diversas operações com as entidades relacionadas.

A empresa B elaborou o dossiê de preços de transferência aplicando: Para a Venda dos produtos/serviços intragrupo o Método do Custo Majorado (MCM) e para o indicador de lucratividade utilizou o método da margem bruta. A sociedade B fez uma análise de sua atividade global utilizando o método do lucro comparável e o indicador de lucratividade foi o custo líquido majorado.

As conclusões da empresa foram no sentido de que: Para as Vendas de produtos/serviços a margem bruta encontrada foi de 57,1%. As margens brutas das empresas comparáveis variaram no período de 2005 a 2007 entre o mínimo de

---

<sup>xxvii</sup> Processo nº 423/2015-T

19,1% e o máximo de 82,9%. A empresa concluiu que foram estabelecidos termos e condições de plena concorrência.

Em relação a análise realizada referente a aquisição de produtos/serviços intergrupo: da aplicação das chaves de repartição concluiu a B que resultou uma relação apropriada entre o benefício econômico auferido por si e os custos que incorreu com os serviços que lhe foram prestados. Os royalties correspondem a 2% sobre a venda líquida dos produtos associados à tecnologia transferida. As empresas comparáveis apresentaram uma margem entre 2% e 5%.

Em relação ao financiamento e os encargos financeiros desconsiderados pela a AT, a taxa de juro anual praticada pela Requerente com a sociedade B equivale a Taxa Euribor mais um spread que variou entre 0,45% e 1,70%, enquanto nas empresas comparáveis este permaneceu entre 3,24% e 7,74%.

Em relação a atividade global da B: A aplicação do método do lucro comparável determinou um custo líquido majorado de - 6,9%, enquanto o de empresas comparáveis permaneceu entre -1,3% e 11,1%.

A Requerente apresentou como justificativa para o resultado abaixo do espaço amostral, a crise econômica de 2008. A AT não aceitou as conclusões alcançadas pela Requerente pela aplicação do método do custo majorado.

No entanto, a AT não indicou qual método deveria ter sido utilizado. A AT não concordou com as empresas tidas como comparáveis por não consistirem na atividade de produção de capas para assentos de automóveis e alegou que existem diferenças significativas entre o volume da B e o das empresas comparadas e ainda o número de empregados na B é menor do que o das empresas tidas como comparáveis no dossiê elaborado pela Requerente.

A AT manteve 7 das 13 empresas tidas como comparáveis e considerou que as condições de plena concorrência seriam satisfeitas se atendesse ao intervalo interquartil, sendo este de 2,4%. A AT realizou, ainda, correção no custo majorado de -6,9% para um custo líquido majorado de +2,4%.

A Requerente recorreu ao tribunal arbitral com vistas a obter a anulação da liquidação com a fundamentação de que o afastamento do método do custo majorado é ilegal.

O Tribunal se posicionou quanto os seguintes aspectos: Métodos utilizados pela Requerente para a verificação do princípio da plena concorrência: De acordo com a Portaria 1446-C/2001, artigo 8º, extrai-se um princípio: a margem a usar deve ser adicionada ao montante dos custos suportados, considerando o mercado de automóveis incorrer em vários custos que não se resumem ao Custo das Mercadorias Vendidas e da Matéria Consumida (CMVMC).

De acordo com as “*Guidelines*” da OCDE a base de custos não deve ser apenas constituída do CMVMC, pois não considera muitos gastos operacionais que afetam os excedentes em que se baseia a remuneração numérica das entidades. Nesse sentido, o tribunal não julgou apropriado o uso que a Requerente fez do método do custo majorado.

Da Adequação MCM: O tribunal demonstrou que a adequação dada pela Requerente ao método não satisfaz para apresentar uma margem bruta real ao não levar em consideração os demais gastos incorridos como Fornecedores e Serviços Externos (FSE), Depreciações, Gastos com Pessoal, etc. De acordo com o Tribunal nem mesmo a remuneração dos investidores é realizada tendo em consideração tão somente o volume de vendas - o CMVMC, mas sim o Resultado Operacional (EBIT).

Em síntese, o Tribunal julgou razoáveis as dúvidas suscitadas pela AT tanto sobre a forma como os métodos foram aplicados, quanto referente ao grau de comparabilidade da amostra.

Relevância para a tese:

O presente julgado traz consigo muitos elementos que se misturam com o âmbito da fiscalidade, mesmo porque como já mencionado, a matéria de preços de transferência foi criada e regulada pelos códigos fiscais e vigiadas pelas autoridades fiscais globais a fim de se evitar o esvaziamento de capitais de um país para um outro com tributação mais favorável.

No entanto, os elementos que caracterizam a elaboração do dossiê de preços de transferências dizem respeito a caracteres técnicos e específicos regulados na legislação fiscal. Estes relatórios são geralmente elaborados por equipes multidisciplinares que trabalham sobre a supervisão de contabilistas certificados e/ou de empresas de contabilidade. Ou seja, tratam-se de informações

financeiras de cunho fiscal sob a responsabilidade de contabilistas certificados e que deverão seguir o previsto no normativo fiscal para sua elaboração.

Portanto, cabe ao preparador das informações financeiras a escolha do método de cálculo a ser utilizado no dossiê de preços de transferência, bem como o espaço amostral selecionado para comparação do preço que seria praticado em um cenário de livre concorrência.

Conforme previsto no EOCC no artigo 10º é responsabilidade do contabilista certificado planejar, organizar e coordenar a execução das contabilidades das entidades que devam possuir contabilidade organizada em conformidade com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC). Assim como assumir a responsabilidade pela regularidade técnica tanto na área contabilística quanto na fiscal.

Ainda, é dever do contabilista certificado assinar conjuntamente com o representante legal das entidades referidas as informações financeiras, bem como as declarações de cunho fiscal a fim de fazer prova de sua qualidade, como no caso concreto, o dossiê de preços de transferência. Também, segundo o referido artigo cabe ao contabilista certificado prestar o serviço de consultoria em ambas as áreas fiscais e contábil.

A regularidade técnica conforme prevista no EOCC trata-se da execução da contabilidade nos termos previstos nos normativos aplicáveis, sendo estes tanto os contábeis quanto os fiscais. Tendo por suporte as documentações e informações fornecidas pelo órgão de gestão, bem como as decisões realizadas pelo contabilista no âmbito contabilístico com o objetivo de obter uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial empresarial.

Sendo assim, de acordo com o referido normativo, toda ação ou omissão que consista em violação dos deveres previsto na lei poderá ser considerada como infração disciplinar (artigo 78º) e a responsabilização desta é independente de eventual responsabilidade civil ou criminal (artigo 79º). É válido frisar, que em caso de pessoas coletivas, sociedades de empresa de contabilidade, estas também estão sujeitas ao poder disciplinar da EOCC (artigo 81º).

