

O essencial sobre a tripla responsabilidade fiscal dos contabilistas certificados em Portugal: síntese e visão panorâmica.

The essential about the triple fiscal responsibility of chartered accountants in Portugal: synthesis and overview

Vanessa Pavão Araújo¹
Miguel Gonçalves²
Maria da Conceição Marques³

RESUMO

O artigo efetua uma revisão da literatura sobre a responsabilidade atribuída por lei fiscal aos contabilistas certificados nos termos da Lei Geral Tributária e do Regime Geral das Infrações Tributárias. O objetivo principal é analisar os tipos de responsabilidade que recaem sobre estes profissionais, assim como os requisitos e os aspetos essenciais de cada um dos regimes. O texto dirige-se a todos aqueles que tenham interesse no tema e, em particular, aos estudantes de cursos superiores da área de contabilidade que queiram ingressar na Ordem dos Contabilistas Certificados, a maior entidade reguladora de profissionais existente em Portugal. A pesquisa permitiu concluir que os contabilistas certificados estão sujeitos a três tipos de responsabilidade fiscal: (1) responsabilidade tributária; (2) responsabilidade por crimes tributários e contraordenações; e (3) responsabilidade civil pelo pagamento de coimas. Todas estas responsabilidades dependem da violação de deveres funcionais a que os contabilistas certificados estão vinculados, designadamente quando não asseguram a regularidade técnica (contabilística e fiscal) da contabilidade das entidades às quais prestam os seus serviços profissionais.

Palavras Chave: Ordem dos Contabilistas Certificados; Contabilista Certificado; Responsabilidade Tributária; Lei Geral Tributária; Regime Geral das Infrações Tributárias.

¹Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra | Coimbra Business School (v.pavaoaraujo@gmail.com)

²Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra | Coimbra Business School (mgoncalves@iscac.pt)

³Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra | Coimbra Business School (mcmарques1994@gmail.com)

O essencial sobre a tripla responsabilidade fiscal dos contabilistas certificados em Portugal: síntese e visão panorâmica.

ABSTRACT

The article reviews the literature on the responsibility attributed by tax law to chartered accountants under the General Tax Law and the General Regime of Tax Infractions. The main objective is to analyze the types of responsibility that these professionals have, as well as the essential requirements and aspects of each of the types. This paper is addressed to all those interested in the subject and, in particular, to undergraduate accounting students who wish to join Portuguese Chartered Accountants Association, the largest professional regulatory body in Portugal. The research concluded that chartered accountants are subject to three types of fiscal responsibility: (1) tax responsibility; (2) responsibility for tax crimes and offenses; and (3) responsibility for the payment of fines. All of these responsibilities depend on the violation of the functional duties to which chartered accountants are bound, in particular when they do not ensure technical regularity in the accounting and tax areas in carrying out the accounting of the entities to which they provide their professional services.

Keywords: Portuguese Chartered Accountants Association; Chartered Accountant; Fiscal Responsibility; General Tax Law; General Regime of Tax Infractions.

Received on: 2019.11.01

Approved on: 2020.02.20

Evaluated by a double blind review system

1. Introdução

O presente estudo dedica-se a uma análise dos vários tipos de responsabilidade que a lei fiscal atribui aos contabilistas certificados no exercício das suas funções. Este trabalho pretende fazer uma revisão da literatura e uma síntese da legislação aplicável aos diferentes tipos de responsabilidade associada ao (e decorrente do) exercício da profissão de contabilista certificado em Portugal. A exposição objetiva sintetizar as *nuances* e as características dos diversos tipos de responsabilidade destes profissionais, bem como os seus pressupostos, de molde a que mesma resulte numa visão abrangente para a compreensão do problema por parte dos estudantes do ensino superior da área das ciências empresariais que no futuro pretendam vir a exercer a profissão.

O título de contabilista certificado é concedido pela Ordem dos Contabilistas Certificados sob as regras definidas no artigo 16.º do Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados (EOCC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 452/99, de 5 de novembro, republicado pela Lei n.º 139/2015, de 7 de setembro, ficando estes profissionais vinculados ao EOCC e ao Código Deontológico dos Contabilistas Certificados (CDCC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 310/2009, de 26 de outubro, republicado pela Lei n.º 139/2015, de 7 de setembro, muito embora este último já existisse desde 2000 sob a forma de um regulamento interno da profissão.

Segundo o artigo 2.º do CDCC, os contabilistas certificados devem respeitar as normas legais e os princípios contabilísticos em vigor, pugnando pela verdade contabilística e fiscal, evitando qualquer situação que ponha em causa a independência e a dignidade do exercício da profissão. Os contabilistas certificados estão sujeitos a deveres perante todos aqueles com os quais se relacionam. Félix (2018, p. 28) afirma que “ao subscrever as declarações fiscais, o contabilista certificado assume direta e pessoalmente a sua responsabilidade não só perante a entidade cliente, mas também perante a Autoridade Tributária e a Ordem, no âmbito de uma eventual ação disciplinar, caso se venha a comprovar a existência de dolo, face ao desrespeito na assunção da responsabilidade técnica, nas áreas contabilística e fiscal”.

“A profissão de contabilista certificado deve estar ao serviço da salvaguarda da transparência, do rigor e da exatidão, [...] sendo um garante de confiança, extensível a múltiplos aspetos e entidades da vida económica e social, públicas e privadas” (Nunes, 2016, p. 230). É pela assunção destes deveres e garantias que a lei faz corresponder vários tipos de responsabilidade, em situações em que os deveres decorrentes da profissão não são cumpridos.

Como será desenvolvido adiante, os contabilistas certificados estão sujeitos a três diferentes tipos de responsabilidade fiscal, a saber: (1) responsabilidade tributária; (2) responsabilidade por infrações tributárias (que se divide em responsabilidade penal e contraordenacional); e (3) responsabilidade civil pelo pagamento de coimas. Genericamente, a responsabilidade fiscal do contabilista certificado está definida na Lei Geral Tributária (LGT, em diante), mais concretamente no artigo 24.º deste diploma legal, e no Regime Geral das Infrações Tributárias (RGIT, doravante), em particular no artigo 8.º deste instrumento jurídico.

A estrutura do *paper* consiste em cinco secções. Após esta introdução, na segunda secção é exposto o regime da responsabilidade tributária, a sua evolução histórica, a natureza jurídica, três questões de pertinência prática (as dívidas abrangidas pela responsabilidade tributária, o ónus da prova e a dualidade entre contabilistas de direito e de facto) e os requisitos da responsabilidade tributária. Em seguida, a terceira secção trata da responsabilidade por infrações tributárias e, depois, a quarta aborda a responsabilidade civil pelo pagamento de coimas. Por fim, a última secção apresenta a conclusão, as limitações do trabalho e as propostas de investigação futura.

Em fecho desta introdução, cabe dizer que este trabalho apoia-se em grande medida no racional levado a cabo por Matos (2016) e que amplia a análise executada por Cunha (2016).

