

AB VNO AD OMNES

75 ANOS DA COIMBRA EDITORA

1920-1995

ORGANIZAÇÃO

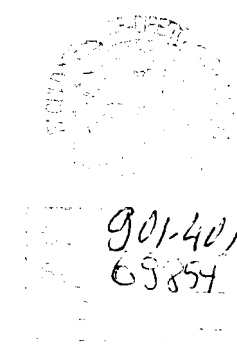
DE

ANTUNES VARELA
DIOGO FREITAS DO AMARAL
JORGE MIRANDA
J. J. GOMES CANOTILHO



Coimbra Editora

1998



PROBLEMAS JURÍDICOS DA CONTABILIDADE

J. L. SALDANHA SANCHES

O DIREITO CONTABILÍSTICO E AS SUAS FONTES

A regulamentação pelo legislador comercial dos principais deveres dos comerciantes em matéria contabilística é uma das mais antigas tradições do países que integram o chamado sistema continental.

Com uma estreita ligação aos primórdios do movimento da codificação, esta assunção feita pelo legislador da necessidade de transformar em lei os aspectos principais dos usos contabilísticos que mereciam tutela legal, teve a sua primeira expressão na *Ordonnance du Commerce* publicada no Séc. XVII; e foi prosseguida já em pleno movimento codificador com a minuciosa regulamentação do *Code de Commerce* de 1807.

Com as naturais repercussões em Portugal: o Código Comercial Português de 1836, de Ferreira Borges, regula profusamente as «obrigações comuns a todos os que professam comércio» incluindo uma secção consagrada à «escrituração e correspondência mercantil» ⁽¹⁾ criando assim uma tradição prosseguida pelo Código Veiga Beirão.

Só que depois deste Código se verificou a respeito dos aspectos decisivos destas questões um total silêncio do legislador comercial.

Criando assim um vazio legislativo na legislação comercial que, seguindo uma via inteiramente distinta, o Decreto-Lei n.º 410/89, de 21

⁽¹⁾ Esta produção normativa tinha também as suas raízes internas numa teorização sobre as obrigações dos comerciantes que alimentavam uma «economia moral». Sobre isto ver JORGE MIGUEL PEDREIRA, *Os Manuais de Negociantes em Portugal (1750-1820)*, «Economia Moral» e «Economia Política», in Actas do Congresso Ibérico sobre História do Pensamento Económico (Lisboa 1992). (Temos de agradecer ao Dr. Rui Pinto Duarte as informações e esclarecimentos que nos prestou a este respeito).

de Novembro veio preencher: ao mesmo tempo que aprovava o Plano Oficial de Contabilidade, no sentido de dar força de lei a um conjunto de convenções contabilísticas sobre a arrumação das contas, procura enunciar «os princípios contabilísticos fundamentais». Tomando-se este plano a principal fonte normativa de direito contabilístico.

E previa também o artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 410/89, manifestando a intenção de criar formas específicas de produção normativa nesta zona, futura aprovação de normas regulamentares «ouvida a Comissão de Normalização Contabilística».

Estas normas regulamentares nunca chegaram a ser publicadas, mantendo-se assim a ausência da tomada de posição normativa sobre questões contabilísticas que a ausência de regulamentação estritamente comercial tinha iniciado.

E talvez como consequência desta não publicação, em vez de actos normativos com contornos juridicamente definidos, que prosseguissem a positivação dos princípios contabilísticos fundamentais iniciada nos códigos comerciais do século passado e que eventualmente poderia ser prosseguida no Código das Sociedades Comerciais temos apenas como possíveis parâmetros para a decisão contabilística as Directrizes que vão sendo publicadas pela Comissão de Normalização Contabilística. Isto quanto ao que podemos qualificar como as possíveis fontes internas do direito contabilístico.

Mas como é que estas «directrizes» se podem integrar no ordenamento jurídico português? Como fontes doutrinárias a considerar na decisão? Como princípios a aplicar por força de uma qualquer remissão normativa?

Na verdade, as directrizes já publicadas pela Comissão de Normalização Contabilística levantam pelo seu conteúdo um grande número de questões sem resposta, criando mais problemas do que hipoteticamente procurarão resolver.

Até pela completa inexistência de um qualquer documento (trabalhos preparatórios, relatório preambular) que contenha algumas explicações mínimas sobre as motivações que levaram à sua publicação ou que esclareça a posição que a Comissão de Normalização Contabilística considera que lhes deve ser atribuída no ordenamento jurídico português.

E consistindo geralmente, em consequência de uma brusca e integral adesão às correntes contabilísticas anglo-americanas, de meras tentativas de tradução de *standards* contabilísticos têm sido publicadas igualmente desacompanhadas dos casos que os suscitaram ou de quaisquer outras notas de

integração. Nem mesmo de uma eventual referência à sua origem material ou à sua fonte inspiradora ⁽²⁾.

E a consequência destas práticas é um grau extremo de insegurança jurídica — por não se saber sequer o que está em vigor e o que não está em vigor — quanto ao que constitui e não constitui fonte de direito em matéria de decisão contabilística.

O objectivo deste trabalho é pois o de realizar uma reflexão sobre a situação actual das fontes de direito contabilísticos particularmente quanto ao papel das directrizes e dos problemas gerais da definição do conceito de princípios contabilísticos que podem considera-se vigentes. Questão particularmente premente após a desapareção da remissão legal para os são princípios da contabilidade que se encontrava contida no Código da Contribuição Industrial.

E que embora tivesse como objectivo directo assegurar que as contas das empresas eram dignas de crédito para a determinação do lucro tributável, não podia deixar de ter efeitos como princípio geral de regulação contabilística.

Como sucede hoje em dia com os numerosos princípios de contabilidade incorporados no Código do IRC.

Começaremos pois pela análise da origem material das directrizes e trataremos depois da tentativa de definição de princípios quanto ao que pode ser utilizado entre nós como regra de conduta na elaboração de declarações financeiras.

1. A autoregulação dos corpos profissionais como fonte de princípios contabilísticos

A atribuição a corpos representativos de classes profissionais (ordens, câmaras ou outros) de poderes para uma auto-normação sobre questões como a habilitação para o exercício da profissão e a definição dos deveres deontológicos dos seus membros, normalmente acompanhada da atribuição de poderes disciplinares sobre os mesmos, é bem conhecida no direito português. E tem também, como veremos, uma forte tradição — talvez se deva falar mesmo de preponderância — na regulamentação contabilística anglo-americana.

⁽²⁾ Embora numa directiva em vias de publicação sobre o regime contabilístico dos contratos de futuros haja, ao que sabemos pela primeira vez, uma expressa remissão para o *standard* internacional que lhes diz respeito.

Esta forma de tutela de interesses públicas tem sido qualificada pela doutrina administrativista como administração indirecta. É esta administração indirecta que leva à existência legal de *associações públicas* criadas para a prossecução de «determinados interesses públicos pertencentes a um grupo de pessoas que se organizam para a sua prossecução» e que têm a sua expressão mais elevada nas *ordens profissionais* «formadas pelos membros de certas profissões de interesse público com o fim de, por devolução de poderes do Estado, regular e disciplinar o exercício da respectiva actividade profissional»⁽³⁾.

Sendo essas associações profissionais que, no espaço jurídico anglo-americano, se têm ocupado da regulação e disciplina do exercício da actividade contabilística.

No domínio do direito português não é exactamente isso que se passa com as directrizes contabilísticas.

Primeiro por que, do ponto de vista formal, não encontramos na lei uma habilitação expressa para este exercício de auto-normação por parte da Comissão de Normalização Contabilística. A não ser que consideremos que existe uma habilitação genérica e que estas directrizes se integram nas providências destinadas «a assegurar o funcionamento e aperfeiçoamento da normalização contabilística» que a Comissão pode tomar e que pela sua menor importância não têm, ao contrário do que sucede com os planos de normalização contabilística, de ser aprovados por Decreto-Lei.

Segundo por que esta não é exactamente uma associação pública, ao contrário, como veremos do que sucede com a da Câmara dos Revisores Oficiais de Contas. E pode vir a suceder com a futura Câmara dos Técnicos de Contas.

Os membros da Comissão de Normalização Contabilística são nomea-

⁽³⁾ FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo*, 2.^a ed. (Lisboa, 1994), pp. 399-408. JORGE MIRANDA, *As Associações Públicas no Direito Português* (Lisboa, 1985). Nas ordens profissionais inclui FREITAS DO AMARAL, a Câmara dos Revisores Oficiais de Contas, outras câmaras e algumas associações o que equivale a reconhecer que a ordenação destas entidades em ordens, câmaras e associações tem uma natureza quase nobiliárquica destas pessoas colectivas e nenhum conteúdo jurídico. Na área fiscal é também habitual uma intensa actividade regulativa destas associações. Nos Estados Unidos, veja-se o caso das minuciosas regulamentações dos deveres deontológicos dos advogados enquanto consultores fiscais produzidas pela *American Bar Association*. Sobre isto v. GARBIS/RUBIN/MORGAN, *Tax Procedure and Tax Fraud-Cases and Materials*, 3.^a ed. (St. Paul, Minn., 1992), pp. 17-22.

dos por portaria do Ministro das Finanças em representação «à escala nacional, das instituições nacionais e particulares directamente interessadas e tecnicamente mais válidas». Não sendo por isso eleitos como sucede com as ordens profissionais em sentido próprio.