Conforme o EOCC em seu artigo 89º, nº4, "I" poderá ser aplicada a sanção de suspensão aos contabilistas certificados quando estes não observem na

execução das contabilidades das quais sejam responsáveis as normas técnicas previstas no artigo 10º supramencionado.

No entanto, para que a OCC possa exercer sua função de fiscalizar o exercício da profissão é necessário que os tribunais deem conhecimento da prática de atos por contabilistas certificados suscetíveis de serem qualificados como infração disciplinar (artigo 83º, nº 2 do EOCC).

Portanto, embora o tribunal arbitral não tenha identificado qualquer ato ilícito dos técnicos que elaboraram o dossiê de preços de transferência, uma vez que conforme já referido no tópico 5.1 esta não é a competência do CAAD, cabe pontuarmos que o CAAD deveria dar conhecimento a OCC no que diz respeito a não observância da regularidade técnica do normativo fiscal.

### 5.3.2. Jurisprudência relacionada ao tema dedutibilidade de gastos fiscais

O tratamento do reconhecimento dos gastos diverge significativamente no âmbito contábil e no âmbito fiscal. Razão pela qual justifica-se os inúmeros conflitos existentes entre contribuintes e AT. Além disso, a temática acerca de gastos é uma matéria eivada de um elevado grau de subjetividade, tanto na perspectiva contábil quanto na fiscal.

De acordo com a EC do SNC, parágrafos 76 a 78, os gastos englobam tanto os gastos correntes, ordinários da instituição quanto as perdas. Inclui-se no conceito de gastos, os custos de venda, salários e as depreciações. Enquanto as perdas podem advir ou não das atividades ordinárias da empresa, uma vez que estas são conceituadas como diminuições dos benefícios econômicos auferidos pela instituição. São exemplos de perdas as resultantes de um desastre, o que não decorreria da atividade regular da instituição. Assim como, a alienação de um ativo corrente da empresa.

Já sob a perspectiva fiscal, o sujeito passivo precisa se atentar as definições de gasto trazidas no artigo 23º do CIRC, assim como nos gastos que não deverão ser dedutíveis do lucro fiscal nos termos do artigo 23º-A do CIRC.

Ainda, é necessário que sejam realizadas as depreciações, imparidades e as respectivas amortizações conforme previsto no normativo fiscal.

Portanto, quando da elaboração das demonstrações financeiras para fins gerais é necessário que para que esta seja aceite para fins fiscais, nomeadamente, para declaração do IRC é necessário que o profissional responsável pela elaboração das contas realize os ajustes nos termos estabelecidos no normativo fiscal português.

### *Caso 1<sup>xxviii</sup>*

A Requerente solicitou a constituição de tribunal arbitral e pretendeu a pronúncia arbitral sobre a ilegalidade de auto de liquidação relativo ao exercício de 2010.

A Requerente em 2010 pertencia a um grupo de sociedades tributado no regime de tributação de grupos de sociedades, sendo esta a sociedade dominante.

Em 2010 a empresa D pertencente ao grupo económico da Requerente apresentou gastos fiscais referentes a encargos financeiros. No entanto, em 2010 a empresa D havia fornecido empréstimos a Requerente, pelo que a AT entendeu em desconsiderar os encargos financeiros na proporção dos empréstimos feitos pela D à Requerente, uma vez que tal gasto não se encontra de acordo com os termos estabelecidos no artigo 23º do CIRC a fim de que seja reconhecido como um gasto fiscalmente aceite.

Ainda, a AT desconsiderou como gastos aceites fiscalmente valores declarados pela Requerente como Correções Relativas a Períodos Anteriores, pois considera que a Requerente não observou o princípio da especialização dos exercícios uma vez que não fez prova de que tal correção se devia à um ajustamento de previsão excessiva realizada em 2009 de valores que a empresa deveria receber.

O Tribunal entendeu não assistir razão a AT quanto aos gastos relativos aos encargos financeiros com financiamento, visto que a Requerente fez prova que

---

<sup>xxviii</sup> Processo nº 276/2015-T



tal financiamento havia sido obtido em 2009 e que a D não se socorreu de se financiar para que então pudesse realizar empréstimos à Requerente.

No entanto, no que tange as correções relativas a períodos anteriores o Tribunal entendeu ter razão a AT uma vez que a Requerente não fez provas de que tais previsões foram realizadas excessivamente, somente apresentando prints informáticos de registros contabilísticos.

Este julgado possui pertinência temática ao objeto da tese embora trate de liquidação adicional de IRC realizada em 2010. Isto porque aquando da data do julgamento pelo CAAD, a OCC já era a entidade responsável por emitir as normas referentes ao exercício da profissão, bem como o órgão responsável por sua fiscalização.

Também à época, já se encontrava em vigência o EOCC, assim como a previsão da necessária comunicação a OCC por parte dos tribunais quando de situação que possam ser suscetíveis de ser qualificados como infração disciplinar. É válido frisar que a apuração para a instauração do procedimento disciplinar cabe a OCC, não sendo do CAAD a responsabilidade quanto ao juízo de valor acerca da atitude do contabilista certificado configurar em infração disciplinar ou não (artigo 83º, EOCC).

Conforme previsto no EOCC o contabilista deve preparar as informações financeiras com base não somente nas informações fornecidas pelos gestores, mas também em documentação que a dê suporte (artigo 10º, n. 3º do EOCC), assim como as decisões do profissional no âmbito contabilístico, como é o caso, por exemplo, da criação das provisões em excesso.

É válido ressaltar que a EC do SNC prevê os elementos que caracterizam a qualidade da informação financeira, sendo um dos seus caracteres a fiabilidade, a qual possui dentre um de seus elementos a prudência. A aplicação da prudência no momento da elaboração da demonstração financeira pode restar-se caracterizada como um grau de precaução no exercício dos juízos necessários quando da realização de estimativas em condições de incerteza a fim de que não se ocorra, como por exemplo, a criação de provisões em excesso. Logo, a decisão emanada pelo CAAD no presente caso concreto confirma a existência de um

conflito direto da aplicação do normativo contabilístico, o qual é dever do contabilista certificado observar no exercício de suas funções.

Ainda, deve o contabilista agir com diligência e consciência no exercício de suas funções. É dever da OCC defender a dignidade e o prestígio da profissão e, ainda é dever desta o poder de disciplina sobre os contabilistas certificados (artigo 3º, “b” e “n” do EOCC).

No entanto, para que a OCC possa atuar com eficiência é responsabilidade dos Tribunais e do Ministério Público noticiar à esta quando da ocorrência de fatos que possam ser suscetíveis de sanções disciplinares (artigo 83º do Estatuto). Não houve comunicação pelo CAAD à OCC.

