



**Paula Cristina de
Almeida Marques**

**As fraudes nas demonstrações financeiras;
Responsabilidade das administrações e ROC'S**

Dissertação apresentada à Universidade de Aveiro para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade e Auditoria, realizada sob a orientação científica da Doutora Maria de Fátima Marques Teixeira Lopes Pinho, Professora Adjunta e Co-Orientação do Dr. António Rodrigues Neto, Equiparado a Professor Adjunto, do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Dedico este trabalho aos meus pais pelo incansável apoio

O júri

Presidente

Doutora Helena Coelho Inácio

Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Doutor Paulo Alexandre Pimenta Alves

Professor auxiliar da Faculdade de Economia da Universidade Católica Portuguesa

Doutora Maria de Fátima Marques Teixeira Lopes Pinho

Professora Adjunta do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Mestre António Rodrigues Neto

Equiparado a Professor Adjunto do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro

Agradecimentos

Por muito que uma dissertação de mestrado seja um trabalho eminentemente individual, o mesmo nunca é realizado fora de um contexto pessoal e social e dificilmente é conseguido sem um conjunto de apoios, incentivos e manifestações de solidariedade.

São pois devidos agradecimentos a todos aqueles que, directa ou indirectamente, consciente ou inconscientemente, próxima ou remotamente contribuíram para a realização deste trabalho.

Agradecer torna-se sempre uma tarefa complicada, existe quase sempre o receio do possível esquecimento de alguém a quem deveríamos ter agradecido e não o fizemos, e existe ainda a situação incómoda de tudo agradecer, excepto aquela ajuda ou gesto a que não demos importância e merecia relevo e consideração.

Ciente desta realidade, insisto em deixar registados alguns agradecimentos que me parecem mais necessários:

- Ao Professor António Neto que foi conseguindo, ao longo de todo o desenvolvimento do trabalho, arranjar sempre tempo (e paciência) para o valioso aconselhamento e correcções necessárias a esta dissertação;
- À Universidade de Aveiro, pela criação do Mestrado em Contabilidade e Auditoria;
- A todos os que, mesmo considerando ser esta uma tarefa de difícil trato, pelo facto de se tratar de análise de dados relativos à responsabilidade dos Revisores Oficiais de Contas (ROC) na detecção e prevenção da fraude e por isso difícil de obter, me encorajaram a continuar;

O agradecimento final vai naturalmente para a minha Família, que suportou muitas horas de isolamento da minha parte e sofreu as consequências das minhas limitações de disponibilidade sem que em algum momento tivesse deixado de me dar todo o seu apoio e estímulo para levar esta nau a bom porto. (Muito obrigado a todos)

Palavras-chave

Auditoria, Responsabilidade dos ROC's, Responsabilidade dos Administradores.

Resumo

A sociedade, maioritariamente estruturada numa óptica de economia de mercado, exige que a função de auditoria seja cada vez mais interveniente no diagnosticar de determinadas situações, como é o caso da viabilidade da empresa, na denúncia de fraudes e de actos ilegais, na apreciação da economia, eficiência e eficácia das organizações.

Assim, o produto auditoria, sua natureza e funções, tem urgentemente que ser clarificado, para que possa responder de forma adequada às expectativas do público.

Com efeito, considera-se que o âmbito da auditoria deve ser ampliado para assim satisfazer as exigências da sociedade, pois espera-se que forneça um certo nível de segurança, bem como uma resposta aos seus problemas actuais.

O ambíguo conceito de auditoria conduz a confrontos entre os auditores e os utilizadores da informação financeira, tendo como consequência a frequente acusação de que os primeiros não alertam para falhas na organização, apesar de validarem as demonstrações financeiras.

A auditoria financeira, considerada como um exame independente que exprime uma opinião sobre as demonstrações financeiras, e às quais, em princípio, deveria conferir credibilidade – objectivo básico de uma auditoria – é objecto de todo um conjunto de críticas que exprimem visíveis preocupações da sociedade contemporânea em relação a esta prática fortemente institucionalizada na sociedade moderna, que leva a que seja apelidada de “sociedade de auditoria”.

Todavia, sendo os reparos legítimos numa óptica social, devem ou deveriam ter em consideração que o processo de auditoria depende da capacidade das demonstrações financeiras reflectirem, ou não, a realidade económica da empresa. Consequentemente, a problemática das diferenças de expectativas, não pode, nem deve, recair apenas sobre o auditor, mas também, sobre todo o processo contabilístico, visto como apolítico, de natureza meramente instrumental, que assiste as decisões económico-rationais. Esta imagem é difícil de sustentar, na medida em que o estabelecimento de normas contabilísticas tem uma natureza política, constituindo, por isso, a contabilidade e a auditoria que a valida, uma determinada visão da realidade social.

O diálogo entre a sociedade e a auditoria carece de reforço, de forma a encontrar um ponto de equilíbrio entre ambas as partes.

keywords

Auditing, ROC'S Responsibility, Administrator's Liability

Abstract

The society, mainly structured in optics of economy market, demands that the auditing function is each time more intervenient in diagnosing certain situations, such as the company's viability, in denouncing frauds and illegal acts, and in appreciating organisations' economy, efficiency and effectiveness.

Thus, the audit product, its nature and functions, needs to be urgently clarified, so that it can properly answer to the public's expectations.

In fact, the scope of auditing must be extended in order to fulfil the requirements of society, since it is expected to supply a certain level of security, as well as a response to society's current issues.

The ambiguous concept of auditing leads to confrontations between the auditors and the users of the financial information, resulting in the frequent accusation that the firsts do not mention imperfections in the organisation, despite validating the financial demonstrations.

The financial auditing, considered an independent examination which expresses an opinion on the financial demonstrations, and to which it is supposed to confer credibility – the basic aim of an audit – is object of criticism based on the well-known concerns of the contemporary society in relation to this strongly institutionalised practice in the modern society, consequently nicknamed as "society of auditing".

However, although this repairs are legitimated in a social perspective, they must or should consider that the auditing process depends on the capacity that financial demonstrations have of reflecting, or not, the company's economic reality. Consequently, the problematic concerning the different expectations must not, nor should it fall only upon the auditor, but upon the entire account system as well, seen as apolitical, with a mere instrumental nature, which supports the economic-rational decisions. This is a difficult image to sustain, since the establishment of accounting rules has a political nature and, therefore, the accounting and auditing which validates it constitutes a certain perspective on the social reality.

The dialogue between society and auditing craves for reinforcement, so that it can achieve a balance between both parts.

LISTA DE ABREVIATURAS UTILIZADAS

| | |
|----------------|---|
| AKTG | Aktiengesetz (German Law on Stock Corporations) |
| APC | Auditing Practices Committee |
| CE | Comissão Europeia |
| CEDPROC | Código de Ética e Deontologia Profissional dos Revisores Oficiais de Contas |
| CI | Controlo Interno |
| CMVM | Comissão do Mercado de Valores Mobiliários |
| CPA | Accounting and Auditing |
| CSC | Código das Sociedades Comerciais |
| CVM | Código dos Valores Mobiliários |
| CROC | Câmara dos Revisores Oficiais de Contas |
| EOROC | Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas |
| EM | Estado Membro |
| EU | União Europeia |
| EUA | Estados Unidos da Américas |
| FEE | Fédération des Experts Comptables Euroéens |
| IAPC | International Auditing Practices Committee |
| IAS | International Accounting Standards |

| | |
|--------------|---|
| ISA | International Standards on Auditing |
| LGT | Lei Geral Tributária |
| IFAC | International Federation of Accountants |
| NIR | Norma Internacional de Revisão/Auditoria |
| NTA | Norma Técnica de Revisão/Auditoria |
| OROC | Ordem dos Revisores Oficiais de Contas |
| PME'S | Pequena e Médias Empresas |
| ROC | Revisor Oficial de Contas |
| SCI | Sistema de Controlo Interno |
| SEC | Securities Exchange Commission |
| SOX | Sarbanes Oxley Act |
| SROC | Sociedade de Revisores Oficiais de Contas |

ÍNDICE GERAL

| | |
|--|----|
| CAPITULO I – INTRODUÇÃO | 5 |
| 1.1. Temática e interesse da investigação | 7 |
| 1.2. Objectivos da investigação | 8 |
| CAPITULO II – FRAUDE | 9 |
| 2.1. Conceitos: Erros, Irregularidades e Fraudes contabilísticas | 13 |
| 2.2. Investigações na área da fraude..... | 16 |
| 2.3. Ideias Concludentes sobre Fraude | 21 |
| CAPITULO III – O CONTROLO DE CONTAS PELO ROC E SUAS RESPONSABILIDADES..... | 22 |
| 3.1. Introdução às responsabilidades do ROC | 34 |
| 3.2. A intervenção obrigatória do ROC nas sociedades | 37 |
| 3.3. A responsabilidade das Sociedades de Revisores pelas auditorias realizadas pelos seus sócios | 39 |
| 3.4. Responsabilidades do revisor em detectar distorção material devido a fraude | 42 |
| CAPITULO IV – A RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES PARA COM A SOCIEDADE | 57 |
| 4.1. Deveres “contratuais” dos administradores..... | 60 |
| 4.2. Deveres legais específicos | 61 |
| 4.3. Deveres legais gerais | 62 |
| 4.3.1. Deveres de cuidado | 63 |
| 4.3.2. Deveres de lealdade | 66 |
| 4.4. Responsabilidade pela supervisão do Controlo Interno..... | 69 |
| 4.5. A responsabilidade por um controlo interno eficaz | 70 |
| 4.6. Casos peculiares | 75 |
| CAPITULO V – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES | 77 |

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS 83

CAPITULO I – INTRODUÇÃO

Com a crescente internacionalização e globalização da economia, o aumento da competitividade e as constantes alterações no ambiente de negócio, aumentou a importância das actividades dos Revisores de Contas. Neste contexto de dinâmica e complexidade, a actividade de revisão de contas surge como um instrumento de combate, pelo menos de dissuasor de fraude.

Os escândalos que ocorreram em grandes empresas de renome como a *Enron*, a *WorldCom*, vieram reforçar a importância da definição e clarificação das responsabilidades dos Revisores não só a nível civil mas também a nível criminal. Desempenhando os estes uma função de interesse público, com um papel fundamental na credibilização da informação das empresas junto dos investidores e outros utilizadores, não só nacionais mas também estrangeiros, é necessário que a sua actividade se encontre regulamentada para favorecer o bom funcionamento da mesma e servir de garantia para todos os seus utilizadores de informação por si certificada.

No passado, o Revisor Oficial de Contas (ROC), praticamente só respondia perante a Ordem dos Revisores, ao nível disciplinar e, ao nível da responsabilidade civil contratual, perante a empresa com a qual estabelecia um contrato de prestação de serviços. Actualmente, já não é bem assim, e de acordo com Guerreiro (2003, p. 57) “é exemplo máximo desta realidade a crescente tendência para a proposição de acções contra Revisores e Auditores, por parte de terceiros prejudicados patrimonialmente pela deficiente informação divulgada acerca da situação financeira das empresas com as quais foram celebrados contratos de prestação de serviços”.

Ao longo desta dissertação pretendemos traçar as principais responsabilidades dos Revisores Oficiais de Contas (ROC) bem como as incompatibilidades no exercício das suas funções, para passarmos depois a abordar as responsabilidades das administrações.

No âmbito das motivações pessoais que me levaram a realizar esta dissertação teria de remontar aos meus tempos de estágio, em que tive oportunidade de integrar o Departamento de Auditoria do Banco BPI do Porto.

Após superar as provas necessárias de ingresso, passei posteriormente a integrar um grupo de trabalho extremamente competente e trabalhador, que na minha opinião possuíam os quadros da empresa de Auditoria Andersen, empresa de referência mundial.

A prática de auditoria continuada deu-me oportunidade de constatar a importância da qualidade do trabalho realizado, em virtude da responsabilidade e importância das suas repercussões para o Revisor. De facto, a Revisão Legal de Contas está sem dúvida revestida de um enorme peso de utilidade na sociedade.

Decidimos assim, aprofundar o conhecimento na área da Responsabilidade dos Revisores e dos Administradores na detecção e prevenção de Fraudes das Demonstrações Financeiras. Por último, não podíamos deixar de referir a nossa convicção sobre a necessidade de avançar neste campo científico de conhecimento, mediante acontecimentos como os casos da *Enron*, *Worldcom*, e recentemente BPP, BPN e realizar alguns contributos científicos que possam ser vir a contribuir para a comunidade legisladora.

Um escasso número de pessoas iniciam as suas carreiras com o objectivo de se tornarem mentirosas, impostoras e ladras. No entanto, demasiadas acabam por ter esse destino, a fraude e o abuso empresariais, como já referimos em casos que encheram páginas de jornais, como os supra citados casos da Enron, e da Worldcom costumam, anualmente às empresas muitos milhões de euros e as perdas em termos humanos são incalculáveis.

Esta dissertação destina-se às pessoas cuja tarefa consiste em reduzir as perdas nas empresas: examinadores de fraudes, revisores, investigadores, especialistas em prevenção de fraudes, administradores e proprietários, criminologistas, técnicos e gestores e todos os profissionais responsáveis pela aplicação da lei, entre outros.

A estrutura desta dissertação, acompanha um raciocínio elaborado na tentativa de atingir o objectivo proposto. Pensamos assim dividir em cinco partes.

Na primeira parte faz-se uma breve abordagem à temática da dissertação, dedicando a segunda parte, à fraude, suas características e quais as limitações que a fraude ou erro pode trazer a uma auditoria, na terceira parte, dirige-se ao controlo de contas das empresas pelo ROC e suas responsabilidades, através de uma revisão bibliográfica, entrando assim num quarto capítulo onde se abordará o papel das Administrações na detecção e prevenção de fraudes, a nível de deveres legais gerais e específicos e dando especial atenção à responsabilidade das empresas pelo controlo interno e pela sua supervisão.

A dissertação termina com o quinto capítulo com a indicação de algumas conclusões e recomendações.

Chamamos desde já a atenção do leitor para a possibilidade de virem a ocorrer alterações legislativas, a informação que se segue é baseada na melhor informação disponível até à data da sua divulgação.

1.1. Temática e interesse da investigação

A presente dissertação aborda o tema da **detecção e prevenção das Fraudes associadas às demonstrações financeiras; O papel dos Revisores Oficiais de Contas e das Administrações**, numa dupla vertente:

- O papel dos Revisores Oficiais de Contas; e
- O papel das Administrações;

A análise e o estabelecimento de ligações, se possível relações causais, entre o papel das Administrações e o papel dos ROC associados ao ente colectivo que é a empresa constituem o desafio motivador deste trabalho.

A passagem da esfera individual para a esfera do colectivo e do organizacional é um fenómeno muito complexo e pouco estudado ao nível dos trabalhos académicos. No entanto, uma melhor compreensão deste processo pode permitir a aproximação entre o mundo académico e o mundo empresarial, bem como um melhor nível de acompanhamento e apoio aos empreendedores do conhecimento, e ainda uma maior capacidade de adequação de expectativas de promotores de empresas do conhecimento e potenciais investidores, tudo isto para benefício do conhecimento em geral e da competitividade das economias em particular.

1.2. Objectivos da investigação

A investigação desenvolvida tem como principal objectivo o estabelecimento de relações entre a responsabilidade dos Revisores Oficiais de Contas e dos Administradores na detecção e prevenção de fraudes.

Pretende-se não só mostrar, bem como, demonstrar que os ROC'S no decorrer do seu trabalho tem como principal objectivo aumentar a credibilidade das demonstrações financeiras junto dos seus utilizadores.

Mostrar ainda que o trabalho dos ROC'S atinge um universo cada vez mais amplo. Deste modo, a sua responsabilidade profissional aumenta pois os montantes monetários em causa são cada vez maiores, notando-se um ênfase crescente na responsabilização civil, tributária e penal em detrimento do nível disciplinar.

Trata-se de um compêndio legislativo dos vários tipos de responsabilidades quer dos Revisores quer dos Administradores das empresas. Este resumo pretende sintetizar a vasta literatura sobre o tema.

CAPITULO II – FRAUDE

Ganha cada vez mais consenso na sociedade portuguesa, a vários níveis, o estudo da fraude nas empresas ou outras organizações; esta significa uma fuga de recursos. Sendo sempre um factor negativo ao exercício da sua actividade, a sua tendência de aumento e a insistente competitividade em que as empresas estão inseridas, tornam a fraude particularmente gravosa. É fácil uma empresa perder a confiança do mercado e a sua imagem, mas é difícil recuperá-las.

Há um conjunto de situações tecnológicas ético - sociais que criam um ambiente propício à fraude. Entre os primeiros há que destacar a importância assumida pela microinformática e as comunicações, as redes à escala mundial. Ao mesmo tempo que crescem as facilidades de comunicação e negócios em tempo real à escala planetária também aumentam os riscos de comportamentos maliciosos, acesso indevido à informação e sua manipulação para fins criminosos. Entre os segundos temos a hipervalorização da racionalidade económica nas práticas sociais e a liberdade de circulação de bens e capitais entre países fruto de um mercado globalizado.

Num sentido mais lato, a fraude pode incluir qualquer crime para a obtenção de lucro, utilizando como principal *modus operandus* o logro. Existem apenas três modos de retirar ilegalmente dinheiro a uma vítima: força, logro ou furto. Todos os delitos que se servem do ludíbrio constituem fraudes. Uma vez que o logro é o cerne da fraude, incluiremos o sinonimo “lograr” que implica impor uma ideia falsa que provoque ignorância, perplexidade ou impotência; “enganar” implica conduzir em erro intencionalmente ou não; “iludir” implica lograr minuciosamente, a ponto de esconder a verdade; “defraudar” salienta a utilização do encanto e da persuasão no logro.

De acordo com Wells (2009), nem todos os logros são fraudes, para corresponder à definição legal de fraude, tem de haver danos, geralmente de dinheiro para a vítima. Nos termos do direito comum existem quatro elementos gerais, que devem estar presentes, para que ocorra uma fraude:

1. Uma declaração material falsa;
2. Conhecimento de que a declaração era falsa no momento em que foi proferida;
3. Confiança na declaração falsa por parte de vítima;
4. Danos daí resultantes.

A definição legal é a mesma, quer o delito seja penal ou civil; a diferença é que os processos penais têm de possuir um ónus de prova. Imaginemos que um empregado não ludibriou ninguém, mas roubou valiosos chips de um computador enquanto ninguém vigiava e os revendeu a um concorrente. Terá este empregado cometido fraude? Terá cometido furto? A resposta, evidentemente, é que depende. Os empregados possuem, nos termos da lei, uma relação fiduciária com os seus empregadores.

De acordo com o *Black's Law Dictionary*, o termo “fiduciário” é de origem romana e significa que uma pessoa possui um carácter análogo ao de um administrador, no que se refere à confiança que implica e à escrupulosa boa-fé e sinceridade que a função requer. Diz-se que uma pessoa tem “dever fiduciário” quando o negócio que transacciona, ou o dinheiro ou propriedade com que lida, não resulta do seu próprio benefício, mas sim de outrem, em relação ao qual implica e necessita, de um lado, de grande confiança e do outro lado, de um elevado grau de boa-fé.

Assim e tendo em conta o exemplo dado, o empregado não só roubou os chips, mas ao fazê-lo violou o seu dever fiduciário. Isto faz dele um fraudador, do qual era o fiel depositário. Por outras palavras, o desfalque constitui um tipo especial de fraude. Já o “desvio”, no sentido legal, é uma apropriação não autorizada e exercício de propriedade, de bens ou móveis pessoais pertencentes a outrem, alterando a sua condição ou excluindo os direitos do proprietário. Trata-se de um acto não autorizado, que priva o proprietário da sua propriedade de forma permanente ou por um período de tempo indefinido. O exercício de autoridade e controlo sobre a propriedade de outrem, não autorizado e ilícito, excluindo ou sendo inconsistente com os direitos do proprietário.

Neste caso, ao roubar os chips, o empregado também se envolve no desvio da propriedade da empresa. O termo jurídico para roubo, é “furto” que consiste em apropriar-se e transportar, montar ou conduzir dolosamente a propriedade pessoal de outrem, com a

intenção de a converter ou de privar o seu proprietário da mesma; Apropriar-se e transportar ilegalmente propriedade de outrem no intuito de a adaptar a uma utilização inconsistente com os direitos do último; Os elementos essenciais de um “furto” são uma efectiva ou virtual apropriação dos bens ou propriedade de outrem sem consentimento, contra a vontade do proprietário, e com intenção dolosa. Obter posse através de fraude, astúcia ou estratagemas com o desígnio ou intenção pré-concebida de adoptar, converter ou roubar é “furto”.

Em termos de direito, o empregado em questão usado no exemplo supracitado podia ser acusado de uma vasta conduta penal e civil: fraude, apropriação indevida de activos, obtenção de dinheiro sob falsos pretextos de furto. Em termos práticos provavelmente será apenas acusado de um único delito o de furto. O carácter fraudulento das fraudes empresariais lida, pois, com os deveres fiduciários do empregado em relação à empresa, se tais deveres forem infringidos, essa acção pode ser considerada fraude numa das suas mais variadas formas.

Nos termos da definição de fraude e abuso ocupacionais, a actividade tem que ser clandestina e de acordo com *Black's dictionary* “clandestino” é definido como secreto, escondido, oculto geralmente com uma finalidade ilegal ou ilícita. Uma lengalenga de práticas abusivas infesta cada vez mais as organizações, eis alguns exemplos mais comuns do quanto os empregados custam aos seus empregadores.

Ao longo dos anos, o abuso adquiriu um significado bastante ambíguo. Assim e de acordo com Wells (1992) abuso é o acto doloso, logro trata-se de uma prática ou hábito corrupto, utilização ou uso incorrecto. Lograr é ser falso, não cumprir, enganar, fazer aceitar como verdadeiro ou válido algo falso ou inválido.