E por isso, mesmo não considerando aqui n.º 5 do artigo 115.º da CRP com a sua proibição da deslegalização levanta para esta possível habilitação genérica, existem inúmeros problemas de ordem material e que vão ser o objecto da nossa análise.

Vamos contudo encontrar o modelo de autoregulação profissional perfeitamente definido, no Regime Jurídico dos Revisores Oficiais de Contas (Decreto-Lei n.º 422-A/93, de 30 de Dezembro).

Neste caso estamos, como já vimos, perante uma ordem profissional. É ao Conselho Directivo da Câmara dos Revisores Oficiais de Contas, como prevê a alínea a) do artigo 21.º do já citado Regime Jurídico dos Revisores Oficiais de Contas cabe elaborar o código de ética e deontologia profissional, devendo também os revisores observar «as normas, determinações e avisos emanados das Câmaras».

Prevendo também o n.º 2 do artigo 58.º do Decreto-Lei n.º 422-A/93, de 30 de Dezembro, que a Câmara exercerá uma função de «controlo da qualidade do cumprimento das normas técnicas da revisão legal de contas, a aprovar pela assembleia geral, com base em proposta do conselho directivo».

Temos aqui um modelo acabado de autoregulação-profissional para uma actividade estreitamente ligada com a decisão contabilística: a da certificação das contas.

Tendo como função garantir a genuinidade das contas e declarações financeiras⁽⁴⁾ a autoregulação exercida pelos auditores ou, na expressão da lei portuguesa, pelos revisores oficiais de contas⁽⁵⁾ através da formulação

⁽⁴⁾ Sobre a actividade de auditoria financeira, seus princípios natureza e funções v. entre nós BAPTISTA DA COSTA, *Auditoria Financeira — Teoria e Prática*, 4.^a ed. (Lisboa, 1993). E COOPERS and LYBRAND, *Manual of Auditing*, 4.^a ed. (London, 1994), DUNN, *Auditing-Theory and Practice* (New York, 1991), JAENICKE, *Montgomery's Auditing*, 11.^a ed. (New York, 1990).

⁽⁵⁾ A expressão revisor oficial de contas foi adoptada na lei portuguesa em detrimento da designação «auditor» com uma larga tradição na linguagem jurídica portuguesa. Em particular na sua forma «ouvidor». Eram, por exemplo os «ouvidores dos feitos de el-rei» que nos tempos de Afonso IV julgavam sobre a legitimidade dos direitos exercidos pelos privelegiados nas suas terras e a expressão tornou-se mais

de regras e princípios pela sua organização profissional vai ter um efeito indirecto na definição global de princípios contabilísticos.

E um efeito indirecto por que a função da auditoria consiste em verificar se os princípios que conduzem à clareza e à genuinidade das declarações financeiras foram devidamente observados e por isso os princípios que a sua ordem profissional venha a adoptar — que esta considera vigentes — podem ter algum efeito clarificador nesta matéria (5ª).

Tal como eventualmente o poderão vir a ter normas vinculativas sobre a informação financeira que por força da lei podem ser publicadas pela Comissão do Mercado dos Valores Mobiliários, no sentido de garantir o funcionamento adequado do mercado de capitais que está inteiramente dependente da qualidade da informação financeira (6).

Mas independentemente destas possibilidades de clarificação das regras que enquadram a decisão contabilística trata-se hoje de procurar definir a situação criada pela publicação de directrizes da Comissão de Normalização Contabilística, pois são estas que têm sido objecto de mais intensa divulgação e que parecem destinadas a ter uma maior influência no exercício global desta actividade profissional.

Nomeadamente para tratar da sua relação com a sua patente fonte de inspiração: os *standards* contabilísticos publicados por órgãos nacionais ou internacionais.

Em especial quanto à questão candente de se saber se isso implica alguma tomada de posição sobre a aplicabilidade entre nós do vasto corpo formado por essa forma de autoregulação. Ou por, outros termos, se a divulgação de tais *standards* entre nós representará alguma tomada de posição, mesmo implícita, sobre quais sejam as práticas ou princípios cuja adopção é mais premente.

tarde equivalente a magistrado jurisdicional. GAMA BARROS, *História da Administração Pública em Portugal dos Séculos XII a XV*, 2.ª ed. (Lisboa, 1946), Tomo II, pp. 241-242.

(5ª) Sobre a actividade de auditoria financeira, seus princípios natureza e funções v. entre nós BAPTISTA DA COSTA, *Auditoria Financeira — Teoria e Prática*, 4.ª ed.

(6) Para uma análise global destes problemas e o problema da «transparência» nos mercado de capitais v. SACCO, *The Political Economy of Financial Newspapers: the Quality of Information as a Public Good*, RDFS, L. n.º 1 (1991), pp. 81-107. E é essa sua qualidade de bem público que exige medidas legislativas que reduzam o «ruído» que pode ser introduzido no mercado por alguns operadores.

2. Incertezas e dificuldades na decisão contabilística

A obrigação de proceder a um registo circunstanciado da actividade da empresa de forma a que se possa sempre saber qual é o seu património, que operações efectua, qual é o volume dos seus créditos e débitos, decorre necessariamente da existência da actividade comercial.

E existe quer como uma obrigação pessoal do comerciante, que realiza operações comerciais mas que tem um conjunto de relações com os seus credores ou empregados que exigem uma avaliação do seu património (7), quer como uma actividade intrínseca ao funcionamento e obtenção de fins da instituição que é a sociedade comercial.

Ano após ano, o fim lucrativo que a anima torna necessário o cômputo dos lucros que podem ser distribuídos aos sócios com tudo o que isso vai implicar: um conjunto de operações contabilísticas, enquanto expressão quantificável da situação da sociedade.

E o cálculo do lucro que pode ser distribuído pelos sócios (8) vai ser acompanhado do cálculo — que está a cargo da empresa o que constitui um direito e uma obrigação desta — do lucro tributável que deve ser declarado.

Estamos assim numa zona em que a escrita comercial e as operações contabilísticas que constituem a sua parte essencial adquirem uma dupla relevância jurídica: para o direito comercial, como ramo do direito que regula

(7) A obrigação de dar balanço como um dever do comerciante, pessoa singular ou colectiva, assim definida entre nós desde o Código Comercial, OLIVEIRA ASCENÇÃO, *Direito Comercial — Parte Geral* (Lisboa, 1988), pp. 297 ss.

(8) Essa necessidade de calcular o lucro que pode ser distribuído — ou em outros termos, o montante do lucro cuja distribuição é um direito dos sócios motivou um dos raros encontros entre os juristas portugueses e os problemas da contabilidade. LOBO XAVIER/ÂNGELA COELHO, *Lucro Obtido no Exercício, Lucro no Balanço e Lucro Distribuível*, RDE, VIII, 2 (1982), pp. 269-275. Mas na verdade esta quantificação do lucro através da utilização das técnicas contabilísticas coloca decisivos problemas jurídicos. Em termos gerais o cálculo do lucro e da sua distribuição, lícita e ilícita na perspectiva dos sócios e da administração, é uma área de encontro entre o Direito Comercial e Fiscal. Sobre isto v. SCHULZE-OSTERLOH, *Verdeckte Gewinnneausschüttungen im Grenzgebiet zwischen Handels- und Steuerrecht*, StuW, 2/1994, pp. 131-137. Mais recentemente entre nós também MANUEL PITA, *O Direito aos Lucros* (Coimbra, 1989), e CASSIANO DOS SANTOS, *A Posição do Accionista Face aos Lucros do Balanço — O Direito do Accionista ao Dividendo no Código das Sociedades Comerciais* (Coimbra, 1996).

as relações entre os sócios, destes com a sociedade e da sociedade com terceiros e para o direito fiscal, desde que este começou a ter como alvo a atingir o lucro real obtido pela sociedade.

E um dos mais interessantes problemas que aqui se colocam é que o jurista não pode olhar, como por vezes parecem pensar juristas e não-juristas, para os princípios contabilísticos como olha para realidades que são modularmente exteriores ao conhecimento e à metodologia jurídicas.

Como sucede, por exemplo, com as *leges artis* da medicina ou as regras de construção, que são regras técnicas geralmente respeitadas ou conhecidas, cuja violação é punida pelo Código Penal ⁽⁹⁾.

Pois em situações como estas a penalização de certas condutas que violam certas regras é uma solução possível.

Há um corpo de regras identificado e determinado: marcadas pela sua exterioridade em relação ao mundo dos valores que permeia o conhecimento jurídico, criadas numa outra zona de conhecimento, com uma metodologia radicalmente distinta. E a norma jurídica pode efectuar uma remissão global para esse corpo de regras, como padrão de conduta profissional ⁽¹⁰⁾.

