

J. L. SALDANHA SANCHES

**ESTUDOS  
DE DIREITO  
CONTABILÍSTICO  
E FISCAL**



Coimbra Editora

2000

## ÍNDICE

### PROBLEMAS JURÍDICOS DA CONTABILIDADE

	Págs.
1. O direito contabilístico e as suas fontes . . . . .	7
1.1. A autorregulação dos corpos profissionais como fonte de princípios contabilísticos . . . . .	10
1.2. Incertezas e dificuldades na decisão contabilística . . . . .	14
1.3. As origens metodológicas dos <i>Accounting Standard</i> . . . . .	22
1.4. Princípio e caso no ordenamento jurídico . . . . .	28
2. A determinação do direito vigente . . . . .	33

### AS NOVAS REGRAS DO DIREITO CONTABILÍSTICO (Nota de actualização)

1. O estado da questão . . . . .	41
2. Auto-regulação e homologação . . . . .	42
3. Os <i>International Accounting Standards</i> (IAS) e a criação de mercados globais . . . . .	45
4. Da Câmara dos Revisores à Ordem dos Revisores Oficiais de Contas . . . . .	47

### O ACTIVO IMOBILIZADO: A JURISDIFICAÇÃO DE UM CONCEITO ECONÓMICO

1. A construção de um conceito jurídico . . . . .	49
2. Capital fixo e capital circulante . . . . .	51
3. Activo immobilizado e activo circulante (existências) . . . . .	54
4. A inscrição de um activo no balanço: trespasses e outras despesas de aquisição . . . . .	60
5. O activo immobilizado e a jurisprudência . . . . .	64
6. O grau de precisão do conceito . . . . .	65

### SOBRE A HIPÓTESE DE UM IMPOSTO SOBRE O PATRIMÓNIO DAS EMPRESAS

	Págs.
1. O imperativo constitucional de tributação segundo o lucro real . . .	67
2. A Constituição fiscal material . . . . .	69
3. Rendimento normal e rendimento real . . . . .	70
4. Determinação através da contabilidade e segurança jurídica . . . . .	72
5. Os limites do princípio . . . . .	75
6. Os problemas da praticabilidade . . . . .	76
7. A hipótese «sinais exteriores de riqueza» . . . . .	78
8. O direito de opção do contribuinte . . . . .	79
9. As consequências do princípio da igualdade . . . . .	80
10. Conclusão . . . . .	82

### A SITUAÇÃO ACTUAL DO SIGILO BANCÁRIO: A SINGULARIDADE DO REGIME PORTUGUÊS

1. Intimidade e reserva da vida particular . . . . .	88
2. Dever de declarar os rendimentos e tributação com base mundial . . . . .	93
3. A igualdade na aplicação da lei . . . . .	96
4. Conclusão . . . . .	99

### SEGREDO BANCÁRIO E TRIBUTAÇÃO DO LUCRO REAL

1. Colocação do problema . . . . .	101
2. Intimidade e privacidade . . . . .	102
3. O âmbito de protecção da norma . . . . .	108
4. O princípio constitucional da tributação do lucro real das empresas . . . . .	112
5. Problemas de constitucionalidade do segredo bancário . . . . .	121

### O DIREITO PROCESSUAL FISCAL

1. Processo administrativo e processo fiscal . . . . .	126
2. As especificidades do contencioso tributário . . . . .	129
3. O procedimento . . . . .	130
4. A prova . . . . .	133
5. O processo fiscal de contra-ordenação . . . . .	134
6. O processo de execução fiscal . . . . .	134

# AS NOVAS REGRAS DO DIREITO CONTABILÍSTICO

(Nota de actualização)

**Sumário:** 1. O estado da questão. 2. Auto-regulação e homologação. 3. Os *International Accounting Standards* (IAS) e a criação de mercados globais. 4. Da Câmara dos Revisores à Ordem dos Revisores Oficiais de Contas

## 1. O ESTADO DA QUESTÃO

Durante o período que mediou entre a elaboração do nosso estudo sobre as fontes de direito contabilístico e a sua publicação inicial verificou-se uma alteração radical dos dados normativos.

Quando escrevemos o citado trabalho, o modo de actuação da Comissão de Normalização Contabilística e a ocultação a que esta procedia quanto às fontes materiais do seu trabalho, deixava em aberto uma pergunta que exigia uma resposta urgente.

