

A ética e a actividade profissional dos técnicos de contabilidade

Rogério Fernandes Ferreira *

I — Retrospectiva sobre a elaboração e a prestação das contas

A elaboração das contas das empresas, a prestação de informações, a fiscalização da gestão e da contabilidade das empresas, a certificação derivada da revisão de contas são matérias que no nosso país têm nos últimos decénios sido objecto de análises, reelaborações, críticas. Merecem-nas, mas também é justo assinalar que, talvez em resultado das críticas, dos reparos, tem havido evolução.

Quando, na década de 1950, comecei os meus estudos, tinha mestres que se insurgiam contra a situação dessa altura. Dois professores meus — Gonçalves da Silva em 1938 fizera tese de doutoramento sobre o tema da «*Regulamentação legal da escrituração mercantil*» e Pires Cardoso apresentara em 1943 dissertação extensíssima sobre a «*Fiscalização das sociedades anónimas*», ano aquele em que se publicara já lei (n.º 1995), relativa a essa matéria, mas as «*estruturas*» da época não possibilitaram a sequente regulamentação.

Não se discutia então a responsabilidade de quem elaborava as contas. E para a fiscalização das contas já existia o conselho fiscal, mas os membros desse órgão fiscalizador pouco sabiam da matéria e, via de regra, não eram operantes. Actuavam em grande dependência dos accionistas e conselhos de administração e o que recebiam era uma sinecura ou compensação por tempo gasto nos rituais previstos na legislação da época.

Na altura da minha licenciatura em Finanças (década de 50) os estudos sobre normalização contabilística eram preocupações de profissionais mais curiosos e dedicados e de professores de contabilidade. Apareceram entre nós, seguindo

exemplos de alguns outros países, estudos e propostas concretas sobre o tema (cf. *Ensaio sobre Um Planeamento Contabilístico Racional*, de Cruz Vidal, 1955). Eu próprio o fiz também, como membro da Comissão criada no seio da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos e em estudos universitários (culminando com dissertação de doutoramento sobre estas matérias — *Normalização Contabilística*, 1983).

Hoje existe um Plano Oficial de Contabilidade, tornado obrigatório para a generalidade das empresas. O sector das empresas financeiras e o sector segurador contam com planos específicos. Dispõe-se hoje de um verdadeiro direito da contabilidade, conjunto de imposições sobre as prestações de informação contabilístico-financeira, assentes no Plano de Contas e em outras estruturas legais de prestação de contas, pareceres de entidades de fiscalização, publicidade, registo.

Aos revisores oficiais de contas foram cometidas responsabilidades, eventualmente sanções disciplinares e até penais em casos de informação incorrecta, falsa e prejudicial aos interesses de sócios ou accionistas, credores, fisco e outras entidades.

Avaliações de empresas, cessões de património e de liberação de capital social são informações assentes em princípios e regras de valorimetria, por vezes algo fluídos ou sob critérios alternativos.

Os assuntos vão sendo estudados, progride-se, mas é precisamente esse progresso que traz novas questões, necessidades de novas pesquisas.

A Reforma Fiscal da década de 60 constituiu importante passo, conferindo idoneidade ao apuramento do lucro real (o Código da Contribuição Industrial publicou-se em 1963).

* Prof. Catedrático do Instituto Superior de Economia e Gestão, da Universidade Técnica de Lisboa.

Em 1969 surgiu o diploma legal da fiscalização das sociedades anónimas¹ que obrigou a que nos conselhos fiscais houvesse pelo menos um membro com conhecimentos de contabilidade.

Em 1972 apareceu a 1.ª lei sobre revisão oficial de contas e a certificação legal.

Em 1977 é aprovado o POC (Plano Oficial de Contabilidade).

Em 1979 aparece reformulação da anterior lei de 1972 sobre a regulamentação da profissão de ROC e suas sociedades.

Na década de 80 é aprovado o Código das Sociedades Comerciais, que nessa parte revogou o Código Comercial. Suscitam-se novos problemas e geram-se novos estudos. Apareceu igualmente nova legislação sobre matéria financeira (mercado de capitais, regulamentações relacionadas com emissão e venda de títulos, legislação vária para instituições financeiras e de crédito e sobre novos instrumentos financeiros).

O ingresso na CE (1985) impôs o acatamento das suas directivas e transposição das mesmas para a nossa ordem jurídica; há directivas a estabelecer obrigações relativas à elaboração, apresentação e publicidade das contas das sociedades de capitais e sobre o exercício da auditoria. Isso implicou adaptações na lei portuguesa — o POC foi revisto em 1989.

Procedeu-se a uma grande revisão da fiscalidade, publicando-se em 1985 um importante Código (IVA), seguido de legislação complementar sobre «tributação da despesa»; em 1988 aparecem os actuais códigos dos impostos sobre o rendimento (Reforma Fiscal de 1989).

As iniciativas não param. Na década de 90 o POC é outra vez mexido, obrigando-se agora grupos de empresas à consolidação de contas (Decreto-Lei n.º 238/91, de 2 de Julho). Nova regulamentação dos revisores oficiais de contas acaba de aparecer (Decreto-Lei n.º 422-A/93, de 30 de Dezembro).