Considerando as características comuns da linguagem que descreve fraude e abuso, em que consistem as diferenças essenciais? Imaginemos que um caixa era contratado por um banco e roubava 100 euros da sua caixa. Definiríamos esse acto, em sentido lato, como uma fraude. Mas se ganhasse 500 euros por semana e se declarasse falsamente doente um dia, poderíamos considerar esse acto um abuso, embora cada qual tenha exactamente o mesmo impacto económico para a empresa, neste caso 100 euros.

É evidente que cada delito requer uma intenção desonesta por parte do empregado de lesar a empresa. Vejamos, porém o modo como cada um é retratado numa organização: no caso de desvio, o empregado é despedido; existe também uma ínfima possibilidade de que seja processada. No caso do empregado utilizar indevidamente a baixa por doença, talvez seja repreendido, ou lhe seja deduzido o dia que faltou.

Podemos pegar no mesmo exemplo e modificá-lo ligeiramente, digamos que o empregado trabalha na função pública, em vez de trabalhar no sector privado. Aqui o abuso de baixa por doença, numa interpretação mais estrita, poderia ser considerado uma fraude contra o Governo. Afinal o empregado fez uma falsa declaração a fim de obter lucro financeiro, para que o seu salário não fosse reduzido. As instituições governamentais devem processar os casos flagrantes, o uso indevido de dinheiros públicos, sob qualquer forma, pode acabar por se tornar numa questão grave, mas os termos destes tipos de acusação são surpreendentemente baixos.

A responsabilidade ética – social das empresas está na ordem do dia. A transparência no seu funcionamento é algo que acompanha a evolução da importância das empresas nas sociedades. Os consumidores estão cada vez mais atentos aos comportamentos das empresas, podendo essa sensibilidade assumir forma institucional. Combater a fraude nas, e das, empresas melhora a sua imagem e consolida a sua posição no mercado.

Há um conflito entre a crescente importância da “economia sombra” e os valores da democracia e do seu exercício. O apego dos cidadãos à liberdade e à democracia gera uma opinião pública que exige transparência social, que exige detecção, controlo e prevenção da fraude.

A Lei Sarbanes-Oxley, aprovada em 2002 nos EUA - intitulada oficialmente como Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act - é classificada por alguns, como uma das leis mais importantes desde Roosevelt. Gerou um novo impulso à escala mundial na prevenção e combate à fraude.

2.1. Conceitos: Erros, Irregularidades e Fraudes contabilísticas

Passando à interpretação do conteúdo dos vocábulos «erro», «fraude» e «irregularidade», temos os seguintes conceitos para cada um deles:

– Erro, no contexto de erro contabilístico, considerado como um acto fortuito, não intencional, provocado por descuido ou desconhecimento;

– Fraude, no contexto de fraude contabilística, considerado como um acto intencional, com o objectivo de obter benefícios ilícitos ou ilegais, em que a ilicitude, ou a ilegalidade, se considera como sendo um acto ilegítimo, portanto não lícito ou não legal;

– Irregularidade, no contexto de irregularidade contabilística, como sendo uma fraude sem a conotação de ilegalidade ou ilicitude.

É evidente que a fronteira entre irregularidade e fraude é subjectiva e, quiçá, perigosa, podendo ser falsamente “piedosa”, distanciando-se da tradição contabilística e, sobretudo, fiscal, onde, à semelhança da mulher de César, para o ser, também o deve parecer.

Os responsáveis pela condução dos negócios empresariais não podem alegar desconhecimento no que se refere ao grau de diferenciação que se estabelece entre um erro e uma fraude.

As tecnologias actuais e a crescente informatização das contabilidades (hoje em dia, em Portugal, já se concebe com dificuldade que a execução da contabilidade se processe por meios manuais) contribuem para que nas organizações empresariais mais sofisticadas a ocorrência de irregularidades tenda a minimizar-se, mas nem por isso esta circunstância exclui a ocorrência de fraudes.

Neste contexto, terá que se antever que o futuro da auditoria, na sua vertente de execução, será a denominada auditoria informática, em que os próprios meios de execução da contabilidade – *software* ou programa de contabilidade, etc., terão que ser auditados de forma convincente, o que não acontece actualmente e na sua vertente de preocupação será a continuidade da organização.

Existem alguns factores estimuladores das fraudes e irregularidades contabilísticas podem surgir associadas ou favorecidas por várias situações específicas:

- **Dimensão da empresa** – Normalmente, quanto maior for uma entidade mais propensão existe para considerar que as fraudes contabilísticas podem ser escondidas porque como há muito “papel”, ninguém vai notar. Ao invés, também se poderá considerar que as debilidades financeiras e de actividade das micro-empresas poderá contribuir para um certo laxismo, devido de “ignorância”, para serem cometidas irregularidades eventualmente fomentadas por terceiros.

- **Sector de actividade (combinada com a tecnologia adoptada pela empresa)** – Concerteza que as empresas com tecnologias de ponta e com tendências de crescimento mais acentuado estarão mais sujeitas a irregularidades que outras que, consistentemente, se encontram a navegar em “velocidade cruzeiro”.

- **Rubricas do balanço mais expostas à fraude e à irregularidade, que variam de empresa para empresa** – Sem dúvida que existências (onde são bem conhecidas as manobras dos inventários), os imobilizados (onde os métodos de cálculo das amortizações e as reavaliações mais ou menos falaciosas, são os exemplos mais notórios), as contas a receber (avaliação dos ajustamentos etc.), são contas mais propensas a “embarcar” em aventuras mais ou menos duvidosas.

- **Estratégias de administração das empresas com maior ou menor risco** – As estratégias mais agressivas quer do ponto de vista de gestão e crescimento quer do ponto de vista fiscal, podem constituir terrenos mais propensos a riscos de fraudes e irregularidade.

- **Excessiva carga fiscal que torne demasiado “atractiva” a fuga aos impostos –** É pacífico que quanto maior for a rentabilidade dum fraude maior propensão haverá para a praticar.

- **Insuficiências de preparação académica ou tecnológica dos postos de trabalho-chave, responsáveis pelas relevações contabilísticas –** A ética e a independência de pessoas mais preparadas academicamente, são grandes responsáveis pelo controlo da fraude.

- **Debilidades da estrutura financeira da empresa –** As entidades que lutam pela sobrevivência são “forçadas” a recriar as suas demonstrações financeiras para “contentar” o director do banco que assim pode, sem grandes “ondas”, continuar a abrir a “torneira” do financiamento da organização.

- **Sistema judiciário –** Na actual situação do país, onde a justiça se arrasta com sucessivos atrasos, propicia a desresponsabilização, tornando atractiva a fraude para o perpetrador. Para além dos atrasos já conhecidos, e embora a tentativa do Estado de preparar as suas polícias para a investigação de fraudes económicas e fiscais, tal sistema, apresenta-se ainda deficitário, fruto da falta de uma completa informatização dos órgãos de controlo estadual. A “mão invisível” do Estado nunca foi tão falada, resultado da crise económica e da necessidade de uma verdadeira fiscalização das entidades e movimentos de capitais. O protecționismo aparece neste ponto como mais uma dica para a necessidade de uma justiça mais célere e equitativa.

2.2. Investigações na área da fraude

Tendo em conta o seu extraordinário impacto, pouca tem sido a investigação sobre o tema fraude. Da literatura consultada, baseando-se muito nos primitivos trabalhos de alguns criminologistas como Edwin (1950) este autor interessava-se especialmente pelas fraudes cometidas pelos executivos de elite do grande mundo dos negócios contra os accionistas ou contra o público. Cressey (1987) sentia-se intrigado com os fraudadores, a quem chamou de “violadores da confiança” sentia-se especialmente interessado nas circunstâncias que os levavam a ser dominados pela tentação. Por esse motivo, excluiu da investigação as pessoas que aceitavam emprego no intuito de roubar. Após finalizar as entrevistas, desenvolveu o que permanece ainda hoje como o modelo clássico do delinquente. A sua investigação foi publicada em *Other People's Money: A study in social psychology of embezzlement*.

De acordo com Cressey (1987), as pessoas em quem se confia, tornam-se violadoras dessa confiança, quando imaginam que têm um problema financeiro impossível de partilhar e que acreditam poder ser secretamente resolvido, através da violação da confiança financeira, sendo capazes de aplicar à sua conduta, naquela situação, justificações que lhes permitem ajustar o conceito, que têm de si próprios, de pessoas de confiança de utilizadores dos fundos ou propriedade que lhes foram confiados.

Ao longo dos anos, a hipótese tornou-se mais conhecida como triângulo da fraude. O primeiro vértice do triângulo representa uma necessidade financeira sentida, impossível de partilhar; o segundo vértice representa a oportunidade apercebida; e o terceiro vértice simboliza a justificação. O problema impossível de partilhar desempenha um papel importante. De acordo com Cressey (1987), sempre que se pede aos infractores para explicarem o motivo pelo qual se tinham contido noutras ocasiões, não violando as posições de confiança que tiveram anteriormente, ou o motivo por que não tinham na posição actual, violando há mais tempo, os que tinham opinião exprimiram o equivalente a uma ou mais das seguintes citações:

- “ Não tinha necessidade de o fazer, como desta vez”;
- “ Tal ideia nunca me ocorrera”;

- “ Pensava que era uma desonestidade, outrora, mas desta vez não me pareceu, inicialmente desonesto”.

Em todos os casos de fraude, o infractor pensava que o problema financeiro com que se confrontava não podia ser partilhado com pessoas que, de um ponto de vista mais objectivo, podiam ter contribuído para a solução do problema.

De toda a literatura analisada, podemos dizer que o triângulo clássico de Donald Cressey (1987), contribui para explicar a natureza de muitos fraudadores, mas não de todos. Embora muitos investigadores tenham testado este modelo, ainda não se encontrou uma aplicação prática e totalmente eficaz para a prevenção da fraude. A nossa percepção é de que o modelo de Cressey (1987), não serve para todas as situações. Além disso, o estudo já tem mais de meio século, houve entretanto consideráveis mudanças sociais. Sabemos que actualmente, existe uma nova espécie de fraudadores, alguém a quem simplesmente falta consciência suficiente para fugir à tentação.

Uma investigação importante foi a realizada por Steve Albrecht (1980), que possibilitou a criação de uma obra intitulada *Deterring fraud: The internal Auditor's perspective*” a metodologia deste estudo implicava a obtenção de dados demográficos e informações de fundo acerca de fraudes, através da utilização intensiva de questionários. Os participantes no inquérito eram auditores internos de empresas que haviam sofrido fraudes.

Este estudo abrangeu várias áreas, sendo uma das mais interessantes a que se centrava nas motivações dos autores de fraudes. Os motivadores foram classificados nos nove tipos seguintes:

1. Viver acima das suas posses
2. Um desejo irresistível de lucro pessoal
3. Elevada dívida pessoal
4. Uma associação íntima aos clientes
5. Sentir que o ordenado não é proporcional à responsabilidade

6. Uma atitude intriguista
7. Um forte desafio de vencer o sistema
8. Hábitos de jogo excessivos
9. Pressão indevida de familiares

Este estudo revelou ainda várias relações interessantes entre fraudadores e os delitos que cometiam. Os autores de grandes fraudes utilizavam os ganhos para comprar casas e automóveis caros, propriedades de lazer, fazer férias dispendiosas, sustentar relações extraconjugais e realizar investimentos especulativos. Os que cometiam pequenas fraudes já não procediam assim. Chegou-se com este estudo a outras conclusões. Os autores que estavam essencialmente interessados em “vencer o sistema” cometiam fraudes maiores. Contudo, os que pensavam que o seu ordenado não era adequado cometiam essencialmente pequenas fraudes. Falta de segregação das responsabilidades, dar-se confiança desmesurada a empregados fundamentais, impor-se objectivos irrealistas e funcionar-se numa base de crise são pressões, ou fraquezas, associadas às grandes fraudes.

Albrecht (1980) sugere três factores envolvidos nas fraudes: pressão financeira impossível de partilhar, a percepção da oportunidades para cometer e ocultar o acto desonesto e um modo de considerar o acto como sendo inconsistente com o nível de integridade pessoal ou como um justificável.

Para explicar o conceito Albrecht desenvolveu a “balança da fraude” exibida na figura seguinte, que incluía comportamentos da pressão situacional, as oportunidades de concretização e a integridade da pessoa. Quando a pressão situacional e as oportunidades das pessoas são elevadas e a integridade pessoal é baixa, é muito mais provável que ocorra uma fraude, do que quando se verifica o contrario.

Num breve epílogo sobre a fraude e depois de toda a literatura analisada, podemos salientar algumas conclusões. Em primeiro lugar, acreditamos que aumentar, substancialmente, a presença da segurança interna não parece ser conveniente, tendo em conta a predominância do problema. Com efeito, proceder desse modo poderá piorar a situação. Em segundo lugar, conclui-se que é o mesmo tipo de empregado, que se dedica a

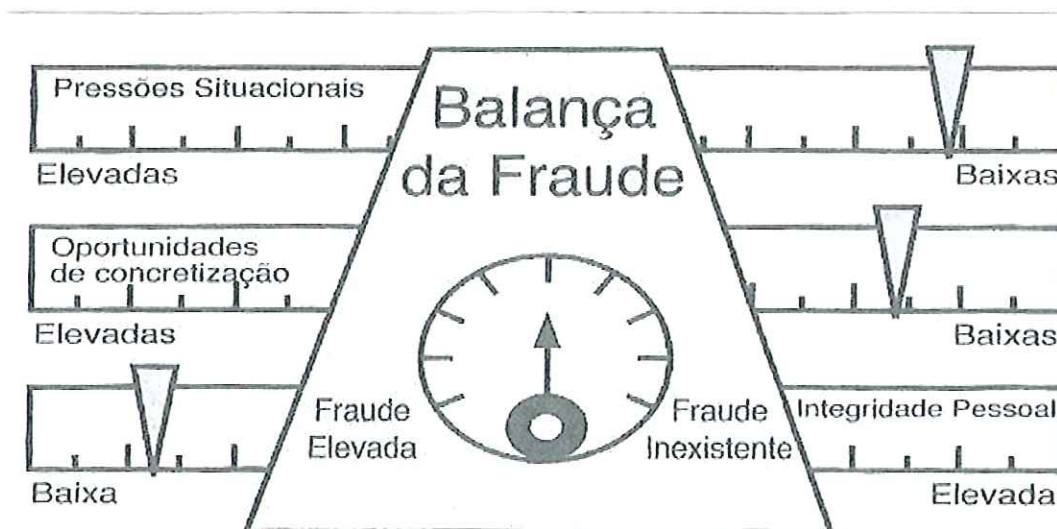
desvios noutros locais de trabalho, que tem na organização esses desvios. Encontra-se provas convincentes de que o trabalho lento ou desleixado, os abusos das baixas por doença, as longas pausas para o café, o consumo de droga e álcool no trabalho, o facto de se chegar atrasado e/ou sair mais cedo seriam atitudes mais prováveis nos empregados ladrões ou fraudadores. Em terceiro lugar, saliento a hipótese colocada por muitos investigadores, caso se efectuassem esforços para diminuir o roubo por parte dos empregados, sem diminuir as suas causas subjacentes, como por exemplo a insatisfação do empregado ou a falta de ética, o resultado pode criar um efeito hidráulico.

Isto significa que apertar os controlos sobre o desvio de propriedade pode originar mais actos que prejudiquem a produtividade da organização, se diminuir o roubo/ fraude por parte dos empregados pode estar a aumentar a fuga às obrigações. Por ultimo, deve ser concedida uma especial atenção aos empregados jovens, pois estes são, estatisticamente, os mais propensos a roubar. No entanto, embora a incidência do roubo seja mais elevada entre os mais jovens, as perdas são tipicamente menores do que as provocadas pelos empregados mais antigos, que tenham autoridades financeira. A gestão deve prestar especial atenção a quatro aspectos do desenvolvimento da política organizacional:

1. Uma clara compreensão a respeito do comportamento do roubo.
2. Uma difusão contínua de informações positivas que constituam o reflexo das políticas da empresa.
3. Aplicação de sanções.
4. Anunciar as sanções.

Mais especificamente, se o empregado puder chegar à conclusão que a sua contribuição no local de trabalho não é apreciada, ou que a organização não parece preocupar-se com o roubo da sua propriedade, podemos esperar encontrar maior envolvimento. Concluindo, uma predominância mais baixa do roubo por parte dos empregados poderá ser uma consequência preciosa de uma equipa de gestão receptiva às percepções e atitudes da sua mão-de-obra.

Figura 1. A balança da fraude



Fonte: Steve Albrecht "The Internal Auditor's Perspective, Altamonte Spring.

O autor descreve as pressões situacionais como "problemas imediatos que as pessoas sentem nos seus ambientes, os mais prementes dos quais são, provavelmente, levadas dívidas, pessoais, ou prejuízos financeiros". As oportunidades para cometer fraudes podem ser criadas por controlos internos deficientes ou mesmo inexistentes. A integridade pessoal "refere-se ao código pessoal de comportamento ético que cada pessoa adopta, embora este factor pareça constituir um modo simples de determinar se a pessoa é honesta ou desonesta, a investigação sobre o desenvolvimento moral é uma questão muito complexa.

De acordo com Albrecht (1980) considerados como grupos, os autores de fraudes são difíceis de definir e a fraude difícil de prever. A sua investigação analisou fontes de informação abrangentes, de modo a reunir uma lista completa de variáveis de pressão, oportunidade e integridade, que resultou em 82 possíveis alertas de fraude. Estes alertas vão desde as dívidas das pessoas invulgarmente elevadas até à crença que o emprego da

pessoa estava em risco: desde a não separação dos procedimentos de guarda de activos até à não verificação adequada dos antecedentes do empregado.

Embora estes alertas possam estar presentes em muitos casos de fraude, o supracitado autor previne que os fraudadores são difíceis de definir e a fraude difícil de prever. Em resumo, embora os potenciais alertas devam ser considerados, não devem, na ausência de circunstâncias mais fundamentadas, receber a atenção indevida.

2.3. Ideias Concludentes sobre Fraude

Neste capítulo mostramos alguns pormenores da fraude, mas as pessoas procuram uma varinha mágica para detectar esses delitos ainda estão à procura. De facto o sonho de muitas pessoas na comunidade contabilística é desenvolver novas técnicas de auditoria que, rápida e facilmente, apontem o dedo da suspeição. Independentemente da capacidade dos computadores para processar uma grande quantidade de trabalho pesado, não existem novas técnicas de auditoria, nem existiram nos últimos séculos.

A fraude é um dos poucos crimes cujas pistas não são apontadas unicamente cometimento do delito, por exemplo, num caso de assalto a um banco, as pistas seriam as testemunhas, os registos que reflectem a perda, as câmaras de segurança, entre outras. Já os indicadores de um desfalque bancário podem ser fragilidades dos controlos internos, documentos em falta ou incompletos e números que não fazem sentido. O problema como é evidente, é que estas pistas não constituem provas conclusivas de fraude; Os sinais de alerta podem muito facilmente revelar-se uma pista falsa.

Por outro lado, sabemos que a detecção de fraude pode ser quase impossível, quando esta é cometida por pessoas suficientemente espertas e motivadas para ocultar o seu rasto. Para os investigadores de fraudes, este facto é muitas vezes difícil de aceitar. Ainda que sejamos os melhores investigadores de fraudes do mundo, detectaremos e resolvemos alguns casos, mas por muito que tentemos, nunca os apanharemos todos. Exceder os deveres de uma auditoria de fraude constitui o modo mais rápido de dar cabo

dela, não só não conseguirá provar o seu caso, como se verá também alvo de sanções penais e civis¹.

Os auditores são confrontados com muitos impedimentos, durante a realização do seu trabalho, a administração e os contabilistas concentram-se sobretudo no controlo interno para impedir a fraude. Os contabilistas concentram-se sobretudo nesse controlo para impedir a fraude, mas podemos dizer que este é um esforço inadequado, pois durante toda a análise verificamos que o que realmente funciona é uma combinação de factores contabilísticos e não-contabilísticos. Novas abordagens combinam competências de auditoria e de investigação de fraude, atributos específicos de agentes de polícia na “empresa de amanhã” para um combate à fraude mais eficaz.

CAPITULO III – O CONTROLO DE CONTAS PELO ROC E SUAS RESPONSABILIDADES

O tema do “controlo de contas e responsabilidade dos Revisores Oficiais de Contas” suscita, num contexto mais alargado, a análise e discussão de uma vastíssima gama de assuntos e vertentes do problema: os modelos e a organização institucional das estruturas de fiscalização das sociedades, o papel desempenhado pelo ROC nessas estruturas, a independência do ROC e do auditor em relação ao capital accionista e aos órgãos de administração das sociedades, as dificuldades de acolhimento, no direito interno, das mais modernas soluções comunitárias em matéria de fiscalização das sociedades – todas estas questões contêm aspectos altamente polémicos relacionados com o controlo das contas das sociedades e a responsabilidade civil dos ROC, os quais, de resto, têm vindo a ocupar um lugar de destaque no debate global dos modelos de *corporate governance*.

¹ O auditor ao empregar os maiores esforços para detectar fraudes, por vezes será tentado a esforçar-se demasiado, considerará a ideia de dar uma espreitadela não autorizada à conta bancária do suspeito; enfrentará o dilema de talvez dever verificar os registos de crédito do fraudador.

Por uma questão de eficácia e de racionalidade, todavia, delimita-se aqui com precisão o âmbito da exposição, restringindo-a à questão essencial do tema proposto: a averiguação dos contornos da responsabilidade civil do ROC em resultado do exercício da sua função e de acordo com o respectivo regime legal², a função de revisão, certificação legal e auditoria das contas das empresas³.