#### *Caso 2<sup>xxix</sup>*

Trata-se de lide na qual a Requerente fez o pedido de constituição de tribunal arbitral com vistas a anulação da liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 2010.

No referente exercício a Requerente declarou um gasto fiscal de 1 milhão de euros referente à um pagamento realizado para a empresa C residente na França a título de subvenção de exploração intergrupo.

Quanto ao referido gasto a Requerente não fez prova de sua indispensabilidade nos termos do artigo 23º do CIRC. Ainda, há que se observar que a empresa C e a Requerente fazem parte do mesmo grupo econômico, sendo a empresa E residente em Portugal a sociedade dominante do grupo.

De acordo com posicionamento do CAAD da análise das provas produzidas pela Requerente fica-se subentendido que o referente pagamento realizado na C em verdade se destinou a cobertura de perdas da C.

Além das referidas empresas se encontrarem em situações de relações especiais nos termos do artigo 63º do CIRC e, portanto, ser obrigatória a elaboração e apresentação de dossiê de preços de transferência. Tal cobertura de prejuízos jamais deveria ser realizada de uma empresa irmã para outra empresa irmã, mas

---

<sup>xxix</sup> Processo nº 314/2015-T

sim da empresa mãe, no caso a sociedade E. Ainda assim, tal cobertura de perdas jamais poderia ser considerada como gastos quer seja da sociedade irmã, quer seja da sociedade mãe.

Este caso concreto é pertinente ao objeto de investigação da presente dissertação, pois embora trate de liquidação adicional de IRC realizada em 2010, à época do julgamento pelo CAAD, a OCC já era a entidade responsável por emitir as normas referentes ao exercício da profissão, bem como o órgão responsável por sua fiscalização.

Importante notar que quando do julgamento, o EOCC já se encontrava em vigência, assim como a disposição quanto a necessidade de comunicação por parte dos tribunais a OCC quando vislumbrada situações em que as atitudes dos contabilistas certificados possam ser suscetíveis de ser qualificados como infração disciplinar. Cabe salientar que a devida apuração para a instauração de procedimento disciplinar cabe a OCC, não é responsabilidade do CAAD o juízo de valor acerca da atitude do contabilista certificado configurar em infração disciplinar ou não (artigo 83º, EOCC).

No presente caso concreto, observamos um incumprimento no que diz respeito à imposição fiscal quanto a observância dos requisitos do artigo 23º do CIRC para que um gasto da empresa possa ser considerado como gasto fiscal e, ainda o referido gasto jamais poderia ter sido contabilizado como gasto quer fiscal, quer contábil conforme conclusão do CAAD.

Em realidade tal saída de recursos conforme restou comprovado nos autos, se tratou de cobrimento de prejuízos sofridos pela empresa do grupo residente em França. Sendo, assim houve uma distorção da destinação deste recurso, tendo sido informado nas contas da empresa como subvenção de exploração intergrupo.

Tal fato, caracteriza uma informação inverídica contida nestas demonstrações financeiras, pois há o registro contábil de algo que na prática ocorreu por razões distintas das informadas aos stakeholders, acionistas e demais interessados.

É esta qualidade de informação que faz com que a confiança nos mercados se fragilizem e acarretem em prejuízos patrimoniais à sociedade quando não condizentes com a realidade patrimonial da empresa. O contabilista tem o dever de

agir em consonância com a lei e os princípios que regem tanto a contabilidade quanto a fiscalidade conforme artigo 10º, n. 1, al. “b” e n. 3 do EOCC.

Sendo assim, as demonstrações apresentadas não condizem com a real situação patrimonial das empresas envolvidas na transação em análise, ferindo assim a qualidade que a informação financeira produzida pelo contabilista certificado deveria gozar.

### *Caso 3<sup>xxx</sup>*

Trata-se de lide na qual o sujeito passivo solicitou a constituição de tribunal arbitral com vistas a ser declarado ilegalidade do auto de liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 2010. A Requerente é tributada no regime RETGS e a época dos fatos era a empresa dominante.

A AT desconsiderou alguns gastos de diversas empresas do grupo, entre tais gastos estão: despesas com encargos financeiros originados de financiamentos junto a terceiros, despesas com gastos de viagens e estadias e aplicação do regime transitório previsto no Decreto-Lei 159/2009.

Os financiamentos obtidos pelas empresas do grupo foram utilizados para adquirir partes de capital e as empresas tomadoras dos empréstimos não apresentaram nos exercícios anteriores nem nos posteriores rendimentos ou proveitos no âmbito do IRC, bem como nunca dispôs de qualquer estrutura material ou humana, não teve pessoal ao seu serviço, não teve quaisquer ativos tangíveis ou intangíveis nem nunca exerceu a atividade principal identificada em seu objeto social.

Quanto ao pagamento aos encargos financeiros, estes representaram a totalidade dos gastos da empresa B. Sendo que tal financiamento fora utilizado para financiar uma outra empresa do grupo. Tais gastos não contribuíram para a formação do lucro tributável da sociedade B. De tal forma, não há proveitos atuais ou potenciais da sociedade B que se possam descortinar de modo a dar relevância tributária aos encargos apresentados.

---

<sup>xxx</sup> Processo nº 258/2015-T

No tocante a despesas de viagens, a Requerente não fez provas acerca de elementos essenciais para aferição da sua indispensabilidade nomeadamente quanto aos utilizadores das respectivas viagens e quais as suas relações com as respectivas sociedades, os períodos específicos em que ocorreram, os destinos e a explicitação dos motivos para a realização das mesmas.

Este julgado possui relevância para a presente dissertação, pois embora refira-se a liquidação adicional de IRC realizada em 2010, o referido julgado foi objeto de julgamento pelo CAAD em época posterior a instauração da OCC em Portugal. Portanto, à época do julgamento a OCC já era a organismo responsável por emitir as normas referentes ao exercício da profissão, assim como a entidade responsável por sua fiscalização.

Ainda, quando da data do julgamento emanado pelo CAAD, o EOCC já estava em vigor. Sendo assim, já havia previsão estatutária quanto a necessidade de comunicação por parte dos tribunais a OCC das situações em que as atitudes dos contabilistas certificados possam ser suscetíveis de ser qualificadas como infração disciplinar. É válido pontuar que a averiguação quanto a instauração de procedimento disciplinar é de competência da OCC, não cabendo ao CAAD qualquer juízo de valor acerca da atitude do contabilista certificado configurar em infração disciplinar ou não (artigo 83º, EOCC).

No presente caso concreto o contabilista registrou como gasto fiscal encargos financeiros que em razão de benefício fiscal previsto em lei não devem assim ser declarados para fins de IRC. Conforme previsão contida no EOCC é responsabilidade do contabilista certificado a observância quanto as disposições fiscais (artigo 10º, n.º. 1, b)).