Tal como em situações de menor rigor conceptual, por não haver exactamente um corpo de conhecimentos que pode ser determinado, se pode efectuar uma remissão para regras de conduta mais ou menos conhecidas e que por isso vão servir de base para a responsabilização do agente pela sua inobservância: como sucede, para dar um exemplo corrente, com a arte (ou técnica) da condução de veículos que permite o recurso ao conceito de velocidade excessiva p. ex., através de uma remissão justificada pela natureza das coisas ⁽¹¹⁾.

⁽⁹⁾ Considerando-se que uma acção é executada segundo as *leges artis* quando é levada a cabo segundo as regras conhecidas da arte de curar cuja violação com perigo é punida pelo art. 150.º do Código Penal. Tal como é punida a violação das regras de construção pelo art. 263.º do mesmo Código. Sobre estas questões v. FÁRIA COSTA, *O Perigo em Direito Penal* (Coimbra, 1992), pp. 524-537.

⁽¹⁰⁾ Mesmo quando existem dúvidas sobre quais são essas regras como quando se opõe à medicina escolar às medicinas alternativas. Sobre isto ver as flutuações da doutrina penal em FÁRIA COSTA, *O Perigo...* (1992), p. 527.

⁽¹¹⁾ Como um especie de regra geral da relação do homem com as máquinas regulando desde os acidentes de tráfico até aos acidentes de trabalho COING, *Grundzüge der Recht Philosophie* (Berlin, 1985), pp. 181-183. Na verdade decidir segundo a natureza das coisas, aceitando regras que nelas se fundamentam significa «apropriar-se do conteúdo de sentido de certos factos ou situações, pensando-os fenomenologicamente

Mas em todos estes casos temos uma relação entre a ordem jurídica e uma realidade que lhe é exterior. Uma realidade o jurista observa de fora: estamos no domínio da prova por arbitramento sobre questões de natureza irreduzivelmente técnica, apta para ter efeitos jurídicos através de uma mediação constituída pela apreciação do juiz sobre a prova pericial produzida. Prova pericial produzida num domínio exterior ao mundo da ciência do direito.

Mas passar-se-á isto com a contabilidade?

O desenvolvimento experimentado pelas técnicas contabilísticas nos últimos séculos, com a tradicional aceleração das últimas décadas, permitiu que esta realizasse uma crescente apreensão de todos os ângulos da vida empresa. Levando à sua utilização também como uma pura técnica de gestão. E essa autonomização, essa inserção das técnicas contabilísticas num outro corpo de conhecimentos, tem levado alguns autores, a subestimarem os problemas jurídicos da contabilidade ⁽¹²⁾.

O que passa pela tentativa de conceber a contabilidade, não como uma ciência normativa mas como uma ciência positiva ⁽¹³⁾.

Mas esta recusa de se compreender a si mesmo como um sistema princípios ordenados a determinados valores — o balanço deve ter cla-

até ao fim [para], poder extrair deles inclusivamente decisões com carácter jurídico», MONCADA, *Prefácio da 3.ª Edição*, à Filosofia do Direito, RADBRUCH (1974), p. 11.

⁽¹²⁾ Entre nós, veja-se por exemplo, A. BORGES/A. RODRIGUES/R. RODRIGUES, *Elementos de Contabilidade Geral*, 11.ª ed. (Lisboa, 1991), pp. 19-20, que afirmam que a «contabilidade, que a princípio tinha uma natureza jurídica, transforma-se progressivamente numa fonte de informações».

⁽¹³⁾ Para uma tentativa de reduzir o significado dos juízes de valor no campo contabilístico, considerando-os como inerentes ao pensamento científico v. TUA PEREDA, *Princípios y Normas de Contabilidad* (Madrid, 1983), pp. 345-396, como forma de explicar a inevitabilidade da existência de juízos normativos na contabilidade. E conviria aqui introduzir a distinção de LARENZ entre as ciências que partem da «independência do objecto do conhecimento face ao sujeitos cognoscente» e a ciência jurídica que sendo «um sistema de enunciados sobre o Direito vigente», não deixam por isso de influenciar o conteúdo do seu objecto. LARENZ, *Metodologia da Ciência do Direito*, 2.ª ed., tradução de JOSÉ LAMEGO (Lisboa, 1989), p. 229. Também POWER, *On The Idea of a Conceptual Framework for Financial Reporting in Philosophical Perspectives on Accounting — Essays in Honor of Edward Stamp* (London, 1993), se mostra crítico da tendência para uma base de «ciências naturais» para a contabilidade, que permitia assim a pura dedução das soluções apontando antes para a jurisprudência, a teoria da ética e a filosofia das ciências sociais para obter fundamentos teóricos para a actividade contabilística. No mesmo sentido ARCHER, *On the Methodology of Constructing a Conceptual Framework for Financial Accounting*, in *Reporting...* (1993), pp. 68-69.

reza, deve revelar os aspectos essenciais da situação financeira da empresa, os juízos de avaliação devem ser prudente — corresponde a uma impossibilidade de tratar de forma adequada os múltiplos conceitos valorativos que impregnam o discurso contabilístico.

Voltando à comparação com condutas de outros ramos do pensamento, pode ser exercido um julgamento sobre a conduta de um médico na realização de uma intervenção cirúrgica decidindo se a sua conduta foi ou não prudente ao optar por esta ou aquela técnica de intervenção: mas ao julgar da bondade da actuação de um decisor contabilístico o objecto do julgamento é verificar se naquele caso concreto ele aplicou correcta ou incorrectamente o princípio da prudência na avaliação de um activo, pois é o próprio princípio da prudência que vai e constituir o fundamento material para a sua decisão.

No primeiro caso trata-se de se saber se uma certa conduta pode ou não ser considerada prudente em função de certos padrões do conhecimento científico: no segundo caso trata-se de saber se foi ou não correctamente aplicada a um caso concreto o princípio da prudência.

Nomeadamente quando é através de um conjunto de juízos valorativos, que se tenta preencher as inevitáveis lacunas de regulamentação e suprir a inexistência de inequívocos critérios de decisão, distinguindo entre os comportamentos aceitáveis e inaceitáveis (e esses podem fazer os seus autores incorrer em responsabilidade penal ou civil) na decisão contabilística.

E se em princípio mesmo quando há um resultado desastroso se não questiona a intenção do cirurgião — trata-se apenas de saber se houve ou não negligência — quando se põe em causa a validade de um balanço colocar-se-á provavelmente a questão de saber se houve ou não uma intenção de defraudar terceiros.

Será que se seguiu o princípio de obter com o balanço uma *true and fair view* da empresa? Ou não se terá procurado, através da manipulação das contas obter este ou aquele efeito juridicamente reprovado?

Há pois aqui uma curiosa fusão entre puras técnicas e convenções e princípios de conduta, cuja correcta aplicação é uma decisão de natureza prudencial, que passa sempre pela correcta aplicação de conceitos normativos.

O princípio da prudência na determinação do valor dos bens que compõe o património não deve ser levado tão longe que leva à formação das reservas ocultas. O princípio da essencialidade exige que as contas da sociedade tenha tudo o que pode determinar a decisão do investidor mas não estejam sobrecarregadas com questões, que naquele contexto, são de importância secundária.

E o uso destes conceitos valorativos a exigir um juízo na sua aplicação pelo intérprete surgem num domínio marcado pelas lacunas de regulamentação, insuperáveis numa área com estas características.

Estamos assim perante critérios de decisão recheados de dificuldades que se mantêm mesmo quando se faz um assinalável esforço para regulamentar e positivar princípios contabilísticos: recordemos apenas que a IV Directiva-CEE ao prever no seu n.º 5 do artigo 2.º que «se aplicação de uma disposição da presente directiva se revelar contrária» à obtenção de «uma imagem fiel» (*a true and fair view*) do património, da situação financeira e dos resultados de uma empresa essa disposição deve ter a sua aplicação derogada, sendo essa derrogação devidamente justificada.

O que quer dizer que ao mesmo tempo que se procura atingir pelo consenso e harmonização de diversas experiências normas que constituam regras de comportamento, se aceita simultaneamente que se está perante uma obrigação de resultado; havendo por isso dificuldades quase insuperáveis para uma mais densa predeterminação normativa dos comportamentos que tomariam mais seguras as opções a realizar nestas matérias.

Por isso encontramos nesta zona, para além de uma zona estritamente regulada por normas de direito comercial — ou se se preferir de direito contabilístico — uma outra mais vasta e de contornos menos definidos em que existe uma estreita relação existente entre o trabalho teórico dos seus autores e a formulação de regras com um conteúdo dispositivo.

As dificuldades inerentes a esta matéria se no sistema continental podem ser enfrentadas com tentativas de codificação — embora a lei possa ser apenas a expressão de determinados princípios tendo assim de conservar um certo grau de abertura — pode também ser enfrentadas através dos já referidos sistemas de autoregulação profissional como sucede no espaço anglo-americano.

E isto por que cada ordenamento jurídico recorre às formas que lhe são próprias para resolver o mesmo problema: tornar a informação financeira digna de crédito.