Não se desconhece que, historicamente, têm sido imputadas ao ROC, no contexto empresarial, as funções adicionais, entre as quais, a função de detecção e revelação de situações de pré-falência e de fraudes. Todavia e de acordo com o já citado normativo do art. 40º do EOROC, mesmo que se admita essa possibilidade, essas funções não cabem na esquadria das funções legalmente atribuídas ao ROC pelo seu estatuto profissional, recaindo sobre aquelas, em exclusivo, a presente indagação.

Uma tal tarefa pressupõe a determinação de princípio do conteúdo funcional da actividade profissional do ROC, de acordo com o respectivo enquadramento normativo, bem como dos interesses prosseguidos com o exercício dessa actividade e a sua razão de ser.

Procurar-se-á, de seguida, determinar os pressupostos de responsabilização do ROC por determinados actos ou resultados danosos produzidos com o exercício das suas funções na esfera do credor da prestação ou de terceiros, qualificando-se, em cada caso, a responsabilidade do ROC segundo as modalidades e regimes propostos pela dogmática da responsabilidade civil.

A intervenção dos revisores oficiais de contas (ROC) no controlo das contas de uma pluralidade de empresas, entidades e instituições para além das sociedades comerciais, por imposição legal ou judicial ou por decisão voluntária das próprias entidades objecto de controlo, é hoje uma realidade incontornável.

² cf. O Decreto-Lei n.º 487/09, republicado pelo decreto-lei nº 224/2008, que instituiu o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC).

³ Art. 40º, n.º 1 EOROC.

De acordo com o EOROC, a intervenção do ROC nas empresas e outras entidades resulta obrigatória sempre que se verifique:

- Quando isso resulte de disposição legal, estatutária ou contratual;
- Quando as entidades possuam, ou devam possuir, contabilidade organiza, para além da intervenção obrigatória do ROC nas sociedades anónimas, nos termos previstos nos arts. 278º, n.º1, 413º n.ºs 1 e 2 e 446º, estes são hoje, por força da lei, chamados a desempenhar funções em outras entidades e instituições, entre as quais podemos destacar as empresas integradas no sector empresarial do Estado, as sociedades por quotas a partir de certa dimensão⁴, os fundos de investimento mobiliário e imobiliários, fundos de pensões, as cooperativas a partir de certa dimensão, as sociedades anónimas desportivas, os institutos públicos autónomos, os serviços e organismos do Ministério da Educação e do Ministério da Saúde, etc.

É contudo, no exclusivo contexto das sociedades comerciais que irão ser analisados o papel e a função do ROC, sendo embora certo que os mesmos princípios e regras se aplicam, em grande medida, à intervenção profissional do ROC nas restantes instituições.

De acordo com o CSC, as sociedades anónimas têm necessariamente de incluir na sua estrutura de administração e fiscalização um fiscal único – o qual, de acordo com as disposições conjugadas nos artigos 278º, n.º 1 e 413º n.º 1 do CSC, será obrigatoriamente um ROC ou uma SROC – ou um conselho fiscal (arts. 278º, n.º 1 e 413, n.º 3), consoante optem pelo modelo clássico ou monista, ou pelo chamado modelo germânico ou dualista, pensado este modelo para grandes sociedades anónimas e composto por direcção, conselho geral e revisor oficial de contas.

No cenário do modelo tradicional, o conselho fiscal integra obrigatoriamente um revisor oficial de contas ou uma sociedade de revisores de contas, conforme prevê o n.º1 do artigo 414, devendo sê-lo também o membro suplente e o fiscal único, quando for este o caso. A sociedade anónima tem, por conseguinte, qualquer que seja o modelo de governo pelo qual haja adoptado, de fazer incluir na sua estrutura um ROC ou uma SROC

⁴ Art. 262º, n.º2 do CSC

No caso de sociedades por quotas, estas podem optar por integrar nos seus órgãos um conselho fiscal, sendo mandatória a inclusão de um ROC na sua estrutura de governo nos casos previstos no nº2 do art. 262º.

A propósito da designação do ROC para os órgãos da sociedade afigura-se necessário sublinhar dois aspectos desse acto, porventura controversos.

O acto de designação propriamente dito cabe à assembleia-geral da sociedade. Note-se que, no que respeita aos administradores, a lei fala em designação pelo contrato de sociedade ou em eleição pela assembleia-geral, como prevê o nº1 do artigo 391º do CSC. Em relação aos membros do conselho fiscal e ao fiscal único, o legislador volta a mencionar a eleição e a designação dos membros pela assembleia-geral. Já em relação ao ROC fiscalizador no modelo dualista, apenas se refere um acto de designação.

Assim, no que ao órgão de fiscalização respeita, são legítimas algumas dúvidas quanto à exacta natureza do procedimento que conduz à atribuição de legitimidade ao ROC para exercer a fiscalização da sociedade, não obstante os contributos trazidos pelo artigo 50, do EOROC, que confere competência à mesa da assembleia-geral para propor o ROC, caso os sócios o não façam. A norma alarga inclusivamente a competência para a designação do ROC à própria mesa da assembleia geral ou aos órgãos de administração no período de tempo compreendido entre duas assembleias gerais, havendo, todavia lugar à ratificação pela assembleia-geral seguinte da designação levada a cabo em tais condições, sob pena de eventual resolução do contrato pelo ROC

Podem, contudo, ser contempladas duas hipóteses, quanto ao concreto procedimento a adoptar na designação do fiscal único ou do conselho fiscal. Na primeira hipótese, faz-se incluir na ordem de trabalhos especificada na convocatória a designação dos membros do conselho fiscal ou do fiscal único, sendo proposto aos sócios ou por um grupo de sócios, pela administração ou pela própria mesa da assembleia geral, em que aprovem a ocupação do cargo por determinadas pessoas ou por determinado ROC ou SROC, cujo nome lhes é proposto para aprovação. Na segunda hipótese, surge mais do que uma lista de nomes concorrentes ao cargo cumprindo à assembleia-geral, desta vez por meio de eleição, escolher, de entre os candidatos, o conselho fiscal ou o fiscal único que ocuparão o cargo.

O CSC, é efectivamente, muito vago no que respeita às formalidades a observar na designação dos membros do conselho fiscal ou do fiscal único pela assembleia-geral da sociedade. Contudo, a matriz de legitimação dos membros do conselho fiscal ou do fiscal único para o exercício das suas funções na estrutura da sociedade anónima radica inequivocamente na sua prévia aceitação pela assembleia-geral da sociedade, mediante uma deliberação de designação do ROC, ou da SROC que nela irão desempenhar funções.

O contrato aparece aqui como fonte legitimadora do exercício de funções de ROC, tal matriz não constitui, todavia, em relação ao ROC fonte, legitimadora bastante do exercício de funções no órgão ou como órgão de fiscalização da sociedade.

Segundo Abreu (2006: 168), o ROC deve ser qualificado como órgão da sociedade já que de acordo com a lei essa legitimidade funcional depende também ainda e sobretudo de contrato a celebrar entre a sociedade e o ROC, segundo o modelo aprovado pela OROC de acordo com artigo 53º EOROC, obedecerá obrigatoriamente à forma escrita, sob pena de nulidade não oponível, todavia, a terceiros de boa-fé.

Trata-se, por conseguinte, de um contrato padronizado, que inclui necessariamente um corpo de cláusulas que versam sobre aspectos considerados pelo legislador como nucleares para regulação das relações entre o ROC e a sociedade à qual prestará os seus serviços. Não sendo este o lugar apropriado para este tipo de considerações, deixa-se todavia, levantando o véu sobre alguns aspectos que valeria a pena aprofundar, como o da natureza jurídica e da força jurídica destes “contrato-modelo” aprovado pela Ordem dos ROC e obrigatoriamente adoptados pelas partes. Parece incontestável a sujeição dos membros ao regime das cláusulas contratuais gerais ou contratos de adesão, para efeitos de aplicação do Decreto-Lei 446/85 de 25 de Outubro, nos termos do artigo 2º.

Já não é genuíno que esse “contrato-padrão” consubstancie um conteúdo mínimo obrigatório a ser respeitado por todo e qualquer contrato individual, sem prejuízo da possibilidade de uma contratação em termos mais amplos, à semelhança do que sucede com as apólices uniformes no domínio dos seguros. É ainda, controversa a legitimidade da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas para assim restringir a liberdade contratual das partes.

A base contratual da relação profissional estabelecida pelo ROC com a sociedade suscita, pois, alguns comentários.

Do ponto de vista estritamente jurídico, há que destacar a obscuridade do contrato em causa, no que respeita não só aos respectivos elementos constitutivos, como às condições de validade e eficácia do mesmo. Desde logo, muito embora o EOROC qualifique claramente o contrato como instrumento de legitimação do ROC para o exercício das suas funções de auditoria às contas, o CSC não identifica o órgão a quem compete a celebração do mesmo, limitando-se a impor a designação do ROC pela assembleia-geral.

O intérprete imprudente poderia daqui retirar a ideia de que a atribuição de competências a um ROC, por parte da sociedade, dependeria tão-só de um acto jurídico unilateral – a deliberação da sociedade de designação do ROC. Tal interpretação é inaceitável: o exercício daquelas funções tem forçosamente de resultar de uma proposta de aceitação entre a sociedade e o ROC, não bastando a designação apenas como acto jurídico; em última análise, e muito embora a prática imponha, como dever de diligência, que o ROC é submetido à aprovação da assembleia-geral impõe a lei que sejam previamente consultados os sócios, a administração ou a mesa da assembleia-geral.

É sobretudo, esta situação limite que importa prevenir, prescrevendo-se como obrigatório o assentimento expresso do ROC para o exercício das funções que lhe cabem no contexto orgânico societário.

Mas não é só, mesmo após acordo prévio entre a sociedade e o ROC, e posteriormente à designação pela assembleia-geral, é fundamental estabelecer com o ROC negociações destinadas à determinação de aspectos concretos do contrato de prestação de serviços, como a duração do mandato e a remuneração, aspectos que por si só, podem determinar no ROC a perda do interesse na prestação do serviço.

O contrato previsto no art. 53º do EOROC como condição do exercício das funções de auditoria funciona precisamente, parece-nos, como instrumento destinado a permitir o encontro de vontade necessário ao entendimento formal entre a sociedade e o ROC, que

não prescinde da aceitação, pelo ROC, da proposta negocial em que se consubstancia a deliberação da assembleia-geral.

Aquela designação mais não é do que um pressuposto constitutivo do contrato que posteriormente virá a ser celebrado entre o ROC e a sociedade, e que corresponde precisamente à formação da vontade negocial de ente, ao decidir que será aquele, e não outro, o ROC ou a SROC a quem será proposto integrar os órgãos da sociedade.

A deliberação da assembleia-geral no sentido de designar um específico ROC, de acordo com diligência legal, tem o sentido de investir o órgão de gestão na legitimidade bastante para celebrar o contrato de prestação de serviços referido no artigo 53º do EOROC com o ROC, de que depende a sua configuração do acto de designação resulta, de resto, mais evidente no EOROC, onde claramente se distinguem os dois momentos, previsto no nº1 do art. 50º e respectiva contratação, art. 53º nº1.

Mas há mais: entre a designação do ROC pela assembleia-geral e a sua contratação, presume-se pelos órgãos de gestão devidamente investidos na necessária competência para o acto pela prévia deliberação da assembleia-geral, o legislador omite, no CSC como no EOROC, qual destes órgãos tem poderes para fixar o conteúdo concreto do contrato, pois é este o aspecto de maior relevância para efeitos de determinação do grau de independência do ROC, a quem cabe a fixação da remuneração do ROC.

Ora, a atribuição à assembleia-geral de uma simples competência para a designação do ROC – pois que outra coisa se não encontra prevista na lei – determina que conteúdo concreto do contrato seja objecto de negociação entre o ROC e o órgão de administração, com o que se compromete de forma muito seria de independência do ROC em relação à determinação e se cria um terreno muito propício à proliferação de situações de captura e conflito de interesses. Seria pois, interessante pensar num mecanismo de formação do contrato que permitisse um maior controlo e transparência das vicissitudes do mesmo, ao menos por parte da assembleia-geral, a cujo poder se encontram, afinal, subtraídos os aspectos funcionais do relacionamento da sociedade com o seu ROC. A introdução de uma norma análoga à do Art. 399º do CSC para membros dos órgãos de fiscalização em geral seria, portanto, de suprema importância.

A configuração legal do contrato de prestação de serviços de que depende, nos termos do art. 53º do EOROC, o exercício de funções pelo ROC, é opaca no que respeita ao valor jurídico do contrato. Cabe nomeadamente, perguntar em que medida a ausência de celebração do contrato mencionado no art. 53º do EOROC afecta a validade e eficácia dos actos praticados pelo “ROC de facto”, isto é, pelo ROC eventualmente designado pela assembleia-geral mas não contratado nos termos e no período legal. Daqui podem recorrer importantes efeitos em matéria de responsabilidade civil.

Importaria também determinar as consequências directas da ausência da celebração do contrato no prazo de 45 dias: na ausência de previsão legal dos efeitos da omissão de contrato naquele período, deverá entender-se que, decorrido esse prazo, fica sem efeito a designação feita pela assembleia-geral e os poderes assim atribuídos ao órgão de gestão para contratar o ROC?

A designação do ROC pela assembleia-geral é, já se viu, um acto de atribuição de poderes ao órgão de administração para prática dos actos necessários para investir o ROC nas suas funções, a celebração do respectivo contrato de prestação de serviços. Não parece, todavia, que esse prazo deva ser qualificado como um prazo de caducidade, findo o qual o direito/ poder se extingue pela sua não utilização no período de tempo legalmente previsto: o prazo imposto ao órgão de administração alguma celeridade na regularização das relações da sociedade com o seu ROC, evitando situações de inexistência de ROC durante longos períodos de tempo ou de exercício de facto das respectivas funções por um ROC não contratado.

E se, esta interpretação estiver correcta, não faria sentido combinar a invalidade para a eventual contratação do ROC após o decurso do período legalmente previsto: esta invalidade importaria a tomada de uma nova deliberação de designação do ROC pela assembleia-geral, novamente convocada para o efeito, com todas as demoras e custos inerentes, para certamente, vir a ser designado o mesmo ROC, nas mesmas condições. A invalidade revelar-se-ia, assim, uma sanção totalmente desajustada ao interesse prosseguido com a imposição do prazo, o da celeridade na contratação do ROC.

Será, todavia, evidente que, uma vez decorrido aquele prazo de 45 dias após deliberação sem que o órgão de administração aja em conformidade, isto é, sem que

cumpra o dever de proceder à celebração regular do contrato de prestação de serviços com o ROC designado, aquele entra em *incumprimento*, tornando-se os seus membros responsáveis perante a sociedade nos termos do art. 72º n.º1 do CSC e podendo mesmo tal falta determinar a sua destituição, nos termos do art. 403º do mesmo código.

Seria, porém, desejável que o legislador se pronunciasse de forma clara sobre as consequências que decorrem da não celebração do contrato dentro do prazo de 45 dias após a tomada da deliberação, já que o seu silêncio pode dar lugar a indefinições e situações de inércia muito indesejáveis, do ponto de vista dos interesses dos accionistas e dos terceiros que contactam com a sociedade.

Quanto ao valor jurídico dos actos praticados pelo ROC sem prévia celebração do respectivo contrato de prestação de serviços com a sociedade, e assumindo o contrato como condição de legitimidade para o exercício de tais funções, a sua inexistência dará lugar, pelo menos, à ineficácia dos actos por ele praticados, com possibilidade de ratificação dos mesmos, se o contrato vier a ser celebrado. Isto porque, ainda uma vez, a invalidade, mesmo sob forma mais suave da anulabilidade, se afigura uma sanção excessiva, que não tutela os interesses de nenhuma das partes envolvidas no contrato (sócios, sociedade, terceiros e o próprio ROC). O contrato constituirá, assim, condição de eficácia dos actos praticados pelo ROC.

Esta situação é, de resto, equivalente à da nulidade do contrato por inobservância da forma legal, prevista no art. 53º n.º3 do EOROC. Situação típica, já que o ROC que actua “sem contrato” sempre o fará no contexto de algum acordo verbal estabelecido com o órgão de administração, sem o qual não é considerável a possibilidade da prática de actos nessa qualidade. O art.53º n.º3, refere-se todavia, ao valor jurídico do contrato e não dos actos praticados pelo ROC no contexto do mesmo, que a consequência que se afigura ajustada é a da ineficácia dos actos praticados pelo “ROC de facto”.

Funções obrigatórias do Revisor nas sociedades comerciais

Procurar-se-á, agora, relacionar o carácter vinculado do exercício das funções do ROC com a natureza dos interesses e dos objectivos prosseguidos pelo legislador com a imposição às sociedades da integração de um ROC nos seus mecanismos de controlo, bem como da obrigatoriedade destes procederem à revisão e certificação legal das contas. Qual, afinal, o fundamento deste particular mecanismo de fiscalização das sociedades?

Estamos, de facto, muito longe daquele formato de relação negocial pessoal, que se trava através do contrato tradicional, em que credor e devedor apareciam ligados entre si pelo sinalagma e em que, dada a transparência da sua situação patrimonial, cada um sabia qual o acervo patrimonial com que podia contar da contraparte, para efeitos de decidir se podia ou não confiar numa relação contratual com aquele sujeito, conhecendo o nível de solvência e as garantias proporcionadas por essa contraparte.

Essa relação idílica, própria de uma economia incipiente, encontra-se hoje definitivamente ultrapassada, assistindo-se agora a grandes e permanentes conflitos na área económica, justamente causados pela falta ou opacidade de informação de que sofrem os contraentes relativamente às características patrimoniais da contraparte. E dada a possibilidade de alguns destes entes projectarem a sua actividade em diversos sectores da sociedade, bem como a respectiva capacidade de influenciar directrizes económicas dos países a que pertencem, a partir das decisões das suas elites executivas, os próprios poderes públicos sentem hoje a necessidade de se preocupar com o rigor e a profundidade de captação da realidade económica de tais instituições.

É efectivamente, indispensável que aqueles que contactam e contratam com as empresas conheçam a sua realidade financeira, impondo-se ao legislador a necessidades de desenhar instrumentos adequados ao fornecimento a terceiros dos níveis desejáveis de conhecimento e informação sobre a sua realidade económica.

Assim se explica a exigência de transparência financeira das empresas, hoje constituída em pedra de toque de toda a reconstrução dos modelos societários e bandeira dos mais enraizados princípios de governo das sociedades. Esta transparência constitui-se, no contexto da auditoria e revisão legal de contas, como uma regra que visa facultar à

sociedade, aos sócios e a terceiros uma *imagem fiel* das contas da empresa, cuja importância elevada a finalidade de auditoria de contas a um objecto de interesse público.

A exigência de dotar da máxima transparência a informação económica e contabilística da empresa, qualquer que seja o âmbito da sua actividade, exige, porém, o estabelecimento de regras e técnicas de revisão que permitam, por um lado, uniformizar os procedimentos e, por outro, funcionar como base de formação de uma opinião qualificada sobre o grau de fiabilidade e de fidelidade com que a documentação contabilística representa a situação económica, patrimonial e financeira da empresa.

O controlo das contas pelo ROC configura-se, pois, como uma actividade eminentemente (senão estritamente) técnica, consubstanciada num conjunto de procedimentos destinados a testar as asserções da administração implícitas nas demonstrações financeiras.

Procedimentos esses que possibilitam ao ROC a emissão de uma opinião profissional sobre o rigor das demonstrações financeiras elaboradas pelo órgão de administração da sociedade. O ROC não se limita, pois, à simples comprovação de que os saldos que figuram nos documentos contabilísticos da sociedade correspondem aos saldos representados no balanço e na conta de resultados.

As técnicas de revisão e verificação das contas, uma vez aplicadas, devem permitir, com elevado grau de certeza e sem necessidade de refazer o processo contabilístico na sua totalidade, dar uma opinião responsável sobre a contabilidade da empresa no seu conjunto, bem como outras circunstâncias que, afectando a vida da empresa, não estejam abrangidas nesse processo.

A revisão de contas é, portanto e antes de mais, um serviço prestado à empresa, mas que interessa e afecta não só a empresa como também os terceiros que, de uma ou outra forma, mantenham quaisquer relações com a empresa.

O principal aspiração da actividade de revisão de contas descobre-se, pois, na prestação da máxima informação para obter o máximo de transparência, as quais,

conjugadas com fiabilidade da informação, configuram instrumentos indispensáveis de protecção da própria empresa e dos terceiros.

A *imagem fiel* da empresa funciona, assim, como pressuposto de exigência da situação do ROC e, simultaneamente, como sua finalidade: a *transparência*, a *fiabilidade* e a *fidelidade* da informação prestada pelo ROC na sua actividade de controlo das contas constituem os expoentes da sua intervenção no funcionamento global das empresas.

É da responsabilidade do ROC o controlo das contas

O tema da responsabilidade dos ROC pelo controlo das contas das empresas reveste-se, pois, da maior importância, sobretudo quando sejam tidos em consideração os colapsos e escândalos relativos a gigantes empresariais, como a *Enron*, *Worldcom*, *Parmalat*, que colocaram em grande destaque as funções, os deveres e o poder dos Revisores de contas das empresas.

A responsabilidade do ROC pode, por outro lado, ser equacionada sob diversas perspectivas e vertentes. Afigura-se desde logo necessária a averiguação dos fundamentos plausíveis da responsabilidade do ROC, isto é, dos factos pelos quais estes podem/devem ser responsabilizados. Ganham aqui protagonismo três aspectos essenciais:

- i. A responsabilidade do ROC por uma revisão/certificação das contas *inqualificada*, isto é, aquilo a que se chama *falha de auditoria*⁵;
- ii. A responsabilidade do ROC pela não detecção de fraudes e desconformidades;
- iii. A responsabilidade do ROC pela ausência de previsão de factos negativos⁶.