2. Responsabilidade tributária: enquadramento global

Matos (2016, p. 41) define o responsável tributário como “a pessoa singular ou coletiva (que a lei especificamente refere) obrigada ao pagamento de uma prestação tributária, cujo facto tributário se verificou na esfera jurídica de um terceiro (devedor originário) que incumpriu os deveres tributários previstos na lei”.

A responsabilidade tributária é regulada atualmente pelos artigos 22.º a 28.º da LGT. Esta responsabilidade surge da relação jurídica tributária entre o sujeito ativo e o sujeito passivo, definidos no artigo 18.º da LGT. Se a definição de sujeito ativo abarca apenas uma entidade de forma geral, uma “entidade de direito público titular do direito de exigir o cumprimento das obrigações tributárias” (n.º 1 do artigo 18.º da LGT), o mesmo já não se pode dizer acerca do sujeito passivo. Veja-se o n.º 3 do artigo 18.º da LGT: “o sujeito passivo é a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, está vinculado ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, substituto ou responsável”. Deste modo, a incidência pessoal é plural no que concerne ao sujeito passivo, delimitando várias figuras.

A figura de sujeito passivo na relação jurídica tributária, não é, portanto, correspondente à figura do contribuinte, sendo esta última figura definida como “a pessoa relativamente à qual se verifica o facto tributário e é titular da capacidade contributiva” (Cunha, 2016, p. 340).

Sanches (2002, p. 136) afirma que o sujeito passivo da relação tributária é “quem é devedor de um imposto, quem é responsável por um imposto, quem deve reter e entregar um imposto por conta de um terceiro, quem deve prestar uma declaração tributária, quem está obrigado a prestar uma caução ou ter livros de escrita comercial ou preencher qualquer outro dever exigido por uma norma fiscal”. Por outras palavras, agrupando em categorias, o sujeito passivo é “o contribuinte, o substituto, o substituído e o responsável tributário” (Dourado, 2015, p. 79).

Outra classificação que pode incidir sobre o sujeito passivo é a de sujeito passivo originário e não originário (Matos, 2016). No primeiro caso, verifica-se a correspondência entre o sujeito passivo e o contribuinte, pessoa sobre a qual ocorreu um facto tributário. No segundo caso, não se verifica essa correspondência. O sujeito passivo não originário é responsável pelo pagamento de uma prestação tributária, cujos pressupostos tributários foram verificados na esfera jurídica do devedor originário e não na sua. É neste segundo caso que se insere a responsabilidade tributária dos contabilistas certificados: são, portanto, sujeitos passivos não originários.

Nas palavras de Matos (2016, p. 42), a responsabilidade tributária consiste na “obrigação de pagamento de dívidas de outrem e não de dívidas próprias”, uma vez verificado o incumprimento do devedor originário. Devido a este facto, uma das características apontadas ao instituto da responsabilidade tributária é ter “um carácter marcadamente sancionatório” (Sanches, 2002, p. 152). Como descrevem Machado e Raposo (2007, p. 13), *apud* Matos (2016, p. 47), “um outro argumento a favor da exigência de culpa – dolo ou negligência – por parte dos TOC⁴ [Técnico Oficial de Contas], prende-se com a natureza sancionatória da responsabilidade subsidiária. A doutrina reconhece que a mesma cumpre uma função sancionatória, repressiva da prática de irregularidades e da violação de deveres de diligência e probidade constantes de lei”.

No mesmo sentido, parece ir a noção de responsável dada por Vasques (2014, p. 349), já que afirma que “o responsável surge obrigado ao cumprimento da prestação tributária na

⁴ Até 2015, a figura jurídica e profissional de contabilista certificado era designada por Técnico Oficial de Contas (foi-o de 1995 a 2015). A mudança terminológica operou-se por intermédio da Lei n.º 139/2015, de 7 de setembro. Para uma análise da evolução da profissão de contabilista em Portugal, estude-se Guimarães (2009a, 2009b, 2010).

O essencial sobre a tripla responsabilidade fiscal dos contabilistas certificados em Portugal: síntese e visão panorâmica.

medida em que o contribuinte direto não se mostra capaz de a satisfazer e porque o responsável, em virtude das suas funções, se encontra em posição de influenciar o seu comportamento ou na incumbência de o fiscalizar de algum modo”.

Percorrendo os artigos da LGT que plasam o regime jurídico da responsabilidade, conclui-se que a responsabilidade tributária abrange a totalidade da dívida tributária, os juros e demais encargos legais (artigo 22.º, n.º 1), sendo que “a responsabilidade por dívidas de outrem é, salvo determinação em contrário, apenas subsidiária” (cf. artigo 22.º, n.º 4). Para os responsáveis subsidiários excetuam-se dos encargos previstos no n.º 1 as custas e os juros de mora liquidados no processo de execução fiscal se efetuar o respetivo pagamento no prazo da oposição (artigo 23.º, n.º 5 da LGT).

Para boa compreensão do artigo 22.º da LGT é necessário fazer a distinção entre os conceitos de responsabilidade solidária e responsabilidade subsidiária, a qual advém do Direito Civil; assim, no regime da solidariedade, o credor pode escolher o património de um dos sujeitos passivos responsáveis para saldar a totalidade da dívida, enquanto na responsabilidade subsidiária o credor tem de respeitar uma hierarquia, ou seja, apenas se o património do devedor principal não for suficiente para saldar a dívida é que pode garantir a cobrança do crédito com o património do devedor seguinte (Dourado, 2015).

A lei enuncia no n.º 2 do artigo 22.º da LGT que, “para além dos sujeitos passivos originários, a responsabilidade tributária pode abranger solidária ou subsidiariamente outras pessoas” e no n.º 5 que “as pessoas solidária ou subsidiariamente responsáveis poderão reclamar ou impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes for atribuída nos mesmos termos do devedor principal”.

Nabais (2015, p. 262) refere que a responsabilidade tributária é de “natureza subsidiária face ao devedor originário, embora possa ser subsidiária ou solidária na relação entre os diversos responsáveis no caso de pluralidade de responsáveis tributários”. Assim, as responsabilidades solidária e subsidiária nomeadas nos n.ºs 2 e 5 do artigo 22.º *supra* devem ser entendidas como as dos vários responsáveis tributários. Portanto, numa situação concreta, quando se ativa a responsabilidade tributária por se ter verificado a inexistência ou insuficiência de bens penhoráveis do devedor, a execução reverte contra um dos responsáveis tributários se a responsabilidade for solidária, ou reverte para todos os responsáveis tributários, se a responsabilidade for subsidiária, a fim de apurar a quota-parte da responsabilidade de cada um (Nabais, 2015).

Quanto ao funcionamento da responsabilidade tributária, é referido no artigo 23.º, n.º 1 da LGT, que esta responsabilidade efetiva-se por reversão do processo de execução fiscal. A definição do conceito de reversão do processo de execução fiscal é a seguinte: “a reversão consubstancia a «transferência» da responsabilidade de dívidas do sujeito passivo originário para outras pessoas, numa importante manifestação do *princípio da economia procedimental*, possibilitando a penhora e a venda coerciva subsequentes de todos os bens necessários à satisfação do crédito no âmbito do *mesmo processo de execução*” (Marques, Gonçalves e Marques, 2017, p. 109, *itálicos acrescentados*).

Também na regulação do mecanismo da reversão fica patente o carácter subsidiário da responsabilidade tributária. De acordo com o artigo 23.º, n.º 2 da LGT, a reversão depende da fundada insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, sem prejuízo do benefício da excussão, ou seja, em primeiro lugar responde o património do devedor originário.

É à Administração Tributária que compete averiguar a existência de bens ou créditos penhoráveis do devedor originário e responsáveis solidários; concluindo-se a inexistência ou insuficiência dos mesmos, a Administração Tributária avança com o processo de execução fiscal para reversão contra os responsáveis subsidiários (Pires, Bulcão, Vidal e Menezes, 2015).

Pires *et al.* (2015, p. 199) alertam para o facto de que “o chamamento à execução dos responsáveis subsidiários não pressupõe o prévio esgotamento dos bens do devedor principal”, devido ao disposto no artigo 153.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). No n.º 2 deste artigo é mencionado que as circunstâncias que podem levar ao chamamento dos responsáveis tributários são, em primeiro lugar, a inexistência de bens penhoráveis do devedor originário e seus sucessores e, em segundo lugar, a fundada insuficiência do património do devedor para a satisfação da dívida exequenda, de acordo com os elementos constantes do auto de penhora. Todavia, apesar de poderem ser chamados ao processo de execução antes da excussão prévia dos bens do devedor originário, na opinião de Pires *et al.* (2015), o início dos atos de coerção sobre o património do responsável tributário tem de ser posterior à execução dos bens do devedor principal e dos seus responsáveis solidários para respeito do benefício da excussão prévia, sendo esta a única maneira de apurar o valor exato da responsabilidade do responsável tributário.

Sobre esta matéria, Cunha (2016, p. 344) entende “que a suscetibilidade de onerar os bens do devedor subsidiário [...] não pode ser assumida como prática corrente, pois só deverá ocorrer nos casos de fundada insuficiência de bens do devedor originário, situação que pode ser contestada pelo próprio responsável subsidiário se tiver conhecimento da existência de outros bens”.

Nos artigos 24.º a 28.º da LGT estão previstos os casos de responsabilidade tributária. São alvo de responsabilidade tributária os membros de corpos sociais e responsáveis técnicos (artigo 24.º), os titulares de estabelecimento individual de responsabilidade limitada (artigo 25.º), os liquidatários das sociedades (artigo 26.º), os gestores de bens ou direitos de não residentes (artigo 27.º) e os responsáveis em caso de substituição tributária (artigo 28.º).

Na medida em que este texto se debruça sobre a responsabilidade dos contabilistas certificados, o artigo mais relevante da LGT sobre este assunto é o artigo 24.º. Pela sua leitura, retira-se que os contabilistas certificados são responsáveis por dois tipos de dívidas das entidades para as quais prestam serviços: 1) por dívidas tributárias cujo facto constitutivo se tenha verificado no período de exercício do seu cargo ou cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado depois deste, quando, em qualquer dos casos, tiver sido por culpa sua que o património da pessoa coletiva ou ente fiscalmente equiparado se tornou insuficiente para sua satisfação; e 2) por dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exercício do seu cargo, quando não provem que não lhes foi imputável a falta de pagamento.

2.1 Evolução legislativa da responsabilidade tributária em Portugal, em geral⁵

A primeira referência à responsabilidade tributária foi feita em Portugal no Decreto n.º 17 730, de 7 de dezembro de 1929, da Ditadura Militar. Esta responsabilidade foi atribuída a administradores, gerentes e membros do conselho fiscal por todas as contribuições, impostos, multas ou outras dívidas do Estado, liquidadas a empresas ou sociedades de responsabilidade limitada, pelo período da sua gerência, se expressamente caucionaram o ato de que deriva a responsabilidade, sendo esta pessoal e solidária.

Em 1963, o Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI), publicado no Diário do Governo n.º 100/1963, série I, de 27 de abril de 1963, revogou o Decreto n.º 17 730 de 7 de dezembro de 1929, mas manteve o essencial do seu conteúdo.

É em 1987 que a responsabilidade tributária é reformulada, com a entrada em vigor do Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de fevereiro. À responsabilidade dos administradores e gerentes é aplicável o regime do artigo 78.º do Código das Sociedades Comerciais, aprovado pelo Decreto-

⁵ Esta subsecção 2.1 apoia-se exclusivamente em Matos (2016).

Lei n.º 262/86, de 2 de setembro. Assim, os gerentes ou administradores passaram a responder para com os credores da sociedade quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à proteção destes, o património social se tornasse insuficiente para a satisfação dos respetivos créditos. Com esta alteração, o legislador impôs a observância da culpa para atribuição da responsabilidade tributária. Neste sentido, bem andou o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 68/87, ao referir que “o princípio da culpa é, em matéria de responsabilidade civil, de decisivo relevo para a configuração da esfera jurídica das pessoas, na qual elas se poderão disponibilmente se mover”. Deste modo, a alteração legislativa reforçou a posição defendida pela doutrina e jurisprudência, relativamente ao artigo 16.º do CPCI, de que a responsabilidade dos gerentes ou administrativos verificar-se-ia em casos de gerência de direito e de facto e não em casos de gerência apenas de direito.

A alteração seguinte deu-se com a entrada em vigor do artigo 13.º do Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de abril (já revogado pelo Decreto-Lei n.º 433/99, de 26 de outubro, que aprovou o Código de Procedimento e de Processo Tributário). Por este regime, os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas e solidariamente entre si por todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo, salvo se provarem em que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais. Assim, a partir desta data, inverteu-se o ónus da prova, gerando simultaneamente uma presunção de culpa ilidível por parte dos gerentes e administradores.

Atualmente, o regime em vigor é o do artigo 24.º da LGT, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de dezembro, o qual é analisado no vigente texto.

2.2 Natureza jurídica da responsabilidade tributária

A natureza jurídica da responsabilidade ora tratada é debatida pela doutrina, sendo que se podem identificar três entendimentos distintos. O instituto da responsabilidade tributária próximo da figura da fiança, da figura da responsabilidade civil extracontratual e como uma figura própria do Direito Tributário.

A fiança regulada no artigo 627.º e seguintes do Código Civil constitui uma garantia pessoal de uma obrigação. O fiador assume o cumprimento da obrigação do devedor originário. À semelhança da responsabilidade tributária, a fiança é subsidiária e acessória face à obrigação principal (Marques *et al.*, 2017). Contudo, existem também diferenças entre a responsabilidade tributária e a fiança. Como Marques *et al.* (2017, p. 25) afirmam, “é ponto assente que a responsabilidade tributária dos gestores (*maxime*, administradores e gerentes das sociedades) não pode ser meramente objetiva, sendo a culpa um elemento medular a ter em conta, independentemente de se saber sobre quem impende o respectivo ónus probatório [artigos 23.º, n.º 4 e 24.º, n.º 1, alíneas a) e b), da LGT], o que já não sucede em relação à fiança. Por outro lado, a obrigação do fiador é voluntária, enquanto a obrigação do responsável tributário subsidiário resulta diretamente da lei”.

A responsabilidade tributária é também identificada com a responsabilidade civil extracontratual por ter os mesmos pressupostos: um facto ilícito, culposo; a verificação de um dano; e o nexo de causalidade entre o facto ilícito e o dano.

Matos (2016) defende que a responsabilidade tributária é uma figura própria do Direito Tributário, tendo em conta que este ramo do Direito tem o seu quadro dogmático, conceitos e institutos próprios, onde domina o *ius imperii* (*i.e.*, o domínio imposto pelo Estado) para defesa dos interesses públicos.

2.3 Dívidas abrangidas pela responsabilidade tributária

No n.º 1 do artigo 24.º da LGT, o legislador refere que a responsabilidade tributária recai sobre as dívidas tributárias, não especificando o que este conceito inclui. A doutrina diverge relativamente a esta matéria.

Para Marques *et al.* (2017, p. 36), o conceito “abrange apenas os *impostos* e não outras espécies tributárias como, por exemplo, as taxas, apesar de os tributos *lato sensu* compreenderem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, bem como outras espécies tributárias”. Esta posição é sustentada pela reserva de lei e tipicidade inerente a matéria de impostos, salvaguardadas pela Constituição da República Portuguesa (CRP), nos artigos 103.º, n.º 2 e 165.º, n.º 1, alínea i).

Opinião diversa têm Pires *et al.* (2015), que incluem, para além dos impostos, as taxas e demais contribuições especiais. Este entendimento advém da leitura de três preceitos da LGT nos quais o legislador concretiza outros conceitos: 1) no artigo 3.º, o conceito tributo serve para designar tanto impostos, como taxas e outras contribuições; 2) nos artigos 25.º e 26.º, é utilizada a expressão “dívidas fiscais”, excluindo as taxas e demais contribuições especiais; e 3) no artigo 27.º são mencionados expressamente contribuições e impostos (Pires *et al.*, 2015).

2.4 Ónus da prova

Ao regular a responsabilidade tributária dos administradores, diretores e gerentes, o artigo 24.º da LGT presume a culpa dos gestores em determinadas situações; em outras, não.

Para as dívidas tributárias cujo *facto constitutivo* tenha ocorrido no período de exercício do cargo do gestor ou cujo prazo legal de pagamento tenha terminado depois deste, não existe presunção de culpa do gestor (artigo 24.º, n.º 1, alínea a) da LGT). Por conseguinte, a prova da culpa cabe à Administração Tributária. Esta deve “determinar, a partir dos registos contabilísticos da empresa que o titular do órgão de uma pessoa coletiva, num determinado momento, optou por não entregar ao Estado um imposto cobrado ou retido destinando-o para outro fim” (Sanches, 2002, p. 158).

Já para as dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado no período de exercício do cargo do gestor, presume-se a sua culpa (artigo 24.º, n.º 1, alínea b) da LGT). Logo, o ónus da prova é do gestor; este tem de fazer prova que a falta de pagamento não lhe é imputável. Vasques (2014, p. 352) argumenta que esta inversão do ónus da prova “apenas se pode justificar no plano constitucional em função do elevado risco de incumprimento das obrigações tributárias por parte das empresas e do efeito preventivo que em tudo isto possui a responsabilização dos respetivos gestores”.

Quanto aos contabilistas certificados não existe presunção de culpa, uma vez que no n.º 3 do artigo 24.º da LGT é usada a expressão “desde que se demonstre a violação dos [seus] deveres” (Matos, 2016, p. 74). Neste sentido, caminham também Marques *et al.* (2017, p. 85), quando afirmam entender que “incumbe à administração tributária a prova do incumprimento das funções do contabilista”. Correntemente, é entendido de forma unânime pela Autoridade Tributária, pela doutrina e pela jurisprudência, que tem de ser provada inequivocamente a culpa do contabilista certificado na violação dos seus deveres para que haja responsabilidade tributária subsidiária contra si imposta (Matos, 2016, p. 74).

2.5 Contabilista de direito e contabilista de facto⁶

Na realidade empresarial acontece, as mais das vezes, que o contabilista, não obstante assinar as declarações fiscais das entidades, poder eventualmente não ser quem procede à sua elaboração. Chama-se, ao primeiro, ou seja, àquele que as assina, *contabilista de direito* e, ao

⁶ Veja-se Matos (2016, pp. 65-68).

segundo, isto é, àquele que as elabora, *contabilista de facto*. Havendo lugar a responsabilidade tributária, sobre qual deles impende a mesma? Marques *et al.* (2017, p. 82) respondem que pode incidir sobre ambas as categorias: “entendemos que a responsabilidade tributária subsidiária pode operar contra o *contabilista de direito*, ou seja, aquele que assina a documentação fiscal, bem como contra o contabilista que exerce efetivamente essas funções mesmo não assinando a respetiva documentação fiscal”.

No entendimento de Matos (2016), apenas o *contabilista de direito* deve ser responsabilizado. Esta posição é defendida com recurso ao artigo 5.º do CDCC, o qual refere que o contabilista certificado é responsável por todos os atos que pratique, incluindo os dos seus colaboradores e que o recurso à colaboração de empregados não afasta a responsabilidade individual do contabilista certificado. Relativamente ao *contabilista de facto*, Matos (2016) distingue duas situações: se o contabilista é um técnico de contabilidade ou um contabilista certificado.

No primeiro caso, o técnico não está sujeito ao EOCC, logo se não está sujeito ao dever de garantia da regularidade técnica também não o pode violar, portanto a responsabilidade é do *contabilista de direito* que é um contabilista certificado; no segundo caso, na situação de ser o *contabilista de facto* um contabilista certificado, pode estar-se perante uma violação do artigo 70.º, n.º 3 do EOCC, que estipula que os contabilistas certificados apenas podem subscrever declarações que resultem do exercício direto das suas funções (Matos, 2016). Trata-se de uma responsabilidade disciplinar e não de uma responsabilidade tributária.

2.6 Requisitos específicos da responsabilidade tributária dos contabilistas certificados

A responsabilidade tributária dos contabilistas certificados é equiparada à responsabilidade dos administradores, diretores e gerentes que exerçam, ainda que somente de facto, funções de administração ou gestão em pessoas coletivas e entes fiscalmente equiparados (artigo 24.º, n.ºs 1 e 3 da LGT). Este regime abrange ainda membros dos órgãos de fiscalização e revisores oficiais de contas (artigo 24.º, n.º 2 da LGT).

Todas estas entidades têm uma ligação especial com a pessoa coletiva, que legitima a incidência da responsabilidade tributária sobre as mesmas. Conforme enunciam Pires *et al.* (2015, p. 213): “admite o legislador que, considerando a posição que ocupam e o poder de influência que exercem no seio das empresas, poderá ser exigido aos administradores e gerentes que respondam com o seu património pelas dívidas tributárias contraídas pelas pessoas coletivas. A escolha dos sujeitos a quem pode ser atribuída a qualidade de responsável subsidiário emerge por conseguinte, da natureza das funções que desempenham na gestão das pessoas coletivas”.

Para efetivação da responsabilidade tributária do contabilista certificado, Matos (2016, p. 61) identifica cinco requisitos substantivos para que tal possa acontecer, em concreto: (1) ação ou omissão; (2) ilicitude; (3) culpa; (4) dano; e (5) nexos de causalidade. A mesma autora sinaliza outros três requisitos, os requisitos adjetivos, para que possa haver responsabilidade tributária do contabilista certificado, a saber: (6) incumprimento da prestação tributária pelo devedor originário; (7) prévia existência de um processo executivo instaurado contra o devedor originário; e, por último, (8) inexistência ou fundada insuficiência dos bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários (Matos, 2016, p. 61). No total, oito requisitos, na perspetiva de Matos (2016), entre requisitos substantivos e requisitos adjetivos.

O primeiro requisito é a existência de uma ação ou omissão, consoante o caso, ou seja, consoante o dever que recai sobre o contabilista. Se executa um ato que não deveria executar ou se tem um dever de *facere* e não o faz. Haverá responsabilidade quando for praticada uma ação que não deveria ter sido praticada, ou quando existe ausência de uma ação que deveria ter sido executada (Matos, 2016).

O essencial sobre a tripla responsabilidade fiscal dos contabilistas certificados em Portugal: síntese e visão panorâmica.

“A ilicitude consubstancia-se num juízo de valoração negativa atribuído pela ordem jurídica” (Matos, 2016 p. 68), compreendendo a violação de uma norma jurídica de imposição ou abstenção de uma conduta ou dever. Para análise deste requisito, é então necessário estabelecer uma conexão com o EOCC, dado que é do teor das normas do EOCC que emanam os deveres dos contabilistas certificados. Conforme sublinha Matos (2016), a ilicitude das ações dos contabilistas certificados não decorre do incumprimento das normas de Direito Tributário material, uma vez que a incidência subjetiva recai sobre o sujeito passivo originário. Decorre, sim, da violação dos deveres impostos pelo EOCC. Por exemplo, o artigo 117.º, n.º 1 alínea c) do Código do IRC obriga o sujeito passivo a apresentar a declaração anual de informação contabilística e fiscal. O dever que recai sobre o contabilista certificado de envio desta declaração é atribuído pelo artigo 73.º, alínea d) do EOCC.

O requisito da ilicitude está bem expresso no n.º 3 do artigo 24.º da LGT. Assim, a responsabilidade aplica-se “desde que se demonstre a violação dos deveres de assunção de responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos”.

Segundo o n.º 1 do artigo 10.º do EOCC, é função exclusiva dos contabilistas certificados planificar, organizar e coordenar a execução da contabilidade das entidades, públicas ou privadas, que possuam ou que devam possuir contabilidade organizada segundo os planos de contas oficialmente aplicáveis ou o sistema de normalização contabilística, respeitando as normas legais, os princípios contabilísticos vigentes e as orientações das entidades com competências em matéria de normalização contabilística; e assumir a responsabilidade pela regularidade técnica, nas matérias contabilísticas e fiscal das entidades supra referidas e assinar as demonstrações financeiras e declarações fiscais, fazendo prova da sua qualidade, nos termos e condições definidos pela Ordem dos Contabilistas Certificados.

“Apesar de ser um conceito que comporta as suas divergências doutrinárias” (Santos, 2015, p. 12), cumpre esmiuçar o significado da expressão “regularidade técnica”, visto que está presente tanto no disposto do EOCC, como no regime de responsabilidade tributária. O n.º 3 do artigo 10.º do EOCC define a regularidade técnica como “a execução da contabilidade nos termos das disposições previstas nos normativos aplicáveis, tendo por suporte os documentos e as informações fornecidas pelo órgão de gestão ou pelo empresário, e as decisões do profissional no âmbito contabilístico, com vista à obtenção de uma imagem fiel e verdadeira da realidade patrimonial da empresa, bem como o envio para as entidades públicas competentes, nos termos legalmente definidos, da informação contabilística e fiscal definida na legislação em vigor”.

É na concretização deste conceito que reside o ponto fulcral da responsabilidade tributária dos contabilistas certificados. Assim, a regularidade técnica fica assegurada quando a contabilidade for executada com base nas normas do Sistema de Normalização Contabilística (SNC), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho, e quando sejam utilizados os documentos e informações disponibilizados pela entidade. Deve salientar-se que, sempre que exista recusa por parte da entidade em disponibilizar as informações solicitadas pelo contabilista, este fica desresponsabilizado das consequências daí provenientes. Nesta situação, o profissional adquire o direito de recusa da assinatura das declarações fiscais, em observância e ao abrigo do artigo 12.º, n.º 2 do CDCC.

A definição do conceito de regularidade técnica inclui também as decisões dos contabilistas certificados no âmbito contabilístico com vista à obtenção de uma imagem fiel e verdadeira da entidade. Matos (2016) considera esta parte da redação legal redundante, na medida em que se a regularidade técnica passa pelas decisões dos contabilistas certificados no âmbito contabilístico, então qualquer decisão será necessariamente tecnicamente regular, o que não lhe parece ser a intenção do legislador.

O essencial sobre a tripla responsabilidade fiscal dos contabilistas certificados em Portugal: síntese e visão panorâmica.

Para apreciação do requisito da culpa, na forma de dolo ou negligência, Nunes (2016) parte do conceito do artigo 487.º do Código Civil, que usa o critério da diligência do bom pai de família, adaptando-o ao caso concreto dos contabilistas certificados. A figura do *bonus pater familias* é entendida como um homem que atua segundo padrões médios e razoáveis de diligência (Guerreiro e Camossa, 2006, p. 95; Matos, 2016, p. 78). Nunes (2016, p. 92) descreve o padrão de comportamento exigível aos contabilistas certificados como o de um “profissional médio, razoavelmente cuidadoso, hábil no exercício da sua atividade, consequentemente conhecedor dos seus deveres de assunção da responsabilidade pela regularização técnica nas áreas contabilística e fiscal ou de assinatura de declarações fiscais, demonstrações financeiras e seus anexos”.

A existência ou não de culpa deve ser averiguada cautelosamente caso a caso; o que em cada situação está em causa é se o contabilista deveria ou poderia ter agido de modo diferente, tendo em conta as normas contabilísticas e fiscais, assim como as instruções administrativas que por vezes não têm uma interpretação consensual (Matos, 2016).

Relativamente ao dano que gera a responsabilidade tributária, este consubstancia-se sempre na frustração de receita por parte do sujeito ativo da relação tributária.

Outro requisito da responsabilidade tributária é o nexo de causalidade “entre o comportamento ilícito do contabilista e o incumprimento fiscal do contribuinte” (Marques *et al.*, 2017, p. 85). Tem de ser a ação/omissão ilícita e culposa a gerar o dano. Se houver dano que não seja consequência da ação ilícita e culposa, ou inversamente existir uma ação ilícita e culposa que não provoque dano, não há lugar a responsabilidade tributária (Marques *et al.*, 2017).

Os últimos três requisitos da responsabilidade tributária estão relacionados com o devedor originário: o incumprimento da prestação tributária; a prévia existência de um processo executivo contra si instaurado; e a inexistência ou fundada insuficiência dos bens penhoráveis. A responsabilidade tributária do contabilista certificado pressupõe assim, de acordo com Marques *et al.* (2017), a verificação de inexistência ou pelo menos a insuficiência de bens do devedor originário e, em linha com o que foi dito, a violação culposa dos deveres de regularização técnica no domínio contabilístico e fiscal.

Tanto quanto é do nosso conhecimento, não existem dados concretos sobre o universo de contabilistas certificados alvos de reversões de processo de execução fiscal na qualidade de responsáveis tributários subsidiários, mas Marques *et al.* (2015, p. 13) noticiam que, no período 2005-2015, a administração tributária iniciou cerca de 2 milhões de reversões de processos de execução fiscal contra responsáveis tributários subsidiários, no global, conjunto onde se incluem os administradores, diretores, gerentes, revisores oficiais de contas e, claro, os contabilistas certificados, entre outras situações.

3. Responsabilidade por infrações tributárias

As infrações tributárias são reguladas pelo RGIT, aprovado pela Lei n.º 15/2001, de 5 de junho. Constitui infração tributária todo o facto típico, ilícito e culposo declarado punível por lei tributária anterior, sendo que as infrações podem ser crimes ou contraordenações. No caso de o mesmo facto constituir simultaneamente crime e contraordenação, o agente será punido a título de crime, sem prejuízo da aplicação das sanções acessórias previstas para a contraordenação, de acordo com o artigo 2.º do RGIT.

Os contabilistas certificados podem ser responsabilizados pela prática de um crime tributário por via dos artigos 6.º e 7.º do RGIT, já que estes preceitos preveem punição para quem atue em nome de outrem ou em representação de uma pessoa coletiva. Sousa e Santos (2003, p. 83) apontam para o facto de que “no sentido de um maior alargamento da responsabilidade penal – escreve-se no n.º 15 do Preâmbulo do Código de 1982 – admite-se a

punibilidade pela atuação em nome de outrem quando o agente atuou voluntariamente como titular dos órgãos de uma pessoa coletiva, sociedade ou mera associação de facto, ou em representação legal ou voluntária de outrem, mesmo quando o respectivo tipo de crime exija certos elementos que a lei seguidamente descreve”.

“Não vale ao representante alegar que praticou o facto em nome ou no interesse do contribuinte seu representado porque a regra em Direito Penal é que responde pelo facto quem dele é autor ou cúmplice” (Silva, 2018, p. 80).

Para Matos (2016) a representação mencionada nos artigos 6.º e 7.º do RGIT inclui o comportamento daquele que de facto tiver determinado a vontade da pessoa coletiva, independentemente de estar formalmente investido de poderes de representação. Em algumas situações, o contabilista certificado é a única pessoa da entidade com conhecimentos especializados de contabilidade e fiscalidade e, por conseguinte, o administrador ou gerente não consegue exercer o seu poder-dever de vigilância.

Os crimes fiscais previstos no RGIT são a fraude e o abuso de confiança (artigos 103.º a 105.º), os quais podem também ser cometidos contra a segurança social (artigos 106.º e 107.º do RGIT). Nos “crimes tributários o bem jurídico protegido pelas incriminações fiscais situa-se na verdade fiscal e no interesse financeiro do Estado” (Marques *et al.*, 2017, p. 152).

Silva (2018, p. 222) refere que “o objeto do crime de fraude fiscal é o dever de colaboração leal dos cidadãos na determinação dos factos tributários e, por isso, o objeto do crime é o dever de informação e de verdade dos cidadãos perante o sistema fiscal”.

Segundo o n.º 1, alínea a) do artigo 103.º do RGIT, constitui fraude fiscal a ocultação ou alteração de factos ou valores que devam constar dos livros de contabilidade ou das declarações apresentadas ou prestadas a fim de que a administração fiscal especificamente fiscalize, determine, avalie ou controle a matéria coletável. De acordo com as alíneas b) e c) do mesmo n.º 1 do artigo 103.º do RGIT, constitui ainda fraude fiscal, respetivamente, a ocultação de factos ou valores não declarados e que devam ser revelados à administração tributária e a celebração de negócio simulado quanto ao valor, ou natureza, ou por interposição, omissão ou substituição de pessoas.

A fraude fiscal é punível com pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias; contudo, não há lugar a punição se a vantagem patrimonial ilegítima for inferior a € 15 000 (artigo 103.º, n.º 2 do RGIT).

O crime de fraude fiscal contra a segurança social regulado no artigo 106.º do RGIT ocorre quando as entidades empregadoras, trabalhadores independentes ou beneficiários não liquidem, entreguem ou paguem, total ou parcialmente, prestações de segurança social com intenção de obter para si ou outrem uma vantagem ilegítima de valor superior a € 7 500.

Em comparação com o crime de fraude fiscal, o crime de fraude fiscal contra a segurança social diverge em dois aspetos. Em primeiro lugar, o limite quantitativo que constitui elemento negativo do tipo é metade do valor. Para a fraude contra a segurança social não existe crime quando a quantia em falta é até € 7 500, ao passo que no crime da fraude fiscal esse montante é de € 15 000. Em segundo lugar, o crime de fraude fiscal exige expressamente a intenção do agente em obter uma vantagem ilegítima, o que não acontece no crime de fraude fiscal.

O crime de abuso de confiança verifica-se quando não é entregue à administração tributária, total ou parcialmente, prestação tributária de valor superior a € 7 500, deduzida nos termos da lei. A moldura penal deste crime é de pena de prisão até três anos ou multa até 360 dias (artigo 105.º, n.º 1 do RGIT). Quando a entrega não efetuada for superior a € 50 000, a punição passa para pena de prisão de mais de cinco anos e de multa de 240 a 1200 dias para as pessoas coletivas (artigo 105.º, n.º 5 do RGIT).

Existem duas condições objetivas de punibilidade para verificação do crime de abuso de confiança previstas nas alíneas a) e b) do n.º 4 do artigo 105.º do RGIT, que se traduzem na

verificação de um prazo. Na alínea a) a não entrega da prestação só é punível se tiverem decorridos mais de 90 dias sobre o termo do prazo legal de entrega da prestação e na alínea b) só existe lugar a punição decorridos 30 dias da notificação da administração tributária a solicitar pagamento de prestação tributária que lhe foi previamente comunicada. Quando se está perante uma situação em que possa aplicar as duas alíneas, ou seja, quando houve envio de declaração, deve considerar-se o prazo que ocorre mais tarde, isto porque a administração tributária pode enviar a notificação antes ou depois dos 90 dias sobre o termo legal da entrega da prestação (Silva, 2018).

Marques *et al.* (2017, p. 46) salientam que o crime de abuso de confiança consiste na não entrega do imposto, o que diverge de uma situação de não pagamento de imposto; para tal, citam o Acórdão de 12 de novembro de 2003, processo 0313696 do Tribunal da Relação do Porto, o qual menciona que “as quantias retidas a título de IRS e IVA não são propriedade de quem as retém, mas da Administração Tributária. O crime de abuso de confiança fiscal consiste em “não entregar (o que é diferente de “pagar”) à administração tributária a prestação deduzida”.

O crime de abuso de confiança contra a Segurança Social verifica-se pela não entrega, total ou parcial, das contribuições devidas à Segurança Social que foram deduzidas pelas entidades empregadoras às remunerações dos trabalhadores e membros dos órgãos sociais (artigo 107.º do RGIT).

No que diz respeito às contraordenações, a responsabilidade contraordenacional das pessoas coletivas exclui a responsabilidade individual dos respetivos agentes, conforme disposto no artigo 7.º, n.ºs 1 e 4 do RGIT. Contudo, a responsabilidade das pessoas coletivas é afastada quando o agente tiver atuado contra ordens ou instruções expressas de quem de direito (n.º 2 do mesmo artigo). Deste modo, os contabilistas certificados só serão alvo de responsabilidade contraordenacional se atuarem contra ordens dos administradores ou gerentes das entidades para as quais prestem serviços.

Deste regime das infrações tributárias é importante reter que a responsabilidade criminal das pessoas coletivas não exclui a responsabilidade individual dos agentes (artigo 7.º, n.º 3 do RGIT), ao passo que a responsabilidade contraordenacional das pessoas coletivas exclui a responsabilidade individual dos agentes (artigo 7.º, n.º 4 do RGIT), exceto nos casos do n.º 2.

4. Responsabilidade civil pelo pagamento de coimas

Cunha (2016, p. 346) argumenta que “a responsabilidade do CC quando é chamado a pagar coimas ou multas, que não lhe foram diretamente aplicadas, por não ser ele o agente da infração ocorre como uma obrigação civil, consubstanciando-se nestes casos a sanção, não como um elemento punitivo e ressocializador, mas como um crédito do Estado ao qual é chamado a pagar o responsável subsidiário que por lhe ser imputável a “génese da insuficiência global do património da pessoa coletiva ou a concreta falta de pagamento” responde como responsável civil”.

A previsão legal desta responsabilidade encontra-se no n.º 3 do artigo 8.º do RGIT. Os contabilistas em conjunto com administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração são subsidiariamente responsáveis, e solidariamente entre si, pelas coimas devidas pela falta ou atraso de quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício de funções. Esta responsabilidade só tem lugar se, até 30 dias após o termo do prazo de entrega da declaração, não for comunicado por via eletrónica através do Portal das Finanças, as razões que impediram o cumprimento atempado dada obrigação e o atraso ou falta de entrega não lhes for imputável a qualquer título.

A contraordenação por falta ou atraso de declarações está regulada nos artigos 116.º e 117.º do RGIT e as coimas variam consoante o tipo de declaração. Por exemplo, a falta ou

O essencial sobre a tripla responsabilidade fiscal dos contabilistas certificados em Portugal: síntese e visão panorâmica.

atraso na entrega de declarações que visem determinar, avaliar ou comprovar a matéria coletável é punível atualmente com coima de € 150 a € 3 750, de acordo com o artigo 116.º, n.º 1 do RGIT. Para a declaração relativa à transferência de fundos para países, territórios ou regiões com regime claramente mais favorável, a coima é de € 3 000 a € 165 000 (artigos 116.º, n.º 4 do RGIT e 63.ºA, n.º 2 da LGT). No caso das declarações de início, alterações ou cessação de atividade, das declarações autónomas de cessação ou alteração dos pressupostos de benefícios fiscais e das declarações para inscrição em registos que a administração fiscal deva possuir de valores patrimoniais, a coima varia entre € 300 e € 7 500 (artigo 117.º, n.º 2 do RGIT).

Matos (2016) refere que a norma do artigo 8.º, n.º 1 do RGIT, referente apenas aos administradores e gerentes, tem suscitado dúvidas quanto à sua constitucionalidade, e que no seu entender o mesmo argumento é aplicável ao n.º 3, onde são mencionados os contabilistas certificados. É defendido que o ato de pagamento pelos administradores, gerentes e contabilistas das multas ou coimas aplicadas às pessoas coletivas é uma transmissão do dever de cumprimento da sanção e por isso está em causa o artigo 30.º, n.º 3 da CRP que dispõe que “a responsabilidade penal é insuscetível de transmissão”.

5. Conclusão

Este trabalho pretendeu dar a conhecer os tipos de responsabilidade a que os contabilistas certificados estão sujeitos por imposição da lei fiscal. Para tal, foi efetuada uma revisão da literatura e da legislação aplicável. Neste âmbito, o principal estudo que serviu de apoio a esta contribuição foi o de Matos (2016).

A pesquisa permitiu concluir que os contabilistas certificados estão sujeitos a três diferentes tipos de responsabilidade fiscal, a saber: (1) responsabilidade tributária; (2) responsabilidade por infrações tributárias (que se divide em responsabilidade penal e contraordenacional); e (3) responsabilidade civil pelo pagamento de coimas. Em síntese, atente-se na tabela 1.

Tabela 1: Os diferentes tipos de responsabilidade fiscal dos contabilistas certificados em Portugal.

Tipo de responsabilidade	Legislação aplicável
Responsabilidade tributária	<i>Lei Geral Tributária</i> – artigo 24.º
Responsabilidade por infrações tributárias	<i>Regime Geral das Infrações Tributárias</i> – artigos 6.º, 7.º e 103.º a 107.º.
Responsabilidade civil pelo pagamento de coimas	<i>Regime Geral das Infrações Tributárias</i> – artigo 8.º, n.º 3.

Fonte: Elaboração própria (2020).

A responsabilidade tributária é uma responsabilidade subsidiária e é a mais difícil de ser efetivada, tendo em conta os vários requisitos exigidos. É necessário verificar-se o incumprimento do devedor originário, a insuficiência ou falta de bens deste para liquidação da dívida e a prévia existência de um processo executivo também contra o devedor originário. Além destes requisitos, é também necessário de que o contabilista certificado viole os deveres a que está sujeito pelo EOCC, através de uma ação ou omissão ilícita, culposa geradora de um dano e que seja essa ação a causadora desse dano.

A responsabilidade por infrações tributárias divide-se em responsabilidade penal e contraordenacional, consoante se esteja perante um crime ou perante uma contraordenação. Os

O essencial sobre a tripla responsabilidade fiscal dos contabilistas certificados em Portugal: síntese e visão panorâmica.

crimes são imputados aos contabilistas certificados por via da representação ou da atuação em nome de outrem. As contraordenações só serão imputadas aos contabilistas certificados se agirem contra ordens expressas dos responsáveis da pessoa coletiva, porque em primeira linha a responsabilidade das pessoas coletivas exclui a responsabilidade individual.

Por fim, a responsabilidade civil pelo pagamento de coimas surge pela falta ou atraso da entrega de quaisquer declarações que devam ser apresentadas no período de exercício de funções, quando não seja comunicado à Administração Tributária, até 30 dias após o termo do prazo de entrega, o motivo que impediu o cumprimento atempado da obrigação.

Dos três tipos de responsabilidade identificados, constatou-se que apenas a responsabilidade por crimes tributários não é subsidiária, e que os três tipos de responsabilidade têm um elo em comum: todos pressupõem uma violação dos deveres a que os contabilistas certificados estão sujeitos.

Este trabalho registou como principal limitação o reduzido leque de literatura sobre a responsabilidade específica dos contabilistas certificados em Portugal, dado que a maioria dos autores de referência focam a sua atenção no regime da responsabilidade dos administradores e gerentes, apenas. Para o futuro, afigurar-se-ia importante estudar este assunto do ponto de vista empírico, ou seja, questionar os profissionais sobre quais são as suas sensibilidades e experiências no terreno acerca dos diferentes tipos de responsabilidade evidenciados neste artigo.

Referências

- Cunha, A. P. M. (2016). “Nos trilhos da responsabilidade tributária: o roteiro dos contabilistas certificados”. *Revista Portuguesa de Contabilidade* 23, pp. 333-350.
- Dourado, A. P. (2015). *Direito Fiscal – Lições*. Coimbra: Almedina.
- Félix, G. (2018). “A responsabilidade tributária do contabilista certificado”. *Jornal Vida Económica* (16 mar. 2018), p. 28.
- Guerreiro, T. C. e Camossa, R. (2006), “A responsabilidade tributária subsidiária dos TOC’s: alcance do conceito de negligência”. *Jornal de Contabilidade* 348, pp. 95-96.
- Guimarães, J. C. (2009a). “História (breve) da regulamentação da profissão de contabilista em Portugal”. *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas* 117, pp. 30-43.
- Guimarães, J. F. C. (2009b). “Alguns dos acontecimentos mais importantes da evolução da contabilidade e da profissão de contabilista em Portugal desde 1755 até hoje”. In Guimarães, J. F. C. (2009), *A Profissão, as Associações e as Revistas de Contabilidade em Portugal* (pp. 23-64). Porto: Vida Económica.
- Guimarães, J. F. C. (2010), “A profissão de contabilista em Portugal”. *Revista de Contabilidade e Comércio* 240, pp. 731-783.
- Machado, J. e Raposo, V. (2007). “A responsabilidade subsidiária dos TOC’s (algumas considerações constitucionais a propósito do artigo 24.º/3 da LGT)”. *Fiscalidade* 30, pp. 5-23.

O essencial sobre a tripla responsabilidade fiscal dos contabilistas certificados em Portugal: síntese e visão panorâmica.

- Marques, P., Gonçalves, P. C. e Marques, R. (2017). *Responsabilidade Tributária e Penal dos Gestores, Advogados, Contabilistas e Auditores*. Coimbra: Almedina.
- Matos, C. G. (2016). *A Responsabilidade dos Contabilistas Certificados no Exercício da sua Atividade Profissional – a Responsabilidade Tributária*. Coimbra: Almedina.
- Nabais, J. C. (2015). *Direito Fiscal* (8.^a ed.) Coimbra: Almedina.
- Nunes, M. V. (2016). *Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados – Anotado*. Porto: Vida Económica.
- Pires, J. M. F., Bulcão, G., Vidal, J. R. e Menezes, M. J. (2015). *Lei Geral Tributária – Comentada e Anotada*. Coimbra: Almedina.
- Sanches, J. L. S. (2002). *Manual de Direito Fiscal* (2.^a ed.) Coimbra: Almedina.
- Santos, A. L. S. (2015). *A Responsabilidade dos Técnicos Oficiais de Contas e dos Revisores Oficiais de Contas na Insolvência Culposa*. Coimbra: Universidade de Coimbra; Faculdade de Direito. Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Forenses.
- Silva, G. M. (2018). *Direito Penal Tributário* (2.^a ed.) Lisboa: Universidade Católica.
- Sousa, J. L. e Santos, M. S. (2003). *Regime Geral das Infrações Tributárias – Anotado* (2.^a ed.). Lisboa: Áreas Editora.
- Vasques, S. (2014). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina.

Legislação citada

- *Código de Procedimento e de Processo Tributário*.
- *Constituição da República Portuguesa*.
- *Decreto n.º 17 730*, de 7 de dezembro de 1929.
- *Decreto-Lei n.º 45005*, de 27 de abril de 1963.
- *Decreto-Lei n.º 47344/66*, de 25 de novembro.
- *Decreto-Lei n.º 262/86*, de 2 de setembro.
- *Decreto-Lei n.º 68/87*, de 9 de fevereiro.
- *Decreto-Lei 154/91*, de 23 de abril.
- *Decreto-Lei n.º 398/98*, de 17 de dezembro.
- *Decreto-Lei n.º 433/99*, de 26 de outubro.
- *Lei n.º 15/2001*, de 5 de junho.
- *Decreto-Lei n.º 158/2009*, de 13 de julho.
- *Lei n.º 2/2014*, de 16 de janeiro.
- *Lei n.º 139/2015*, de 7 de setembro – Anexo I: Estatuto da Ordem dos Contabilistas Certificados.
- *Lei n.º 139/2015*, de 7 de setembro – Anexo II: Código Deontológico dos Contabilistas Certificados.

O essencial sobre a tripla responsabilidade fiscal dos contabilistas certificados em Portugal: síntese e visão panorâmica.

How to cite this article:

Araújo, V.P., Gonçalves, M., & Marques, M.C. (2020). O essencial sobre a tripla responsabilidade fiscal dos contabilistas certificados em Portugal: síntese e visão panorâmica. *Portuguese Journal of Finance, Management and Accounting*, 6 (12), 3-19. Disponível em <http://u3isjournal.isvouga.pt/index.php/PJFMA>