E por isso a autoregulação dos corpos profissionais que disciplinam o exercício da profissão contabilística no Reino Unido ou nos Estados Unidos, reflectindo algumas das aquisições doutrinárias é uma das formas de preencher as zonas obscuras através de uma densificação das pautas que presidem à decisão contabilística.

E essa autoregulação profissional tem sido feita através da elaboração dos *standards* contabilísticos (*accounting standards*) como forma de garantir alguns resultados mínimos da actividade dos que têm como missão ela-

borar declarações financeiras e dos que têm como função ajuizar sobre a validade dos critérios usados pelos primeiros.

O *standard* com a sua intencionalidade específica e o seu modo peculiar de formação destina-se primordialmente a permitir, a servir de fundamento a um juízo profissional (*professional judgment*). Dando à qualificação «profissional» o sentido valorativo de uma decisão analítica, baseada na experiência e no conhecimento que se possua nessa matéria ⁽¹⁴⁾.

Tendo como fim a remoção de algumas dificuldades, mas apresentando também a sua utilização dificuldades específicas: uma vez que também a utilização de um *standard* que permite a fundamentação de um juízo, tem que ser, ela mesma, objecto de um juízo ⁽¹⁵⁾.

Juízo que vai estar presente em todos os momentos das decisões contabilísticas, nomeadamente quando surgem situações que um conjunto de rotinas já mais ou menos elaboradas permitem resolver sem demasiadas dificuldades. E que podem surgir sempre que as contas de uma sociedade são elaboradas e sempre que são sujeitas a uma auditoria externa que cria uma relação complexa entre os que elaboram as contas e os que têm como função certificar a sua adequação aos fins que servem.

O que sucede principalmente nas sociedades anónimas onde existe uma completa cisão entre gestão e propriedade por isso têm as suas contas e balanços sujeitas à validação-verificação de auditores externos, que actuam com um mandato implícito dos seus accionistas.

Tratando-se aqui de encontrar princípios que garantam que a auditoria das contas e declarações financeiras como forma de verificar se as afirmações feitas sobre acontecimento e acções económicas têm o necessário grau de correspondência com os critérios estabelecidos e a informação recolhida é transmitida de forma conveniente ⁽¹⁶⁾.

Instituto marcado e condicionado pela sua origem, pelo espaço jus-ultu-

⁽¹⁴⁾ MUMFORD, *User's, Characteristics and Standards*, in *Philosophical Perspectives on Accounting — Essays in Honor of Edward Stamp* (London, 1993), pp. 32-33.

⁽¹⁵⁾ MUMFORD, *User's...*, pp. 33-34.

⁽¹⁶⁾ Ou em outros termos se é possível garantir que certas informações sobre a matérias que foram objecto de quantificação, devendo ser verificáveis (e por isso podem ser sujeitas a auditoria) «*provides results that would be substantially duplicated by independent measures using the same measurement methods*». O'REILLY, VINCENT, M. HIRSCH, MURRAY B./DEFLIESE, PHILIP L./JAENICKE, HENRY R., *Montgomery's Auditing*, 11.ª ed. (New York, 1990), pp. 4-5.

ral onde foi criado, tem contudo conhecido um importante processo de difusão. Exercendo influência em todos os sistemas, ao menos como fonte doutrinária.

E a questão é saber até que ponto podemos considerar vigente na ordem jurídica portuguesa no direito comercial e no direito fiscal, essa normação oriunda de associações profissionais situadas em outros ordenamentos jurídicos, como soluções orientadas pelos mesmos princípios, mas atingindo soluções muitas vezes divergentes.

Nomeadamente nas suas relações com a produção de directrizes da Comissão de Normalização Contabilística. Que poderia ter com função principal um esforço de recepção-articulação entre estes diversos espaços, procurando clarificar as necessariamente complexas relações que entre estes se vão estabelecendo.

Mas não é isso que está a acontecer: em vez de uma tomada de posição sobre este importante conjunto de problemas, verificamos que as directrizes já publicadas pela Comissão de Normalização Contabilística, são apenas a reprodução de alguns *standards* já existentes.

Numa fase de evolução do ordenamento jurídico em que o problema da validade das normas se encontra minuciosamente regulamentado, esta erupção de regras de deontologia elaboradas por corpos profissionais nacionais e estrangeiros, de meros princípios doutrinários e de aquilo que na essência não é mais do que um uso comercial que se considera dever constituir regra geral de conduta ⁽¹⁷⁾, coloca interessantes problemas ao nível da mera questão da sua possível vigência.

3. As origens metodológicas dos *Accounting Standard*

Vimos já que quanto aos aspectos formais da produção normativa a autoregulação profissional está longe de constituir um corpo estranho para o sistema jurídico português.

Os problemas não estão assim na forma mas no conteúdo. Na estrutura da norma e não no modo como ela é produzida. E na determinação da sua vigência.

⁽¹⁷⁾ Sem tratar aqui da questão recordemos o que afirma OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito — Introdução e Teoria Geral* (Coimbra, 1993), pp. 254-256, sobre o lugar que os usos deverão conservar no direito comercial em geral. E nas vastas zonas incertas da decisão contabilística eles não poderão deixar de ser um argumento a considerar para distinguir entre o comportamento lícito e o que pode originar responsabilidade.

E desta forma, juntamente com a questão da vigência, há que colocar a questão metodológica das diferenças que resultam necessariamente de estarmos a tratar de um instituto naturalmente marcado, na sua forma e origem, pelo sistema que o viu nascer⁽¹⁸⁾.

A primeira questão que deve ser assinalada — pois tem uma importância fundamental para os problemas da possível recepção deste tipo de definição de princípios — é que os *accounting standards*⁽¹⁹⁾ apesar da generalidade e abstracção como que são formulados, resultam geralmente de uma certa situação concreta e por isso são fundamentalmente um conjunto de princípios extraídos no caso, na linha directa do precedente⁽²⁰⁾ da jurisprudência anglo-americana.

Começando por descrever as várias espécies existentes, comecemos pelos *Statement of Standart Accounting Practice (SSAP)* elaborados pelo *Accounting Standard Committee*, um órgão criado pelos organismos profissionais da contabilidade do Reino Unido e Irlanda⁽²¹⁾ num processo de puro autoregulação profissional e sem que a lei estabeleça, de forma terminante e definitiva, a sua vinculatividade para as empresas⁽²²⁾.

⁽¹⁸⁾ Bastará recordar que o sistema anglo-americano é um sistema aberto e o sistema continental — com base na codificação — é um sistema fechado. E que a diferença entre princípio e norma nos direitos continentais é mais marcada do que entre *principle* e *rule*. Sobre estas questões veja-se ESSER, *Grundstz und Norm in der richterliche Fortbildung des Privatrecht*, 4.^a ed. (1956, reimpressão de 1990, Tübingen), pp. 44 e 51.

⁽¹⁹⁾ Deve também notar-se que estes *standards* contabilísticos, pelo seu grau de formalização não correspondem aos *standards* de que tem despertado o interesse da doutrina continental pois não constituem apenas remissões para o senso comum ou para o tráfico normal. Sobre estes v. ESSER, *Grundsatz...* (1956). LARENZ/CANARIS, *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*, 3.^a ed. (Berlin, 1995), p. 293. Mas considerando que os *standards* são nesse sentido cláusulas gerais, como os qualifica OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito — Introdução e Teoria Geral*, 9.^a ed. (Coimbra, 1995), pp. 228-229, podemos concluir que também neste campo temos dentro da cláusula geral que são os princípio contabilísticos geralmente aceites as sub-cláusulas gerais que são a sua concretização por meio de *standards* contabilísticos. Reduzindo-se assim a distância entre os dois conceitos.

⁽²⁰⁾ Como fonte de direito uma vez que o julgamento de um caso produz uma decisão aplicável a casos futuros: *stare decisis et quieta non movere*. Sobre isto v. OLIVEIRA ASCENSÃO, *As Fontes de Direito no Sistema Jurídico Anglo-Americano*, pp. 44-48.

⁽²¹⁾ Sobre isto e acentuando a ligação destes padrões com os casos que geralmente os originaram v. BLAKE, *Accounting Standards* (London, 1992), pp. 1-9.

⁽²²⁾ BLAKE, *Accounting...*, 5. Mas esta não vinculatividade definitiva e formal não obsta a que em sucessivos *Company Acts* se tenham criado sucessivas obrigações novas para as empresas no seguimento da publicação de SSAPs.

Num regime semelhante de autoregulação profissional, o *Financial Accounting Standart Board (FASB)* norte-americano com financiamento privado mas não representando apenas as empresas de contabilidade e que produz os *Statement of Financial Accounting Standards (SFASs)* dirigida para a regulamentação da informação financeira a prestar no mercado de capitais e com um grau de vinculatividade mais claramente definido do que as suas congéneres inglesas: os SFASs são reconhecidos como sendo de aplicação obrigatória pela *Securities Exchange Comission (SEC)* a quem compete vigiar e disciplinar o mercado de capitais⁽²³⁾.

E como tentativa de criação de *standards* de vigência universal temos o *International Accounting Standard Committee (IASC)*, formado por um conjunto de associações profissionais, principalmente de países anglo-saxónicos, com a participação da Alemanha, da França e da Itália, que produzem os *Internacional Accounting Standards (IAS)* e que seguem no essencial os modelos americanos e britânicos⁽²⁴⁾.

Mas qual é o ponto comum destas formas de regulação de que descrevemos apenas as principais? É indesmentivelmente o casuísmo que emerge constantemente na metodologia jurídica anglo-americana.

Com algumas marcadas excepções: se em alguns casos o esquema precedente-decisão futura é muito marcado (quando um *standard* é produzido em função de um único acontecimento que fez soar as campainhas de alarme) noutras encontramos uma regulação muito minuciosa de certos casos particulares, como quando se trata do modo como devem ser contabilizadas as responsabilidades em moedas estrangeiras ou as cobranças empresariais do Imposto sobre o Valor Acrescentado. Com um grau de minúcia na regulamentação que denota uma técnica regulamentar estranha para a legislação continental mas habitual na legislação anglo-americana.

⁽²³⁾ Nos Estados Unidos, ao contrário do que sucede no Reino Unido, existe uma forte tendência para um minuciosa regulamentação pública da actividade financeira. Sobre isto v. NOBES, *Financial Reporting in North America*, in NOBES/PARKER, *Comparative Internacional Accounting*, 4.^a ed. (New York, 1991), pp. 145-170. A SEC, que vigia o mercado de capitais, tem cinco membros nomeados pelo Presidente dos Estados Unidos e é considerado um organismo que dispõe de um «*quasi-judicial power*».

⁽²⁴⁾ NOBES, *Harmonizing of Financial Reporting*, in NOBES, *Financial Reporting in North America*, in NOBES/PARKER, *Comparative Internacional Accounting*, 4.^a ed. (New York, 1991), pp. 117-142.

Mas aquilo que os caracteriza é a ligação profunda ao caso (ou casos) que os produziu e que ilumina a sua *ratio decidendi*. A sua aplicação será tanto mais frutuosa quanto mais integrada estiver com a actividade profissional de onde parte e que procura orientar.

Num outro estilo de actuação como sucede como SSAP 2 o objectivo explícito é criar um quadro conceptual generalizado geral para toda a actividade contabilística definindo os conceitos fundamentais da contabilidade, as bases da contabilidade e as políticas contabilísticas (25).

E talvez ainda com maior nitidez no projecto de quadro conceptual que o IASC aprovou em 1989 mas que não chegou a transformar-se num *standard* (26), sem que isso viesse a impedir que tenha exercido larga influência em termos doutrinários.

Foi este projecto de «quadro geral» que manifestamente serviu de inspiração à exposição de princípios contida no Plano Oficial de Contabilidade: como se pode ver na tentativa de síntese dos princípios contabilísticos essenciais que está contida na sua introdução sob a designação «Características da Informação Financeira» (27) e que são desta forma positivados no ordenamento jurídico português. Sempre sem que se encontre qualquer fundamentação que venha explicitar as razões desta escolha. E sem que se faça o menor esforço para definir a relação existente entre estes princípios, de relativa novidade no quadro português e os princípios que já anteriormente se podiam considerar consagrados.

Temos assim uma multiplicidade de possíveis fontes de princípios contabilísticos: os que estão parcialmente expressos no Plano Oficial de Contabilidade e que resultam, como já vimos, da tentativa de integração de alguns princípios internacionalmente definidos no ordenamento jurídico português.

(25) Para uma exposição de grande clareza e rigor destes conceitos ALEXANDER/BRITTON, *Financial Reporting*, 3.ª ed. (London, 1993), pp. 265-270. Sobre o funcionamento do sistema, grau de rigor dos padrões definidos e seu acatamento pelos destinatários ver o balanço feito por GLAUTIER/UNDERDOWN, *Accounting...* (1994), pp. 381 ss. Para uma análise pormenorizada de todo o processo ARCHER, *On the Methodology of...* (1993), pp. 72-73.

(26) Há aqui a busca de «uma constituição, um sistema coerente de aspectos essenciais e objectivos interrelacionados» ALEXANDER/NOBES *A European Introduction to Financial Accounting* (New York, London, 1994), p. 51.

(27) Embora lhe falte a clareza e o rigor da sua fonte de inspiração e que o Plano Oficial de Contabilidade se limitou a traduzir e resumir de forma algo atabalhoada com discutíveis critérios que nunca explicita. Para uma visão do modelo original pode ajudar a perceber a adaptação v. ALEXANDER/BRITTON, *Financial...*, pp. 153-168.

Os princípios de grande generalidade e abstracção contidos no POC. E outros princípios contidos em padrões inteiramente casuísticos e que em alguns casos objecto de uma resumo-tradução, com qualidade bastante discutível, efectuada pela Comissão de Normalização Contabilística, nas suas directrizes.

Mas faltando-nos de todo um guia elementar para a resolução de possíveis conflitos tanto mais necessário quanto o legislador português, que na época da Contribuição Industrial invocava os «sãos princípios da contabilidade» numa inspiração cultural marcada pelos *Grundsätze Ordnungsmässiger Buchführung*, voga hoje ao sabor de outras correntes e influências.

A influência anglo-saxónica é um fenómeno recente: O I Plano Oficial de Contabilidade de 1977, é ainda um produto da tradicional influência francesa em que princípios e convenções (28) contabilísticas são definidos por uma norma jurídica criando um modelo único para a elaboração das declarações financeiras (29).

E essa abertura a novas correntes é uma opção digna de ser saudada: mas como nos demais campos do ordenamento jurídico o recurso a novos modelos e concepções, imposto pela necessidade de solução de questões novas ou de questões antigas que adquiriram especial acuidade, coloca problemas que deverão ser objecto de análise para que não estejamos perante uma mera justaposição de sistemas com elementos incoerentes.

Pois entre os factores que têm sido apontados como conduzindo a diferentes sistemas de princípios contabilísticos está precisamente a existência de diferentes sistemas jurídicos com a existência de um sistema continental a criar dificuldades específicas às importações simplistas de soluções nadas e criadas modelo anglo-americano (30).

E esse trabalho de recepção-harmonização tem a sua expressão ime-

(28) No direito contabilístico a distinção entre convenções e princípios é muito nítida: temos por exemplo uma convenção quando se diz como se deve «arrumar o balanço», por exemplo, em que ponto se deve colocar o «capital e reservas». Meras convenções, tornadas obrigatórias por força da lei.

(29) Como também sucedeu em Espanha que em 1973 adoptou o *Plan General de Contabilidad*. Sobre isto TUA PEREDA, *Princípios...* (1983), pp. 249-254. Só que também a França tem sentido nos últimos anos um forte vento de mudança, incluindo a participação no IASC e no processo de harmonização contabilística europeia. Sobre esta evolução SCHEID/WALTON, France in ALEXANDER/ARCHER (org. por...). *The European Accounting Guide* (London-Toronto, 1992).

(30) ALEXANDER/NOBES, *A European Introduction to Financial Accounting* (New York, London, 1994).

diata e directa nas directivas da União Europeia sobre normalização contabilísticas que são uma consequência do confronto entre várias tradições e de várias culturas empresariais e contabilísticas.

Os são princípios da contabilidade como adequação ao sistema português entre as razões que foram dadas para esse trabalho de harmonização especificamente comunitário são os problemas de confronto entre os sistemas marcados pela autoregulação profissional como a produção dos *gaap* (*general accepted accounting principles*) e algumas normas jurídicas sobre questões essenciais não pode ser aplicado de forma harmoniosa no espaço europeu continental.

Onde existe a tradição de as normas principais da contabilidade terem como fonte o Código Comercial⁽³¹⁾ como de resto sucedeu entre nós, como já vimos, com o Código Ferreira Borges e o Código Veiga Simão.

Só que a não concretização do projecto de regulamentação da prestação das contas das sociedades comerciais na década de 70⁽³²⁾, veio criar um vazio legislativo que se prolongou até aos nossos dias.

E esse vazio é tanto mais digno de nota quanto por exemplo quer em França quer na Alemanha a IV Directiva CEE sobre a forma dos balanços teve como consequência importantes modificações nos Códigos Comerciais. Na França levou à publicação de uma lei que contém a primeira codificação do direito contabilístico e a uma nova redacção da do Título II do 1.º livro do *Code de Commerce*⁽³³⁾. Na Alemanha a uma nova redacção do 3.º livro do HGB⁽³⁴⁾.

Enquanto em Portugal levou apenas a uma nova redacção do Plano Oficial de Contabilidade.

⁽³¹⁾ Os *gaap* como instrumento de preenchimento de lacunas têm a sua plena vigência nos países em que a contabilidade nasceu como uma «disciplina independente» longe da influência da teoria económica ou da interferência legal. O modelo anglo-saxónico, em suma. Sobre estas classificações de modelos NOBES/PARKER, *Comparative...* (1995), p. 64.

⁽³²⁾ V. ALBERTO PIMENTA, *A Prestação das Contas das Sociedades Comerciais*, sep. do BMJ (Lisboa, 1972), num desenvolvido estudo de problemas contabilísticos, feito por incumbência governamental, e um projecto de regulamentação que não foi dada execução.

⁽³³⁾ ISABEL DE KERVILLIER, *Droit Comptable (Entreprises)* (Paris, 1986).

⁽³⁴⁾ CANARIS, *Handelsrecht*, 22.ª ed. (München, 1995), p. 188. Sobre os problemas desta directiva para o ordenamento jurídico-comercial italiano v. JAEGER, PIER GIUSTO, *La «clausola geral» del bilancio nella direttiva comunitaria e nel diritto italiano*, *Gir. Com.*, XI (1984), pp. 471-493.

O que faz com que nos encontremos na situação paradoxal de sermos um país que pertence aos sistemas continentais onde «os códigos comerciais contêm minuciosas regras sobre a infra-estrutura jurídica da actividade comercial e as regras contabilísticas se encontram codificadas»⁽³⁵⁾, mas sem que isso realmente aconteça.

4. Princípio e caso no ordenamento jurídico

O silêncio dos códigos e a convocação dos princípios contabilísticos tal como é feito no Plano Oficial de Contabilidade vem assim colocar um certo número de problemas metodológicos.

E dada a ligação existente entre os *standards* e o casos que os originaram somos obrigados a começar por repensar a função que o caso desempenha na metodologia jurídica, como questão essencial para a recepção sistemática dos princípios contidos nos *standards*.

Não vamos atender da questão formal, do modo de produção destas regras de conduta, que como vimos também uma estreita ligação com a cultura jurídica anglo-americana⁽³⁶⁾.

É um modo específico de definição de princípios contabilísticos, no sentido de aumentar a sua vinculatividade e de reduzir a margem de divergência possível nas declarações financeiras.

Mas aqui estamos ainda no processo de criação/definição de princípios: práticas que são aceitáveis e que por isso são objecto de expressa validação por um corpo profissional, que se transformam em princípios e assim conduzem aos princípios geralmente aceites.

Os *accounting standards* têm geralmente na sua formação, como já afirmámos, um processo marcado por um intenso casuismo: por vezes partem

⁽³⁵⁾ ALEXANDER/ARCHER, *An Overview of European Accounting*, The European Accounting Guide (London, 1992).

⁽³⁶⁾ A intensidade e preponderância da auto-regulação profissional (vs. norma estatal) pode ser considerada com uma manifestação da cultura anglo-americana. Mas a forma muito geral como o Código Comercial alemão remete para os *Grundsätze Ordnungsmässiger Buchführung* torna obrigatório o recurso aos «usos do comércio» como forma de densificar esta regulamentação. Sobre isso, numa observação breve v. GROSSFELD, *Bilanzrecht-Jahresabschluss. Konzernabschluss. Weltabschluss* (Heidelberg, 1990), p. 22, e também, para uma análise mais completa KRUSE, HEINRICHE, *Grundsätze Ordnungsmässiger Buchführung — Rechtsnatur und Bestimmung*, 3.ª ed. (Köln, 1978 — reimpressão da 1.ª ed. 1970).

de um único caso e estão construídos como a *ratio decidendi* do que teria sido a sua correcta resolução.

E da mesma forma que o juiz no sistema da *common law* os precedentes em causa podem ser considerados precedentes para a resolução deste caso, efectuando as necessárias distinções⁽³⁷⁾, também o decisor contabilístico ao elaborar ou verificar contas, tem que ponderar as circunstâncias especiais e pouco frequentes em que é aceitável um afastamento (*departure*) do comportamento previsto num determinado *standard*⁽³⁸⁾.

Ou seja estamos perante uma abordagem da realidade, um método de decisão, uma forma de documentar as decisões tomadas que reflectem profundamente a metodologia dominante no espaço jurídico onde se inserem.

A assimilação destes métodos em outros espaço jurídico pelo conjunto possível de operadores: os que elaboram as contas, os que as certificam como condição normal da sua validade, os que eventualmente as vão fiscalizar para detectar possíveis desvios em relação á lei comercial ou fiscal e em última instância o juiz. A quem caberá a tarefa de julgar os possíveis litígios e que podeá recorrer, no seu julgamento aos princípios neles contidos⁽³⁹⁾.

É pois impossível pensar a normação contabilística através da aceitação de regras de decisão com base em *accounting standards* sem uma reflexão sobre este modo específico de regulação: perante certas aplicações de princípios contabilísticos que se revelam censuráveis por não conduzi-

(37) Sobre este modo específico de aplicar a lei do juiz na *common law*, com a justificação do desvio de sentido em relação a uma decisão anterior, v. ESSER, *Grundsatz und Norm* (Tübingen, 1956), p. 187. Sobre as diferenças nesta área entre o caso norte-americano e britânico v. P. S. ATYAH/R. S. SUMMERS *Form and Substance in Anglo-american Law: A Comparative Study of Legal Reasoning, Legal Theory and Legal Institutions* (Oxford, 1987), pp. 118-150.

(38) O'REILLY/HIRSCH/DEFLIESE/JÄNICKE, *Montgomery's Auditing*, 11.ª ed. (New York, 1990), pp. 642-643. E também GLAUTIER/UNDERDOWN, *Accounting: Theory and Practice*. 5.ª ed. (London, 1994). Desvio este que deve também ser expressamente justificada no relatório do auditor. Sobre isto vejam-se as minuciosas regras contidas em COOPERS and LYBRAND, *Manual...* (1994), pp. 1005 ss.

(39) E princípios no sentido que estes têm no sistema anglo-americano. Pois aqui eles servem de *starting points* do raciocínio jurídico e como um resumo heurístico (não como conceitos vinculativos) dos vários tipos de *ratio juris*. Sobre estas especificidades ESSER, *Grundsatz...* (1956), p. 185.

rem aos resultados que se considera necessário aceitar, verifica-se uma densificação das regras de conduta que procura afastar certas práticas e impor outras.

Mas através de um técnica que constitui a aplicação do tipo pensamento tópico, no sentido que lhe atribui CANARIS de uma proposta de decisão para os problemas que surjam numa área anteriormente marcada pela existência de lacunas de regulamentação e conseqüente incerteza⁽⁴⁰⁾.

Sendo essa natureza tópica particularmente marcada quando são suscitados por um único problema de contornos relativamente simples e, no dizer de CASTANHEIRA NEVES «problema que surge em função das exigências de um contexto signficante, aquele mesmo contexto de que os *topoi* na sua pré-compreensão, se alimentam e vão precipitando nos seus critérios»⁽⁴¹⁾.

O recurso a estas formas de regulação tópica de pensamento «orientado pelo problema»⁽⁴²⁾, não são estranhas ao nosso sistema regulativo, nem incompatíveis com ele. Podemos sempre considerar que a apreensão de um certo *standard* com a sua prescrição de uma certo comportamento faz parte do aprendizado profissional exigível a quem exerce tarefas de deci-

(40) Na crítica que faz ao pensamento tópico CANARIS nota que um tópico não é vinculativo no sentido de ser *Direito vigente*, mas uma solução possível a determinar segundo as circunstâncias na *solução de um determinado problema*. CANARIS, *Pensamento Sistemático e Conceito de Sistema na Ciência do Direito*, tradução A. MENEZES CORDEIRO (Lisboa, 1989). As lacunas e os conceitos com um elevado grau de indeterminação criam na expressão de MENEZES CORDEIRO, momentos de erupção tópica, *ib.* XLVII que os *standarts* vêm corporizar. CANARIS, *Sistema...* (1989), pp. 259-260. É o que se passa não tanto quando o SSAP 2 recomenda que se escolham a política contabilística, no sentido dos princípios, bases, convenções regras e procedimentos adoptados, segundo os princípios da prudência, da prevalência da substância sobre a forma e da essencialidade dos elementos seleccionados, o que é apenas uma convocação de princípios com um grande grau de generalidade, mas é o que acontece quando o SSAP 20 cria regras muito precisas para o tratamento do risco ligado a operações com divisas estrangeiras. BLAKE, *Accounting...* (1992), pp. 21 e 167. Neste último temos um conjunto de princípios com alcance geral, destinados a guiar a decisão e elaborados a partir de desvios concretamente detectados e propondo contra estes um minucioso conjunto de salvaguardas.

(41) CASTANHEIRA NEVES, *A Unidade do Sistema Jurídico*, Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor J. J. Teixeira Ribeiro, II (1979), pp. 97-98.

(42) Ou como resposta a um certo desafio social. Sobre esta utilização do pensamento aporético COING, *Grundzüge...* (1985), pp. 348-350.

são contabilística. E por isso seria bem acolhida uma remissão global para estes a efectuar por uma norma jurídica.

E consistindo uma importante área da contabilidade num constante esforço de distinção entre os comportamentos comerciais considerados aceitáveis e os que o não são, partindo sempre dos usos do comércio, podemos compreender a utilização desta forma de definição de princípios feita com uma levada adesão à realidade que pretende regulamentar.

Num *standard* contabilístico, partindo-se do elevado grau de abstracção da cláusula geral formada por princípios geralmente aceites, procura avançar-se para critérios objectivados de solução de um grupo de casos, critérios estes que funcionam como um precedente para incertezas futuras.

Postulando sempre um *accounting standard* a existência de um problema contabilístico, no sentido do decisor se encontrar sempre perante uma situação de perplexidade ou dificuldade objectiva, susceptível de ser resolvida neste ou naquele sentido, nomeadamente se não for uma decisão neutra do ponto de vista do juízo de conciliação de interesses contraditórios que lhe pode estar subjacente.

E constituindo o princípio nele contido um caso de generalização, que um certo comportamento para uma caso concreto é alcançado a regra universal de conduta⁽⁴³⁾, por se considerar que só com o seu acatamento se pode atingir os objectivos atribuídos às declarações financeiras.

Trazendo sempre para a controvérsia, como forma de conseguir uma boa solução dos problemas em causa, uma prática profissional muito rica que procura sintetizar, conciliar, generalizar as melhores soluções para cada situação previsível⁽⁴⁴⁾.

⁽⁴³⁾ Podendo ser explicada pela célebre fórmula kantiana da definição da regra de conduta como um comportamento que pode ser objecto de generalização tornando-se norma universal de conduta. Sobre esta questão HRUSCHKA, *Die Konkurrenz von Goldener Regel und Prinzip der Verallgemeinerung in der juristischen Diskussion des 17/18. Jahrhunderts als geschichtliche Würzel von Kant kategorischen Imperativ*, JZ, 20 (1987), pp. 941-952. Ou num outro sentido, considerando o imperativo catórgico de KANT como regra procedimental, KAUFMANN, *Grundprobleme der Rechtphilosophie* (München, 1994), p. 225.

⁽⁴⁴⁾ Pode-se fazer aqui a comparação com a pura metodologia jurídica em que podemos considerar dois pontos de vista diferenciáveis da realização do direito: o momento de intenção decisória centrado no caso jurídico e a referência ao sentido unitário-institucional da ordem jurídica. CASTANHEIRA NEVES, *Metodologia*, Enc. Pólis, (1986). Só que a influência anglo-saxónica e a incipiência do sistema, acentua o papel do caso e atenua a do sistema. Que existe, enquanto um complexo corpo de

Mas num sistema dominado pela norma e por uma outra formulação de princípios o recurso aos *standards* vai provavelmente implicar a sua utilização como pontos de referência, padrões de comportamento, pautas de conduta sempre como referência à aplicação de uma determinada norma jurídica que para eles remete de forma mais ou menos explícita.

Com a inserção num sistema diferente a exigir distintos modos de actuação.

E por isso a contribuição específica que se pode e deve esperar dos profissionais portugueses e dos seus órgãos deverá passar principalmente não apenas por uma importação de certos conceitos mas principalmente pela definição de regras gerais sobre a vigência e aplicabilidade de certos princípios considerados com um todo.

Definição esta que é uma tarefa que tem que ter a sua expressão através de um norma jurídica.

A DETERMINAÇÃO DO DIREITO VIGENTE

A determinação do que pode ser considerado como vigente e como não vigente no ordenamento jurídico português, a definição dos limites de aplicação dos princípios e a sua prevalência relativa, a respeito dos deveres do decisor contabilístico — sempre na dupla perspectiva daquele que elabora as contas e daquele que as certifica tem uma extrema importância, como sempre sucede, perante a possibilidade do litígio.

Tal como é esta possibilidade que nas ordens jurídicas anglo-americanas reduz a importância da diferença entre o modo como se verifica a produção normativa: autoregulação profissional (norma corporativa) ou norma jurídica.

E essa perda de importância, é consequência do facto de ser indiscutível para a jurisprudência que o desrespeito destes princípios quer os que integram directamente o ordenamento jurídico ou os que são produzidos por organizações profissionais, irá ter as mesmas consequências: numa situação de litígio, a sua não observação levará em princípio a uma responsabilização de quem escolheu um comportamento desviante em relação a princípios claramente estabelecidos.

regras em formação permanente, mas não como um corpo de princípios como encontramos no ordenamento jurídico.

E tendo havido um desvio em relação ao que era exigido, como norma de conduta, por um qualquer *standard* existe *prima facie* um comportamento culposo por parte de quem procedeu à sua verificação: tudo está em saber se um qualquer *standard* pode ser considerado como uma regra de conduto para quem certifica contas de acordo com a lei portuguesa.

É em função da relação entre comportamento exigido e comportamento verificado que se vai verificar a sua culpabilidade e consequente responsabilidade civil.

Tal situação é uma consequência directa do dever que o artigo 37.º do Regime Jurídico dos Revisores Oficiais de Contas lhes atribui quanto à certificação legal de contas: nos caso de «revisão legal» ou outros a «certificação legal exprime a convicção do revisor que os documentos de prestação de contas apresentam ou não, de forma verdadeira e apropriada, a situação financeira da empresa ou outra entidade, bem como os resultados das suas operações, relativamente à data e ao período a que os mesmos se referem».

Com três tipos de certificação a reflectirem a opinião do revisor sobre as contas: «certificação sem reservas», «certificação com reservas» e «certificação adversa». Ou numa situação mais extrema, no caso da «inexistência de matéria de apreciação» uma «declaração de impossibilidade de certificação legal».

E é perante este quadro de deveres que deve ser interpretada a definição da responsabilidade dos revisores, nomeadamente da sua responsabilidade civil: estando esta regulada pelo artigo 111.º que estabelece o princípio da responsabilidade civil solidária dos sócios e da sociedade «pela responsabilidade emergente dos actos de serviço em que intervierem respeitantes a qualquer empresa ou outra entidade» que remete para os artigos 81.º e 82.º do Código das Sociedades Comerciais.

E remetendo por sua vez o artigo 82.º do CSC para o artigo 73.º do mesmo Código, somos assim reconduzidos à situação em que, após a liquidação da empresa, alguns débitos ficaram por pagar: sendo aqui a situação do revisor idêntica à do gerente.

É responsável, se tiver culpa e apenas se tiver culpa. Se ficar demonstrado que infringiu gravemente as normas e princípios que regulam a sua conduta.

Podendo existir, para além da responsabilidade civil uma responsabilidade disciplinar para com a Câmara dos Revisores: pois esta é, como vimos, uma associação pública em quem a lei delega a competência para criar regras deontológicas que vinculam os seus membros.

E por isso para a definição da responsabilidade disciplinar destes vigora o princípio definido no artigo 71.º do Regulamento dos Revisores Oficiais de Contas: a responsabilidade disciplinar resulta da violação de

«alguns dos deveres estabelecidos no presente diploma ou em *outros normativos aplicáveis* bem como os decorrentes das suas funções».

Devendo esta responsabilidade concebida com uma relação interna ser usada também para definir um critério adequado para a avaliação da culpa.

A actividade do revisor processa-se segundo determinadas regras. Se as observa está em princípio isento de culpas. O que lhe pode ser exigido é que actue na certificação das contas segundo os critérios do cuidado exigível que têm que ser definido, não em abstracto, mas segundo normas que foram definidas através do estudo e análise de uma actividade profissional.

Mas não se trata de analisar a conduta do revisor tendo apenas como critério de avaliação um corpo bem definido e restrito de normas a localizar no ordenamento jurídico português: na sua duvidosa expressão «normativos aplicáveis» o Regulamento dos Revisores procede a uma remissão comparável à que já implicitamente tinha sido feita pelo Plano Oficial de Contabilidade ao realizar uma tentativa de enunciação dos «princípios contabilísticos fundamentais».

Somos assim levados a concluir que existe no ordenamento jurídico português remissões para um corpo de princípios onde se integram os padrões contabilísticos e, com menor segurança, as definições doutrinárias destes princípios.

Os princípios contabilísticos geralmente aceites, os *standards* definidos pelos organismos internacionais considerados como mais influentes, podem ser utilizados como princípios gerais resolver algumas das dificuldades que eventualmente surjam no quadro português.

Mas se isto necessariamente acarreta algumas perplexidades sobre os princípios aplicáveis, pois passamos da confortável certeza sobre a norma jurídica vigente, para uma situação mais difusa, à que considerar que papel pode ter a já citada Comissão de Normalização Contabilística na definição de regras e princípios que possam clarificar esta situação.

E vejamos a que consequências isso poderá conduzir:

Consideremos por exemplo a Directriz n.º 7 que responde à seguinte questão: como contabilizar os custos em que uma empresa incorre com a investigação e desenvolvimento?

Do ponto de vista fiscal, que entre nós tem sido largamente dominante, o interesse da empresa consiste em considerar tais despesas como custos do exercício, de modo a obter assim uma redução da sua dívida fiscal. Sendo essa possibilidade contemplada pelo Código do IRC.

Mas na perspectiva da sua relação com o mercado financeiro, da correcta informação a prestar aos decisores que operam neste mercado e da

obtenção de uma *true and fair view* da sua situação patrimonial, é legítimo que as empresas que investem mais em investigação possam lançar no seu balanço como uma rubrica do activo o valor potencial da sua actividade.

Mas até que ponto é que esta prática pode levar a contabilizações de valores de duvidosa realização uma vez que o êxito comercial das descobertas feitas não sofreu ainda o teste do mercado?

O princípio da prudência, um dos mais antigos princípios contabilísticos dá uma primeira resposta a esta questão, mas com um grau excessivo de generalidade: não pode ser levado tão longe que contribua para impedir que o balanço reflecta com exactidão a situação da empresa.

E foram precisamente estes problemas, corporizados numa falência célebre — a falência da Rolls-Royce que apresentava um balanço aparentemente sólido, mas que por não ter conseguido comercializar a tempo as suas descobertas, chegou a um colapso financeiro — que levaram à publicação do SSAP 13, em 1977, mais tarde revisto em 1989.

E numa concretização do princípio da prudência o SSAP n.º 13 veio criar um conjunto de distinções entre as investigações em ciência básica ou pura que pela incerteza quanto à rentabilidade que a caracteriza numa pode ser inscrita no activo da empresa e o desenvolvimento de novos produtos dos quais razoavelmente se espera um rápido lançamento no mercado ⁽⁴⁵⁾.

Os princípios formulados, as distinções realizadas, só podem ser inteiramente compreendidos quando os ligamos a um caso concreto: mas na formulação adoptada pela Directriz Contabilística n.º 7 o juízo decisório é objecto de uma tal simplificação que se pode pôr em causa a sua real inteligibilidade pela separação que faz entre caso e princípios decisórios, entre controvérsia e *ratio decidendi*.

A questão pode não ter especial gravidade pela distância que existe entre este tipo de problemas e o universo empresarial português — o que nos pode também levar a questionar a oportunidade da tentativa de introdução deste princípio entre nós — e também pela acessibilidade das fontes originais ⁽⁴⁶⁾.

⁽⁴⁵⁾ Sobre estas questões BLAKE, *Accounting...* (1992), p. 108. O que levou também a técnicas especializadas de auditoria para as empresas de *high technology companies* uma vez que estas têm como escopo comercializar teorias científicas. O'REILLY..., *Montgomery's Auditing...* (1990), pp. 872-880.

⁽⁴⁶⁾ Já o mesmo se não poderá dizer de questões como a contabilização de derivados financeiros como a que deve ser feita entre nós. A respeito destes produtos existe já um projecto de *standart*, o *Exposure Draft E-48* do IASC. Sobre isto ver CASTRO E SILVA, *Notas Introdutórias ao Tema da Contabilização dos Novos Produtos Financeiros (Futuros e Opções)*, FISCO, n.º 69 (1994), pp. 34-59.

Mas numa situação de tão intensa globalização como é a dos princípios que norteiam a elaboração de declarações financeiras e a sua verificação a actuação dos organismos profissionais portugueses deveria ter como sentido principal a clarificação do que pode ser considerado como as regras de conduta que vinculam os profissionais portugueses.

Com a publicação de directrizes contabilísticas que são meras e deficientes traduções de alguns padrões contabilísticos sem qualquer tentativa de fundamentação e integração a actuação dos corpos profissionais, juntamente com a demissão do legislador, contribui apenas para situação de indefinição e insegurança reinante.

É certo que em qualquer litígio onde estas questões sejam relevantes é à parte que procura demonstrar que um decisor contabilístico teve um comportamento contrário ao que se encontra prescrito num qualquer padrão contabilístico o ónus de demonstrar que o comportamento do decisor violou um naquele caso concreto, um qualquer princípio contabilístico que deveria ter observado ⁽⁴⁷⁾.

Suponhamos, por exemplo, que depois de uma certificação de contas se segue a desintegração de uma empresa ou um inexplicável colapso da sua cotação bolsista.

E a questão de saber se tal desintegração ou colapso de cotação que resultou de problemas financeiros da empresa, deveria ou não ter sido prevista por quem certificou as suas contas, passa pela questão de saber se houve ou não ou cuidado exigível na certificação.

Se houve esse cuidado, se ficar demonstrado que a auditoria às contas da empresa não deixou por assinalar nada que devesse ter assinalado, estamos perante o risco inerente à actividade empresarial: uma empresa em boa situação pode de repente deparar com um facto novo que a vai tornar inviável.

Mas em circunstâncias normais a certificação de que os valores expressos pelo balanço são correctos pressupõe a não desintegração da empresa: ou seja a aplicação do princípio da continuidade ou o *going-concern principle* ⁽⁴⁸⁾.

⁽⁴⁷⁾ O tribunal sabe o direito. Mas o ónus da prova quando se trata de direito consuetudinário ou de direito estrangeiro que sejam aplicáveis cabe à parte. Sobre esta questão OLIVEIRA ASCENSÃO, *O Direito...* (1995), pp. 250-251.

⁽⁴⁸⁾ Sobre este princípio, expresso de forma muito deficiente pelo Plano Oficial de Contabilidade veja-se DORALT, WERNER, *Der Teilwert als Anwendung'sfall der Going-Concern Prinzipie — Ein krit. an der Teilwertung*, DSJG, pp. 141-154. E do autor. *A Quantificação da Obrigação Tributária — Deveres de Cooperação, Autoavaliação e Avaliação Administrativa* (Lisboa, 1995), pp. 290-294.

E sobre a vigência deste princípio na ordem jurídica portuguesa não pode haver qualquer dúvida: ela foi acolhido entre os princípios contabilísticos expressamente referidos no Plano Oficial da Contabilidade.

Mas a sua aplicação não pode ser feita apenas com base na limitadíssima referência que o Plano Oficial de Contabilidade faz a este princípio. Vai ser necessário trazer para a causa ao menos uma exposição sintética, mas bastante, deste princípio.

Uma vez que no POC ele está exposto como um mero pressuposto para a actividade do decisor.

Do modo como nasceu, dos casos que o originaram, do modo como os valores específicos que tutela se aplicam ao caso *sub judice*: só quando se consideram os problemas concretos da perda de valor dos activos de uma empresa quando o seu património deixa de ser um todo articulado para um fim concreto e se tornam num acervo desarticulado de bens, se pode atingir uma real compreensão da aplicação deste princípio.

Tornando assim as sibilinas referência do POC um ponto de partida legal inteiramente insuficiente.

De onde podemos com segurança concluir que os critérios que têm presidido entre nós aos métodos de regulamentação da actividade contabilística, apesar da decisiva importância desta para, por exemplo, o normal funcionamento do mercado financeiro, não têm dado qualquer contribuição útil para o esclarecimento das múltiplas perplexidades que rodeiam entre nós a decisão contabilística.

Juntando-se as naturais dificuldades desta área as que lhes são acrescentadas pelas formas que está assumir a sua regulamentação.

Se num sistema como o nosso, como em todas as ordens jurídicas europeias continentais «a lei é base estrutural e o ponto de partida positivo da nossa juridicidade» ⁽⁴⁹⁾ a ausência de tal base não pode deixar de ser uma fonte de permanente incerteza e insegurança jurídica.

⁽⁴⁹⁾ CASTANHEIRA NEVES, *O Instituto dos «Assentos» e a Função Jurídica dos Supremos Tribunais* (Coimbra, 1983), p. 208.

USUCAPIÃO DE PROPRIEDADE RESOLÚVEL

J. OLIVEIRA ASCENSÃO

SUMÁRIO: 1. Propósito; 2. A situação de facto; 3. A transferência do prédio; 4. A exclusão da mera tolerância; 5. O precário; 6. A caracterização da posse; 7. O modo de exercício; 8. A causa da posse e o comodato; 9. Posse e título; 10. Posse e poder de facto; 11. Posse como proprietário; 12. A limitação — «enquanto o R. existisse»; 13. A duração da posse; 14. Síntese.

1. PROPÓSITO

O Ac. do Supremo Tribunal de Justiça de 29 de Setembro de 1993 ⁽¹⁾ é importante, porque toca alguns aspectos muito delicados da posse e usucapião.

Vamos analisá-lo, sem a preocupação porém de retomar todas as pontos nele contemplados. Para ao fim concluir que os aspectos mais significativos do caso e que poderiam ter sido a base de uma renovação de origem jurisprudencial da ordem jurídica portuguesa foram afinal desprezados, como aliás resulta do voto de vencido do ilustre Conselheiro Ferreira da Silva.

Nomeadamente, o Ac. em nada valorou a circunstância de prédio ter sido entregue «enquanto o R. existisse», não obstante constar da matéria de facto devidamente relatada no mesmo acórdão.

2. A SITUAÇÃO DE FACTO

Vamos partir de uma descrição muito sumária da matéria de facto, apenas a indispensável para que se possam acompanhar os pas-

⁽¹⁾ Publicado na *Colect. Jurisp.* — *STJ*. 1993-I-3, págs. 44-49, e no *BMJ*. 429, págs. 807-817.