⁵ Entende-se por *falha de auditoria* a emissão, pelo ROC ou pelo auditor de uma opinião errada como resultado de uma falha fundamental no cumprimento das normas de auditoria geralmente aceites, cf. CARLOS SILVA E CUNHA "Responsabilidade Civil Profissional" in VII Congresso dos ROC – *Novas perspectivas para a profissão*", Nov. 2000, p. 13.

Quanto aos sujeitos perante os quais o ROC pode, ou não, ser responsabilizado, é necessário verificar a possibilidade de fazer o ROC responder, por qualquer um dos factos aqui referidos, perante a sociedade fiscalizada, os seus sócios, os seus credores e quaisquer outros terceiros.

Por ultimo, destaque-se a susceptibilidade de os actos ilícitos praticados pelos ROC gerarem, consoante os casos, responsabilidade penal, disciplinar e/ou civil.

Tendo em conta uma última questão de eficácia e pertinência, esta exposição limitar-se-á à averiguação dos pressupostos da *responsabilidade civil* do ROC *por falhas de auditoria* perante a *sociedade e terceiros*, excluindo-se, além de outras, a análise do regime da responsabilidade civil dos membros do conselho fiscal (ROC incluído), nos termos do art. 81º do CSC.

3.1. Introdução às responsabilidades do ROC

A norma Internacional de Auditoria (ISA 240) tem como finalidade estabelecer regras e proporcionar orientação sobre a responsabilidade do ROC ao considerar a fraude numa auditoria das demonstrações financeiras.

Assim sendo esta norma distingue fraude de erro e descreve os dois tipos de fraude que são relevantes para o ROC, isto é, distorções resultantes de apropriação indevida de activos e distorções resultantes de relato financeiro fraudulento, descreve as respectivas responsabilidades dos administradores da entidade para a prevenção e detecção de fraudes, descreve as limitações inerentes de uma auditoria num contexto de fraude, e estabelece as responsabilidades do ROC pela detecção de distorções materiais devidas a fraude;

Exige ainda que o ROC mantenha uma atitude de cepticismo profissional reconhecendo a possibilidade de que uma distorção material devida a fraude possa existir,

⁶ É, aliás, muito discutido se a previsão de factos negativos constitui ou não uma função dos auditores: cf., sobre o assunto, CARLOS SILVA E CUNHA, p. 7.

não obstante a experiência passada do ROC com a entidade acerca da honestidade e integridade da administração;

Obriga que os membros da equipa de trabalho discutam a susceptibilidade das demonstrações financeiras da entidade a distorções materiais devidas a fraude e impõe que o sócio responsável pelo trabalho considere que matérias se destinam a ser comunicadas aos membros da equipa de trabalho não envolvidos no debate;

Como tal obriga o ROC a executar procedimentos para obter informação que seja usada para identificar os riscos de distorção material devida a fraude, Identifique e avalie os riscos de distorção material devida a fraude ao nível de demonstração financeira e ao nível de asserção, e quanto aos riscos avaliados que possam resultar numa distorção material devida a fraude, avalie a concepção dos respectivos controlos da entidade, incluindo as actividades de controlo relevantes, e determinar se foram implementadas, determinar as respostas globais para tratar os riscos de distorção material devida a fraude ao nível de demonstração financeira e considere a atribuição e supervisão de pessoal; considere as políticas contabilísticas usadas pela entidade e incorpore um elemento de imprevisibilidade na selecção da natureza, oportunidade e extensão dos procedimentos de auditoria a serem executados;

Ao planear e executar a auditoria para reduzir o risco de auditoria a um nível aceitavelmente baixo, o ROC deve considerar os riscos de distorções materiais nas demonstrações financeiras devidas a fraude.

A auditoria efectuada pelos Revisores às empresas é cada vez mais importante para a tomada de decisões económicas.

De acordo com Almeida (2003), a responsabilidade do auditor, na perspectiva social, é mais ampla do que a sua responsabilidade administrativa (não cumprimento do quadro jurídico-técnico que regulamenta a profissão) e do que a responsabilidade civil e penal (a imputar ao auditor pelos tribunais), pelo que estas responsabilidades constituem aspectos parciais da responsabilidade social. A responsabilidade social significa a obrigação moral que o auditor adquire no desenvolvimento da sua profissão de interesse

público, uma vez que esta se identifica com o bem-estar colectivo da comunidade das pessoas e instituições que o auditor serve.

De acordo com o mesmo autor, a responsabilidade social do ROC compreende quer a responsabilidade social da empresa (que passa por informar com qualidade os interessados); quer a importância social da informação (prestar informação não só aos seus proprietários, mas a um conjunto mais amplo de interessados), quer o significado social da contabilidade (fornecer informação financeira que seja útil na tomada de decisões).

A auditoria é tida pela sociedade como um bem de interesse público. Desta forma é importante questionar sobre se a auditoria está em condições de proporcionar os serviços que a sociedade reclama. O ROC aquando do planeamento do seu trabalho não materializa as expectativas da sociedade, uma vez que o mesmo tem em atenção as normas e directrizes emanadas pelos organismos normalizadores, e os utilizadores da informação financeira criam expectativas acerca de determinados aspectos que por vezes o trabalho do ROC poderá não cobrir. Ou seja, existem lacunas entre a informação que a sociedade espera e aquela que o ROC lhe oferece. Esta divergência sobre o alcance e o conteúdo da auditoria leva a que a responsabilidade do revisor passe pela sintonização com as necessidades sentidas pela sociedade.

Na actual realidade económica, a auditoria é um segmento importante da sociedade. Os Revisores devem desenvolver o seu trabalho de forma responsável, para impedir o aparecimento de erros materialmente relevantes, não podendo mesmo assim, assegurar a correcção absoluta das contas que auditam.

De acordo com o artigo 4.º do CEDPROC o ROC deve assumir uma conduta pessoal e profissional idónea e responsável, actuando de acordo com os princípios e normas desse código bem como de outros normativos que lhe sejam aplicáveis, renunciando a toda e qualquer conduta desprestigiante para si próprio ou para a profissão.

O interesse da responsabilidade dos Revisores surge quando, por qualquer motivo, a avaliação da situação económico-financeira da empresa se revela incorrecta ou deficiente, levantando-se a questão de saber se haverá lugar ao pagamento dos prejuízos sofridos por um lesado a custo dos autores da Auditoria.

A responsabilidade do revisor pode ser analisada a vários níveis que passaremos a abordar seguidamente.

3.2. A intervenção obrigatória do ROC nas sociedades

Tem constituído objecto da presente análise a responsabilidade civil dos membros dos órgãos de fiscalização da sociedade, a quem organicamente incumbe a função de fiscalização interna da sociedade.

A sociedade é, todavia, em certos casos objecto de uma fiscalização exercida por agentes externos em relação a ela, que não integram as suas estruturas orgânicas internas.

Trata-se de situações em que, por imposição legal como é o caso das sociedades abertas, cujas contas são alvo de auditoria ou por iniciativa da sociedade, os aspectos financeiros desta última são fiscalizadas por um auditor externo.

É pertinente referir que a especificidade do papel desempenhado pelos revisores oficiais de contas, enquanto Revisores nas sociedades com capital aberto ao investimento público (sociedades abertas ou sociedades cotadas, artigo 13º Código dos Valores Mobiliários) estas sociedades contam com um regime próprio de fiscalização, encontrando-se prevista a intervenção de um auditor em todos os actos societários mencionados no artigo 8º do Código dos Valores Mobiliários, num contexto de aperfeiçoamento das soluções oferecidas pelo *Sarbanes-Oxley*, fala-se hoje já nos EUA de uma possibilidade de substituição da auditoria externa por seguros de auditoria ou de reporte financeiro (*Financial Statement Insurance*), o que espelha não só o estágio de enorme sofisticação para que se avança no domínio dos seguros de riscos provenientes das sociedades como, sobretudo, a forte interligação entre a actividade seguradora e os princípios da *Corporate Governance*.

O auditor será, para o efeito, obrigatoriamente um ROC que preencha os requisitos do artigo 9º do Código dos Valores Mobiliários e que, além disso, se encontre registado

como tal na CMVM, verifica-se pois, uma discordância relativa de conceitos, quanto à actividade de auditoria.

Tendo em conta o Código de Valores Mobiliários, a auditoria deve ser entendida como a actividade do ROC, registado junto da CMVM como auditor, em relação aos actos referidos no artigo 8º do Código de Valores Mobiliários, de modo diverso o EOROC distingue a actividade de revisão legal de contas da actividade de auditoria com base num outro critério a auditoria é a fiscalização das contas exercidas em cumprimento disposições estatutárias ou contratuais, enquanto a revisão legal de contas decorre de disposições legais (artigo 41º, n.º 1 als a) e b), do EOROC), se é verdade que daqui não resulta uma contradição insuperável em termos práticos, justifica-se, do ponto de vista conceptual e da prática jurídica, uma harmonização entre os diversos dispositivos legais que lidam com esta matéria, em ordem a uma delimitação e uniformização rigorosa do conceito de auditoria.

Para os efeitos que aqui são relevantes, todavia, o auditor distingue-se, nos termos do Código de Valores Mobiliários, pelo “simples” ROC pelo facto de ter procedido ao respectivo registos, como auditor junto da CMVM, ficando assim habilitado a exercer a auditoria de sociedades abertas, nos termos impostos pelo artigo 8º do Código de Valores Mobiliários, de forma redundante, o auditor é sempre ROC ou uma SROC, mas nem todos os ROC são auditores⁷.

Os ROC e as SROC registados como Revisores são obrigados a manter um seguro de responsabilidade civil (artigo 10º, n.º2 do Código de Valores Mobiliários) no valor de 2500000⁸, este deve ser contratado de acordo com apólice uniforme de seguro de responsabilidade civil dos Revisores independentes constante da norma n.º 32/95 – R, do ISP.

⁷ Sobre o exercício da função de auditor junto das sociedades abertas veja-se o Regulamento CMVM n.º 6/2000 (auditores), o qual, ao abrigo do disposto no art.º 11 do CódVM, estabelece regras de auditoria mais pormenorizadas.

⁸ Artigo 6º, n.º2 al.f), do Regulamento CMVM n.º 6/2000

É necessário salientar que o auditor cumpre, no contexto da fiscalização da sociedade um papel diferente do ROC que integra os respectivos órgãos sociais, este último corresponde sensivelmente à figura do auditor interno, enquanto o auditor referido no Código de Valores Mobiliários é aquele que desempenha funções de auditoria externa em relação à sociedade.

Esta distinção faz toda a diferença quando se trate de estabelecer os pressupostos e o regime da responsabilidade do ROC e dos Revisores, o Código de Valores Mobiliários preocupou-se em estabelecer, para o auditor, um regime também ele especial de responsabilidade, que todavia é privativo dos Revisores no exercício exclusivo da sua função de fiscalização de sociedade aberta, e não em toda sua actividade.

Por outro lado, tem sido entendido também, que a mesma pessoa pode acumular, junto da sociedade, as funções de ROC membro do órgão de fiscalização da sociedade e de auditor, para efeitos do cumprimento do disposto no artigo 8º do Código de Valores Mobiliários e de outras disposições congéneres, sendo inclusivamente sustentado que a certificação legal de contas e o relatório de auditoria possam ser elaborados e assinados pela mesma pessoa e que constem, inclusivamente do mesmo documento.

3.3. A responsabilidade das Sociedades de Revisores pelas auditorias realizadas pelos seus sócios

Para além da inclusão dos terceiros no âmbito do n.º1 do art.10º do Código de valores mobiliários, este prevê ainda na *al. b)* a responsabilidade da sociedade de revisores oficiais de contas pelos resultados das auditorias realizadas e assinadas por qualquer dos seus sócios.

De facto, a norma não deixa dúvidas quanto às condições de responsabilização da SROC, esta sociedade será responsabilizada ilimitada e solidariamente com o sócio que haja realizado a auditoria, desde que os documentos auditados, ainda que de forma deficiente, tenham sido assinados por um dos seus sócios, isto é, independentemente de culpa da SROC.

Trata-se contudo, de um desvio à regra da responsabilidade assente na culpa do agente, ao abrigo do art. 483º, n.º2 do Código civil que prevê a título excepcional poder estabelecer situações pontuais de responsabilidade independente de culpa do agente.

Podemos dizer que esta solução, alinhada com o regime de responsabilidade genérica, das pessoas colectivas por actos dos seus agentes representantes e mandatários do art. 500º do Código civil visa alargar a protecção dos potenciais lesados para além do perímetro típico de protecção das normas de responsabilidade, convocando a SROC para o campo dos responsáveis, independentemente de culpa sua.

Acentua-se aqui a função da responsabilidade civil, e não qualquer função repressiva ou sancionatória, com a partilha obrigatória do risco de responsabilidade da SROC com os seus sócios individuais pretende obter-se não só um efeito de motivação da SROC para um escrutínio e uma monitorização criteriosos dos ROC que a integram como, uma ampliação da protecção do emitente e dos terceiros lesados por auditorias deficientes, os quais podem interpelar solidariamente a SROC e o ROC para o cumprimento da obrigação de indemnização.

O envolvimento da SROC na responsabilidade, a título objectivo, facilita a reparação do dano ao lesado; Por um lado, pelas garantias patrimoniais adicionais que a SROC corporiza; Por outro lado, porque, correndo o ónus da prova da culpa por conta do lesado, este se encontra assim desonerado de demonstrar a culpa da SROC.

Ponto é, quanto a este aspecto, que se interprete a norma com precisão, a responsabilidade da SROC só existe na medida em que o sócio que assinou o documento auditado tenha agido, ele sim, com culpa. Por outras palavras, a culpa do auditor individual, sócio da SROC, é condição e pressuposto da sua própria responsabilidade e da responsabilidade da SROC a que pertence. O lesado não terá, pois, de demonstrar a culpa da SROC, mas não está dispensado da prova da culpa do sócio que assinou os documentos auditados.

Não obstante não resultar esta solução imediatamente do texto da norma do art. 10º, n.º1 nenhuma outra interpretação é aceitável, desde logo porque é esse o regime prescrito em lugares sistemáticos paralelos, como já referimos no art. 500º do Código Civil, onde se

faz depender a responsabilidade da pessoa colectiva pelos actos dos agentes, representantes e mandatários do carácter culposos destes actos. Depois, porque qualquer outra solução que prescindisse da culpa do auditor, se revelaria desproporcionada, colocando a SROC num risco insuportável de responsabilidade por toda e qualquer auditoria realizada pelos seus sócios, independentemente do modo criterioso ou irresponsável da respectiva conduta.

Comité de Auditoria

Em conformidade com as necessidades de redefinição e reforço das funções de fiscalização das sociedades, a Directiva n.º 2006/43/CE de 17 de Maio veio impor ainda para às entidades de interesse público, a autonomização de um órgão societário com funções de fiscalização dos documentos financeiros e da independência dos ROC, poderá funcionar no seio do próprio conselho de administração, devendo neste caso ser composta por membros daquele órgão, ou ser composto por membros dos órgãos de fiscalização da entidade examinada ou por membros designados pela assembleia geral da sociedade.

O diploma comunitário admite, pois, uma ampla liberdade de configuração do órgão em questão, desde que o resultado respeite funcionalmente os objectivos de este se constituir como um eficaz mecanismo de controlo interno que ajude a minimizar os riscos financeiros operacionais e de não conformidade, reforçando a qualidade da informação financeira.

A obrigação de constituição de um comité de auditoria aplica-se, nos termos do art. 41º, n.º1 da Directiva, apenas às entidades de interesse público. Contudo e atenta a ampla definição fornecida pelo art.2º, n.º13 da Directiva, a qual abrange, além de outras, as sociedades abertas, as instituições de crédito e as seguradoras ficando ao critério de cada Estado-Membro o recorte, porventura mais amplo, das entidades sujeitas àquela imposição, designadamente em função de um critério relacionado com a dimensão da entidade.

Ficam assim cobertas pela obrigatoriedade de constituição de um comité de auditoria todas aquelas entidades que, ao mesmo tempo que definem a espessura e estabilidade do tecido empresarial e societário, envolvem riscos sistemáticos relevantes.

Como resultado da ampla discussão entre a Comissão Europeia e o Parlamento Europeu, na parte final das negociações, acerca do perímetro das entidades abrangidas pela obrigatoriedade de constituição de um comité de auditoria, a Directiva acabou por consagrar um comando dirigido a todas as entidades de interesse público, todavia permitindo aos Estados-Membros a isenção das entidades de interesse público que em simultâneo sejam “pequenas e médias empresas”, as quais podem atribuir as funções do comité de auditoria ao órgão de administração ou de fiscalização no seu conjunto, e a dispensa das entidades referidas no n.º6 do art. 41º. Como tal, na prática, apenas as entidades de interesse público admitidas à negociação em mercado regulamentado parecem achar-se inevitavelmente vinculadas à obrigação de constituição de um órgão com aquela natureza e características.

3.4. Responsabilidades do revisor em detectar distorção material devido a fraude

O auditor quando realiza a sua auditoria e cumprindo as normas emanadas pela Ordem e obtém uma garantia moderada de fiabilidade de que as demonstrações financeiras estão isentas de distorção material, causada por fraude ou erro, ele não obtém a segurança absoluta de que não virão a ser detectadas distorções materiais nas demonstrações financeiras devido a factores tais como o uso de juízo, o uso de testes, as limitações inerentes do controlo interno e o facto de que muita da prova de auditoria disponível para o auditor é de natureza convincente e não conclusiva.

Qualquer auditoria está sujeita ao risco de auditoria. Este risco é inevitável, pois poderão existir algumas distorções materiais das demonstrações financeiras que não serão detectadas, mesmo que a auditoria seja devidamente planeada e executada de acordo com as normas de revisão, pois as distorções materiais virão a ser detectadas devido a factores como o uso de julgamento, o uso de testes, as limitações do controlo interno.

Ao conferir uma garantia razoável de fiabilidade do seu trabalho, o auditor deve manter uma atitude de cepticismo profissional, e reconhecer o facto de que os procedimentos de auditoria utilizados são eficazes para detectar erros devido a fraude.

O auditor deve manter uma atitude de dúvida permanente, admitindo que podem haver situações que dêem origem a demonstrações financeiras materialmente distorcidas. O cepticismo profissional prevê que o auditor tenha uma mente inquisitiva e uma apreciação crítica da prova de auditoria. Esta “dúvida” constante do auditor, faz com que este realize indagações sobre a informação e a prova de auditoria obtida.

O auditor deve manter uma atitude de cepticismo profissional durante a auditoria, reconhecendo a possibilidade de que pode existir uma distorção material devido a fraude, independentemente da experiência passada do auditor com a entidade acerca da honestidade e integridade da administração e dos supervisores.

Embora se espere que o auditor ponha inteiramente de lado a experiência passada com a entidade acerca da honestidade e integridade da administração e dos seus supervisores, a manutenção de uma atitude de cepticismo profissional é importante porque pode ter havido alterações nas conjunturas.

Quando fizer indagações e executar outros procedimentos de auditoria, o auditor exerce cepticismo profissional e não fica satisfeito com prova de auditoria inferior a persuasiva baseada na crença de que a administração e os supervisores são honestos e têm integridade.

Com respeito aos supervisores, manter uma atitude de cepticismo profissional demonstra que o auditor considera cuidadosamente a prudência das respostas e outra informação deles obtida.

A responsabilidade disciplinar dos ROC'S vem estabelecida tanto no EOROC (artigos 80.º a 91.º) como ao nível do próprio CEDPROC (artigo 16.º).

O incumprimento dos deveres dos ROC'S descritos neste trabalho, faz com que o mesmo incorra em responsabilidade disciplinar no âmbito do EOROC, sem prejuízo de outro tipo de responsabilidade que possa emanar de outros normativos.

A violação das incompatibilidades específicas de exercício e das incompatibilidades relativas previstas, respectivamente, nos artigos 76.º a 78.º do EOROC, serão punidas com pena não inferior a multa. Relativamente às incompatibilidades absolutas a que se refere o artigo 77º, as mesmas não se aplicam às funções que os ROC's possam exercer como membros de órgãos de administração, gestão, direcção ou administração nas suas próprias sociedades de revisores.

A violação no disposto no artigo 73.º do EOROC – seguro de responsabilidade civil profissional, relacionado com a obrigação de garantia por seguro pessoal de responsabilidade civil profissional por cada facto ilícito, determina sempre a aplicação de pena de suspensão ao infractor, pelo prazo de um ano e, em caso de reincidência, a pena a aplicar será a de expulsão. O ROC, suspenso ou expulso, tem a responsabilidade de entregar ao seu sucessor no exercício do cargo os documentos pertença das empresas ou outras entidades a quem prestem serviços assim como restituir a estas as quantias já recebidas que não correspondam ao reembolso de despesas ou a trabalho realizado (artigo 87.º do EOROC).

O ROC está ainda sujeito à responsabilidade tributária, a este nível tem vindo a assumir maior importância nos últimos tempos, uma vez que existe uma maior tendência de prosseguir com a responsabilização pelas dívidas tributárias até às últimas consequências.

De acordo com o disposto no artigo 22.º da Lei Geral Tributária (LGT), a responsabilidade tributária abarca a totalidade da dívida tributária, assim como todos os encargos legais, podendo abranger não só os sujeitos passivos originários, bem como outras pessoas, solidariamente ou subsidiariamente envolvidas.

A responsabilidade subsidiária efectiva-se por reversão em processo de execução fiscal, contra o responsável subsidiário, em caso de insuficiência de bens penhoráveis do devedor principal e dos responsáveis solidários, conforme artigo 23.º da LGT.

De acordo com Saldanha Sanchez (2001)⁹ a responsabilidade subsidiária caracteriza-se pelo facto de “só depois de demonstrada a insuficiência do património do devedor para fazer face à obrigação é que o garante da obrigação pode ser chamado a responder por uma dívida fiscal que não é sua”. A dívida continua a ser da entidade para a qual o ROC exerce as suas funções e será necessário a existência de culpa do ROC relativamente ao incumprimento dos deveres de fiscalização para que a dívida mude de sujeito passivo.