O Código do Mercado de Valores Mobiliários foi aprovado pelo Decreto-Lei n.º 142-A/91, de 10 de Abril, que recentemente é remodelado (De-

creto-Lei n.º 196/95, de 29 de Julho, e Decreto-Lei n.º 261/95, de 3 de Outubro).

A delicadeza das matérias, os interesses divergentes, as necessidades da vida económica e empresarial exigem dos dirigentes e dos técnicos de gestão e contabilidade não só conhecimentos técnicos mas comportamentos que satisfaçam os objectivos visados de protecção de interesses vários, com satisfação da lei e respeito pela *ética*.

Muitos focam a necessidade de exigências redobradas na elaboração das contas e nas suas certificações legais, onde se afirma a *convicção* de que os documentos de prestação de contas são *verdadeiros*.

Subsiste a inconveniência de serem tomadas à letra expressões como as sublinhadas, o que mereceu já comentários nossos em outras ocasiões. Quem se ocupa destas matérias conhece a existência de alternativas que as próprias leis consentem, pelo que expressões como *verdade* e *certificação* carecem de sentidos próprios — a técnica exige linguagem consonante.

No decurso da gestão empresarial são frequentes actuações em que se suscitam debates sobre o que é legal ou ilegal, passível ou não de sanções, prejudicial ou não a terceiros, ético ou não ético, etc.

No dia-a-dia põem-se-nos problemas vários, surgem interrogações: o que se deve e o que se não deve aceitar, fazer, configurar.

No tocante às contas das empresas a conduta ética ficará favorecida se for assegurada a independência profissional, com cada vez maior competência e responsabilização inerente.

Preferirão as empresas profissionais menos dependentes? E profissionais mais competentes?

Ser inflexível ou menos compreensivo não é adequado.

Basta ser «formalmente» honesto?

Como fazer apreciações de independência e de competência?

¹ Relevam-se a influência na elaboração desse texto pioneiro do nosso distinto colega e amigo Hernâni Carqueja.

As condutas próprias e o conhecimento das condutas de concorrentes, clientes, fornecedores põem questões.

Alguns afirmam que tem havido deterioração de condutas e como os ónus daí advenientes são ponderosos levantam-se questões:

— Há ou não que fixar regras de conduta comum? Que bitolas? Substância ou forma?

Estas e muitas outras interrogações carecem de ponderação.

Estamos perante matérias que podem carecer de orientações no sentido de se favorecer a aplicação da recente regulamentação legal da profissão dos técnicos de contas e que de há muito se vinha aguardando.

Os debates, agora, já poderão passar a assentar em bases concretas — na nova lei e não em meras conjecturas.

II — Retrospectiva sobre a regulamentação dos técnicos de contas

Em pequena notícia que vim a publicar no último número (o n.º 207) da *Revista de Contabilidade e Comércio*, saliento que os técnicos de contas de há muito esperavam a regulamentação da sua profissão.

Já na década de 60 se criara uma Comissão com esse objectivo². Vicissitudes várias não deram vida às propostas dessa Comissão, que foram concluídas em 1970 e entregues no ministério competente. Os trabalhos efectuados respeitavam a aspectos de qualificação profissional, regulamentação do exercício da profissão e seu enquadramento legal e, ao tempo, corporativo.

Com a criação do regime de tributação das empresas pelo lucro real, instituído pela Reforma Fiscal dos impostos sobre o rendimento da década de 60, onde participaram significativamente nessa área os professores de Contabilidade

José António Sarmento e Cimourdain de Oliveira, vieram a consignar-se exigências de inscrição dos profissionais de contabilidade para fins fiscais (cf. § único do artigo 52.º do Código da Contribuição Industrial). E a regulamentação então surgida responsabilizava o técnico de contas pela elaboração e subscrição de declarações de lucros fiscais.

Esta primeira regulamentação por exigência da lei fiscal veio a constar de portaria (n.º 20 317, de 14 de Janeiro de 1964). Mais tarde, aparecem novas portarias (n.ºs 21 247, de 27 de Abril de 1965, e 221/75, de 2 de Abril), todas por fim revogadas pela Portaria n.º 420/76, de 14 de Julho, que de novo definiu as condições de inscrição dos técnicos de contas, dizendo ser as aplicáveis até se proceder à regulamentação legal do exercício da respectiva profissão. A regulamentação agora aparecida ficou assim por fazer quase durante dois decénios. Entrementes, mesmo para fins fiscais, as exigências anteriores deixaram de se impor — o Código do IRC deixou-as cair.

A regulamentação fiscal antes vigente era um passo em frente que trouxe efeitos benéficos diversos não só para a Administração Fiscal e para o País, mas também relativamente às empresas que desejavam ter boas contas para a gestão e um correcto apuramento do lucro tributável. Os profissionais da contabilidade, por seu turno, viram também aí um primeiro reconhecimento da relevância da profissão no contexto económico-social e para os fins fiscais visados. Gerou-se um movimento de consciencialização, de incentivação de carreira, de estudo e valorização profissional.