Ainda, no que tange aos gastos referentes a viagens a qual a Requerente não conseguiu demonstrar de que estas ocorreram no interesse da empresa, é válido frisar que é dever do contabilista certificado elaborar as demonstrações financeiras de âmbito contábil e fiscal baseado na documentação que lhe dê suporte.

A fim de garantir a regularidade técnica do contabilista certificado no exercício de suas funções, o EOCC prevê a estes o direito de obter todos os documentos e informações, bem como demais elementos de que precisem para o

exercício de suas funções, assim como para assegurar que todas as transações ocorridas estejam devidamente documentadas (art. 69º, n.º. 1, a) e c) do EOCC).

É dever do contador desempenhar suas funções de modo diligente e consciente e uma vez detectando que a máquina empresarial possa estar sendo manipulada com desvios de funções, zelar para que tal situação se normalize. Os comprovantes apresentados ao CAAD não fizeram prova cabal do interesse deste gasto no que concerne ao objetivo empresarial. Portanto, não deveria assim estar registrados quer para fins fiscais, quer para fins contábeis.

É válido frisar que conforme previsão contida nos artigos 73º e 76º do EOCC os contabilistas devem assegurar que as declarações fiscais estejam de acordo com a lei. Assim como, é dever dos contabilistas participar ao Ministério Público e à Ordem fatos que venham a ter conhecimento em razão de suas funções e que possam configurar crimes públicos. Tal previsão, elucida claramente a responsabilidade de que os contabilistas possuem quando da elaboração das demonstrações financeiras de se certificarem que o estão fazendo em documentos que realmente suportem as informações ali contidas.

De tal forma, podemos observar no presente caso uma situação da qual a OCC devesse ter sido noticiada acerca do fato para que procedesse com a devida apuração do ato praticado pelo contabilista certificado na atribuição de suas funções. Não houve comunicação pelo CAAD à OCC.

#### *Caso 4<sup>xxx</sup>*

A AT realizou correções no lucro tributável da Requerente no que concerne a desconsideração de gastos relativos a contratação de desenvolvimento de um software para a 4ª gama de produtos comercializados pela Requerente. A AT justificou a desconsideração de tal gasto, em razão da posterior descontinuação pela Requerente de tal gama e a conseqüente inutilização do referido software, por não se preencher os requisitos previstos no artigo 23º do CIRC, ou seja, o gasto suportado pela Requerente não seria capaz de gerar proveitos à empresa, uma vez que ela decidiu por descontinuar tal gama de produtos.

---

<sup>xxx</sup> Processo nº 731/2014-T

A AT fez ainda correções relativas ao contrato de “*Master Service Agreement*” celebrado entre a Requerente e a empresa C, holding do Grupo do qual a Requerente faz parte.

O Tribunal entendeu não ter razão quanto a desconsideração relativa ao desenvolvimento do software, uma vez que quando de tal desenvolvimento a Requerente ainda comercializava a 4ª gama, sendo esta descontinuada depois.

Quanto ao gasto referente ao contrato celebrado com a holding do grupo, o Tribunal entendeu atender razão a AT, uma vez que o sujeito passivo não conseguiu fazer prova do apuramento dos valores pagos para a holding, pois os valores demonstrados pela Requerente totalizam valor diferente do apurado. Ainda, alega a Requerente que determinados valores foram pagos à holding em razão de suporte informático, mas contabilizou na conta 61 custos com IT referente a serviços informáticos contratados com terceiros, que não a holding.

Este julgado possui relevância para o presente trabalho uma vez que foi objeto de julgamento pelo CAAD em época posterior a instauração da OCC em Portugal, apesar da sua distribuição ao CAAD ter ocorrido em 2014. De tal forma, aquando do julgamento a OCC já era responsável por emitir as normas referentes ao exercício da profissão, assim como responsável pela sua fiscalização.

Também já estava em vigor o EOCC na data da apreciação do caso concreto pelo CAAD. Portanto, já havia previsão estatutária quanto a necessidade de comunicação por parte dos tribunais a OCC de situações em que as atitudes dos contabilistas certificados possam ser suscetíveis de ser qualificadas como infração disciplinar. É válido frisar que cabe a OCC a devida instauração de inquérito para apuração da necessidade de instauração de procedimento disciplinar, não sendo responsabilidade do CAAD qualquer juízo de valor acerca da atitude do contabilista certificado quanto a configuração de infração disciplinar ou não (artigo 83º, EOCC).

O presente caso é pertinente ao objeto de investigação da presente dissertação no que concerne à contabilização do contrato de prestação de serviços contratados juntos à holding uma vez que tanto a informação fornecida pela Requerente é conflitante com a informação contábil, quanto os valores declarados não confirmam com o montante apurado pelo CAAD.

De acordo com o artigo 10º do EOCC, o contabilista deve na atribuição de suas funções exercer sua atividade baseado nos documentos e informações fornecidos pelos órgãos de gestão, bem como é responsável pelas decisões que toma no âmbito contábilístico de forma a obter uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da empresa.

Ainda, há divergência quanto aos valores apurados no CAAD referente ao pagamento dos serviços em razão do contrato de “*Master Service Agreement*” celebrado com a holding.

De acordo com o artigo 12, n. 6 do CDCC é direito dos contabilistas certificados exigirem de seus clientes, os quais sejam responsáveis pela contabilidade, uma declaração de responsabilidade de que não lhes foram omitidos documentos e informações relevantes que possam influenciar a verdade contábil e fiscal.

Tais fatos, de acordo com o previsto no EOCC poderiam vir a configurar infração disciplinar. Razão pela qual o CAAD deveria ter noticiado a OCC para que esta realizasse as diligências necessárias para apuração do caso em questão e consequente responsabilização do contabilista, caso assim fosse necessário.



## 5.4 – Síntese dos casos analisados

Da análise dos casos concretos, é válido frisar que realizamos a referida análise sob a perspectiva do EOCC. Uma vez que, de acordo com o previsto no RJAT, compete ao CAAD a apreciação das pretensões de declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta. Bem como, a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

De tal forma, não é competência do CAAD o julgamento referente à legalidade da atuação dos contabilistas certificados, nomeadamente à apreciação de atos que sejam tipificados no CP. Estes, em razão da aplicação dos princípios inerentes ao Direito Penal, como os do juiz natural, da legalidade, de entre outros, somente poderão ser julgados por juízes que ingressaram na carreira da magistratura conforme previsão legal e constitucional, e que integrem a estrutura dos tribunais estatais.

Nesta análise podemos observar que nas situações as quais os contabilistas certificados possam estar incorrendo em infrações disciplinares, o CAAD não comunica a OCC. Esta comunicação é necessária para que a OCC possa realizar o respectivo inquérito a fim de verificar o adimplemento quanto as previsões estatutárias que visam garantir o regular exercício da profissão, assim como tutelar a qualidade da informação produzida pelos contabilistas certificados.