Tendo em conta o artigo 24.º da LGT, os administradores, directores, gerentes ou outros que exerçam de facto as funções de administração ou gestão em entidades, bem como os membros dos órgãos de fiscalização e os Revisores são subsidiariamente responsáveis em relação a estas, e solidariamente entre si. Assim sendo, aos membros dos órgãos de fiscalização e ao Revisor, será aplicado o regime de responsabilidade tributária previsto no artigo 24.º da LGT, sempre que se prove que a violação dos deveres tributários da entidade resultou do incumprimento das funções da fiscalização do Revisor.

De acordo com o n.º 1 alíneas a) e b) do artigo 24.º da LGT, apenas as situações aí previstas poderão ser objecto de responsabilidade dos ROC.

Ainda e de acordo com o ofício 60043/2005, o cumprimento das obrigações dos ROC pode ser aferido através de um conjunto de elementos referentes à sociedade, como o relatório anual e a certificação legal das contas elaborados pelos ROC, e informações, recomendações e advertências prestadas à administração no exercício das suas funções de fiscalização. Deste modo, os Chefes dos Serviços de Finanças deverão fundamentar sempre os seus despachos de reversão com os elementos concretos que tenham apurado em face das averiguações, dado que o ónus da prova nestes casos cabe à Fazenda Pública. Sempre que não existam quaisquer indícios de incumprimento culposo dos deveres de fiscalização, ou por falta dos elementos atrás referenciados, ou do nexo causal entre estes e o incumprimento dos deveres tributários por parte das pessoas colectivas ou entidades equiparadas, os serviços não deverão efectuar qualquer reversão em execução fiscal contra os órgãos de fiscalização. Sempre que o Chefe dos Serviços de Finanças ou qualquer outro

⁹ Citado por Carneiro *et al.* 2005.

agente da Administração Fiscal detecte que os ROC não participaram ao Ministério Público os factos por si detectados no exercício das suas funções e que constituíam crimes público (nos quais se integram os crimes fiscais), não cumprindo desta forma o estipulado no artigo 158.º do EOROC, deverão comunicar esse incumprimento à Ordem dos ROC, para os devidos efeitos legais.

A responsabilidade criminal dos ROC'S está prevista nos artigos 92.º e 93.º do EOROC. O artigo 92.º diz que quando os factos que forem passíveis de serem considerados infracção criminal - penal, esta devam ser obrigatoriamente comunicada ao agente do Ministério Público que for competente para a promoção da acção legal.

Todas as pessoas físicas são susceptíveis de responsabilidade criminal. No caso das sociedades de revisores oficiais de contas, estas não são sujeitos de responsabilidade criminal, pelo que quem responde criminalmente será o sócio que tenha praticado o acto punível. Salientamos que o Código Penal não faz referências à actividade dos Revisores. Contudo, alguns dos requisitos associados à actividade desenvolvida pelos mesmos são passíveis de tratamento no Código Penal e Código de Processo Penal, que passaremos de seguida a analisar.

✓ **Violação de segredo**

Nos termos do artigo 195.º do Código Penal;

✓ **Aproveitamento indevido de segredo**

O Código Penal no seu artigo 196.º tipifica a punição a aplicar a quem pratique este tipo de crime;

✓ **Falsificação de documentos**

O crime de falsificação encontra-se tipificado no artigo 256.º do Código Penal.

Os ROC'S são cada vez mais considerados agentes activos na detecção de determinados crimes que possam estar a ser cometidos pelas administrações das empresas,

suas clientes, nomeadamente no que diz respeito à corrupção e fraude económico-financeira.

A responsabilidade civil dos Revisores surge no momento em que estes violam alguns dos deveres contratuais resultantes dos contratos de prestação de serviços que celebram com diversas empresas ou entidades.

Segundo Fernandes (2004) a responsabilidade dos ROC em Portugal é determinada pela lei geral – Código Civil e Código das Sociedades Comerciais – e não pelo estatuto jurídico dos ROC.

Ao nível do Código das Sociedades Comerciais

O regime geral da responsabilidade civil aplicável aos administradores e gerentes, previsto nos artigos 71.º a 80.º do CSC, estende-se também aos Revisores, fiscais únicos membros do conselho fiscal, ou a meros Revisores financeiros, por força do que se encontra estipulado no artigo 81.º e 82.º do mesmo código.

Desta forma, a responsabilidade civil dos ROC'S ao abrigo do CSC é muito ampla, nomeadamente no que diz respeito ao direito de regresso contra os mesmos na medida das respectivas culpas e das consequências que delas advierem.

Em síntese, a responsabilidade do ROC perante a entidade para a qual presta serviços encontra-se assegurada, como qualquer outra relação contratual, nos termos gerais do Código Civil. Relativamente à protecção de terceiros lesados, a responsabilidade do ROC vem estabelecida no já referido estatuto da OROC, o qual prevê um seguro de responsabilidade profissional.

Já a responsabilidade civil do ROC por danos causados ao emitente ou a terceiros por deficiência do relatório de auditoria ou do parecer a que se refere o n.º1 do artigo 8º do Código de Valores Mobiliários encontra-se expressamente prevista no artigo 10º, n.º1 al a), do referido código.

A função desta norma é, fundamentalmente, a de definir o âmbito da ilicitude da actividade do auditor e delimitar com precisão o círculo subjectivo de responsabilidade, visto que a auditoria pode ser desenvolvida por um ROC, pessoa singular, ou por uma SROC.

A responsabilidade do ROC perante o emitente é, inequivocamente, de natureza contratual, o ROC exerce a fiscalização externa da sociedade mediante contrato de auditoria, celebrado com a sociedade.

Qualquer deficiência da auditoria exercida consubstancia, portanto, uma quebra dos deveres contratuais por ele assumidos, situando-se a sua responsabilidade pelo cumprimento defeituoso nos quadros da responsabilidade contratual, cujo regime se aplica sem desvios, nomeadamente no que respeita à distribuição do ónus da prova, em caso de alegada violação das obrigações contratuais, será o auditor que compete demonstrar que, não obstante verificar-se uma falha de auditoria, agiu em conformidade com as regras da profissão e de acordo com as normas técnicas aplicáveis naquela actividade.

Está evidentemente, fora de causa a possibilidade de o artigo 10º, n.º1 al a) do Código de Valores Mobiliários conter uma regra de responsabilidade objectiva do revisor pelas falhas de auditoria, a culpa será apreciada em abstracto e de acordo com o padrão de diligência fixado no artigo 487º, n.º2 do Código Civil, isto é, de diligência esperada de um auditor criterioso e responsável em face do objecto de auditoria.

Mais uma vez, o padrão do *bónus pater familias* tem aqui de ser adaptado às exigências da actividade, não basta, para afastar a cultura, que o revisor mostre ter agido como um homem razoável e medianamente informado e diligente, é necessário que demonstre ter actuado de acordo com aquilo que se espera de um profissional diligente naquelas concretas circunstâncias, sendo evidentemente relevantes todos os elementos e regras técnicas, profissionais e deontológicas convocáveis para o exercício diligente da auditoria.

O ROC será considerado culpado pelos danos produzidos com deficiências na auditoria se, se demonstrar que um revisor criterioso e diligente, colocado nas mesmas

circunstâncias, investido da mesma informação, não teria emitido relatório ou parecer com aquelas deficiências.

O artigo 10.º do Código dos Valores Mobiliários (CVM) prevê que os Revisores e as sociedades de ROC respondem solidária e ilimitadamente pelos danos causados, por deficiência do relatório ou do parecer, aos emitentes ou a terceiros. O CVM obriga ainda os Revisores a manterem um seguro de responsabilidade civil que cubra estes riscos.

A alínea f) do artigo 149.º do CVM diz que o ROC é responsável, pelos danos causados pela desconformidade do conteúdo do prospecto, que vem regulamentado no artigo 135.º deste mesmo código, salvo se este provar que agiu sem culpa, devendo a indemnização colocar o referido lesado na situação em que estaria se, no momento da aquisição ou alienação de valores mobiliários, o conteúdo do prospecto estivesse em conformidade com o que vem descrito no referido artigo 135.º do CVM. Acresce-se ainda que o referido só se aplica aos revisores inscritos na Comissão de Mercado de Valores Mobiliários (CMVM).

Responsabilidade dos fiscalizadores perante a sociedade

O carácter obrigacional da responsabilidade dos membros dos órgãos de fiscalização e do ROC perante a sociedade (artigo 72º) parece pacífico, dada a natureza específica do vínculo obrigacional estabelecido entre estes sujeitos e a sociedade e cuja violação origina a sua responsabilidade civil, isto é, independentemente da existência de um contrato propriamente dito, que verdadeiramente só tem de existir na relação da sociedade com o ROC, de acordo com a norma prescrita do artigo 53º do EOROC: tal como acontece com os administradores, em relação aos quais vem sendo pontualmente refutada a tese do contratualismo puro, também em relação aos membros dos órgãos de fiscalização, eleitos pela assembleia-geral ou designados pelo contrato de sociedade, se pode discutir a natureza contratualista da sua relação com a sociedade.

E isto, porque a fonte dos poderes da administração pode, efectivamente, radicar num contrato de sociedade, ou em outros negócios jurídicos, o mesmo sucedendo em

relação aos fiscalizadores, o que não obsta à natureza ainda obrigacional da responsabilidade, atenta a natureza específica da relação que lhe subjaz, isto é, a existência de um direito subjectivo da sociedade a um dever por parte dos fiscalizadores – a prestação que consiste no cumprimento das funções de fiscalização em conformidade com o critério do artigo 64º, n.º 2. Se de facto a natureza puramente contratual da relação entre os fiscalizadores e a sociedade é discutível, parece já irrefutável a sua natureza negocial, entendido o negócio jurídico como um acto jurídico constituído por uma ou mais declarações de vontade, dirigidos à realização de certos efeitos práticos, com a intenção de os alcançar sob tutela do direito, determinando o ordenamento jurídico à produção de efeitos jurídicos conformes à intenção manifestada pelo declarante ou declarantes. Constituindo a aceitação do fiscalizador mera condição de eficácia do negócio anteriormente estabelecido. A categoria dogmática da responsabilidade contratual abrange não só as situações de violação do contrato como também a violação de negócios jurídicos unilaterais e de obrigações em sentido técnico.

Com esta amplitude, a responsabilidade contratual cobre todas as morfologias possíveis das obrigações dos fiscalizadores perante a sociedade, pelo que se assume, com a doutrina dominante, a natureza contratual da responsabilidade dos administradores e fiscalizadores perante a sociedade pela violação dos deveres legais e contratuais emergentes do negócio, qualquer ele seja, que legitima para o exercício dessas funções e/ou deveres que a lei lhes prescreve.

Responsabilidade perante terceiros

Já no que respeita à qualificação da responsabilidade perante terceiros, expressamente prevista nos artigos 78º e 79º do CSC, nos quadros convencionais da responsabilidade civil, esta depara-se com grandes dificuldades, não sendo identificável qualquer relação jurídica específica estabelecida entre o sujeito fiscalizador e os terceiros (sócios, credores ou outros terceiros), assim se excluindo à partida a responsabilidade contratual, é porém certo que nos quadros da responsabilidade civil extracontratual as dificuldades residem no acolhimento do acto lesivo sob cobertura de uma variante da

ilicitude, já que se recusa a possibilidade de, por esta via, se acharem cobertos os danos puramente patrimoniais.

A primeira variante da ilicitude extracontratual cobre apenas a violação de direitos subjectivos absolutos de outrem, o que não permite subsumir a responsabilidade dos fiscalizadores perante terceiros nesta variante de ilicitude, pois nenhum dos terceiros protegidos pela lei possui qualquer direito absoluto susceptível de ser lesado pela inobservância dos deveres dos membros dos órgãos de fiscalização.

É, por outro lado, unânime o entendimento segundo o qual a primeira variante da ilicitude extracontratual não permite a tutela e indemnização dos danos puramente patrimoniais, consubstanciados estes numa lesão do património do sujeito à qual não corresponde a violação de um qualquer direito subjectivo. É a pura perda de ou prejuízo económico que estão em causa, sem que, em paralelo se possa falar do desrespeito por um direito, pessoal ou patrimonial, do sujeito do qual tenha resultado essa perda.

O dano puramente patrimonial corresponde a todas aquelas situações em que, da conduta de um sujeito, resulta uma perda ou prejuízo económico que estão em causa, sem que, em paralelo, se possa falar do desrespeito por um direito do sujeito do qual tenha resultado essa perda.

O dano meramente patrimonial, corresponde a todas aquelas situações em que, da conduta de um sujeito, resulta uma perda económica para outro, sem que, todavia, essa lesão possa ser categorizada como uma lesão jurídica propriamente dita, sob forma de violação de um qualquer direito absoluto ou de um interesse legalmente protegido. Tal lesão é em geral, insusceptível de reparação pela via indemnizatória, já que o ordenamento jurídico não reconhece aos sujeitos um direito genérico ao património ou à sua integridade.

Nem o acolhimento da relevância jurídica dos chamados deveres no tráfico permite, neste domínio, uma dilatação do conjunto de bens susceptíveis de protecção delitual, só sendo admissível a ressarcibilidade, por esta via, das puras perdas patrimoniais, quando estas já sejam alvo de uma específica protecção delitual, isto é, quando exista uma norma dirigida à protecção específica dos bens lesados.

Quando, da inobservância dos deveres de zelo, diligência, profissionalismo, etc.... Por parte do fiscalizador na sua actividade de fiscalização resultem, para terceiros, quaisquer danos, parece ocorrer precisamente um caso de pura perda económica, à qual não corresponde um direito à indemnização, inexistente a violação de qualquer direito absoluto do terceiro, visto que a lesão se verifica tão-só no seu património. E não é, já se sabe, dogmaticamente aceitável a existência de um direito subjectivo ao património.

A ressarcibilidade dos puros danos patrimoniais só é, pois aceitável quando se verifique a violação de disposições legais de protecção, consagrada pelo legislador por razões específicas e contemplada no artigo nº 483, nº1 do código civil.

A responsabilidade dos titulares dos órgãos de fiscalização da sociedade perante terceiros verificar-se-á pois, quando a respectiva conduta se mostre ilícita, quando os interesses violados do terceiro se achem abrangidos por uma disposição legal de protecção destinada à tutela de interesses particulares, quando o dano produzido se inscreva no círculo de interesses que a norma legal se destina a proteger.

Responsabilidade dos fiscalizadores perante os credores sociais

A responsabilidade dos fiscalizadores, surge pela violação de disposições destinadas à específica protecção destes sujeitos, conforme expressa o artigo 78.º, n.º1 do CSC, trata-se pois de verdadeiras disposições legais de protecção, no sentido e para o efeito da segunda variante da ilicitude extra contratual, nos termos do artigo 483.º o legislador acautela os interesses dos terceiros, a sua tutela torna-se evidente, sem interesses visados na norma. Contudo, em qualquer dos casos é necessário verificar em concreto se foram efectivamente desrespeitadas quaisquer normas especificamente destinadas a proteger os interesses do credor e se o dano qual é reivindicada uma reprivatização se verificou entre o círculo de interesses particulares que as normas em causa pretendem proteger

Estranhamente, o artigo 82.º do CSC, não menciona a responsabilidade do ROC perante outros terceiros para além dos sócios e dos credores sociais, diversamente do que

acontece com os membros dos órgãos de fiscalização em geral. Importa contudo verificar se e em que medida essa responsabilidade poderá existir, pois a actividade de ROC é susceptível de causar danos a terceiros, para além disso a ausência de previsão expressa, por parte do legislador, da respectiva responsabilidade perante terceiros não constitui em si mesmo um obstáculo à sua ponderação.

Estando liminarmente excluída a possibilidade de o ROC responder perante terceiros, visto não existir entre eles qualquer vínculo específico capaz de explicar essa responsabilidade, não são menores os problemas de configuração delitual da mesma.

Não é, todavia, fácil encontrar no programa normativo que enforma a actividade do ROC quaisquer normas que caibam nesta categorização. É efectivamente, muito tentadora a qualificação de certas normas que envolvam a atribuição de deveres ao ROC como as *normas legais de protecção* para efeitos de responsabilização do ROC perante terceiros, estão desde logo nestas circunstâncias todas as normas dispersas no ordenamento que impõe a estes profissionais a realização de certos actos e a sua prática de acordo com determinadas regras, como por exemplo os artigos 62º e 64º do EOROC, ou os artigos 420º, n.º4 e 420 – A do CSC, poderiam levar a pensar estar-se perante disposições legais de protecção, cuja violação permitiria, sem mais, a qualificação da conduta como ilícita.

Mas este seria um caminho que teria tanto de fácil quanto de traiçoeiro, em primeiro lugar, nenhuma destas normas permite identificar, no círculo de interesses que visam proteger um interesse específico, que pode ainda existir, é certo, mas que em caso nenhum se assegura *autonomizáveis* em relação aos restantes.

Trata-se de normas que apresentam como finalidade a promoção e protecção de um interesse público, supra-individual, que é o da veracidade, fiabilidade e transparência da informação financeira certificada pelo ROC, a prossecução deste interesse público reflecte-se, de facto, no interesse particular de todos os indivíduos que porventura possam ser afectados pelas falsidades contidas nessa informação financeira.

Tem sido de facto demasiado corrente lançar mão do conceito de disposição legal de protecção para encontrar o caminho da responsabilização de certas condutas, alargando-se o conceito muito para além das suas fronteiras naturais, aqui se recusa a sua

vulgarização, assim como se recusa a generalidade da qualidade de disposição legal de protecção, por exemplo, a todas as normas de carácter penal e disciplinar, como muitas vezes se tem pretendido.

As disposições legais de protecção têm como função a protecção de pessoas determinadas ou círculos de pessoas contra lesões nos seus bens.

A qualificação da norma como uma disposição legal de protecção passa, pois, necessariamente pela descoberta do fim da norma – e o fim das normas supra referidas é, seguramente, o de promover a confiança da sociedade em geral na informação financeira produzida pelas empresas sujeitas à certificação legal, existe claro, um interesse individual de cada cidadão na veracidade e conformidade dessa informação, e esse interesse individual constitui uma parte do interesse tutelado pela norma. Em última análise, o interesse público ou geral mais não é do que o somatório dos múltiplos interesses individuais e estes todavia, insusceptíveis de autonomização. Admitindo-se a recorrência de dificuldades na descoberta do fim da norma, será útil, a fim de evitar um excessivo alargamento da responsabilidade delitual, o critério segundo o qual se presume que a norma visa interesses gerais, e não categorias limitadas de sujeitos, se não puder inferir-se claramente da própria norma o interesse particular que a motivou.

A responsabilidade dos membros da comissão de Auditoria

Não obstante a norma remissiva do artigo 81º, n.º1 do CSC, que manda aplicar aos titulares dos órgãos de fiscalização as normas de responsabilidade estabelecidas para os administradores, o regime da responsabilidade civil dos fiscalizadores apresenta algumas especificidades importantes desde logo, no que respeita ao preenchimento dos pressupostos da ilicitude e da culpa, que hão-de ser, atenta a diversidades de deveres que impedem sobre os fiscalizadores e os administradores, alvo de um diferente escrutínio. Destacam-se, pois, os artigos 64º e 72º do CSC, os quais, contendo normas aplicáveis aos administradores como aos fiscalizadores, obedecem, no momento da sua aplicação, a processos diferentes de concretização, com respeito por critérios diversos de apreciação e avaliação de conduta

do sujeito, nomeadamente, pela consideração dos específicos deveres que a lei e o contrato de sociedade atribuem a cada um destes sujeitos no exercício das suas funções.

Por outro lado, o artigo 81º, n.º2 do CSC, estabelece o carácter solidário da responsabilidade dos fiscalizadores com gerentes ou administradores das sociedades por actos ou omissões destes no desempenho dos respectivos cargos quando o dano se não teria produzido se houvessem cumprido as suas obrigações de fiscalização, o que importa naturalmente, que se ache previamente estabelecida a responsabilidade dos fiscalizadores pelo incumprimento dos deveres que lhe cabiam, não basta determinar a solidariedade, é necessário, em concreto, estabelecer previamente a responsabilidade.

Norma paralela é a do artigo 73º, n.º1 do CSC, onde igualmente se consagra o carácter solidário da responsabilidade dos administradores, também aqui, decisivo é saber, a título prévio, se o administrador é efectivamente responsável, isto é, se se verificam em relação a ele os pressupostos da responsabilidade, só depois se podendo afirmar, face ao disposto no artigo 73º, n.º1 do mesmo Código, a solidariedade da responsabilidade dos vários administradores, é evidente que não foi intenção do legislador estabelecer objectivamente a responsabilidade solidária de todos os membros do órgão de administração, mas tão só verificar o carácter solidário dessa responsabilidade, subjectiva, isto é baseada na culpa, quando ela exista individualmente.

O que se pode dizer é que tal norma seria desprezível à luz do artigo 100º do Código Comercial, onde se estabelece a regra da solidariedade nas relações comerciais. Vale por isso dizer que cada um dos vários administradores se pode valer da faculdade que a lei lhe reconhece de provar que actuou sem culpa, sendo paradigmática a ausência de culpa e, assim, de responsabilidade do administrador que, por ausente, não participou sequer na deliberação ou decisão de gestão da qual resultou o dano, ou ainda a exclusão de responsabilidade do administrador que prove ter agido em conformidade com regras procedimentais do artigo 72º, n.º2 do CSC, assim excluindo a sua responsabilidade individual e encontrando-se necessariamente a salvo da regra de solidariedade estabelecida na norma.

O alcance do exacto sentido da norma do n.º 2 do artigo 73º do CSC, quando aplicada aos fiscalizadores, terá de levar em consideração o grau de indemnizatória por

parte da sociedade ou de terceiros, o conteúdo do direito de regresso, elemento estrutural do regime da solidariedade, existindo na medida proporcional da culpa individual de cada um dos administradores e fiscalizadores, será medido pelo grau de reprovação da conduta de cada um dos sujeitos abrangidos na acção de responsabilidade.