O aparecimento da Reforma Fiscal da década de 60 entusiasmou os profissionais, estimulando não só o estudo das matérias de contabilidade mas de outras correlativas — gestão, fiscalidade, direito. Criaram-se então novas associações de representação da classe como foi o caso da APOTEC (Associação Portuguesa dos Técnicos de Contas) e da Câmara dos Técnicos de Contas. A APOTEC, sem desprimor para outros, tem

² A frequente citação de esforços pioneiros na defesa da classe profissional leva a sublinhar que as colaborações foram sempre de muitos. Lembra-se um primeiro trabalho de comissão presidida por Fernando Cid Proença, da qual fizeram parte Júlio César Gonçalves, Costa Figueira, Carlos Afonso de Carvalho, Fernandes Salgueiro, Gertrudes Pascoalinho, Ascensão Cardoso, António de Almeida, Aça Castelbranco e eu próprio.

No nosso livro *A Tributação do Lucro Real*, 2.ª edição, ampliada, o problema da regulamentação profissional merecera-nos já atenção especial — cf. pp. 45 a 55 e 293-294, 301 e segs., *ob. cit.*

desempenhado papel significativo na aglutinação dos técnicos de contabilidade do País. Atente-se que não parou de crescer o número dos seus associados ao longo dos anos desde a sua fundação³. A APOTEC preocupou-se com a valorização profissional e o prestígio da profissão mas bateu-se igualmente pelo correcto exercício da actividade (que era entendido não dever limitar-se apenas a aspectos fiscais e aos interesses da Administração Fiscal) e por uma regulamentação profissional em termos mais alargados e mais próprios.

Muitos dos técnicos de contabilidade sofreram alguma decepção nessas expectativas quando viram que a reforma fiscal dos impostos sobre o rendimento de 1989 se orientava por certa involução nos propósitos antes sublinhados, fazendo decair a figura do «técnico de contas responsável», já então sujeita a deveres de conduta profissional, em particular no tocante à elaboração e à entrega, por eles avalizada, das declarações fiscais.

Tudo parece indicar que a involução atrás aludida terá terminado e que o reconhecimento legal da profissão e da regulamentação do exercício da actividade vai chegar. E chega porque as entidades da Administração Pública acabaram, tardiamente é certo, por concluir que a referida involução foi francamente desfavorável aos desejos de mais correcta tributação. Mas os objectivos da regulamentação da profissão não devem ficar a isso confinados.

É certo que a ausência de regulamentação terá feito crescer a impunidade; houve opções de empresas por contabilizações desvirtuadas, chegando-se ao cúmulo de grandes empresas, com acções cotadas na bolsa, dispo de conselhos fiscais, de revisores oficiais de contas e de auditores internos e externos serem acusadas de viciações de contabilidade com a introdução de facturas falsas ou fictícias, facturas que não representavam operações reais e que serviam de capa a saídas de dinheiros da empresa sem tributação, redução de lucros tributáveis apurados e reembolsos de IVA lesivos dos interesses do Estado.

Importa observar que muitas vezes essas actuações eram formas de «tapar» entregas feitas

pelas empresas a entidades corruptoras ou a outras empresas e prestadores de serviços que impunham como condição a confiança, a não facturação e não escrituração.

Tudo isto, naturalmente, trouxe custos sociais diversos — deterioração moral pela quebra de ética nos comportamentos. Na economia real geraram-se distorções de concorrência, beneficiaram-se infractores e enriqueceram-se pessoas menos escrupulosas que sempre aparecem nessas ocasiões, provocando-se com tudo isso mal-estar, o que sempre perturba, em particular num país que saía de um regime político ditatorial para um regime democrático.

Ao nível da informação que se pretende retirar da contabilidade para apreciar a gestão e a marcha das empresas, este circunstancialismo revelou-se extremamente negativo e desmotivador. Os rácios das empresas, as apreciações sobre a sua real situação e as recolhas de dados globais, quer por sectores da economia, quer para a economia em geral, ficaram deturpados. Reduziu a fé na prestação das contas, aumentaram as dúvidas dos analistas.

Assim, não é de estranhar, dada a situação de descalabro em que se estava caindo, que a certa altura responsáveis da governação procurassem aproveitar a teimosia, o muito esforço, as diligências porfiadas, conjugadas ou separadas, das associações de contabilidade e de seus profissionais que, honra lhes seja, sempre se empenharam para que a regulamentação da profissão passasse a ser realidade, como de há muito ambicionavam.

Porém, muito ou tudo ia tardando. O Ministro das Finanças Eduardo Catroga, convidado para as Jornadas promovidas pela APOTEC, realizadas em Lisboa, em Janeiro de 1993, viu bem, como gestor profissional que é, que o papel dos homens da contabilidade não estava a ser devidamente encarado. Obnubilou-se a importância da classe e a seriedade dos seus propósitos, de há muito proclamados.

Tantos anos de protelamento trouxeram desalento a muitos técnicos de contabilidade, ouvindo-se vozes de desesperança.

³ Com cerca de 1800 sócios em 1977 passou a cerca de 8400 associados em 1995 (incluindo 1 milhão de candidatos a prepararem-se para a profissão).

Entretanto, a regulamentação da profissão acabou por fazer-se, vindo a ser publicado o Decreto-Lei n.º 265/95, de 17 de Outubro, aprovando o Estatuto dos Técnicos Oficiais de Contas. Certo, esta regulamentação não está isenta de reparos, nomeadamente por continuar centrada nos interesses da Administração Fiscal, preocupação que não é a única relevante, nem a mais adequada ao enquadramento profissional pretendido.

A prática poderá salientar a necessidade de melhor regulamentação, se bem que mais útil fosse as soluções encontradas se apresentarem, desde logo, as mais próprias.

Vários pontos há que têm sido objecto de reparos judiciosos de pessoas e entidades autorizadas⁴. Útil será que sugestões ainda não consideradas e outras que o futuro mostre necessárias passem a ser estudadas e introduzidas na legislação.

Um reparo que nós próprios assinalámos em outra ocasião não o vimos relevado no diploma legal já aprovado e, por isso, voltamos a assinalá-lo, fazendo-o agora, todavia, em termos mais limitados, por se tratar de repetição de ideia já divulgada.

É o caso de esse diploma legal manter no seu artigo 25.º que «os técnicos oficiais de contas devem participar ao Ministério Público, através da Câmara, os factos detectados no exercício das respectivas funções de interesse público que constituam crimes públicos», ao mesmo tempo que no artigo 4.º preceitua que «os técnicos oficiais de contas podem exercer a sua actividade quer em regime de trabalho independente, quer em regime de trabalho dependente».

O problema que se suscitou apresenta melindre mas não quer deixar de acentuar-se que «a obrigação prevista no aludido artigo 25.º para quem está e sempre esteve a exercer a profissão como trabalhador de conta de outrem de uma empresa, a 'participação' exigida se revestirá de dificuldades peculiares, considerando as relações de emprego e de subordinação dos

técnicos de contas à respectiva entidade patronal, entre o mais, os direitos e deveres dos empregados, as suas ligações afectivas e a natural dependência económica.

O técnico de contas não pode, claro, colaborar em crimes (públicos ou não) praticados na empresa e não deve deles ser autor ou cúmplice. Porém, assacar-lhe a obrigação legal de participar ou comunicar esses crimes parece opção excessiva nos tempos que correm, conhecidas as actuais dificuldades no campo do emprego [...]

Em paralelo, cita-se o dever de sigilo de outros profissionais (advogados, por exemplo), o segredo bancário e ainda o direito que a lei dá a acusados e seus familiares de opção pelo silêncio.

III — A ética e a actividade profissional

O que se aponta nos números anteriores são já tópicos que podem servir para o reacender dos debates sobre a profissão e seu esperado regu-lamento.

Pedem-nos em especial que nos pronunciemos sobre a ética no desempenho da profissão, sobre as condutas dos técnicos de contas no exercício da sua actividade.

Quem pressupõe que a ética norteia os procedimentos poderá considerar desnecessário o debate do tema. Todavia, vive-se num mundo que acarreta perplexidades, que exige sabedoria, que impõe buscas de utilidade e eficiência.

Estas preocupações podem favorecer o encontro de melhores soluções para o bem-estar social. Será necessário que o comportamento ético não seja enjeitado, mas há que ponderar se rigores na busca ética não redundarão em quebras de produtividade, o que geraria mal-estar, donde menor justiça e menor felicidade colectiva. Avançamos, afirmando que a ética é ideal a modelar pela prática possível e mais adequada.

⁴ São tantos os estudos e os autores a pronunciarem-se sobre as matérias que não os focaremos, tanto mais que são do conhecimento dos técnicos de contas ou são-lhes de fácil acesso, visto a generalidade dos mesmos ter aparecido em revistas da especialidade, como é o caso do próprio *Boletim da APOTEC*, o *JTCE*, o *Boletim da APECA* e o da Câmara dos Técnicos de Contas. Focam-se também os esforços desenvolvidos e os estudos publicados sobre esta matéria que aparecem nos números do mais recente mensário — o *EUROCONTAS*.

O assunto sob exame foi já extremamente debatido e objecto de estudos ao longo dos tempos. Será justo deixar memória desses estudos pioneiros, pelo que se remete para o n.º 207 da *Revista de Contabilidade e Comércio*, a que se faz referência no início desta comunicação.

A ética não é fácil de operacionalizar — é filosofia, pensamento norteador, disciplina que se ocupa da moral, entendida como meta ou ideal na conduta humana. «A ética é ciência não só descritiva mas também normativa que procura estabelecer absoluta ou categoricamente as regras mais fundamentais do viver social; em sinóníma de moral, a ética tenderia a limitar-se à moral geral ou fundamental, sem entrar no pormenor da moral especial ou aplicada»⁵.

Os juízos sobre o exercício das actividades profissionais no mundo actual, em particular no País, impõem linhas de orientação para uma adequada formalização dos procedimentos mais consentâneos com pressupostos de ordem ética. A esses pressupostos terão de aliar-se requisitos de tecnicidade e de respeito pelos princípios contabilísticos geralmente aceites e pelos diversos comandos legais que para as contas se fixaram no POC e em outros diplomas legais sobre normalização contabilística, nomeadamente a legislação e os regulamentos fiscais e os demais diplomas do chamado, hoje, sob certa perspectiva, Direito Económico — velho Código Comercial, Código das Sociedades Comerciais, Código do Registo Comercial, Código do Mercado de Valores Mobiliários, Códigos dos Impostos, etc.

Os temas da ética prendem-se naturalmente aos problemas de deontologia profissional. Há que estudar regras de deontologia que em outros países se seguem ou que têm sido elaboradas para discussão em foros de profissionais. Exigem-se estudos a efectuar por comissões *ad hoc*, pois não se nos revela viável tratar estas matérias à partida (só à chegada) em assembleias de profissionais demasiado vastas⁶.

As questões éticas preocupam hoje todo o mundo. E no mundo sempre se foi mais propenso em falar do que faz falta. Na realidade, se hoje, por todo o lado, se ouve falar de *ética* é porque muitos sentem as fragilidades devidas a essa falta.

Não é que a *ética* falte de todo, ou que a *ética* não esteja presente nos procedimentos da ge-

neralidade dos técnicos ou que não seja ela, geralmente, a nortear a maioria de nós nas nossas actuações e comportamentos. Todavia, esse bem — a ética — não pode escassear e é útil que se façam alertas, sabendo todos nós que sem ética a vida colectiva fica deteriorada, penalizada⁷.

Hoje, são postos em equação, nas acções a empreender, princípios económicos com princípios jurídico-legais. E há que sublinhar competir à Economia racionalizar os meios que os agentes económicos têm à sua disposição para atingir os objectivos a que se propõem (produção de bens e serviços, lucro, expansão, sobrevivência). À Economia compete sempre lutar contra a escassez, procurar o aumento dos bens económicos aptos à satisfação das necessidades económicas (*lato sensu*) das pessoas.

A Economia não se ocupa dos bens livres e sim dos bens económicos que se necessita de produzir, aumentar, obter utilizações alternativas deles que melhor permitam alcançar fins económicos predeterminados.

Esses fins económicos eleitos têm em mira promover o bem-estar real, resolver melhor os problemas da pessoa humana. Por muito que se conteste, a Economia está ao serviço da humanidade.

O fim último da Economia será repartir bens escassos ou torná-los não escassos, segundo leis económicas. Sublinha-se que a Economia tem por finalidade «matar» os problemas económicos existentes. Porém, não concluímos que a Economia acaba assim, com essa chegada à abundância. É que, resolvidas carências actuais, outras aparecem, sempre instantes e sempre de não fácil solução.

Por mais que se consiga realizar, nunca todos os problemas se resolverão; resolvidos uns, outros aparecem. Na verdade, resolver problemas de anulação da escassez é fim da Economia, que para isso busca sempre novas racionalizações, novas soluções, satisfação de outras necessida-

⁵ Cf. *Dicionário Geral das Ciências Humanas*, de G.Thines e Agnes Lempereur, Edições 70.

⁶ Será o caso das Jornadas a que se destina esta comunicação, aliás com muitas e variadas preocupações.

⁷ «Se uma sociedade não se preocupar, desde o berço, com a formação ética e moral, as nossas vidas impregnadas das marcas da nossa história pessoal moldada pela família, religião, escola, comunidade e organizações onde exercemos actividades, profissionais ou não, de carácter mercenário ou filantrópico, teremos práticas antiéticas. Estas, hoje, manifestam-se em dimensão transnacional, envolvendo membros de governos, altos funcionários, empresários, partidos políticos e até sindicatos. A credibilidade dos países e das suas instituições é posta em causa, o que prejudica a convivência social.» (Cf. Alberto Barata, in *Contabilidade, Auditoria e Ética nos Negócios*, pp. 136-137).

des nascidas de novos anseios humanos, busca de novos meios para satisfação de necessidades de ordem superior.

Com a regulamentação legal da profissão alguns problemas ficarão resolvidos, mas outros novos, porventura mais desafiantes, aparecerão.

Alguns de nós podem manifestar-se cépticos. A ética deverá ser atendida e considerar-se necessário que se reforce, ou seja, que deixe de ser carência. Todos, optimistas e pessimistas, homens de boa vontade, sempre darão as mãos para que a humanidade se satisfaça, veja as suas necessidades por saciar saciadas. A busca de *ética* deve ir por aí.

Se falta ética, haverá desgosto por isso. Também se estará desgostoso pela falta de outros bens. Todos nós, cidadãos hoje de um mundo de fronteiras esbatidas, sabemos existirem ainda carências sensíveis, e alguns até vivem em tanta miséria que nem sequer podem imaginar as carências de ética. Há de facto muita gente ainda carecedora do mais elementar e essencial à vida — alimentos, casa para viver ou simplesmente se abrigar, vestuário, cuidados médicos mínimos, instrução.

Nestes termos, talvez a busca de sentido mais ético na actividade profissional se deva visionar como um estado de espírito, na certeza de que haverá sempre relações sociais correctas e incorrectas.

Organizações, empresas e pessoas actuam considerando leis e códigos em vigor (códigos de leis e padrões de conduta). Ponderem-se as leis que nos regem, que devem ser melhores, mais convenientes, mais desejáveis por todos.

Houve sempre quem não quisesse cerceamentos aos seus objectivos e acções. Há quem aceite riscos e os assuma. Há quem não sinta as responsabilidades sociais e subverta regras ou torneie leis. Actuar assim transforma o mundo em «selva», conduz ao império do mais forte, do mais esperto.

Não considerar as regras que em sociedade nos são formalmente impostas, tomando-as como um bem ou, pelo menos, como um mal necessário, redundando em prejuízo de todos, incluindo os que as desrespeitam, que, quando não directamente vitimados, o irão ser de diferentes modos indi-

rectos. Serão eles ou os seus filhos ou outras pessoas que prezam vítimas da imoralidade, desordem e insegurança para que contribuíssem.

Não se estranhem as inquietações de muitos. Mas não se pense que tudo pode ser resolvido num ápice. Não é possível. Há que gradativamente ir melhorando, fixando metas a alcançar, definindo melhor regras técnicas, normas legais.

Se se criarem adequadas condições ao exercício das nossas actividades, o sentido ético tornar-se-á mais presente.

Insatisfeita como é a humanidade, imperfeita mas desejosa de perfeição, a ética, nessas perspectivas, faltará — ideal que se busca, meta que se deseja atingir, infinitude que não se alcançará. Sabemos que nada é inteiramente justo, nada é perfeito, mas esta convicção não pode conduzir a que se desame a justiça, no fundo o sentido profundo da ética, o comportamento dos justos.

Dando testemunho de uma já longa experiência, direi que no desempenho da nossa profissão a *ética* tem acompanhado a classe; o seu clamor tem sido para regras claras e transparentes; o desejo tem sido sempre «ser melhor».

E aí a solidariedade de todos, a busca de mais conhecimento e maior tecnicismo é caminho a percorrer, exemplo para outros que também façam parte da tripulação — empresários, gestores, técnicos da Administração, homens do Direito, cidadãos em geral.

IV — Reflexões finais (sobre o regulamento dos técnicos oficiais de contas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 265/95, de 17 de Outubro)

1 — Uma regulamentação, em especial quando surge, suscita apreensões a quem terá de acatar e precisa de a interpretar. Partilho da opinião de que o Estatuto legal publicado, mesmo passível de reparos e merecedor de correcções, será vantajoso, preferível à ausência de regulamentação em que se tem vivido. A utilização de semáforos na regulação do trânsito é de grande utilidade, é indispensável para a adequada circulação das pessoas e das viaturas. Pode caminhar-se sem semáforos no trânsito actual, mas, sem dúvida, pior, o que bem se conclui quando avariam.

Uma regulamentação considera-se útil ou necessária, verificadas que sejam as suas vantagens na execução, concluído que seja que essas vantagens superam inconvenientes e ónus de não regulamentação. E nada obstará, certamente, a que seja melhorada. As melhorias satisfarão as críticas mais próprias e justas, trazendo decerto cooperação posterior de pessoas que até hoje terão sido seus justos objectores.

Fui a favor da *normalização contabilística*. Houve quem fosse contra. O movimento normalizador venceu porque se pressentiu, a certa altura, que satisfaria necessidades visíveis e que traria vantagens superiores aos inconvenientes que se lhe assacavam. Hoje, ainda há críticos da normalização mas a recomendar melhorias em revisões futuras.

2 — Passo a breve apreciação de pontos da regulamentação da profissão mais controversos ou que merecem menção especial e que são os relativos aos artigos do Estatuto que se ocupam das funções dos técnicos oficiais de contas (artigo 2.º), limites de actividade e pontuação (artigos 5.º e 6.º), participação de crimes públicos (artigo 25.º) e composição e competência do conselho disciplinar (artigos 63.º e seguintes).

3 — Confrontando a redacção do artigo 2.º⁸ com a do projecto, verifica-se que antes se explicitava também a responsabilidade pela organização e elaboração das contabilidades, ao passo que agora se assinala só a responsabilidade pela «regularidade fiscal».

Encarando a questão de um modo positivo, direi que isso pode ter resultado de desejo de simplificação do legislador, que terá, porventura, con-

siderado aquela outra responsabilidade um implícito da «regularidade fiscal». Seja o que for, a questão merece esclarecimento, pois outro modo de entender se revelará possível ou eventualmente pretendido.

4 — As limitações de actividade e sistema de pontos tem sido talvez o mais debatido. É problema delicado mas que se prevê virá a resolver-se a contento, após ponderações de legítimos interesses, operando-se a flexibilidade necessária ao atendimento de justas queixas⁹.

Admite-se que possam ocorrer situações que alguns receiam — o aparecimento de pessoas a comprar ou a vender pontos ou o não respeito dos limites da pontuação ou a alteração para limites mais razoáveis ou até, por que não, supressão de limitações.

Podem os limites fixados¹⁰ estar desajustados, mas quanto a isso ninguém terá porventura condições suficientemente objectivas para se pronunciar já de modo decisivo.

O problema pode ser encarado de outros modos. No n.º 224 do *Boletim da APOTEC* (Novembro de 1995), Vieira dos Reis anota, entre o mais, que «a opção pode vir a tornar-se vantajosa [...] e que, passada esta fase [...] a única limitação que deveria haver, particularmente para quem em termos profissionais e/ou empresariais apostou em pleno e em regime de dedicação exclusiva nesta actividade, seria a que viesse a resultar apenas do seu desempenho responsável, sério e da qualidade técnica oferecida dentro das normas legais e técnicas em vigor, em ambiente de sã concorrência de mercado. Naturalmente que esta forma de desenvolver a actividade não

⁸ Artigo 2.º do Regulamento focado:

Artigo 2.º

Funções

1 — São funções dos técnicos oficiais de contas assumir a responsabilidade pela regularidade fiscal das entidades sujeitas a imposto sobre o rendimento que possuam ou devam possuir contabilidade organizada, devendo assinar, conjuntamente com aquelas entidades, as respectivas declarações fiscais.

2 — Os técnicos oficiais de contas podem também exercer funções de consultadoria em matérias relacionadas com as habilitações que possuam e de docência das matérias que constituam objecto de exame da Associação dos Técnicos Oficiais de Contas.

⁹ O artigo 68.º do Estatuto previu um período de transição que corresponde a manter a situação até ao fim de 1998. É um bom passo que poderá, todavia, não satisfazer os que procuram crescimento ou expansão, objectivo quase natural para a generalidade das instituições.

¹⁰ Artigos 5.º e 6.º do Estatuto:

Artigo 5.º

Limites da actividade

1 — Os técnicos oficiais de contas só podem prestar a sua actividade a um número de entidades cuja pontuação acumulada, nos termos do artigo 6.º, não seja superior a 22 pontos.

2 — Para os técnicos oficiais de contas que exerçam essa profissão integrados em empresas de prestação de serviços ou de sociedades de profissionais, aquele limite é alargado para 28 pontos.

dispensaria, por parte da ATOC, *um adequado sistema de controlo*, tendente a avaliar regularmente as condições e a qualidade do serviço prestado e a propor as necessárias medidas correctivas, quando fosse o caso».

Aceita-se que cada profissional faça as suas opções, restringindo-se ou recorrendo à associação com outros técnicos. Por muita racionalização, experiência e competência que se possua, existem limitações humanas e profissionais na execução de trabalhos de forma responsável ¹¹.

5 — O artigo 25.^o¹², ao prescrever a participação de crimes públicos pelos técnicos oficiais de contas, tem suscitado também debates. É questão que naturalmente exigirá esclarecimento. Desde logo porque a legislação actual não apresenta propriamente uma enumeração de crimes a considerar *públicos*. Retira-se da lei penal que são os mais graves aqueles que, ocorridos, impõem a acusação do Ministério Público, sem queixa ou acusação particular, o que não sucede nos crimes ditos particulares (e *semipúblicos*) em que a acusação só é formulada havendo queixa dos prejudicados, dos vitimados.

Um não especialista de direito, um profissional de outras matérias, nomeadamente de contabilidade, não disporá de conhecimentos suficientes

para estabelecer fronteiras entre crimes diversos que possam ocorrer.

Anota-se que deverá entender-se que a exigência de participação de crimes públicos que se indica no artigo 25.^o do Estatuto respeitará apenas a crimes relacionados com as matérias e funções da profissão.

Podemos também observar que, se na contabilidade ocorrem movimentos indiciadores de crimes públicos (falsificações, viciações, omissões, duplicações de movimento contabilístico, sacos azuis, etc.), quem os comete, materialmente, poderá ser o próprio técnico de contas. Se o não for, ainda assim, em face da própria contabilidade de no seu todo, o técnico de contas, em muitos casos, não poderá invocar que desconhece a situação. Ou, tomando dela percepção, não poderá deixar de participar o ocorrido.

Peculiarmente, o diploma sob exame indica que a participação deverá ser feita através da Associação. Esta tutela especial pode parecer estranha, mas revela-se forma útil ao técnico oficial de contas, dada a delicadeza da matéria e até a eventual conveniência de aconselhamento e orientação da Associação.

O Estatuto diz «devem» participar.

Artigo 6.^o

Pontuação *

1 — Para efeitos dos limites fixados no artigo 5.^o, as entidades referidas no n.^o 1 do artigo 2.^o são pontuadas, com referência ao seu volume de negócios, líquido de impostos sobre o consumo, de acordo com a tabela seguinte:

Volume de negócios (V = milhares de contos)	Pontos
V ≤ 75	0,5
75 < V ≤ 150	1
150 < V ≤ 500	2
500 < V ≤ 1500	3
1500 < V ≤ 3000	4
3000 < V	5

* Alterado pela declaração de rectificação n.^o 151/95, publicada no *Diário da República*, 1.^a série-A, n.^o 277, de 30 de Fevereiro de 1995.

2 — O volume de negócios referido no número anterior é sempre o correspondente ao do último exercício encerrado.

3 — Tratando-se de entidades em início de actividade, o volume de negócios referido no n.^o 1 começa por ser estimado, com base em previsão a fornecer pela entidade, e depois confirmado ou alterado para o valor correspondente ao do segundo exercício imediatamente seguinte.

4 — As empresas inactivas ou cuja actividade esteja temporariamente suspensa não são consideradas para efeitos de pontuação.

5 — Sempre que sejam ultrapassados, por alteração da pontuação ou qualquer outra causa, os limites referidos neste artigo, verifica-se uma incompatibilidade superveniente, que deve ser sanada no prazo de um ano.

¹¹ As limitações, por o serem, geram sempre controvérsia e prejuízos para quem as tem de suportar. Invocam-se em muitos casos razões de interesse e ordem pública — v. g. limites de velocidade nas estradas, não acumulações de certos cargos diferentes.

¹² Artigo 25.^o do Estatuto:

Artigo 25.^o

Participação de crimes públicos

Os técnicos oficiais de contas devem participar ao Ministério Público, através da Associação, os factos, detectados no exercício das respectivas funções de interesse público, que constituam crimes públicos.

Qual o sentido da expressão? Dever ético ou dever legal? Não concluímos que o dever seja meramente ético, mas sim obrigação jurídica, sendo a dita participação legalmente obrigatória.

Porém, salientamos que pode justificar-se que, detectadas ocorrências criminosas, o técnico de contas deve procurar demover seus autores ou responsáveis, a gerência, tentando que se anule a prática ilegal, repondo na legalidade o que ainda for possível.

Admitamos, todavia, que o técnico de contas é um dos autores materiais da actuação criminosa. Nesse caso, obviamente, ele não irá participar de si próprio (mas poderá colocar-se em «situação de arrependido»). É que a lei não impõe, a quem está em falta, que de si próprio participe — a um faltoso assiste o «direito ao silêncio».

6 — No tocante à composição do Conselho Disciplinar¹³ da ATOC (Associação dos Técnicos Oficiais de Contas), define-se um regime menos curial para uma associação pública, pelo que admitimos seja transitório. Nesta fase inicial talvez se revele de facto útil que as sanções disciplinares não sejam ditadas por colegas. Importará, todavia, conseguir que os vogais da IGF e da DGCI que comporão aquele Conselho sejam também especialistas nas matérias da profissão de *técnico oficial de contas*. Não constando este requisito expressamente do regulamento, que ao

menos isso seja lembrado nas nomeações dos respectivos membros.

Importará também se pondere em especial o desenrolar dos processos disciplinares, desde a participação, queixa ou auto de notícia até ao exame do corpo de delito, provas incidentes, suspensão de exercício, acusação, defesa, julgamento.

7 — O período de vazio que desde 1989 ocorria veio a aumentar a (imoralidade da) evasão fiscal. Passaram a operar-se facturas falsas, como todos sabem, gerando-se assim liquidações fraudulentas nos impostos sobre o rendimento e reembolsos indevidos de IVA. Houve enriquecimento de alguns empresários menos honestos em detrimento dos que actuaram correctamente. Isso não convém à vida social e ofende a ética. Gerar quebras de receitas fiscais, tornando a tributação injusta — uns a não pagarem o que deviam e outros a pagar por eles (concorrência desleal nos negócios).

8 — A terminar, não se quer deixar de acentuar que quem lida com gestão e contabilidade, quem é cidadão atento, está ciente de actuais dificuldades desta regulamentação. O meio social hoje é complexo, competitivo, hostil, por vezes ardiloso. Logo, o que se pede agora aos que trabalham em matérias de gestão, contabilidade, fiscalidade é delicado. Espera-se não pague o justo pelo pecador, que não se procurem bodes expiatórios.

¹³ Artigos 63.º, 64.º e 65.º do Estatuto:

Artigo 63.º

Composição

1 — O conselho disciplinar é constituído por um presidente e dois vogais.

2 — O presidente é eleito em assembleia geral.

3 — Os vogais são nomeados pelo Ministro das Finanças, sendo um representante da Inspeção-Geral de Finanças e outro da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos.

Artigo 64.º

Funcionamento

1 — O conselho disciplinar reúne por convocação do presidente ou de dois dos seus vogais e pode deliberar com a presença de, pelo menos, dois membros.

2 — O conselho disciplinar pode fazer-se assessorar no desempenho das suas funções por juristas.

Artigo 65.º

Competência

Ao conselho disciplinar compete:

a) Instaurar e decidir os processos disciplinares, bem como nomear o instrutor, que deverá, preferencialmente, ser licenciado em Direito e não ser técnico oficial de contas;

b) Propor à direcção as medidas regulamentares ou administrativas com vista a suprir lacunas ou a interpretar as matérias da sua competência.