De tal forma, em resposta à sub pergunta formulada na presente dissertação, concluímos que não houve uma fiscalização e aplicação das disposições previstas lei, ou seja, o CAAD não notifica a OCC quando da pratica de atos que sejam suscetíveis de infração disciplinar para que esta proceda ao devido inquérito e instauração do devido processo administrativo disciplinar, conforme o caso.

## 6. Conclusão

A fim de responder as questões orientadoras da presente dissertação quais sejam: *“Há na atual legislação em vigor em Portugal previsões que visem tutelar a qualidade e a veracidade da informação financeira elaborada e divulgada pelos contabilistas certificados? E ainda como sub pergunta: É necessário que seja elaborado regulamentação específica e adicional a que já está em vigência para se sancionar atos fraudulentos cometidos em específico pelos contabilistas ou trata-se de uma questão de cunho meramente fiscalizatório e/ou de aplicação do que já previsto em lei?”*, foram analisados os seguintes diplomas: o Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados (EOCC), o Código Deontológico dos Contabilistas Certificados (CDCC) ambos publicados conforme Lei nº 139/2015, a Estrutura Conceptual (EC) presente no Sistema de Normalização Contabilística (SNC) aprovado conforme o Decreto-Lei nº 158/2009, o Decreto-Lei nº 298/92 de 31 de Dezembro, conforme a 46ª versão mais recente (Lei alteradora nº 30/2017 de 30 de maio), denominado como Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras (RGICSF) e o Código Penal (CP).

O presente trabalho identifica as qualidades que a informação financeira deve revestir, de modo a perceber se as disposições legais em vigor em Portugal lhe conferem uma efetiva tutela legal. O trabalho procura ainda apurar, através da jurisprudência do CAAD, se alguns dos instrumentos de garantia da qualidade da informação financeira são efetivamente aplicados. Em particular, tentou-se perceber, através da análise da jurisprudência do CAAD, se é feito uso ou não da comunicação à Ordem dos Contabilistas em casos que indiciem o desrespeito, por parte do contabilista certificado, de normas técnicas.

Primeiramente, na revisão de literatura foi analisado os assuntos discutidos pelos doutrinadores e pesquisadores acerca da contribuição da regulação internacional, nomeadamente das IFRS emitidas pelo IASB. Assim como, foi estudado a influência das IFRS nas NRFS do SNC e seu impacto sobre a qualidade da informação financeira.

Conforme pudemos observar, as IFRS surgiram a fim de trazer um maior grau de comparabilidade das demonstrações financeiras das entidades elaboradas em diferentes locais. No entanto, as IFRS não prevêm as características que as informações financeiras devem conter a fim de garantir a qualidade destas.

Assim como, ainda não há conclusão se a adoção do SNC baseado nas IFRS aprovadas pela União Europeia propiciou aos utentes uma informação financeira de maior qualidade. No entanto, não há consenso quanto aos elementos caracterizadores da qualidade da informação financeira.

Em seguida, verificamos o que tem sido objeto de pesquisa quanto aos contabilistas certificados. Analisamos assim, a evolução histórica deste profissional em Portugal, a origem da OCC e a responsabilidade deste profissional no exercício de suas funções, bem como a utilidade das informações produzidas por este profissional. . Por fim, verificamos se há tutela penal que vise a qualidade da informação financeira quando de sua preparação pelos contabilistas certificados.

Da análise do tópico de revisão de literatura percebemos que quanto a qualidade da informação financeira que os estudiosos da área não possuem um conceito fechado e delimitado do que venha a ser esta qualidade que se procura alcançar. No entanto, quanto a qualidade das informações financeiras, esta terá diferente aspectos de acordo com a perspectiva normativa sobre a qual a analisamos, assim como, de acordo com a utilidade que terá tal informação.

Também, quanto a qualidade da informação financeira, podemos concluir que os organismos internacionais, como o IASB, têm como preocupação cerne melhorar a qualidade das informações contabilísticas, assim como a sua comparabilidade a nível internacional. No entanto, até o presente momento não se sabe afirmar se a implementação do SNC baseado nas normas do IASB melhorou a qualidade da informação financeira em Portugal.

De tal forma, resolvemos adotar na presente dissertação o conceito trazido pela Professora Ana Maria Rodrigues (2010) no qual as informações financeiras são descritas como expressão de uma imagem verdadeira e apropriada acerca da posição financeira de uma entidade. Assim, como, nos baseamos também para o estudo a ser desenvolvido as características que qualificam a qualidade da informação financeira trazida na EC do SNC.

Em seguida, no capítulo 4 passamos a análise da legislação a fim de encontrar as disposições que visem tutelar a qualidade da informação financeira, incluímos neste tópico a análise quanto ao EOCC e ao CDCC, assim como o normativo que regula especificamente a atividade das entidades financeiras, o RGICSF e a Instrução nº4/96 emitida pelo Banco de Portugal com suas alterações posteriores. Tal foi realizado com o objetivo de se obter um panorama amplo sobre a proteção legal realizada em Portugal sobre a qualidade da informação financeira e as previsões das sanções aplicáveis quando de seu incumprimento.

É válido lembrar que o foco de análise do presente estudo é a tutela quanto a qualidade da informação financeira, no momento em que está é produzida pelo contabilista certificado, de forma que analisamos os referidos diplomas sobre a ótica de se tentar identificar o momento em que a legislação prevê tal tutela e a consequente responsabilização destes profissionais.

Com relação ao EOCC percebemos que este diploma impõe direitos, deveres e prerrogativas aos contabilistas certificados para que estes possam executar suas atribuições em conformidade com a regularidade técnica da qual possuem o dever de zelar. Ainda, percebemos que a fim de salvaguardar a qualidade da informação financeira produzida é dever do contabilista certificado assinar as declarações contábeis e fiscais em conjunto com o representante das entidades pelas quais sejam responsáveis pela contabilidade. Ademais, da análise das disposições legais que regulam a atividade do contabilista certificado pudemos observar as prerrogativas destes profissionais a fim de que possam garantir a qualidade da informação financeira por si produzidas, como é o caso, por exemplo, da declaração prevista no art. 12, n. 6 do CDCC.

No entanto, para que a OCC possa exercer seu papel fiscalizador da atividade profissional é necessário que os tribunais e as autoridades públicas deem conhecimento à OCC quanto a prática de atos cometidos por contabilistas certificados que possam ser suscetíveis de serem qualificados como infração disciplinar. É competência da OCC o poder disciplinar sobre os contabilistas certificados.

Concordamos com a opinião de Matos (2016) de que quando as demonstrações financeiras são produzidas por um contabilista certificado, estas

criam a expectativa e, não só na entidade para a qual este presta seus serviços, mas também para a AT e para a sociedade civil de um modo geral, de que estas estão em conformidade com os normativos fiscais e contábeis. Assim como, de que o contribuinte foi esclarecido quanto as suas opções legais, bem como sobre as consequências das decisões que tomar e que este ainda deverá fornecer todas as informações relevantes que possa afetar a qualidade da informação financeira, evitando assim erros e omissões.

Quanto ao RGICSF, concluímos que há previsão legal que tutele a qualidade das informações financeiras relativas as atividades do setor financeiro, conforme previsto no artigo 211º do RGICSF. Uma vez que o referido artigo prevê que trata de infração especialmente grave a falsificação da contabilidade e a inexistência de contabilidade organizada, bem como a inobservância de outras regras contabilísticas aplicáveis, determinadas por lei ou pelo Banco de Portugal, quando essa inobservância prejudique gravemente o conhecimento da situação patrimonial e financeira da entidade em causa.

Ainda, de acordo com o artigo 202º, do RGICSF será punido como autor das contraordenações todo aquele por ação ou omissão contribuir para a prática delitiva. De tal forma, observamos que este normativo prevê tutela específica no que tange a qualidade da informação financeira, assim como a possibilidade da responsabilização dos contabilistas certificados no exercício de suas funções se estes vierem a contribuir para pratica do fato, mesmo que seja somente se omitindo nos seus deveres de comunicação ao Banco de Portugal das irregularidades existentes.

Por fim, neste capítulo foi objeto de análise o CP português com vistas a identificar se há na esfera penal disposição que tutele a qualidade das informações produzidas e divulgadas pelos contabilistas, bem como a respectiva punição quando da ocorrência dos crimes ali previstos.

O Direito Penal é a última “*ratio*” do Direito, o qual deve ser observado com cautela. O Direito Penal dado ao grande poder de intervenção concedido ao Estado para influir na vida dos administrados, não deve ser um ramo banalizado.

No ordenamento criminal há atualmente a previsão dos crimes de insolvência dolosa (art. 227º do CP) e o de falsificação ou contrafacção de documento (art. 256º do CP).

No art. 227º do CP há uma tutela específica para a qualidade das informações financeiras produzidas e divulgadas pelos contabilistas quando a entidade incorre em insolvência dolosa. Neste crime, incorre o devedor que diminuir ficticiamente o seu ativo, dissimulando coisas ou animais, invocando dívidas supostas, reconhecendo créditos fictícios, incitando terceiros a apresentá-los, ou simulando, por qualquer outra forma, uma situação patrimonial inferior à realidade, nomeadamente por meio de contabilidade inexata, falso balanço, destruição ou ocultação de documentos contabilísticos ou não organizando a contabilidade apesar de devida. De acordo com o previsto no n.º. 2 do artigo 227º do CP, incorre nas mesmas penas o terceiro que praticar qualquer um dos atos previstos no art. 227, n.º. 1 do CP com o conhecimento ou em benefício do devedor.

Logo, podemos concluir que o contabilista em não sendo o devedor que incorre como o agente do fato típico previsto no artigo, pode se enquadrar como o terceiro que age em favor deste.

No entanto, tal artigo protege a sociedade no caso de insolvência, ou seja, nos casos em que a alteração de tais informações cause prejuízos financeiros graves. É necessário que tal ato cause ao devedor a incapacidade de cumprir com suas obrigações, não bastando para caracterizar este fato típico tão somente inveracidades contidas na informação. Essa inveracidade é qualificada, ou seja, para o crime ser consumado é preciso a ocorrência do dano.

No artigo 256º do CP incorre no crime quem fabricar ou elaborar documento falso ou qualquer dos componentes destinados a corporizá-lo. Já neste artigo, podemos perceber que não há uma finalidade, não se faz necessário para incorrer neste tipo penal um resultado específico, bastando para tanto a elaboração de um documento que contenham informações falsas.

No caso, documentos financeiros são documentos. Estes são elaborados pelo contabilista. Logo, podemos concluir que há tutela no código penal quanto a qualidade das informações contidas nos documentos em geral e em sendo as

demonstrações financeiras um documento, está este também tutelado pelo ordenamento penal.

Poderíamos arguir quanto a pena prevista aplicados a ambos os casos, mas este não é o objeto de investigação desta dissertação, mas tão somente se há previsão legal que tutele a qualidade da informação financeira e neste sentido podemos perceber que na esfera penal há tutela desses interesses de forma genérica (no caso da contrafacção de documentos) e em específico quando da ocorrência da insolvência dolosa.

Desta parte, concluímos que não há disposição legal que conceitue o que é qualidade da informação financeira quando esta é produzida pelos contabilistas certificados. O que observamos é o objetivo que estas visam alcançar, qual seja, expressar uma imagem verdadeira e apropriada acerca da posição financeira de uma entidade, assim como as características a que estas devem se atentar conforme previsto na EC do SNC. Consecutivamente, existem disposições, nomeadamente no EOCC, que visem garantir que as informações contábil e fiscal produzidas pelos contabilistas certificados cumpram com estes objetivos.

Também concluímos que existe a previsão da tutela da qualidade da informação financeira produzida no âmbito das instituições financeiras, conforme explanado acima. Por fim, na esfera penal concluímos que não há previsão específica que delimite a qualidade que as informações financeiras produzidas pelos contabilistas certificados, assim como não há previsão específica a estes profissionais quando desrespeitam o previsto nas normas contábeis e fiscais a fim de garantir que a informação por estes produzidas e divulgadas transmitam uma imagem verdadeira acerca da situação patrimonial das entidades.

No que concerne à aplicação prática das disposições legais foi a segunda questão que tentamos responder neste presente trabalho. Este assunto foi abordado no capítulo 5 com a análise dos casos concretos julgados pelo CAAD.

Analizamos a jurisprudência do CAAD sob a perspectiva do EOCC. De acordo com o previsto no RJAT, compete ao CAAD a apreciação das pretensões de declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos, de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta. Assim como, a declaração de ilegalidade de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à

liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

Sendo assim, não é de competência do CAAD a apreciação quanto à legalidade dos atos praticados pelos contabilistas certificados, notadamente no que tange à apreciação de práticas que sejam tipificadas no CP. Estas, em razão da aplicação dos princípios do juiz natural e da legalidade, somente poderão ser apreciados por juízes que adentraram na carreira da magistratura conforme previsto na legislação e na Constituição que compõem a estrutura dos tribunais estaduais.

Na referida análise concluímos que nas situações que são passíveis dos atos praticados pelos contabilistas certificados estarem incorrendo em infrações disciplinares, o CAAD não notifica a OCC para que esta proceda a devida averiguação quanto ao cumprimento das previsões estatutárias que visem garantir o regular exercício da profissão, assim como da qualidade da informação produzida pelos contabilistas certificados.

De tal forma, em resposta à pergunta formulada na presente dissertação, concluímos quanto a primeira pergunta formulada que há no ordenamento jurídico previsão que vise a tutela da qualidade das informações financeiras produzidas pelos contabilistas certificados nomeadamente na esfera administrativa. Bem como, também há previsão que tutele a qualidade das informações financeiras produzidas e divulgadas no âmbito das instituições financeiras e de crédito.

Em relação a sub pergunta ao menos no âmbito administrativo, a qual é a área de atuação do CAAD e referente a amostra analisada, não houve uma fiscalização e aplicação do que está previsto em lei, ou seja, o CAAD não notifica a OCC quando da prática de atos que sejam suscetíveis de infração disciplinar para que esta proceda ao devido inquérito e instauração do devido processo administrativo disciplinar, conforme o caso.

É válido frisar que o EOCC prevê como infração disciplinar toda ação e omissão que consista em violação dos deveres previstos em lei não qualificando de qualquer forma esta infração. Incorre em infração disciplinar todo contabilista certificado que deixa de observar o rigor técnico previsto no artigo 10º do EOCC, cabendo tão somente a OCC decidir quais os casos cabem sanção disciplinar.



De tal forma, não cabe aos órgãos do judiciário, auxiliares do judiciário ou ao executivo decidir quais incumprimentos devem ser encaminhados ou não a OCC.

Sendo assim, concluímos ser necessário uma melhor fiscalização e aplicação da legislação em vigor atualmente. Razão pela qual, concluímos não ser necessário elaboração de mais e novas leis a fim de tutelar a qualidade da informação financeira produzida e divulgada pelos contabilistas certificados.

## 6.1 Limitações do estudo

O que concerne ao estudo da tutela da qualidade da informação financeira elaborada e divulgada pelos contabilistas certificados há que se mencionar a limitação quanto a responsabilização no âmbito penal.

Neste sentido, o presente estudo não é capaz de analisar se há ou não uma efetiva fiscalização estatal e a consequente aplicação ao caso concreto da legislação penal uma vez que na análise empírica da aplicação pelos Tribunais da legislação vigente, somente foram objetos de estudo jurisprudência proferida pelo CAAD.

Como já referido anteriormente o CAAD é um tribunal arbitral administrativo, sendo assim não há que se falar em atividade fiscalizatória e de aplicação de legislação penal, pois esta é atribuição do Estado a qual deve ser realizada pelos tribunais estatais em razão do princípio da legalidade e do juízo natural.

Também, é de se pontuar que como não foram objeto de estudo da presente dissertação a jurisprudência dos tribunais estatais, não podemos concluir se neste âmbito há aplicação da legislação também administrativa ao caso concreto para efetivação da tutela da qualidade da informação financeira.

Sendo assim, a presente conclusão somente tem aplicação restrita ao campo de atuação do CAAD.

## 6.2 Sugestões para estudos futuros

O tópico Limitações do Estudo são importantes orientações para o desenvolvimento de pesquisas futuras. Conforme pontuado no referido tópico não foram analisadas as jurisprudências emanadas dos tribunais estaduais.

Portanto, para uma análise e uma conclusão ampla e abrangente acerca da efetiva tutela quanto a qualidade das informações financeiras produzidas por contabilistas certificados é necessário que se verifique a forma como os demais tribunais vêm decidindo e agindo diante de tais questões.

Diante desta análise mais ampla, poderemos concluir se há a necessidade de um enrijecimento nas sanções previstas tanto na esfera penal quanto na administrativa ou ainda, da necessidade de elaboração de novas leis que venham a tutelar tal bem jurídico de forma mais adequada e específica.

Ainda, pode ser objeto de estudo para uma maior abrangência do tema, a análise das sanções impostas aos profissionais que incorrem em crime ou em ilícito administrativo a fim de se verificar se há que se produzir novos ilícitos, novos tipos penais ou a imposição de penas mais severas.

Também, ainda poderá ser estudado a responsabilização dos profissionais da contabilidade quando de sua atuação no âmbito das Instituições Financeiras e de Crédito, uma vez que estas são reguladas, fiscalizadas e penalizadas pelo Banco de Portugal.

Conforme podemos observar do tópico revisão de literatura, professores como Figueiredo Dias (Dias, 2012) e Anabela Rodrigues (Rodrigues, 2016) opinam que é necessária uma maior atuação estatal na esfera econômica. Em razão das dimensões que os crimes econômicos geram e dos prejuízos que causam a diferentes setores da sociedade o Estado precisa fiscalizar a atuação dos agentes econômicos a fim de proteger os interesses coletivos e difusos.

Sendo assim, o presente estudo não exaure o tema, sendo este de grande importância para a comunidade acadêmica e profissional com significativos impactos na sociedade.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Abreu, R (Jan, 2015) “Accounting for citizenship: The role of accountant”. *Procedia Economics and Finance* 26, 4th World Conference on Business, Economics and Management, (WCBEM-2015) 933-941 ISSN: 2212-5671.

Antão, Avelino; Jesus, José R. de (2017) “A relevância social do contabilista”. *Contabilista* nº 205, Ano XVIII – abril, 2017.

Ashbaugh, Hollis; Pincus, Morton (2000) “Domestic accounting standards, international accounting standards, and the predictability of earnings”. *Journal of Accounting Research*.

Azevedo, Graça (2016) “Contabilista certificado: 20 anos de regulação profissional”. *Contabilista*, ano XVII, agosto de 2016.

Barata, Alberto da Silva (2012) “Ética e contabilidade”. *Revista de Contabilidade & Finanças* Nº 111, págs 4 -10.

Barth, Mary E; Israeli, Doron (2013) “Disentangling mandatory IFRS reporting and changes in enforcement”. *Journal of accounting and economics*, 56, USA.

Barral, Welber (2003) “Metodologia da Pesquisa Jurídica”. *Fundação Boiteux*, Florianópolis.

CAAD: Centro de Arbitragem Administrativa “Apresentação”  
<https://www.caad.org.pt/home/caad-apresentacao> [17 de julho de 2017]

Christensen, Hans B.; Hail, Luzi; Leuz, Christian (2013) “Mandatory IFRS reporting and changes in enforcement”. *Journal of accounting and economics*, 56, USA.

*Contabilidade & Empresas*. Março/Abril 2017 - nº 44 – 2ª Série. P.15 e 37.

Daske, Holger (2006) “Economic benefits of adopting IFRS or US-GAAP – Have the expected capital really decreased?”. *Journal of Business Finance & Accounting*, U.S.A.

Daske, Holger; Hail, Luzi; Leuz, Christian; Verdi, Rodrigo (2008) “Mandatory IFRS reporting around the world: early evidence on the economic consequences”. *Journal of Accounting Research*, vol. 46, nº 05, USA.

Dias, Jorge de Figueiredo (2012) “O direito penal econômico entre o passado, o presente e o futuro”. *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*. Coimbra

França, Célia C. (2016) “A ética e a contabilidade”. *Contabilista*, ano XVII, agosto de 2016.

Gouveia, Henrique M. N.; Fernandes, Joaquim Sant’Ana; Gonçalves, Cristina Isabel (2015) “A utilidade da contabilidade para os gestores das microempresas”. *Contabilidade & Gestão, Revista Científica da Ordem dos Técnicos Oficiais de Conta*, março 2015.

Guimarães, J. F. Cunha (2009) “História (breve) da regulamentação da profissão de contabilista em Portugal”. *Contabilidade*, TOC 117

INE (2017) *Empresas em Portugal 2015*. Lisboa: INE.

Poupart, Jean; Deslauriers, Jean-Pierre; Groulx, Lionel-H.; Laperrière, Anne; Mayer, Robert; Pires, Álvaro tradução de Nasser, Ana C. A. (2014) “O delineamento da pesquisa qualitativa” in Deslauriers, Jean-Pierre (eds.) *A pesquisa qualitativa enfoques epistemológicos e metodológicos*. Petrópolis, RJ : Editora Vozes, 127-153.

Lambert, Richard; Leuz, Christian; Verrecchia, Robert E. (2005) “Accounting information, disclosure, and the cost of capital”. *Journal of Accounting Research* Vol. 45 No. 2 May 2007. U.S.A.

Limeira, André L. F.; Silva, Carlos A. S.; Vieira, Carlos; Silva, Raimundo N. S. (2012) *Gestão Contábil Financeira*. Rio de Janeiro: Editora FGV

Mangir, F. and Erdogan, S (2011) “Comparison of economic performance among six countries in global financial crisis: the application of fuzzy topsis method”. *Economics, Management and Financial Markets*, 6(2), pp. 122-136.

Matos, Catarina Garcia de (2016) “A responsabilidade dos contabilistas certificados no exercício da sua atividade profissional. A responsabilidade tributária”. Coimbra: Edições Almedina, S.A, <http://www.almedina.net> [16 de julho de 2017].

Mısırlıoğlu, İsmail Ufuk; Tucker, Jon; Yükseltürk , Osman (2011) “Does mandatory adoption of IFRS guarantee compliance?”. *The international journal of accounting*, 48, United Kingdom.

Nunes, Leonor; Serrasqueiro, Zélia (2004) “As pequenas empresas e a informação contabilística”. *Estudos de Gestão – Portuguese Journal of Management Studies*, vol. IX, nº 2.

OCC: Ordem dos Contabilistas Certificados “História”  
<https://www.occ.pt/pt/a-ordem/historia/> [10 de maio de 2017]

Palea, Vera (2013) “IAS/IFRS and financial reporting quality: Lessons from the European experience”. *China Journal of Accounting Research*, Hong Kong.

Paulo, Edilson; Cavalcante, Paulo R. N.; Melo, Iana I.S. L de (2012) “Qualidade das informações contábeis na oferta pública de ações e debêntures pelas companhias abertas brasileiras”. *Brazilian Business Review*, v. 9 nº1, Vitória.

Pinheiro, Mario J. V.; Lopes, Ilídio T. (2012) “A qualidade da informação contabilística antes e após a adoção das normas internacionais de contabilidade: O caso Português”. *Contabilidade & Gestão, Revista Científica da Ordem dos Técnicos Oficiais de Conta*, novembro, 2012.

Portugal, Código Penal, Decreto-Lei n.º 48/95, Diário da República n.º 63/1995, Série I-A de 1995-03-15. Versão à data de 19/08/2017, disponível em: <<https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/344437675/view?q=c%C3%B3digo+penal>>.

Portugal, Código das Sociedades Comerciais, Decreto-Lei n.º 262/86, Diário da República n.º 201/1986, Série I de 1986-09-02. Versão à data de 19/08/2017, disponível em: <<https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/34443975/view?q=c%C3%B3digo+das+sociedades+comerciais>>.

Portugal, Código dos Valores Mobiliários, Decreto-Lei n.º 486/99, Diário da República n.º 265/1999, Série I-A de 1999-11-13. Versão à data de 19/08/2017, disponível em: <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/34575175/view?q=c%C3%B3digo+dos+valores+mobili%C3%A1rios>>.

Portugal, Lei n.º 139/2015, Diário da República n.º 174/2015, Série I de 2015-09-07. Versão à data de 19/08/2017, disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/70196966/details/normal?q=estatuto+dos+contabilistas+certificados>>.

Portugal, Lei n.º 140/2015, Diário da República n.º 174/2015, Série I de 2015-09-07. Versão à data de 19/08/2017, disponível em: <https://dre.pt/web/guest/pesquisa/-/search/70196967/details/normal?q=lei+140%2F2015>>.

Portugal, Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, Decreto-Lei n.º 298/92, Diário da República n.º 301/1992, 6º Suplemento, Série I-A de 1992-12-31. Versão à data de 19/08/2017, disponível em: <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/70072322/view?q=Regime+Geral+das+Institui%C3%A7%C3%B5es+de+Cr%C3%A9dito+e+Sociedades+Financeiras>>.

Pringent, Stéphane (2014) “Non cumul d’une sanction administrative et d’une sanction pénale devant la CEDH”. *Revue Française de Comptabilité* n° 479. Paris.

Richardson, R. J (1999) “Pesquisa social: métodos e técnicas”. 3. Ed. São Paulo: Atlas, 1999.

Rodrigues, Anabela (2016) “Direito penal econômico – É legítimo? É necessário?” *Revista Portuguesa de Ciência Criminal*. Coimbra.



Rodrigues, Ana M. G. (2010) “Prestação de contas e o regime especial de invalidez das deliberações previstas no art. 69º do CSC”. *Instituto de Direito das Empresas e do Trabalho (IDET)*, Miscelâneas nº 6.

Silva, José P. da (2013) “Análise Financeira das Empresas”. São Paulo: Editora Atlas S.A.

Soderstrom, Naomi S.; Sun, Kevin Jialin (2007) “IFRS adoption and accounting quality: A review”. *European Accounting Review*, Vol. 16, nº 4, USA.

Turnbull, Philip (2013) “Can ethics be taught?”. *United Kingdom: International Accountant* issue 72. United Kingdom. ISSN: 1465-5144.

Vergara, S. C. “Projetos e relatórios de pesquisa em administração”. 5ª ed. São Paulo: Atlas S.A., 2004.