É precisamente, por força desta norma do artigo 73º, n.º 2 do CSC, que pode alcançar-se algum equilíbrio e justiça na aplicação de um regime de responsabilidade que aparece como dotado de igual peso e exigência para os administradores executivos e não - executivos, independentes e não independentes e fiscalizadores, quando é evidente que a contribuição de cada um destes sujeitos para a prática de factos ilícitos e danosos no contexto societário é, as mais das vezes, muito desproporcionada. De acordo com Silva (2006) no apuramento de responsabilidade, o tribunal terá de levar em consideração as funções e deveres individuais de cada um dos sujeitos para estabelecer a proporção de culpa de cada um deles, assim permitindo, que, por intermédio das regras do direito de regresso, se alcance uma solução concretamente justa, que respeite as expectativas societárias em relação ao desempenho de cada um dos seus órgão se respectivos membros.

O que não pode é admitir-se o relevo da eventual invocação, por parte do fiscalizador, da sua falta de preparação ou conhecimento para executar determinada função de fiscalização, com isso pretendendo à partida eximir-se da sua responsabilidade, o critério de apreciação da culpa prevista no artigo 487º, n.º 2 do Código Civil vale aqui sem restrições, pelo que as aptidões e capacidades do fiscalizador são, para o efeito, irrelevantes. Espera-se dos membros dos órgãos de fiscalização que, ao assumir a titularidade do respectivo cargo, o façam com a exacta consciência das exigências relacionadas com a função e das responsabilidades que resultam do seu exercício, não lhes aproveitando, em caso de danos causados por uma fiscalização ineficiente, a invocação da sua falta de preparação técnica ou de aptidão para o exercício de alguns aspectos da fiscalização.

CAPITULO IV – A RESPONSABILIDADE DOS ADMINISTRADORES PARA COM A SOCIEDADE

Responsabilidade pela prevenção e detecção de fraudes

A principal responsabilidade dos administradores pela prevenção e detecção de fraudes e erros permanece tanto nos supervisores como na administração de uma entidade. As respectivas responsabilidades dos supervisores e da gestão podem variar de empresa para empresa e de país para país. Nalgumas entidades, a estrutura da administração pode ser mais informal por os supervisores poderem ser os mesmos indivíduos da administração da entidade.

É importante que a administração, conjuntamente com a supervisão, ponham uma forte ênfase na prevenção da fraude, o que pode reduzir as oportunidades da fraude a ter lugar, e a dissuasão da mesma, que pode convencer os eventuais prevaricadores a não cometer fraude devido à probabilidade de detecção e punição. Isto envolve uma cultura de honestidade e de comportamento ético. Tal cultura baseada num forte conjunto de valores nucleares, é comunicada e demonstrada pela administração e pelos supervisores e proporciona os fundamentos para os empregados conhecerem como a entidade conduz o seu negócio. Criar uma cultura de honestidade e de comportamento ético inclui estabelecer o tom devido; criar um ambiente de trabalho positivo, contratar, treinar e promover os empregados apropriados; exigir confirmação periódica da responsabilidade dos empregados e tomar as acções devidas em resposta a fraudes reais, suspeitas ou alegadas.

É da responsabilidade dos supervisores de uma entidade assegurar, através da supervisão, que a entidade estabeleça e mantenha controlo interno para proporcionar garantia razoável de fiabilidade com respeito à credibilidade do relato financeiro, eficácia e eficiência das operações e conformidade com as leis e regulamentos aplicáveis. A supervisão activa pelos supervisores pode ajudar a reforçar o compromisso da administração de criar uma cultura de honestidade e de comportamento ético. Ao exercer a responsabilidade de supervisão, os supervisores consideram o potencial da derrogação de

controles pela administração ou de outra influência inapropriada sobre o processo de relato financeiro, tal como esforços da administração para gerir resultados a fim de influenciar as percepções de analistas quanto ao desempenho e lucro da entidade.

É da responsabilidade da administração, em conjunto com os supervisores, estabelecer um ambiente de controlo e manter políticas e procedimentos para ajudarem a atingir o objectivo de assegurar, tanto quanto possível, a conduta ordenada e eficiente do negócio da entidade.

Esta responsabilidade inclui estabelecer e manter controlos relacionados com o objectivo de preparar demonstrações financeiras que dêem uma imagem verdadeira e apropriada, em todos os aspectos materiais, de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável e gerir os riscos que possam dar origem a distorções materiais nessas demonstrações financeiras.

Tais controlos reduzem mas não eliminam os riscos de distorção, ao determinar que controlos implementar para evitar e detectar fraudes. A administração considera os riscos das demonstrações financeiras poderem estar materialmente distorcidas em resultado de fraudes.

Como parte desta consideração, esta pode concluir que não é eficaz em termos de custo implementar e manter um dado controlo em relação a ser atingida uma redução de riscos de distorção material devido a fraude.

Neste capítulo proponho-me apresentar um quadro conciso, claro e actualizado da responsabilidade dos administradores para com a sociedade, credores sociais e terceiros.

A reforma de 2006 do CSC não alterou muito o capítulo dedicado à responsabilidade dos administradores. Mas são importantes as alterações introduzidas pelo n.º 2 do Art. 72º, que vem consagrar a “regra da decisão empresarial”.

E fora deste capítulo, outras modificações em normas repercutem-se neste tema, como é o caso dos deveres de cuidado e de lealdade previstos no n.º1 do art. 64º.

De acordo com o n.º 1 do art. 72 do CSC, “os gerentes ou administradores respondem para com a sociedade pelos danos a esta causados por actos ou omissões praticados com preterição dos deveres legais ou contratuais, salvo se provarem que procederam sem culpa”. Estão aqui contidos os pressupostos em geral exigidos para a responsabilidade civil por factos ilícitos: ilicitude do comportamento dos administradores, culpa presumida, dano enexo de causalidade entre o facto ilícito ou culposo e o dano, danos causados a sociedade por actos ou omissões.

Relativamente a estes pressupostos, a responsabilidade dos administradores não apresenta especificidades relevantes em face da comum responsabilidade civil por factos ilícitos. Falar-se-á então, por exemplo, de dano “real” da sociedade para significar a lesão em interesses societários juridicamente protegidos, as mais das vezes em forma de dissipação, subtracção ou deterioração de certo bem, corpóreo ou incorpóreo e de dano patrimonial como reflexo do dano real sobre a situação patrimonial da sociedade, que agrega tanto o dano emergente como o lucro cessante e mede-se pela diferença entre a situação real actual da sociedade e a situação em que esta se encontraria se não tivesse ocorrido o comportamento lesivo.

Quanto ao nexode causalidade, a ideia fundamental que predomina é esta: considera-se, causa o facto que, além de ter sido no caso concreto condição *sine qua non* do dano, se mostra em abstracto ou em geral adequado a produzi-lo. Na formulação mais ampla da doutrina, preferível para a responsabilidade por factos ilícitos culposos, o facto que actuou como condição do dano só deixará de ser considerado causa adequada se se mostrar de todo em todo indiferente para a verificação do dano, tendo-o provocado somente por virtude de circunstâncias extraordinárias ou anómalas.

Relativamente à ilicitude e à culpa, já há que atender a especificidades relevantes – mormente no que toca aos “deveres legais ou contratuais” violados.

4.1. Deveres “contratuais” dos administradores

O n.º 2 do art. 17º do decreto-lei 49381, de 15 de Novembro de 1969 falava da preterição dos “deveres legais ou estatutários”. Em vez de “estatutários”, refere-se o n.º1 do art. 72º do CSC os deveres “contratuais”.

Percebe-se mal a mudança, embora se tenha já escrito que “os deveres contratuais terão a sua sede nos estatutos, em deliberações sociais ou em contratos de administração.

Dúvidas não haverá de que a expressão legal compreende os deveres estatutários, todavia seria para o efeito preferível falar de deveres estatutários em vez de deveres contratuais, pois nem todos os estatutos são fundados em contrato de sociedade, como acontece nas sociedades constituídas por negócio jurídico unilateral ou por decreto-lei.

De acordo com Abreu¹⁰, é certo que os administradores devem cumprir algumas deliberações dos sócios, bem como de outros órgãos sociais, porém é incorrecto falar a este respeito de deveres contratuais, quer porque as deliberações sociais não são contratos, quer porque tal dever tem fundamento na lei ou nos estatutos. Trata-se portanto de um dever legal ou estatutário.

A relação de administração não é, normalmente, contratual, mas pode haver contrato entre a sociedade e o administrador concretizando um ou outro dever deste, como sejam os deveres de participar à sociedade o local para onde se ausenta temporariamente ou onde possa residir, o dever de estar presente na sede social certo número mínimo de horas diárias. Tais deveres são “contratuais” e a preterição dos mesmos pode originar responsabilidade civil, mas não seria necessária a referência aos deveres contratuais no art. 72º n.º 1, para o efeito - o princípio da força vinculativa dos contratos está consagrado no art. 406º, n.º 1 do Código civil.

¹⁰ Coutinho de Abreu, Curso de direito comercial, Volume II, Almedina, Coimbra, 2007

4.2. Deveres legais específicos

Variados deveres dos administradores resultam imediata e especificamente da lei, esta impõe aos administradores determinados comportamentos. O CSC prevê vários desses deveres, passaremos de seguida a indicar alguns deles.

De acordo com o art. 6º, n.º 4, é dever dos administradores não ultrapassar o objecto social, não distribuir aos sócios bens sociais não distribuíveis ou sem autorização dada por deliberação dos sócios; É dever das Administrações requerer ou convocar a assembleia-geral em caso de perda de metade do capital social, a fim de os sócios tomarem as medidas julgadas necessárias (art.º 35º); não exercer por conta própria ou alheia, sem consentimento da sociedade, actividade concorrente com a desta (art. 254º, 398º, n.º 3, 5, 428º); promover a realização das entradas em dinheiro diferidas (art. 203º, 285º e 286º; não adquirir para a sociedade, em certas circunstâncias, acções ou quotas dela própria (arts. 316º, 319º, 323º, 325º e 220º); não executar deliberações nulas do órgão de administração (arts. 412º e 433º).

Fora do CSC encontramos também deveres específicos. Visando, ora especificamente os administradores, ora as pessoas em geral exemplo da primeira situação é o dever de os administradores requererem a declaração de insolvência da sociedade em certas circunstâncias (arts. 18º e 19º do CIRE), este dever, embora tutele primordialmente interesses dos credores sociais, não deixa de proteger interesses da própria sociedade. Exemplos da segunda são os deveres decorrentes de normas jurídico-penais, constantes nos artigos 203º, 204º, 205º e 212º do código penal (furto, abuso de confiança, dano); os administradores que cometam alguns destes crimes contra a propriedade das sociedades sujeitam-se não apenas a responsabilidade penal mas também a responsabilidade civil para com a sociedade, esta responsabilidade é disciplinada pelos arts 72º e seguintes do código das sociedades comerciais quando o administrador tenha actuado enquanto tal, no exercício das suas funções, isto é, durante e por causa da sua actividade de gestão ou de representação.

Seguindo-se um dano social à violação de um dever legal específico, será em geral fácil responsabilizar civilmente o administrador perante a sociedade.

4.3. Deveres legais gerais

Os deveres que o administrador há-de observar no exercício das suas funções não podem ser especificados em elenco legal fechado. São tantas e tão variadas as situações com que os administradores se deparam, são tantos e tão diversos os actos que têm de realizar, que um tal elenco é, manifestamente, impossível.

Não admira, por isso, que desde há muito tempo venham sendo firmados deveres gerais dos administradores, primeiro na *common law*¹¹, depois na lei dos países de direito Romano-Germânico. Actualmente, também nos países de *common law* os deveres gerais têm tido consagração legal, especialmente nas leis societárias de muitos Estados dos EUA.

Exemplo legal importante, por ter influenciado a lei portuguesa é a primeira parte do § 93 da AKtG de 1937 “ Os membros da direcção têm de empregar na sua gestão o cuidado de um gerente de negócios ordenado e consciencioso”, semelhante ao que dizia o n.º 1 do art. 17º do decreto-lei n.º 49381 “Os administradores da sociedade são obrigados a empregar a diligência de um gestor criterioso e ordenado”.

O Código das Sociedade Comerciais retomou, no seu art. 64º o dever de diligência com um acrescento “Os gerentes, administradores ou directores de uma sociedade devem actuar com a diligência de um gestor criterioso e ordenado, no interesse da sociedade, tendo em conta os interesses dos sócios e dos trabalhadores”.

De outra forma, parecia conveniente e não difícil desdobrar o “dever de diligência” do art. 64º do CSC, antes de mais, nos dois deveres:

- Dever de cuidado, ou de diligência em sentido estrito; e
- Dever de lealdade.

¹¹ Gower and Davies, *Principles of modern company law*, London 2003, pp. 370

Era bem defensável ver a norma do art. 64º a desempenhar, no campo da responsabilidade civil dos administradores, uma dupla função: indica por um lado os deveres e objectivos de conduta em forma de cláusula geral, de cuja concretização resultam deveres mais específicos e circunscreve o critério da culpa; sendo, por isso, fundamento autónomo de responsabilidade. Entretanto o art. 64º do CSC foi alterado pelo decreto-lei 76 – A/2006. Ele discrimina agora, duas alíneas do nº 1 “deveres de cuidado” e “deveres de lealdade” e concretiza em alguma medida tais deveres, como veremos seguidamente.

4.3.1. Deveres de cuidado

Os administradores hão-de aplicar nas actividades de organização, decisão e controlo societários o tempo, esforço e conhecimento requeridos pela natureza das funções, as competências específicas e as circunstâncias.

Uma melhor compreensão do dever, para aplicação mais operativa, exige concretizações ou precisões, dos “deveres de cuidado” que por esta via se desprendem do dever geral de cuidado são ainda gerais, e não perdem em flexibilidade.

Saber se um administrador foi cuidadoso em certa situação requer a consideração de várias circunstâncias, tais como, o tipo de sociedade, seu objecto e dimensão, a importância e o tempo disponível para a operação em causa, as funções do administrador e a sua especialidade. O art. 64º n.º 1, al. a) do CSC alude também à referida flexibilidade “adequados às suas funções”.

O mesmo art. 64º diz agora, na al. a) do n.º 1 que, os administradores observarão “deveres de cuidado, revelando a disponibilidade, a competência técnica e o conhecimento da actividade da sociedade adequados às suas funções e empregando nesse âmbito a diligência de um gestor criterioso e ordenado”. Este elenco de manifestações do dever cuidado parece algo imperfeito, quer por existirem outras manifestações, tão ou mais importantes do que as mencionadas, quer porque a norma, após algumas precisões, acaba por remeter para a “diligência de um gestor criterioso e ordenado”, que é a formulação mais genérica e abrangente do dever de cuidado.

De acordo com Melvin (1971), esta nomenclatura está muito próxima da que aparece frequentemente nos EUA e compreende:

- a) O dever de controlo ou vigilância organizativo - funcional;
- b) O dever de actuação procedimental correcta para a tomada de decisões;
- c) O dever de tomar decisões razoáveis.

O dever em primeiro lugar indicado significa que é obrigação dos administradores prestarem atenção à evolução económico-financeira da sociedade e ao desempenho de quem gere. Isto implica que os administradores hão-de aceder à informação correspondente, produzindo-a eles mesmos ou solicitando-a quer a trabalhadores supervisores da escrituração.

Quando o órgão administrativo é colegial, as respectivas reuniões são oportunidade importante para o acesso a tal informação, e como tal é dever dos administradores prepararem e participarem nessas reuniões.

Atendendo à exemplificação do art. 64º, nº1, al. a), relevam aqui especialmente a “disponibilidade” e o “conhecimento da actividade da sociedade” disponibilidade esta que não tem que ser total. O administrador pode em princípio, exercer outras actividades, mas há-de ser suficiente para uma eficaz vigilância sobre a organização e a actividade da sociedade.

Imagine-se então que a situação financeira de uma empresa degrada-se rapidamente por efeito de actos de má gestão de um administrador ou de um trabalhador – director comercial. Um outro administrador não se informa, como devia, acerca daquela situação e daqueles factos ou, tendo conhecimento, nada faz para que sejam tomadas medidas adequadas. Este administrador poderá ser responsabilizado pela sociedade, segundo o art. 407º, n.º 8 do CSC.

O segundo dever supra citado, diz que em maior ou menor medida, todo o administrador toma decisões de gestão da actividade societária. Ora, é dever dos

administradores preparar adequadamente as decisões, mormente recolher e tratar a informação razoavelmente disponível em que assentará a decisão.

A razoabilidade depende também aqui das circunstâncias, a importância da decisão, o tempo de que se dispõe para decidir, o custo da informação, o enquadramento da decisão na gestão corrente ou na gestão extraordinária.

Os administradores respondem para com a sociedade pelos danos derivados de decisões que, se houvessem sido preparadas com informação razoavelmente disponível, não teriam sido tomadas. Imagine-se uma sociedade de serviços que vende um imóvel por 15 milhões a terceiro, que o revende poucos dias depois por 20 milhões.

No terceiro e último dever, os administradores, tendo de empregar no exercício das suas funções a “diligência de um gestor criterioso e ordenado” têm ainda o dever de tomar decisões razoáveis.

Nalguns casos, tendo em consideração os ensinamentos da economia, da gestão, ou da boa prática consolidada, as alternativas de decisão são poucas e/ou é fácil a escolha, sabendo-se ao menos o que não fazer.

A conjuntura é incerta, numerosas variáveis existem, há diversas alternativas, umas mais arriscadas e potencialmente mais lucrativas do que outras. Não há ensinamentos seguros, a escolha é complexa. É para casos destes que mais se afirma a “discricionariedade” empresarial dos administradores, que possuem pois poder de escolha entre várias alternativas de decisão, várias alternativas razoáveis.

O administrador não viola o dever de tomar decisões razoáveis se escolher, não a melhor solução, mas uma das soluções compatíveis com o interesse da sociedade. O administrador viola aquele dever se ultrapassar o âmbito da discricionariedade empresarial, se optar por alternativas que integram o conjunto de decisões razoáveis. Tentando especificar mais os critérios, diremos que os administradores estão obrigados a não esbanjar o património social e ainda evitar riscos desmedidos.

No primeiro caso entra a obrigação de os administradores, por exemplo, não adquirirem onerosamente para a sociedade uma patente inútil ou participações sociais sem

valor. O segundo grupo traduz-se neste princípio: a sociedade não deve poder perecer por causa de uma só decisão falhada. Antes da decisão muito importante, é preciso prever a possibilidade do pior desenlace - se este for possível. Deve ser evitada a decisão correspondente, assim não sendo, viola por exemplo, o dever de tomar decisões razoáveis o administrador que emprega 4/5 do património social da empresa em acções altamente especulativas, ou concede a outra sociedade créditos em tal montante que, se o beneficiário não cumprir, colocará a credora em situação de insolvência.

Atendendo à exemplificação do art. 64º, n.º 1, al. a), relevando aqui a “competência técnica”, para as decisões razoáveis, deve o administrador possuir conhecimentos adequados, tendo em conta o objecto e a dimensão da sociedade, as funções e a especialidade do gestor, e ser capaz de os aplicar oportunamente. Em princípio, um administrador competente não dissipa o património social e evita riscos desmedidos.

Contudo, no campo da responsabilidade civil, a competência técnica relevará mais para o pressuposto da culpa, não tanto para o da ilicitude. Por exemplo, a compra de uma patente inútil é acto objectivamente ilícito, viola o dever de tomar decisões razoáveis, independentemente de o administrador - agente ser ou não competente, ter ou não conhecimentos adequados acerca de patentes daquela natureza. Por outro lado, a inaptidão ou incompetência não desculpa os administradores.

Posto isto, não é difícil concluir que a norma do art. 64º, n.º1 revela por si só, em sede de ilicitude e de culpa. Os factos desrespeitadores dos deveres de cuidado que se descobrem na norma são ilícitos; e são culposos se a diligência nela prevista não é observada.

4.3.2. Deveres de lealdade

O dever geral de lealdade é definível como dever de os administradores exclusivamente terem em vista os interesses da sociedade e procurarem satisfazê-los, abstendo-se portanto de promover o seu próprio benefício ou interesses alheios. Salienta-se aqui a dimensão positiva do dever, ao invés do que se verifica no dever de lealdade dos

sócios, aqui os sócios têm o direito de, na sociedade, intentar satisfazer os seus próprios interesses – devendo fazê-lo dentro dos limites demarcados pelo interesse social.

O dever tem agora consagração expressa no art. 64, nº1 b): Deveres de lealdade, no interesse da sociedade, atendendo aos interesses de longo prazo dos sócios e ponderando os interesses dos outros sujeitos relevantes para a sustentabilidade da sociedade, tais como os seus trabalhadores, clientes e credores.

O art. 64º, nº1 b) refere muito genericamente os “deveres de lealdade”. Há que proceder aqui a alguma concretização.

Diz-se então que os administradores devem:

- a) Comportar-se com correcção quando contratam com a sociedade
- b) Não concorrer com ela,
- c) Não aproveitar em benefício próprio oportunidades de negócio societárias
- d) Assim como bens e informações da sociedade
- e) Não abusar do estatuto ou posição de administrador.

Os dois dos deveres supra citados têm disciplina no CSC, são nessa medida, deveres legais específicos.

i. Nas sociedades anónimas, há certos negócios que, sob pena de nulidade, não podem realizar-se entre a sociedade e os respectivos administradores¹².

ii. É dever dos administradores não exercerem, por conta própria ou alheia, actividade concorrente com a das respectivas sociedades, salvo consentimento¹³.