Poderiam considerar-se os princípios contabilísticos geralmente aceites e o corpus constituído pelos padrões contabilísticos como um elemento integrante da nossa ordem jurídica que deveria ser levado em conta na definição dos procedimentos e actuações do decisor contabilístico?

Haveria da parte deste um procedimento culposo, ao menos como presunção cabendo-lhe provar que haveria razões justificativas para o desvio em relação ao cumprimento da regra, nos casos em que não se comportasse de acordo com um determinado *standard* contabilístico?

Mesmo que não pertencesse ao grupo que a Comissão de Normalização Contabilística tentou, com resultados bastante infelizes, traduzir para português?

Como não há fome que não dê em fartura passámos desta enorme incerteza para a situação exactamente oposta: actualmente temos não só uma expressa remissão de uma directriz contabilística para os princípios contabilísticos geralmente aceites e um dos conjuntos de padrões contabilísticos, como temos também um decreto-lei que enquadra a actividade da Comissão de Normalização Contabilística.

Criando de súbito a certeza que é dada pela arrumação jurídica das questões. Mesmo quando essa certeza se pode considerar não exactamente excessiva, mas demasiado esquemática.

## 2. AUTO-REGULAÇÃO E HOMOLOGAÇÃO

A produção de normas de conduta por uma associação profissional que tem como objectivo disciplinar o exercício de uma profissão com a aplicação de sanções para os comportamentos desviantes constitui uma forma de auto-regulação profissional <sup>(1)</sup>.

Com variados modelos que variam principalmente pela maior ou menor intervenção do Estado.

No caso anglo-americano que, depois de um período de assimilação acrítica de formas francesas que terminou com o Plano Oficial de Contabilidade parece é hoje a influência dominante entre nós, o modelo de regulação dos organismos da profissão contabilística, é quanto à forma adoptada, essencialmente privado <sup>(2)</sup>.

(1) Sobre este assunto v., entre nós, VITAL MOREIRA, *Auto-Regulação Profissional e Administração Pública* (Coimbra, 1997). Para as suas várias modalidades ver a síntese das pp. 54-55.

(2) Com um movimento destinado a obter mais rigor nas declarações contabilísticas (Who shall Audit the Auditors?) que tem vindo do exterior da profissão. HOPWOOD/VIETEN, *The United Kingdom*, in MCLEAY (org. por...), *Accounting in Europe* (London, 1999), pp. 336-364. Sobre os problemas legais

Entre nós a adopção do modelo francês dos Planos Oficiais de Contabilidade, sempre aprovados por decreto-lei, com a segunda versão do POC contendo modificações que tinham sido impostas pela publicação da 4.<sup>a</sup> Directiva da CEE sobre as contas das sociedades (ver o preâmbulo do Decreto-Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, que modificou o plano) o modelo era predominantemente público ainda que a Comissão de Normalização Contabilística com a publicação das suas directrizes se viesse situar num certo limbo jurídico (ao contrário das resoluções técnicas da Câmara dos Revisores Oficiais de Contas).

O Decreto-Lei n.º 367/99, de 18 de Setembro, alterou tudo isto: optando por uma maior papel da norma na regulação desta área a alínea c) do artigo 2.º atribuiu à Comissão de Normalização Contabilística competência para a publicação de directrizes «de efeito obrigatório» depois de devidamente homologadas pelo Ministro das Finanças. Tendo também o artigo 17.º do mesmo decreto procedido à homologação global das directrizes já anteriormente publicadas pela Comissão de Normalização Contabilística.

Resolvendo assim, com um só golpe da pena do legislador, as dúvidas sobre a função das directrizes até então emitidas.

Mantiveram-se assim as características públicas do sistema praticado no período da construção dos Planos Oficiais de Contabilidade: as directrizes não valem apenas o que vale as directrizes nela contidas.

Passam a ter validade plena e efeitos obrigatórios porque assim dispôs o legislador. Que atribui a uma entidade dotada de larga autonomia poderes para atribuir para a produção de regras gerais de conduta para a elaboração da informação financeira

deste controlo v. BROMWICH/HOPWOOD, *The Intertwining of Accounting and Law*, in BROMWICH/HOPWOOD (org. por...), *Accounting and the Law* (London, 1992), pp. 1-14. Nos Estados Unidos a principal influência pública provem das regras da *Securities and Exchange Commission* (SEC) sobre a informação financeira das sociedades cotadas na bolsa. NOBES, *Financial Reporting in the United States*, in NOBES/PARKER, *Comparative International Accounting*, 5.<sup>a</sup> ed. (London, 1998), pp. 125-150.

ainda que reservando para o Ministro das Finanças o poder de homologar ou não homologar as suas decisões, condição para que estas tenham efeito obrigatório.

Como interpretar esta nova forma de produção normativa em matéria contabilística?

Se estudarmos a evolução verificada nos países com uma tradição de clara prevalência da lei no domínio contabilístico — França, Alemanha — verificamos que as dificuldades de produção de normas de conduta por via legal conduziram à admissibilidade de produção normativa por meio da auto-regulação privada com maior ou menor participação do Estado.

Foi por exemplo o que se passou em França com a criação em 1997 do *Conseil de Reglementation Comptable* com a tarefa de produção de padrões contabilísticos numa forma mais ampla do que a que competia ao *Conseil Nacional de Compatibilité* <sup>(3)</sup> e que, na Alemanha levou à criação do *Deutsche Standardsierungsrat* para a produção de padrões contabilísticos.

O que afinal de contas traduz a aceitação da maior eficiência do modelo anglo-americano quanto à forma de transformar em regras vinculativas para as empresas. O problema está no modo como tais imperativos foram realizados entre nós e nos problemas jurídicos criados pelas soluções adoptadas.

Mas uma coisa é a atribuição a um órgão nacional de poderes de regulação nesta zona, como sucedeu nestes países. Outra é também dar a empresas multinacionais a possibilidade de ordenarem a sua contabilidade por padrões internacionais para possibilitar a sua inserção nos mercados internacionais de capital como sucedeu na Alemanha <sup>(4)</sup>.

E outra é uma remissão genérica para uma fonte externa,

<sup>(3)</sup> LANDE/SHEID, *France*, in *Accounting in Europe* (London, 1999), pp. 78-98.

<sup>(4)</sup> O grau de informação exigido pelo direito alemão para as declarações financeiras não atinge por exemplo o necessário para que as empresas possam ser cotada, por exemplo, na bolsa de Nova Iorque. Para estes problemas de «disclosure» v. RADEBAUGH/GRAY, *International Accounting and Multinational Enterprises* 4.<sup>a</sup> ed. (New York, 1997), pp. 300-321.

dizendo respeito às normas já produzidas e a produzir, como sucedeu entre nós.

Como sucedeu, como veremos adiante, com a remissão geral de uma das directrizes já homologadas, para os *International Accounting Standards*.

### 3. OS INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS (IAS) E A CRIAÇÃO DE MERCADOS GLOBAIS

À medida que passamos de uma economia formada por mercados nacionais com encontros esporádicos entre si para uma economia formada por um mercado global a necessidade de encontrar regras comuns — o processo de harmonização — para a informação financeira torna-se mais premente.

E uma das possíveis respostas para essa necessidade de harmonização é constituída pela *International Accounting Standards Committee*.

Permitindo às empresas multinacionais preparar as suas declarações com uma base comum e permitindo também a comparação entre as diversas fontes nacionais da informação financeira: como condição para as decisões globais de investimento.

Foi como resposta a estas necessidades que o *International Accounting Standard Committee* iniciou a sua publicação dos *International Accounting Standards* que, com um acréscimo de flexibilidade, veio tentar criar regras universais de construção de informação financeira <sup>(5)</sup>. Numa estrutura que combina formas públicas e privadas, ao contrário do que sucede com a harmonização fiscal comunitária feita pela via da directiva e dos compromissos intergovernamentais.

Têm sido estes *accounting standards* que têm servido de fonte material para as directrizes publicadas pela Comissão de Normalização. Mas enquanto a primeira fase da sua actividade esta

<sup>(5)</sup> NOBES, *Harmonization of Financial Reporting*, in NOBES/PARKER, *Comparative International Accounting*, 5.<sup>a</sup> ed. (London, 1998), pp. 66-91.

resolveu omitir qualquer informação sobre a sua fonte inspiradora, na Directriz n.º 18/97 muda inteiramente de posição e resolve efectuar uma remissão genérica para os princípios contabilísticos geralmente aceites e para as normas de Contabilidade contidas no International Accounting Standards (6).

Continua a confundir as suas tentativas (frustradas) de tradução dos standards para português com um trabalho de investigação pois afirma que a CNC «baseia a normalização em pesquisa fundamentada e numa perspectiva conceptual sustentada na realidade económica».

Mas desistindo de conseguir mediante as suas laboriosas tentativas de tradução conseguir «uma perspectiva conceptual, que deve ser de conteúdo integrado» procede a uma remissão genérica para a definição dos princípios que devem ordenar «a mensuração dos elementos das demonstrações financeiras».

E para isso decide no final da sua directiva que «o uso de princípios geralmente aceites se deve subordinar à presente hierarquia:

- a) Os constantes do Plano Oficial de Contabilidade.
- b) Os constantes de directrizes contabilísticas.
- c) Os divulgados pelas normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASC».

Ou seja: uma vez que passada a fase da fidelidade sem falha ao modelo francês traduzida na normalização contabilística o Plano Oficial de Contabilidade é já uma (má) tradução de padrões e projectos de padrões contabilísticos, vamos ter em vigor os IASC ou por efeito directo ou por efeito da sua tradução anterior.

E não temos dúvidas que haja vantagem nesta clarificação: a citação de um *accounting standard* para esclarecer uma qualquer situação litigiosa de direito contabilístico poderá passar a ser feita com a expressa citação da cadeia de remissões que tornam a sua aplicação incontroversa.

(6) Directriz n.º 18/97, de 22-7-97.

Mas não podemos deixar de lamentar a maneira embrulhada e confusa como a recepção dos princípios contabilísticos geralmente aceites foi feita.

E também o carácter irrestrito da mesma: um órgão interno de produção de standards e directrizes contabilísticas poderia ter desde sempre clarificado a sua relação com as fontes internacionais.

Distinguindo entre o que era a sua produção — e a que princípios esta obedecia — e o que era mera recepção de fontes externas.

Mas, passando-se da ocultação para a recepção plena e mantendo o mais absoluto silêncio sobre as razões de todos estes comportamentos conseguiu-se a segurança que provém da classificação.

Mas deixa-se também para o observador externo a sensação que tudo isto tem sido feito mais ou menos ao acaso e sem qualquer ponderação dos problemas jurídicos que esta actuação coloca.

#### 4. DA CÂMARA DOS REVISORES À ORDEM DOS REVISORES OFICIAIS DE CONTAS

Como alteração adicional das normas que enquadram os procedimentos contabilísticos temos o Decreto-Lei n.º 487/99, de 16 de Novembro, que vem criar a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas e reforçar o papel desta associação pública na auto-regulação profissional do sector.

As alterações de regime parecem-nos menos importantes dos que as atingiram a Comissão de Normalização: a Ordem continua a produzir normas técnicas e princípios deontológicos. Normas técnicas e princípios deontológicos que são, no essencial, normas de conduta contabilísticas, pautas para o comportamento profissional dos revisores oficiais de contas.

Servindo-lhes de norma decisória para as múltiplas situações dilemáticas com que deparam no normal exercício da sua profissão. Em síntese, a parte principal da auto-regulação profissional do sector.

Representando em boa parte, como sucede com a directrizes da Comissão de Normalização Contabilística, a recepção na ordem interna, de um corpo de princípios definidos internacional pela profissionais de contabilidade.

A nova lei limita-se a dar uma estrutura mais acabada e completa à nova Ordem e a reforçar as suas competências no âmbito profissional: exigência de licenciatura para o acesso à profissão, criação de membros estagiários, determinação da sociedades que devem ter as suas contas certificadas e alterações deste teor.

E também uma regulamentação mais minuciosa dos vários tipos possíveis de certificação: com ou sem reservas, possibilidade de «escusa de opinião», opinião adversa «com ou sem ênfases».

Não temos assim alterações significativas em relação ao regime anterior: apenas uma reformulação de princípios mais ou menos consensuais, com uma regulamentação mais densa do exercício da profissão.