¹² É proibido à sociedade conceder empréstimos ou créditos a administradores, efectuar pagamento por conta deles, prestar garantias a obrigações por eles contraídas e facultar-lhes adiantamentos de remunerações superiores a um mês

Exerce actividade concorrente “por conta própria” o administrador que actua em nome próprio – pessoalmente ou por representante e no exercício do seu próprio interesse, bem como o administrador que actua por interposta pessoa.

De outra forma exerce actividade concorrente “por conta alheia” o administrador que actua no interesse de um outro sujeito, quer em nome próprio, quer em representação desse sujeito. Contudo, lembre-se, a proibição de concorrência não é absoluta. Pode ser afastada por deliberação dos sócios ou do conselho geral e de supervisão, presumindo-se o consentimento dos sócios nos casos previstos no n.º4 do art. 254º. O n.º 5 do art. 398º deixou de remeter para o n.º4.

iii. Devem os administradores aproveitar as oportunidades de negócio da sociedade em benefício dela, não em seu próprio benefício ou no de outros sujeitos salvo consentimento da sociedade. Uma oportunidade ou possibilidade negocial pertence à sociedade. É oportunidade societária quando se insere no domínio de actividade da sociedade, ou esta tem interesse relevante nela; ou quando a sociedade manifesta já interesse no negócio em causa, ou recebe proposta contratual, ou está em negociações para a conclusão do contrato. Pouca importará como e quando o administrador toma conhecimento da oportunidade de negócio; ela é seguramente societária quando o administrador a conhece no exercício das suas funções, de modo imediato ou mediato; a conclusão é a mesma quando o administrador, apesar de não estar no exercício das suas funções, é contactado na sua qualidade de administrador da sociedade.

iv. É dever de todo o administrador não utilizar em benefício próprio meios ou informações da sociedade. Por exemplo, não pode o administrador usar em próprio seu máquina ou a força de trabalho de pessoal da sociedade – excepto se houver retribuição. Nem pode o administrador utilizar informação reservada da sociedade (respeitante a processos de produção, projectos de investimento, clientes, etc.) para, por exemplo, dela abusar ou aproveitá-la em empresa que tenciona constituir. Quanto às

¹³ Entende-se como concorrente com a sociedade qualquer actividade abrangida no objecto desta, desde que esteja a ser exercida por ela ou o seu exercício tenha sido deliberado pelos sócios, art. 254º n2. Os actos isolados de concorrência praticados pelos administradores não desrespeitam o dever em análise, mas desrespeitam o dever de lealdade quando signifiquem aproveitamento indevido de oportunidades de negócios da sociedade.

informações reservadas da sociedade, o administrador tem ainda o dever de segredo: não pode comunicá-las a terceiros ou dar-lhes publicidade.

v. Com o dever de o administrador não abusar da sua posição ou estatuto queremos significar que não lhe é permitido receber vantagens patrimoniais de terceiros ligados à celebração de negócios entre a sociedade e esses terceiros. Normalmente, as retribuições patrimoniais feitas aos administradores repercutem-se negativamente no património da sociedade. Também nestes casos poderá o administrador ser obrigado a entregar à sociedade o valor do indevidamente recebido – aplica-se aqui por analogia o artigo 1161º do Código Civil.

4.4. Responsabilidade pela supervisão do Controlo Interno

Uma importante responsabilidade dos administradores é estabelecer e manter um sistema de controlo interno. A gestão deve vigiar os controlos para verificar se estão, ou não, a operar como o previsto e se foram modificados apropriadamente por alterações nas condições.

Monitorização é o processo que avalia a qualidade do desempenho do controlo interno ao longo do tempo. Envolve a avaliação da concepção e do funcionamento dos controlos numa base periódica, com vista a se tomarem as necessárias acções correctivas. Este processo é alcançado através da monitorização permanente dos procedimentos, com a avaliação em separado ou através de várias combinações dos dois. Em muitas entidades, os auditores internos ou o pessoal, que executam funções similares, contribuem para a monitorização dos procedimentos de uma entidade. Os procedimentos de monitorização podem incluir a utilização de informação de comunicações com entidades externas, tais como, queixas de clientes e comentários de entidades reguladoras que podem indicar problemas ou alertar para áreas que necessitam de melhoramentos.

4.5. A responsabilidade por um controlo interno eficaz

Uma das melhores defesas contra o insucesso do negócio e um importante condutor do desempenho do negócio é um controlo interno forte. Isto é verdade para todas as organizações. Reconhecendo este facto, os Administradores das sociedades, devem estabelecer sistemas de controlo interno efectivos.

O controlo interno, independentemente de estar bem concebido e funcionar eficazmente, pode apenas proporcionar uma segurança aceitável à gestão e ao órgão de gestão em relação à consecução dos objectivos do controlo interno da entidade. A probabilidade de consecução é afectada por limitações inerentes ao controlo interno. Tais limitações, incluem a potencialidade para erros humanos devidos à falta de cuidado, distração, erros de julgamento ou má compreensão das instruções. Adicionalmente, há a possibilidade de se iludirem os controlos internos através do conluio de um membro da gestão ou de um empregado com terceiros, fora ou dentro da entidade, ou a possibilidade de uma pessoa responsável pelo exercício de um controlo interno poder fazer mau uso dessa responsabilidade, por exemplo, um membro da gestão que passe por cima de um controlo interno.

Outro factor de limitação é o facto da maioria dos controlos tender a dirigir-se a transacções de rotina, e não a transacções fora de rotina, e também o usual requisito da gestão de que o custo de um controlo interno não exceda os benefícios que se esperam extrair. Embora a relação custo benefício seja um primeiro critério que deve ser considerado na concepção do controlo interno, a avaliação precisa dos custos e benefícios não é possível. Consequentemente, a gestão tanto deve fazer estimativas e julgamentos quantitativos como qualitativos na avaliação da relação custo-benefício.

O costume, cultura e o sistema de governo da sociedade pode inibir irregularidades a cometer pela gestão, mas não se tornam impedimentos absolutos. Um eficaz ambiente de controlo, pode também ajudar a minorar a probabilidade de tais irregularidades. Por exemplo, um efectivo órgão de gestão, conselho fiscal e departamento de auditoria interna pode conter uma conduta imprópria da gestão. Alternativamente, o ambiente de controlo pode reduzir a eficácia de outros componentes. Por exemplo, a existência de incentivos à

gestão cria um ambiente que pode resultar em distorções materialmente relevantes nas demonstrações financeiras, podendo a eficácia dos procedimentos de controlo ser reduzida.

A eficácia do controlo interno de uma entidade pode também ser afectada adversamente por factores, tais como, mudança nos titulares do capital ou de controlo, mudança na gestão ou outro pessoal, ou alterações no mercado ou na indústria da entidade, que representam a possibilidade dos procedimentos se poderem tornar inadequados, devido a alterações nas condições e a observância dos procedimentos se poder deteriorar.

Relacionamento Entre os Objectivos De uma Entidade e os Componentes do Controlo Interno

Há um relacionamento directo entre os objectivos, que são o que uma entidade tem em vista alcançar, e os componentes, que representam o que é necessário para atingir os objectivos. Em adição, o controlo interno é relevante para toda a entidade, ou para qualquer das suas unidades operacionais ou segmentos.

Embora o controlo interno de uma entidade trate os objectivos em cada um dos componentes supra citados, nem todos esses objectivos e correspondentes controlos são relevantes para uma revisão das demonstrações financeiras de uma entidade. Acresce que, embora o controlo interno seja relevante para a entidade na sua totalidade ou para qualquer das suas unidades operacionais ou segmentos, pode não ser necessária uma compreensão do controlo interno relevante para cada uma das suas unidades de negócio ou segmentos.

No decorrer do presente capítulo, tentaremos definir a responsabilidade da administração a vários níveis incluindo Controlo Interno (CI) eficaz

O CI é definido como um processo, efectuado pela Gestão e todo o pessoal, desenhado para dar uma segurança razoável a uma organização de forma a atingir os seus objectivos em três áreas essenciais:

- Eficácia e eficiência das operações;

- Fiabilidade do relato financeiro;
- Conformidade com leis e regulamentos.

O CI estende-se para além das matérias que se relacionam directamente com as funções do Sistema Contabilístico, compreendendo cinco componentes que necessitam de estar em funcionamento simultâneo para que o Sistema de Controlo Interno (SCI) seja efectivo. Esquemáticamente, poderá ser representado e descrito da seguinte forma:

Um SCI contempla todas as políticas e procedimentos (controlos internos) adoptados pelo Órgão de Gestão de uma empresa, permitindo-lhe assegurar, tanto quanto possível:

- A conduta do seu negócio;
- A aderência às políticas estabelecidas pelo órgão de gestão;
- A salvaguarda de activos;
- A prevenção e detecção de fraudes e erros;
- A precisão e plenitude dos registos contabilísticos;
- O cumprimento das leis e regulamentos; e,
- A preparação tempestiva de informação financeira credível.

A análise do CI visa obter, de forma detalhada, o entendimento do fluxo documental de cada classe de transacções subjacente aos processos significativos¹⁴ com vista a:

- Identificar o tipo de erros que podem ocorrer afectando de forma significativa as asserções¹⁵ inerentes às contas significativas e, conseqüentemente, afectar as Demonstrações Financeiras;

- Identificar, sempre que for possível e apropriado, os controlos que são efectivos e suficientemente sensíveis de modo a prevenir e detectar os erros que possam afectar as asserções subjacentes às Demonstrações Financeiras.

Temos assim, como ponto de partida um SCI instituído pela gestão de uma entidade tendo em vista o cumprimento de certos objectivos que derivam do facto desta ser responsável pelo relato financeiro. Essa responsabilidade levará a gestão a contemplar na implementação do seu SCI que as transacções sejam registadas de modo a permitir a preparação de Demonstrações Financeiras em conformidade com um dado referencial (por exemplo com os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites).

¹⁴ Os processos significativos são aqueles que por se tratarem de processos chave no desenrolar da actividade da empresa, podem afectar significativamente as demonstrações financeiras da empresa caso algum erro seja processado ou alguma transacção seja mal delineada. A identificação destes processos depende do julgamento profissional do auditor bem como do nível de materialidade planeada definida no início do trabalho de auditoria.

Podemos identificar cinco tipos de processos significativos, aplicáveis à grande maioria das empresas, sendo eles:

Pagamentos, Recebimentos, Compras, Vendas e Ordenados e Salários.

2 De acordo com a Directriz de Revisão/Auditoria (DRA) 510 "Prova de Revisão/Auditoria" as asserções subjacentes às demonstrações financeiras são as informações transmitidas pelos gestores, de maneira explícita ou não, incorporadas nas demonstrações financeiras e compreendem:

- a) Existência - um activo ou um passivo existe numa determinada data;
- b) Direitos e obrigações - um activo ou um passivo respeita à entidade numa determinada data;
- c) Ocorrência - uma transacção ou um acontecimento realizou-se com a entidade e teve lugar no período;
- d) Integralidade - não há activos, passivos, transacções ou acontecimentos por registar, ou elementos por divulgar;
- e) Valorização - um activo ou um passivo é registado e mantido por uma quantia apropriada;
- f) Mensuração - uma transacção ou um acontecimento é registado pela devida quantia e o rédito ou gasto é imputado ao período devido;
- g) Apresentação e divulgação - um elemento é divulgado, classificado e descrito de acordo com a estrutura conceptual de relato financeiro aplicável.

¹⁵ As contas significativas são aquelas que são afectadas por processos significativos.

No entanto, a análise do SCI está sujeita a diversas limitações, quer de ordem endógena, quer exógena à realidade da própria empresa, nomeadamente:

- A dimensão da empresa;
- A exigência do Órgão de Gestão de uma relação positiva na vertente custo//benefício do controlo;
- A potencialidade de erros humanos;
- O não interesse do Órgão de Gestão na manutenção de um bom SCI;
- As transacções pouco usuais que escapam a qualquer tipo de SCI (v.g. venda sucata);
- A utilização/manipulação do sistema informático.

Pelo exposto, podemos concluir que, embora com tendência a ser mais sofisticado nas empresas de maior dimensão, nenhuma empresa, por mais pequena que seja, pode exercer a sua actividade sem ter instituído um SCI, ainda que menos formal ou sistematizado. Do ponto de vista da auditoria externa, o mesmo é dizer que nenhum trabalho deveria realizar-se sem que fosse efectuada uma análise e teste aos sistemas instituídos.

Procedimentos de Controlo

Os procedimentos de controlo são as políticas e procedimentos que ajudam a assegurar que as directivas da gestão são executadas. Ajudam a assegurar que as necessárias acções são tomadas para gerir os riscos de forma a atingir os objectivos da entidade. Os procedimentos de controlo têm vários objectivos e são aplicados a diversas organizações e níveis funcionais. Geralmente, os procedimentos de controlo relevantes para uma revisão podem ser identificados como políticas e procedimentos que respeitem ao seguinte:

- Análises de desempenho.

- Processamento da informação.
- Controlos físicos.
- Segregação de funções.

4.6. Casos peculiares

Não se verificando algum dos pressupostos analisados no nº1, inexistente responsabilidade civil dos administradores, também não existe responsabilidade nos casos a que seja aplicável o art. 72º nº2 – examinando há pouco, o nº2, pretendemos agora tratar de outras hipóteses legalmente previstas de inexistência de responsabilidade.

Nos termos do nº3 do art.72º do CSC, não são responsáveis pelos danos resultantes de uma deliberação colegial os gerentes ou administradores que nela não tenham participado ou hajam votado vencidos, podendo neste caso fazer lavrar no prazo de cinco dias a sua declaração de voto, quer no respectivo livro de actas, quer em escrito dirigido ao respectivo órgão de fiscalização, se o houver, quer perante notário ou conservador.

Um administrador não participa em deliberações do respectivo órgão administrativo se não está presente na reunião tradicional¹⁶, onde é tomada a deliberação, nem se faz representar, nem vota por correspondência. Também não participa em deliberação o administrador que, por si ou por representante legal, não intervém por meios telemáticos nem presencial – fisicamente na reunião, respectivamente, total ou parcialmente virtual (art. 410º,8) onde a deliberação é adoptada, deve igualmente ser considerado não participante na deliberação o administrador que, estando impedido de votar (art. 460º,6), não vota – ainda que tenha participado na reunião.

O administrador que participa na deliberação mas vota em sentido contrário àquele que fez vencimento também não é responsável perante a sociedade. Não basta pois, a abstenção, expressa ou não, é necessário o voto contrário ao que foi maioritariamente

¹⁶ Reunião de pessoas um mesmo local e ao mesmo tempo.

decidido. Neste caso é facultado ao administrador fazer declaração do seu voto nos termos previstos no n.3 do art. 72º, este meio de prova não sendo obrigatório, não exclui o recurso a outros meios, como testemunhas.

A mera não participação do administrador na deliberação, ilícita ou danosa, parece bastar segundo o n.3 do art. 72, para excluir a responsabilidade – tenha ou não o administrador violado o seu dever de participar nas deliberações. Contudo, o não participante na deliberação pode também vir a ser responsabilizados pelos danos dela resultantes¹⁷. Este preceito pode ter aqui aplicação, assim por exemplo: se a deliberação for nula, o administrador não participante não deve executá-la nem consentir que seja executada, devendo sim promover a respectiva declaração de nulidade, como prevê o n.1 do art. 412; Se a deliberação for anulável, deverá o administrador tentar evitar que seja executada, promovendo, designadamente, as respectivas suspensão judicial e anulação.

Assim, sob pena de poderem ser responsabilizados para com a sociedade, os administradores não devem executar deliberações dos sócios quando tenham ocorrido factos que alteram substancialmente as circunstâncias que justificaram a sua adopção e derivem para a sociedade da execução. Também não desresponsabilizam os administradores, as deliberações prejudiciais para a sociedade por eles indevidamente determinadas ou consolidadas¹⁸.

Em relação às deliberações anuláveis, há algumas especificidades para registar, perante uma deliberação dos sócios anulável os administradores verificando que é provável a anulação e relevante o dano derivado de tal execução, não devem executá-la enquanto puder ser anulada; se a executarem, e a deliberação vier a ser anulada podem a vir a ser responsabilizados. Por outro lado, resulta às vezes da própria lei o dever de os administradores não cumprirem deliberações anuláveis, por exemplo, segundo o art.6º, 4, os órgãos da sociedade não devem exercer o objecto social: consequentemente, uma deliberação dos sócios ordenando a prática de actos que ultrapassam o objecto estabelecido

¹⁷ O gerente ou administrador que não tenha exercido o direito de oposição conferido por lei, quando estava em condições de o exercer, responde solidariamente pelos actos a que poderia ter-se oposto.

¹⁸ Os administradores não informaram, ou informaram falsamente sobre os riscos do negócio objecto de deliberação ou sobre os seus interesses nele envolvidos.

no estatuto social é anulável e não desresponsabiliza os administradores, que têm o dever de não ultrapassar o objecto social, com ou sem deliberação dos sócios.

CAPITULO V – CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Aqui chegados, julgamos estar em condições de fazer um breve elenco de algumas das principais conclusões que é possível extrair a partir da recolha bibliográfica que suportou este estudo.

A primeira ilação a retirar refere-se ao valor central que a auditoria tem no âmbito do relato financeiro. Se é hoje claro que a principal função da informação financeira é a de ser um elemento útil a uma diversidade de agentes nas respectivas tomadas de decisão, resulta evidente que só com informação fidedigna é que esse desiderato pode ser adequadamente prosseguido. Ora a auditoria, na exacta medida em que respeita ao nível de precisão dessa informação, num sentido quantitativo e qualitativo, é um elemento crítico na apreciação da informação financeira.

Esta centralidade da auditoria remete-nos para a responsabilidade que recai sobre o revisor enquanto agente intermédio no processo de transmissão da informação financeira e, mais importante, enquanto agente que empresta credibilidade às demonstrações financeiras. Não vale a pena, também, ignorar que, em especial nos Estados Unidos da América, o estatuto de independência dos Revisores e qualidade técnica dos seus serviços conheceu recentemente sérios revezes, do que resultou um mais cuidado escrutínio público sobre os seus trabalhos. Esse é, porventura, o sentido de uma série de temas em destaque no *CPA Journal* (www.cpaj.com) em 2002, 2003 e 2004, relacionados com as questões da ética e do rigor profissional.

Tudo seria, porventura, um pouco mais simples se não estivéssemos perante conceitos – a auditoria e de Responsabilidade do Auditor – de natureza altamente subjectiva. Na verdade, nada mais natural do que os produtores da informação, os Revisores e os destinatários da informação financeira terem visões diferentes acerca do que possa ser, para cada caso concreto, um erro/ fraude ou uma omissão que não afecte as

decisões dos utilizadores. Mesmo que se aceite que é a perspectiva destes últimos que deve prevalecer é bom lembrar que, para as grandes companhias com valores admitidos à cotação, os utentes das demonstrações financeiras constituem-se numa nebulosa de pessoas e entidades cujos interesses e expectativas não têm que ser, a nenhum título, coincidentes.

As normas de auditoria, como vimos, embora indiquem as traves-mestras do chamado “modelo de auditoria ” oferecem, depois, muito pouco detalhe prático sobre a forma como, em concreto, o risco de auditoria provocado por erro/ Fraude das Demonstrações Financeiras pode ser, com um mínimo de rigor, determinado.

A omnipresença do risco e a necessária determinação da materialidade em auditoria impõem ao revisor a necessidade de, ao efectuar o seu julgamento profissional, os conjugar a fim de atingir níveis elevados de eficácia e eficiência nos seus procedimentos.

Esse caminho, no entanto, traz à liça, com redobrada intensidade, o debate que se presente em muita da literatura consultada: o de saber de quem é a responsabilidade pela detecção e prevenção de fraudes das Demonstrações Financeiras.

Os escândalos com grandes empresas vieram colocar em causa a credibilidade da auditoria e levantar o tema sobre a responsabilidade dos Revisores.

Desempenhado os Revisores uma profissão de interesse público, estes devem desenvolver o seu trabalho de revisão de acordo com as normas técnicas aprovadas ou reconhecidas pela Ordem, com o objectivo de expressar uma opinião sobre se as demonstrações financeiras apresentam ou não de forma verdadeira e apropriada a posição financeira da empresa ou de outra entidade, bem como os resultados das suas operações, relativamente à data e ao período a que as mesmas se referem.

Essa opinião emitida pelos ROC's no decorrer do seu trabalho tem como objectivo aumentar a credibilidade das demonstrações financeiras junto dos seus utilizadores, mas não é um certificado sobre a futura viabilidade da empresa auditada nem é uma segurança quanto à eficiência ou eficácia com que a administração conduziu os negócios da entidade.

Sendo o número de utilizadores da informação financeira certificada cada vez maior, o trabalho do ROC atinge um universo cada vez mais amplo. Deste modo, a sua

responsabilidade profissional aumenta pois os montantes monetários em causa são cada vez maiores, notando-se uma exposição crescente na responsabilização ao nível civil, tributária e penal em detrimento do nível disciplinar.

No que respeita à responsabilidade social do auditor, esta é mais abrangente do que a sua responsabilidade administrativa e do que a responsabilidade civil e penal, sendo todas estas responsabilidades aspectos parciais da responsabilidade social.

Em Portugal, a responsabilidade dos Revisores vem tratada em vários documentos, desde os estatutos da profissão de ROC, passando pelo Código Civil, Código Comercial, Código Penal, Código dos Valores Mobiliários, entre outros.

Ganha cada vez mais consenso na sociedade portuguesa, a vários níveis, o estudo da fraude nas empresas ou outras organizações; esta significa uma fuga de recursos. Sendo sempre um factor negativo ao exercício da actividade do ROC, a sua tendência de aumento e a insistente competitividade em que as empresas estão inseridas, tornam a fraude particularmente gravosa. É fácil uma empresa perder a confiança do mercado e a sua imagem, mas é difícil recuperá-las.

Há um conjunto de situações tecnológicas que criam um ambiente propício à fraude. Devemos assim, destacar a importância assumida pela microinformática e as comunicações, as redes à escala mundial. Ao mesmo tempo que crescem as facilidades de comunicação e negócios em tempo real à escala planetária também aumentam os riscos de comportamentos maliciosos, acesso indevido à informação e sua manipulação para fins criminosos.

Ao longo desta dissertação pôde-se perceber que a diferença básica entre a fraude e o erro está na intenção ou não em cometer a irregularidade. Se esta for descoberta durante a auditoria, compete ao auditor responsável pelo trabalho procurar a administração da empresa e comunicar o sucedido, para que esta possa tomar medidas correctivas necessárias. Foi também referenciado que para evitar fraudes ou erros numa empresa, devem ser tomadas algumas medidas, entre elas informar-se melhor sobre os funcionários que contrata e ter um sistema de controlo interno eficiente. Dentre outros, são considerados

como os principais motivos para que alguém cometa fraude o seu não reconhecimento profissional, necessidade financeira e a não punição em outros casos de fraudes.

Irregularidades como um todo só prejudica a empresa, pois esta, bem como os utilizadores externos, toma decisões baseando-se em informações irreais ou fraudulentas, além disso, quando descobertas, tendem a “sujar” o nome da empresa. É da Responsabilidade da administração tomar as medidas necessárias para que não existam erros ou fraudes dentro da empresa.

Diversas conclusões podem ser extraídas sobre a responsabilidade na detecção e prevenção de fraudes:

- A Responsabilidade pela detecção e prevenção de fraudes deveria ser considerada como um todo, entre as Administrações das entidades e Revisores Oficiais de Contas (ROC'S), desde a admissão dos ROC'S na Ordem, passando pela emissão de normas técnicas e pela formação continua deste nesta área específica. No que concerne às Administrações estas deveriam ser obrigadas a possuir um Sistema de Controlo Interno eficaz.

- Relativamente ao acesso a Revisor e devido às alterações previstas em termos de habilitações académicas, seria de todo conveniente uma melhor coordenação das provas de acesso de modo a que todos os profissionais tenham efectivamente um nível de conhecimentos semelhante.

- Quanto às normas técnicas e devido à existência das ISA's e outra legislação nacional e internacional, dever-se-ia iniciar um processo de harmonização das Responsabilidades quer de Administradores, quer de ROC'S a nível mundial.

- No que diz respeito ao risco de ocorrerem fraudes/ Erros e ao cumprimento e supervisão das partes intervencionadas, dever-se-ia estabelecer mecanismos mais expeditos para obrigar o cumprimento das responsabilidades das partes implicadas. Recordamos que nem sempre os organismos profissionais reportam aos organismos tutores o que são obrigados a reportar, nem com a brevidade que a lei exige.

• Relativamente à reforma da legislação de auditoria que ocorre com a harmonização, pactuamos com os princípios básicos indicados por Gutiérrez (2001):

1. “Que nenhuma organização deve ter exclusiva competência de todas as funções, e portanto, deve ser implementado um sistema de controlo misto e eclético onde cada uma deverá ter as suas responsabilidades”¹⁹ [tradução nossa];

2. “Que nenhum auditor, relativamente a outro, se sinta em inferioridade de condições por pertencer a uma outra organização de auditores ou pelo tamanho e que exista a flexibilidade suficiente para que cada um escolha a organização que vai mais ao encontro das suas características”²⁰ [tradução nossa];

3. “O papel do organismo tutor (...) não seja apenas retórico ou representativo, tendo que se ter em consideração os meios necessários para cumprir e poder fazer cumprir a lei”²¹ [tradução nossa];

4. “Que se tenha em conta a experiência em matéria de controlo e detecção de fraude nestes anos, de modo a se estabelecer os mecanismos necessários para que cada organização assuma a sua responsabilidade”²² [tradução nossa].

Nesta dissertação pretendeu-se estabelecer uma inter-relação entre a responsabilidade pela detecção e prevenção de fraudes e o papel dos ROC'S e das Administrações das sociedades no sentido de sua identificação e minimização das causas de sua ocorrência. Alguns aspectos de análise da presente dissertação foram extraídos de pesquisas bibliográfica

¹⁹ No original: “ Que ninguna organización tenga como exclusiva competencia todas las funciones, y por tanto se implante un sistema de control mixto o eclético donde cada organización tenga sus responsabilidades.” (Gutiérrez, 2001:85).

²⁰ No original: “ Que ningún auditor esté, con respecto a otro, en inferioridad de condiciones por su pertenencia a una u otra Corporación de auditores o por su tamaño y que exista la suficiente flexibilidad para que cada uno elija la Corporación más acorde con sus características” (Gutiérrez, 2001:85).

²¹ No original: “Que el papel del a Administración Pública (...) no sea sólo retórica o representativo, y que ha de contar con los medios suficientes para cumplir y poder hacer cumplir la Ley” (Gutiérrez, 2001:85).

²² No original: “ Que se tenga en cuenta la experiencia real en materia de control de calidad de estos años para establecer los mecanismos necesarios para que cada organización asuma su responsabilidad” (Gutiérrez, 2001:85)

realizadas na área de auditoria e áreas afins. É evidenciado ainda que a função do auditor por essência está directamente associada ao conhecimento e descoberta da fraude.

Trata-se de uma análise reflexiva para propiciar ao segmento empresarial a magnitude quantitativa das fraudes, e a relevância da auditoria como ferramenta indispensável para contrapor este problema, possibilitando a continuidade operacional das organizações.

Podemos dizer que é da responsabilidade da administração, como ponto de partida um SCI instituído pela gestão de uma empresa ou organização tendo em vista o cumprimento de certos objectivos que derivam do facto desta ser responsável pelo relato financeiro. Essa responsabilidade levará a administração a contemplar na implementação do seu SCI que as transacções sejam registadas de modo a permitir a preparação de Demonstrações Financeiras em conformidade com um dado referencial (por exemplo com os Princípios Contabilísticos Geralmente Aceites).

Uma das melhores defesas contra o insucesso do negócio e um importante condutor do desempenho do negócio é um controlo interno forte. Isto é verdade para todas as organizações. Reconhecendo este facto, os Administradores das sociedades, devem estabelecer sistemas de controlo interno efectivos.

Sabemos que é importante que a administração, conjuntamente com a supervisão, ponham uma forte ênfase na prevenção da fraude, o que pode reduzir as oportunidades da fraude a ter lugar, e a dissuasão da mesma, que pode convencer os eventuais prevaricadores a não cometer fraude devido à probabilidade de detecção e punição. Isto envolve uma cultura de honestidade e de comportamento ético. Tal cultura baseada num forte conjunto de valores nucleares, é comunicada e demonstrada pela administração e pelos supervisores e proporciona os fundamentos para os empregados conhecerem como a entidade conduz o seu negócio. Criar uma cultura de honestidade e de comportamento ético inclui estabelecer o tom devido; criar um ambiente de trabalho positivo, contratar, treinar e promover os empregados apropriados; exigir confirmação periódica da responsabilidade dos empregados e tomar as acções devidas em resposta a fraudes reais, suspeitas ou alegadas.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AAVV (2006), Livro Branco sobre *Corporate Governance em Portugal*, IPCG,.

ABREU (2006), Jorge Coutinho “Responsabilidade Civil de Administradores e de sócios Controladores” IDET, Coimbra, Almedina.

ABREU (2006), Jorge Coutinho “Responsabilidade Civil dos Administradores de sociedades” IDET, Coimbra, Almedina.

ABREU, Jorge Coutinho (2006), “Administradores e Trabalhadores de Sociedades, *Temas Societários*, IDET, Coimbra, Almedina.

ABREU, Coutinho (2007), Curso de Direito Comercial, Volume II, Coimbra, Almedina

ALBRECHT, W. Steve (1980), *Deterring fraud: The internal Auditor's perspective*”, Fundação de Investigação do Instituto de Auditores Internos.

ALMEIDA, B. J. Machado. (2003). A Responsabilidade Social do Auditor. *Revista da Câmara dos Técnicos Oficiais de Contas*. N.º 43, Outubro.

ALMEIDA, António Pereira (2006), *Sociedades Comerciais*, Coimbra Editora, 4ª Ed

ARENS, Alvin/Loebbecke, James (1996) – “*Auditoria: un enfoque integral*”, trad. Castelhana, 6ª ed., Prentice-Hall Hispano-Americana

BUSINESS TIMES SINGAPORE de 9 de Julho de 2005

BLACK'S law dictionary, 9th edition, Editor in Chief: Bryan A. Garner.

CÂMARA, Paulo, “ *A actividade de Auditoria e a Fiscalização de Sociedades Cotadas – Definição de um Modelo de Supervisão*”, Cadernos do Mercado de Valores Mobiliários, nº16, Abril de 2003.

CAMPOS, Diogo Leite (1991), “*Contrato a Favor de Terceiros*”, Coimbra, Almedina, 2ª Ed.

CARNEIRO, M. I. F., **ALMEIDA**, L.M.G., **ARAÚJO**, J.F. M., **CAMPOS**, D. L., **TOMÁS**, J.A. e **MATEUS**, A.S. (2005). A Responsabilidade tributária dos ROC. *Revista Revisores & Empresas – Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*. N.º 28. Janeiro/Março.

CHERNY, Julius / **RONEN**, Joshua (2004), “*Financial Statement Insurance Enhance Corporate Governance*”, International Journal of Disclosure and Governance, Jun.

CIRCULAR N.º 02/03. CD-ROM. Manual do ROC. Versão 36.

CIRCULAR N.º 36/04. CD-ROM. Manual do ROC. Versão 36.

CÓDIGO COMERCIA, CD-ROM. Manual do ROC Versão 36

CÓDIGO CIVIL. CD-ROM. Manual do ROC. Versão 36.

CÓDIGO DAS SOCIEDADES COMERCIAIS, (republicado no Decreto-Lei nº 76-A/2006, de 29 de Março) – Diário da República nº 63, Série I-A, 1º Suplemento, Págs. 2328-(2) a 2328-(190)

CÓDIGO DE ÉTICA E DEONTOLOGIA PROFISSIONAL DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS. CD-ROM. Manual do ROC. Versão 36.

CÓDIGO DE VALORES MOBILIÁRIOS. CD-ROM. Manual do ROC. Versão 36.

CÓDIGO PENAL em: http://www.giea.net/legislacao.net/codigos/codigo_penal/

CODIGO DO PROCESSO PENAL. CD-ROM. Manual do ROC. Versão 36.

CÓDIGO DAS SOCIEDADES COMERCIAIS. Diário da República, 1.^a Série – A n.º 63 – Suplemento: 2328-(1) – 2328-(190).

COUTINHO de Abreu (2007), Curso de direito comercial, Volume II, Almedina, Coimbra.

CORDEIRO, António Menezes (1984), *Da Boa-Fé*, Coimbra, Almedina.

(1997) - Da Responsabilidade Civil dos Administradores das Sociedades Comerciais, Lex, Lisboa.

(2004) - Manual de Direito das Sociedades, I – Das Sociedades em Geral, Coimbra, Almedina.

(2006) - Manual de Direito das Sociedades II – Das Sociedades em Especial, Coimbra, Almedina.

(2006), “*A grande reforma das sociedades comerciais*”, O Direito, Ano 138º.

COSTA, Carlos Baptista da (2000) – “*Auditoria Financeira – Teoria e Prática*”, 7.^a edição, Editora Rei dos Livros, Lisboa

COSTA, Mário Júlio de Almeida, *Direito das Obrigações*, Coimbra, Almedina, 9.^a Ed.

COSTA, Ricardo (2006), “*Responsabilidades Civil Societária dos Administradores de Facto*”, Temas de Direito Societário, IDET, Coimbra, Almedina.

COUTINHO, Abreu (2006), “*Governação das Sociedades*”, IDET, Coimbra, Almedina.

CRESSEY, Donald R.(1987), *Other People's Money: A study in social psychology of embezzlement*, Universidade do Indiana.

CUNHA, Carlos Silva (2000), “ Responsabilidade Civil Profissional” in VII *Congresso dos ROC* – Novas perspectivas para a Profissão – Policopiado, Nov..

CUNHA, Paulo Olavo (2006), *Direito das Sociedades Comerciais*, Coimbra, Almedina, 2ª Ed.

CUNNINGHAM, Lawrence (2004), “*Choosing GateKeepers: the Financial Statement Insurance Alternative to Auditor Liability*”, Bóston College Law School, Paper 16.

DECRETO-LEI n.º 487/09, republicado pelo decreto-lei n.º 224/2008, que instituiu o Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC).

DECRETO-LEI n.º 76-A/2006

DECRETO-LEI n.º 422-A/93, de 30 de Dezembro

DECRETO-LEI n.º 446/85 de 25 de Outubro

DECRETO-LEI n.º 49381, de 15 de Novembro de 1969

DIAS, Gabriela Figueiredo (2006), “*Controlo de Contas e Responsabilidade dos ROC*”, Temas Societários, IDET – Colóquios, Coimbra, Almedina.

----- (2006), “*Fiscalização de sociedades e responsabilidade civil*”, Coimbra Editora.

DIRECTIVA n.º2006/43/CE de 17 de Maio

DIRECTRIZ DE REVISÃO E AUDITORIA

DRA 300 – Planeamento

DRA 320 - Materialidade de Revisão/Auditoria

DRA 400 – Avaliação do risco de revisão/auditoria

DRA 410 – Controlo Interno

DRA 510 – A prova em Revisão e Auditoria

ECHEGARAY, J. L. Diaz (2004), “*Deberes y Responsabilidad de los Administradores de Sociedades de Capital*”, Thomson, Aranzadi.

ESTATUTO DA ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS. CD-ROM.
Manual do ROC. Versão 36.

EWERT, Ralf, “*Study on the Economic Impact of Auditors’ Liability Regimes. Final Report to EC-DG Internal Market and Services*”, London Economics/ Goethe University.

EDWIN, H. Sutherland (1883-1950), “*Fraudes cometidas por executivos de elite do alto mundo dos negócios contra os accionistas ou contra o publico*”, Universidade do Indiana.

FERNANDES, J. D. Silva. (2004). A Responsabilidade do Auditor. *Em V Jornadas de Contabilidade Financeira – VII Encontro Luso-Galaico*. CD-ROM. Centro Cultural e de Congressos – Aveiro.

FRADA, M. A. Carneiro, (1994) - Controlo e Deveres de Protecção, Sep. BFDU, Coimbra.

----- (1997), Uma “*terceira Via*” no Direito da Responsabilidade Civil? Coimbra, Almedina.

----- (2004). O problema e os limites da responsabilidade dos auditores. *Revista Revisores & Empresas – Revista da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas*. N.º 27. Outubro/Dezembro.

FRIEDLAND, John (2005), “It’s the Audit Committee Stupid” *International Journal of Disclosure and Governance*, Fev.

GOWER and DAVIES (2003), *Principles of modern company law*, London, pp. 370

GUERREIRO, T. Caiado (2003), *Algumas notas sobre a responsabilidade disciplinar, civil, tributária e penal dos Revisores Oficiais de Contas* in *O Novo Regime Fiscal das SGPS – Como estruturar e organizar um processo de optimização fiscal*. Vida económica.

GUTIÉRREZ, C. (2001) *El control de calidad en auditoria: Nuevas recomendación de la EU, partida doble*, Março, pp58-85

GUY, Dan et al. (1999) – “*Auditing*”, 5th edition, The Dreyden Press, Orlando, Florida

----- (2000) – “*Practitioner`s guide to GAAS 2000*”, ed. John Wiley & Sons, London
International Accounting Standards Board (1989) – “*Framework for the preparation and presentation of financial statements*”, London, disponível em www.iasb.org

HANS, Joaquim Musielak (1974) “*Haftung fur rat, Auskunft and gutacnten*”.

INTERNATIONAL STATEMENT AUDINTING (ISA’S)

- ISA 240 – “A Responsabilidade do Auditor ao Considerar a Fraude numa Auditoria de Demonstrações Financeiras”

- ISA 320 – “Materialidade no Planeamento e Execução de uma Auditoria”

LEI GERAL TRIBUTÁRIA. CD-ROM. Manual do ROC. Versão 36.

LEI n° 67-A/2007, de 31 de Dezembro

LEI Sarbanes – Oxley, (2002), Financial and Accounting Disclosure Information

NORMA 32/95, Instituto de Seguros de Portugal

MAIA, Pedro (2002), *Função e Funcionamento do Conselho de Administração das Sociedades Anónimas*, Coimbra Editora.

MARTINS, Alexandre Soveral (1998), *“Os poderes de Representação dos Administradores nas Sociedades Anónimas*, Coimbra Editora.

MARTINS, António Carvalho (1999), *“ Responsabilidade dos administradores ou gerentes por dívidas de impostos”*, Coimbra Editora.

MELVIN, Jones (1971) *“Lions Clubs International”*

MONTEIRO, Jorge Sinde (1989), *“ Responsabilidade por Conselhos, Recomendações e Informações”*, Coimbra, Almedina.

NUNES, Pedro Caetano (2001), *“ A Responsabilidade Civil dos Administradores Perante os Accionistas”*, Coimbra, Almedina.

OFICIO-CIRCULADO 600043/ 2005

OFÍCIO-CIRCULADO n.º: 20.131, de 07 de Abril, <http://www.dgci.min-financas.pt/NR/rdonlyres/7C64EFCE-143B-43A1-82F3>

PINA, Carlos Costa (1999), *“Dever de Informação e Responsabilidade pelo Prospecto no Mercado Primário de Valores Mobiliários”*, Coimbra Editora.

PINTO, Filipe Vaz/ **PEREIRA**, Marcos Keel, *“ A Responsabilidade Civil dos Administradores de Sociedades Comerciais”*, FDUL, Working Paper 05/01.

QUARTA DIRECTIVA n° 78/660/CEE e **SÉTIMA DIRECTIVA** n° 83/349/CEE

RAMOS, Elisabete (2002), *“A Responsabilidade dos Membros da Administração”*, Problemas do Direito das Sociedades, IDET, Coimbra, Almedina.

REGULAMENTO CMVM n° 6/2000.

----- (2001) CMVM n° 7/2001 *“Sobre o governo das sociedades”*

REGULAMENTO DO PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO nº 1606/2002, de 19 de Julho e nº 1725/2003, de 21 de Setembro

RELATÓRIO ONU (2006), “*Guidance on good practices in corporate governance disclosure*”

RODRIGUES, Ilídio (1990), “*A Administração das Sociedades por Quotas e Anónimas – Organização e Estatuto dos Administradores*” Petrony, Lisboa.

ROMANO, Roberts (1989), “*What went wrong with Directors and Officers Liability Insurance*”, Delaware Journal of Corporate Law, 14, 1, 21.

ROSENBOOM, Torsten (2004), “*A Responsabilidade Civil de Profissionais que Fiscalizam Sociedades Anónimas Cotadas em Bolsa, em Portugal e na Alemanha*” in *Estudos de Direito do Consumidor*, Coimbra, FDUC, n.º6.

SANTOS, Filipe Cassiano (2006), “*Estruturas Associativas e Participação Societária Capitalística*”, Coimbra Editora.

SERENS, Manuel Nogueira (1997), “*Notas sobre a Sociedade Anónima*”, Coimbra Editora.

SERRA, Adriano Vaz (1995), “*Contratos a favor de terceiros – Contrato de prestação por terceiro*”, in *BMJ*, nº51, Nov.

SILVA, João Calvão da (2001), “*OPA Convencional Obrigatória*”, *Estudos Jurídicos (Pareceres)*, Coimbra, Almedina, p.83 a 104.

----- (2001) “*Conflito de Interesses e Abusos do Direito nas Sociedades*”, *Estudos Jurídicos*, Coimbra, Almedina, p. 105 a 140.

----- (2006) “*Corporate Governance. Responsabilidade civil de administradores não executivos, da comissão de auditoria e do conselho geral e da supervisão*, in *Revista de Legislação e jurisprudência*.

SILVA, João Soares da (2004), “*O Action Plan da Comissão Europeia e do Contexto da Corporate Governace no inicio do Séc. XXI*”, Cadernos CMVM, n.º 18, Agosto.

VASILESCU, Alexandre e **RUSSELLO**, Gerald, “*As Gatekeepers, Independent Directors face Adiccional Scrutiny and Liability in the post – Enron/ Worldcom*”, International Journal of Disclosure and Governance, Vol. 3, nº1.

VERA – MUÑOZ, Sandra (2005), “*Corporate Governance Reforms: Redefined Expectations of Audit Committee Responsibilities and Effectiveness*”, Journal of Business Ethics, nº 62.

VITOLS, Sigur (2005), “*German Corporate Governance in transition: Implications of Bank Exit from Monitoring and Control*” International Journal of disclosure and Governance, Dez.

WAITZER, Edward/ENRIONE, Alfredo (2005), “*Paradigm flow in the Boarddroom: Governance vs. Management*” International Journal of Disclosure and Governance, Dez.

WELLS, Joseph T., Avey, Tedd A. Bologna, G.Jacck e Lindquist, Robert J, (1992) *The Accountant’s Handbook of fraud and Commercial Crime, Toronto: Canadian Institute of Chartered Accountants*

WEELLS, Joseph T. (2009) *Manual da Fraude na empresa Prevenção e Detecção, Association of Certified Fraud Examiners, Almedina*

SÍTIOS ELECTRÓNICOS

www.oroc.pt

www.ctoc.pt

www.ua.pt

www.b-on.pt

<http://www.cej.mj.pt/cej/home/home.php>

<http://www.o-informador-fiscal.pt/>

<http://www.oroc.pt/fotos/editor2/Tecnico/FEE%20Paper%20Selected%20Issues%20in%20Relation%20to%20Financial%20Statement%20Audits%20Abridged%200710.pdf>

<http://www.jurinform.pt/>

www.legix.pt

<http://www.cpajournal.com/>

<http://www.aicpa.org/antifraud/management>

[http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs.](http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs)