

VANTAGENS PARA A CONTABILIDADE DA REGULAMENTAÇÃO DOS TÉCNICOS DE CONTAS

Conferência realizada na Sociedade Portuguesa de Contabilidade

Pelo Dr. JOSÉ DE AZEREDO PERDIGÃO (1)

1 — Dignou-se a Direcção da prestimosa *Sociedade Portuguesa de Contabilidade* incluir-me no rol das suas testemunhas, para o efeito de prestar o meu depoimento acerca das *Vantagens para a Contabilidade da regulamentação dos técnicos de contas*, neste prélio, sem opositores, suscitado a propósito de tão importante problema.

Como depoente, presto o meu juramento de que direi a verdade e só a verdade, tal como eu a conheço e sinto, mas, sendo a força probatória dos depoimentos, em grande parte, função da razão de ciência da testemunha, ou melhor, neste caso, do saber de quem depõe, receio que, por esse motivo, o que vou dizer pouco ou nada aproveite ao exame e decisão da causa.

Apesar disso, notificado a comparecer hoje, nesta assembleia

(1) O assunto desta conferência interessa simultâneamente aos contabilistas e aos juristas. O valor da escrituração comercial é apodítico. Nas questões em que intervêm peritos contabilistas, a sua acção pode ser importantíssima. É mister, por isso, que todos estejam à altura da sua missão. Esse escopo e o da dignidade da função de contabilista, atingir-se-hão talvez com a regulamentação dos técnicos de contas, que o Dr. Azeredo Perdigão defende, com vigor e brilho, na conferência que gostosamente publicamos. (N. R.).

de mestres da contabilidade, aqui me encontro em cumprimento do mandado recebido, já que me não foi concedida a escusa solicitada.

Aos costumes devo, porém, confessar que, quer como cidadão, quer como advogado, sou parte interessada no julgamento a preferir, já que, em qualquer das duas referidas qualidades, me aproveita, directamente, uma eficaz regulamentação dos técnicos de contas.

Mas esse facto não me impede de dizer a verdade.

2 — É lamentável que V. Ex.^{as} percam o seu tempo a ver demonstrar aquilo de que estão convencidos e que é notório axioma.

O que se não compreende é que a regulamentação, entre nós, ainda não exista ou só exista de uma forma incompletíssima e fragmentária.

Não se trata só de vantagens de uma classe; trata-se, sim, de uma necessidade social imperiosa, cuja satisfação não deve ser adiada por mais tempo.

Assim o reclamam, anciosamente, o interesse dos peritos de contas legalmente titulados, o interesse das empresas individuais e das sociedades civis e comerciais, o interesse de todos os que contratam com comerciantes, o interesse dos particulares quando adquirem, cedem ou liquidam acções, quotas ou quinhões de capital de sociedades, e ainda o interesse do Estado no que respeita à cobrança de diversos impostos.

3 — A regulamentação interessa, aos peritos de contas, porque lhes dará prestígio, independência, autoridade e os libertará, a pouco e pouco, da concorrência do amador, do autodidata, do práctico da contabilidade.

Cria-lhes direitos mas impõe-lhes, correlativamente, obrigações.

Define funções e o modo de as exercer; abre, pois, caminho à responsabilidade profissional e facilita a sua efectivação.

A regulamentação é a base do prestígio de todos aqueles que exercem uma profissão liberal.

Só a regulamentação pode definir a esfera das respectivas

atribuições, impor, para o seu exercício, determinadas habilitações, assegurar, a quem a desempenha, a indispensável autonomia e estabelecer as responsabilidades inerentes.

Assim, a regulamentação dos técnicos de contas, apresenta, para estes e para a contabilidade, vantagens incalculáveis.

Quando digo «*técnicos de contas*» refiro-me às pessoas, devidamente habilitadas, por institutos de ensino especializados, a exercer as várias espécies de actividades que se relacionam com a contabilidade, tais como o guarda-livros pròpriamente dito, o inspector, o actuário, etc.

A lei tem de principiar por determinar, rigorosamente, as habilitações indispensáveis ao exercício de cada uma das diversas profissões que cabem dentro da categoria genérica «*técnicos de contas*».

Ao mesmo tempo, e como consequência directa da definição e da exigência dessas habilitações mínimas, a lei tem de des-tringir funções; quer dizer, tem de especializar para aperfeiçoar.

O enciclopedismo é inteiramente contrário ao desenvolvimento científico e ao progresso técnico.

Depois, a regulamentação há-de contribuir, notavelmente, para a independência dos peritos de contas perante as empresas que servem.

E esse não será o menor dos seus benefícios.

O perito de contas é, na maior parte dos casos, um empregado por conta de outrém.

As suas relações jurídicas com a empresa são as normalmente emergentes do contrato de prestação de serviços.

Este caracteriza-se por uma relação de dependência, uma vez que, nos termos do art. 1.º da Lei n.º 1.952, de 10 de Março de 1937, contrato de trabalho é toda a convenção por força da qual uma pessoa se obriga, mediante uma remuneração, a prestar a outrem a sua actividade profissional, ficando, no exercício desta, sob as ordens, a direcção ou fiscalização da pessoa servida.

E, nos termos do n.º 3 da alínea b) do art. 12.º da citada lei, um dos motivos de despedimento com *justa causa* e, portanto, independentemente de aviso prévio, é a recusa do empregado a prestar o serviço indicado pela entidade patronal, nos limites das suas *faculdades* de direcção.

Até onde vão as faculdades de direcção em matéria de contabilidade é ponto que o legislador tem de precisar, directa ou indirectamente.

Da regulamentação há-de, assim, derivar para os peritos de contas uma maior independência.

Se novas leis estabelecerem, por um modo mais concreto, as bases da organização da contabilidade, os contabilistas, tendo a lei a apoiá-los, adquirem uma independência funcional que hoje não têm.

Independência e a inerente responsabilidade profissional, são, indiscutivelmente, fontes de prestígio e de autoridade.

E onde existam a regulamentação, o prestígio e a autoridade, está assegurada a moralidade.

4 — Mas não é só o interesse legítimo dos peritos de contas que está em causa.

Está em causa o interesse das próprias empresas, civis ou comerciais, onde os mesmos prestam serviço.

A contabilidade é a chave e o escopro da administração.

Sem uma contabilidade séria, clara e actual, não é possível administrar.

A contabilidade é o espelho da vida de qualquer empresa.

Retrata-a analítica e sinteticamente; é bússola e é leme; marca a posição e indica o rumo.

A empresa que dispensa a contabilidade ou que a quer imperfeita ou falsa, é como o mareante que navega sem carta e sem instrumentos náuticos em noite de procela; arrisca-se a naufragar, naufraga certamente.

A regulamentação, impondo a intervenção de um perito de contas responsável, seja na organização, seja na fiscalização da escrita, evita que o mareante, em qualquer tempo, mas em especial em períodos de tempestade (as crises são as tempestades dos negócios) deite, paradoxalmente, a bússola, o sextante, as cartas e a agulha de marear pela borda fora.

5 — A regulamentação interessa, do mesmo modo, a todos aqueles que têm relações jurídicas com a empresa, designadamente os fornecedores, os banqueiros e os clientes.

A existência de uma contabilidade certa e actualizada permite que, em qualquer momento, se apure, com facilidade, o estado das contas, e, além disso, obsta a que a empresa, na devida altura, e não tarde, mal e a más horas, como geralmente sucede, suspenda a sua actividade e chame credores.

Relativamente ao banqueiro, uma contabilidade séria, devidamente organizada e em dia, deverá constituir a base efectiva do crédito da empresa.

O abuso do crédito seria muito mais difícil se os dados contabilísticos, fornecidos pela empresa ao banqueiro, fossem certos e facilmente controláveis.

6 — A regulamentação interessa ainda ao público em geral, sobretudo ao público incauto, à margem dos negócios e mal informado, que investe as suas parcas economias em acções de sociedades anónimas com ou sem cotação na Bolsa.

Esse público é, frequentemente, vítima de verdadeiras mistificações contabilísticas, de jogos malabares de números, de transferências, de amortizações excessivas e valorizações descabidas, de reservas ocultas, das habilidades mais variadas no sentido de evitar que o balanço acuse o verdadeiro estado de fortuna da empresa e apresente o seu lucro efectivo.

A regulamentação protege, ainda, os herdeiros dos sócios falecidos ou os sócios que se apartam das sociedades, por amortização ou outras causas, e cujos direitos hajam de ser liquidados pelo último balanço aprovado.

Finalmente, a regulamentação dificulta a fraude fiscal, pois só a contabilidade devida e seriamente organizada, dará à Fazenda, os indicadores certos e justos para o efeito do lançamento anual da contribuição industrial, do imposto de aplicação de capitais (secção B) e ainda da liquidação do imposto sucessório devido por morte de um sócio.

Este aspecto do problema — relações da sociedade com os sócios ou herdeiros dos sócios, que se apartam das sociedades, e com o Fisco — é particularmente delicado no que respeita às bases da elaboração do inventário e ao modo da organização das reservas, sua contabilização e apresentação no balanço.

Tudo que deixamos dito, síntese de ideias gerais, que estão

presentes no espírito de todos que me escutam, impõe, urgentemente, a regulamentação da actividade profissional dos técnicos de contas, no sentido, como disse, de lhes definir a sua competência, direitos e deveres, de lhes assegurar a necessária autonomia no desempenho das respectivas funções e de lhes impor uma severa responsabilidade profissional.

7 - Posto isto, não vou, Senhoras e Senhores, fazer-lhes a história da regulamentação dos técnicos de contas no estrangeiro e das tentativas feitas nesse sentido no nosso País.

V. Ex.^{as} a conhecem e, em parte, já a ouviram dos ilustres depoentes que me antecederam nesta tribuna.

Direi, por isso, a este respeito, poucas palavras, tanto mais que o tempo que me foi dado para depor não deve ser excedido.

A primeira corporação de contabilistas de que há notícia foi o *Collegio dei Raxonati*, fundado em Veneza no ano 1581, mas, como se diz na *Enciclopédia Britânica*, de onde estas notas são extraídas, não se sabe se os membros deste colégio exerciam, verdadeiramente, uma profissão liberal ou eram oficiais públicos.

Conhece-se, porém, que, em 1742, o Governo de Milão estabeleceu uma escala de cargos para contabilistas, de onde pode inferir-se que a contabilidade profissional já então existia naquela cidade.

O primeiro *Holden's Triennial Directory of London Westminster and Sauthwark* foi publicado em 1799 e inseria onze nomes de contabilistas e o *British Universal Directory*, publicado nove anos antes, mencionava, unicamente, cinco nomes. No *Holden's* para 1882 esse número eleva-se a 73, de onde a *Enciclopédia Britânica* conclui que, até meados do século XIX, a profissão de contabilista não teve, em Inglaterra, grande desenvolvimento.

Só nos últimos cem anos, devido ao extraordinário incremento das sociedades de responsabilidade limitada e à publicação da Lei sobre Bancarrota de 1869, a contabilidade se desenvolveu e se organizou profissionalmente em Inglaterra.

Para esse efeito, a *Royal Charter* de 1854 principiou por converter em corporação pública a *Society of Accountants de Edinbungh*, o mesmo sucedendo, depois, em 1855 e 1867, respectiva-

mente, com as sociedades idênticas que existiam em Glasgow e Aberdeen.

O *Institut of Accountants* organizado em Londres, em 1870, foi oficializado por uma *Royal Charter* de 1860, como *Institute of Chartered Accountants in England and Wales*, de que ficaram sendo membros todos os contabilistas que, ao tempo, exerciam a profissão em Inglaterra e no País de Gales.

Na Holanda, na Suécia e na Bélgica, existem corporações de contabilistas, devidamente organizadas, desde os fins do século XIX, princípios do século corrente.

Na América do Norte, a primeira regulamentação da actividade dos técnicos de contas encontra-se na lei do Estado de New-York de Abril de 1896.

A este respeito, os curiosos ou interessados podem consultar os livros de Richard Brow, *The History of Accounting and Accounts* e de A. H. Woolf, *A Short History of Accountants and Accounts*.

No que respeita ao nosso País, Ferreira Borges, no seu *Dicionário Jurídico Comercial*, cuja 1.^a edição data de 1833, diz-nos que *para ser guarda-livros é necessário ter aprovação da aula de contabilidade* — Carta de Lei de 30 de Agosto de 1770 § 5.^o — devendo, além disso, *os guarda-livros ser matriculados para os seus escritos valerem* — § 4.^o da mesma Lei.

Neste diploma, certamente da autoria ou inspiração do Marquês de Pombal, determinava-se, efectivamente, o seguinte :

«§ 4.^o — Mando que dentro do sobredito termo sejam matriculados na mesma Junta de Comércio, em livros separados, todos os guarda-livros, todos os caixeiros e todos os praticantes actuais das mesmas Casas de Negócios Portuguesas, e das Corporações e Sociedades Públicas ou particulares dos meus vassallos. *E isto debaixo da pena, de que não o fazendo assim, não poderão ser comprehendidos no Corpo Geral do Comércio, nem ficarão hábeis para obter empregos públicos, nem as suas escriturações, contas ou laudos poderão valer em Juízo ou fora dele para algum efeito, antes ficará nulo todo o referido, como se escrito não fosse*».

«§ 5.º — Mando que, desde o dia da publicação desta lei em diante, fique inteiramente proibido admitirem-se nos escritórios das Casas de Negócios dos Meus Vassallos ou para Assignantes das Alfândegas dos meus Reinos e Domínios, guarda-livros, caixeiros, praticantes ou outras algumas pessoas que tenham incumbência respectiva a comércio que *não hajão sido matriculados*. O que se estenderá aos próprios filhos dos comerciantes, que não houverem cursado e completado os seus estudos na *Aula de Comércio* e nela obtido Carta de Aprovação».

Aqui encontram, V. Ex.^{as}, as bases, como hoje se diz, de uma regulamentação jurídica da profissão dos técnicos de contas : *habilitações científicas e organização colegial*.

Interessantíssimo é, também, o relatório da referida Carta de Lei.

D. José, depois de assinalar que é notório que, desde o princípio do seu Governo, havia sido um dos seus maiores e mais assíduos cuidados animar e proteger o comércio, mostrando a estimação que fazia dos bons e louváveis negociantes, facilitando-lhes os meios de fazerem florescer e dilatar o seu comércio e desterrando dele a má-fé e o contrabando, como pestes mortais do mesmo comércio, pondera :

«E tendo Eu, últimamente, considerado que não he permitido, nem nas Armas, que algum possa ser Oficial de Guerra, sem preceder exame, e aprovação da sua perícia Militar, nem nas Letras, que algum possa ser Julgador, ou Advogado, sem Cartas da Universidade, e aprovações do Desembargo do Paço, ou da Casa da Supplicação ; nem ainda nas Artes Fabris, que alguém possa nelas ou abrir loja como Mestre, ou trabalhar como Artífice, sem Cartas de examinação dos seus respectivos grémios : *E que por ser o Comércio muito mais digno da atenção, e do cuidado do Governo Supremo, do que os pleitos judiciais, e as Fábricas Civis, e Mecânicas*; fora já disposto pelo Capítulo trinta do Regimento do *Consulado da Casa da Índia e Mina*, estabelecido no século feliz do Senhor Rei D. Ma-

noel, e depois dele excitado, e promulgado no ano de mil quinhentos e noventa e quatro; *que todos os Mercadores, para gozarem das liberdades, e privilégios, que como tais lhes competião, fossem assentados e matriculados em hum Livro grande, formado para os ditos assentos, e matrícula; fora tal a desordem, que as injúrias dos calamitosos tempos, que depois decorrerão, causarão ao dito respeito, que (contra toda a força da Razão Natural, e das Leis, e louváveis costumes destes Reinos) se vio neles, de muitos anos a esta parte, o absurdo de se atrever qualquer individuo ignorante, e abjecto a denominar-se a si Homem de Negócio, não só sem ter aprendido os principios da probidade, da boa fé, e do cálculo Mercantil, mas muitas vezes até sem saber nem ler, nem escrever; irrogando assim ignominia, e prejuizo a tão proveitosa, necessária, e nobre profissão».*

E no proémio dos Estatutos da Aula de Comércio, aprovados por Alvará de 19 de Março de 1759, escreve-se :

«A Junta do Comércio destes Reinos e seus Domínios, havendo considerado que a falta de formalidade na distribuição e ordem dos livros do mesmo comércio é uma das primeiras causas e o mais evidente princípio da decadência e ruína de muitos Negociantes».

Assim se pensava há 200 anos e eu julgo que não há razão para modificar tal pensamento. Eis porque, à vossa cruzada, eu dou o meu inteiro aplauso.

8 — A legislação liberal tinha, necessàriamente — aliás por um errado conceito de liberdade — de ser contrária a toda a regulamentação ou a qualquer condicionalismo quanto ao modo de organizar a contabilidade e ao exeroício da profissão de técnico de contas.

Por isso, o Código de Comércio vigente, que é de 1888, preceitua que *o número e espécie de livros de qualquer comerciante e a forma da sua arrumação ficam inteiramente ao arbítrio dele,*

contanto que não deixe de ter os livros que a lei especifica como indispensáveis — art. 30.º — e permite que todos os comerciantes, incluindo, portanto, como resulta do art. 13.º, as próprias sociedades comerciais (estas por intermédio dos respectivos directores ou gerentes) façam a sua escrituração mercantil por si, ou autorizem, expressa ou tácitamente, qualquer pessoa a fazê-la, seja ela quem for e tenha as habilitações que tiver — art. 38.º.

Todavia, o Código de 1833 ainda determinava que a autorização dada, pelo comerciante, ao guarda-livros, para fazer a sua escrituração *devia ser registada num registo público do comércio* — art. 230.º — e só nessas condições os assentos lançados nos livros e registos *duma casa de comércio por guarda-livros ou caixeiros legitimamente encarregados da escrituração e contabilidade produziam os mesmos efeitos e prejudicavam os proponentes como se por eles fossem escriturados.*

Pelo § único do art. 35.º do Regulamento de 13 de Abril de 1911, referente à malograda primeira tentativa para sujeitar as sociedades anónimas a uma fiscalização oficial, proibia-se que qualquer director pudesse fazer a escrituração da companhia que administrava, princípio de segurança e moralidade tão evidentes, que mal se concebe que haja sido abolido da nossa legislação.

No próémio do art. 35.º daquele Regulamento consideravam-se os guarda-livros, os gerentes e, em geral, os cooperadores das administrações das sociedades anónimas, cúmplices em quaisquer actos dolosos tendentes a ocultar a veracidade das verbas constitutivas dos balanços.

Mas, em meu entender, o facto daquele Regulamento haver sido revogado e ter acabado a fiscalização das sociedades anónimas, não quer dizer que, nos termos da legislação penal comum, os guarda-livros não possam ser incriminados, conjuntamente com os seus patrões, como cúmplices e até co-autores, do crime de falsificação de escrita.

Chega-se a essa conclusão, sem a menor dificuldade, através dos arts. 20.º, n.ºs 1 e 5, e 22.º, n.º 2, do Código Penal.

E, hoje, pelo menos em potencial, a situação é grave porque, nos termos do art. 10.º do Decreto-lei n.º 27.153, de 31 de Outubro de 1936, a duplicação, viciação ou falsificação da escrita são, para efeitos fiscaes, consideradas crime de burla e punidas nos

termos do art. 421.º, n.º 4, do Código Penal, ou seja com prisão maior celular de dois a oito anos.

9 — A ideia de sujeitar as sociedades anónimas, quer na sua constituição, quer no seu funcionamento, a uma fiscalização pública, levou o Parlamento a votar a Lei n.º 1.995, de 17 de Março de 1943.

Volvidos mais de seis anos, a Lei n.º 1.995 não foi ainda regulamentada e é possível que as respectivas bases careçam de profunda alteração, embora alguns dos princípios que ela consagra em matéria da verificação de contas sejam de manter e, até, de tornar extensivos, pelo menos, a todas as sociedades de responsabilidade limitada.

10 — Ditas estas palavras — mais índice de história e doutrina sabidas, do que exposição ou comunicação de factos ignorados ou de doutrinas inovadoras — *não quero concluir sem, dentro do sector da minha actividade especializada — a advocacia — lhes dizer alguma coisa sobre a regulamentação dos técnicos de contas e a vida forense.*

A experiência que me resulta de uma larga prática judiciária e o meu conhecimento das leis mercantis e de processo, corroboram, na mais larga escala, tudo quanto expuz nas precedentes considerações.

Todos sabemos que o nosso Código Comercial, datando, como data, de 1888, não previa o grau de desenvolvimento que, poucas dezenas de anos depois, os negócios deveriam atingir.

Mormente não previu o aumento, sempre crescente, das sociedades anónimas e o aparecimento de novas formas de associação mercantil.

Mas, apesar disso, o legislador português compreendeu o valor da contabilidade na vida dos negócios.

E, assim, sem exceptuar, impôs, no art. 27.º do Código Comercial, a todo o comerciante — pequeno ou grande, individual ou colectivo — a obrigação de ter *livros que deem a conhecer fácil, clara e precisamente, as suas operações comerciais e fortuna.*

Talvez não fosse necessário impor mais nada, se a lei só devesse formular as bases do respectivo instituto jurídico.

O referido preceito legal contém em si uma definição, rigorosa, completa, e ainda actual, da função da contabilidade — dar a conhecer, fácil, clara e precisamente, as operações comerciais e fortuna dos comerciantes, considerados como tal, nos termos do art. 13.º, tanto as pessoas que, tendo capacidade para praticar actos de comércio fazem deste profissão, como as sociedades comerciais.

A função da contabilidade é essencialmente a que o citado art. 27.º estabelece: revelar, a todo o tempo, com clareza, facilidade e precisão, por um lado, as operações dos comerciantes, e, por outro lado, o seu estado de fortuna, ou seja o seu património.

A contabilidade que realiza esta função é, pode dizer-se, perfeita.

Perfeita a quer, por consequência, a lei; mas a contabilidade, como vimos, só pode ser perfeita quando organizada, elaborada e fiscalizada, por técnicos de contas, titulados e responsáveis.

Depois, a lei prescreve, no art. 62.º do mesmo Código:

«Todo o comerciante é obrigado a dar balanço anual ao seu activo e passivo nos três primeiros meses do ano imediato e a lançá-lo no livro de inventário e balanço, assinando-o devidamente».

O quadro jurídico do instituto ficou, assim, completo; dois artigos de lei bastaram para traçar as suas linhas essenciais.

Contabilidade que dê a conhecer, fácil, clara e precisamente, as operações comerciais e o estado de fortuna do comerciante; balanço anual, com base num inventário rigoroso, do activo e passivo, em ordem a apurar os lucros do exercício.

Isto são as bases jurídicas do problema; o resto é técnica, porque técnica já é a fixação do número de livros de escrita, o fim de cada um e o modo da sua escrituração.

Mas a lei, ao mesmo tempo que institui a escrituração mercantil e estabelece as suas bases jurídicas, valoriza-a por uma forma que merece particular relevo.

Assim, no art. 44.º, o Código afirma o princípio que os livros de escrituração mercantil podem ser admitidos em Juízo a fazer

prova, entre comerciantes, em factos do seu comércio, e acrescenta, fundamentalmente, por um lado, que os assentos lançados em livros de comércio *regularmente arrumados* fazem prova em favor dos seus respectivos proprietários, não apresentando os outros litigantes assentos opostos em livros arrumados nos mesmos termos ou prova em contrário, e, por outro lado, que, se entre os assentos dos livros de um e de outro comerciante houver discrepância, achando-se os de um regularmente arrumados e os do outro não, aqueles farão fé contra estes, salva a demonstração do contrário por meio de outras provas em direito admissíveis.

Este artigo concede, de certo modo, um privilégio aos comerciantes, no tocante ao valor probatório dos *assentos* da sua escrituração.

É o que resulta do confronto do referido art. 44.º do Código Comercial com os arts. 2.439.º e 2.440.º do Código Civil e 541.º do Código de Processo Civil.

Por estas e outras razões, o saber se os livros de um comerciante se encontram ou não *regularmente arrumados*, e, por consequência, se podem ou não merecer fé, é de uma importância capital.

Mas a lei, não só institui e valoriza a escrita dos comerciantes, como também impõe sanção às fraudes cometidas na sua elaboração.

Assim, é princípio do direito das sociedades, consagrado no art. 190.º do Código Comercial e no art. 34.º da Lei de 11 de Abril de 1901, que a aprovação, pela assembleia geral dos sócios, do balanço e contas de gerência, liberta os directores e os membros do conselho fiscal da sua responsabilidade para com a sociedade, decorridos que sejam seis meses sobre a realização da assembleia; mas a primeira das citadas disposições legais acrescenta que tal responsabilidade pode ser efectivada posteriormente, quando venha a provar-se que no inventário e balanço houve omissões ou indicações falsas com o fim de dissimular a situação da sociedade.

Por sua vez, o § 1.º do art. 192.º prescreve que a distribuição de *dividendos fictícios* se considera violação do mandato por parte dos directores que a tivessem cometido, infracção que o

§ único do art. 52.º da Lei de 22 de Junho de 1876 sujeitava às penas do art. 451.º do Código Penal.

Além disso, como já tivemos ocasião de dizer, a falsificação da escrita é, hoje, equiparada, para efeitos fiscaes, ao crime de burla e como tal punida.

E, se o comerciante tem a infelicidade de cair em falência, o simples facto de ter deixado de cumprir as disposições que a lei estabelece para a regularidade da escrituração e das transacções comerciais, determina que a falência seja classificada culposa e punida com prisão correccional, salvo se a exiguidade do comércio e as rudimentares habilitações literárias do falido o relevarem do não cumprimento daquelas disposições — art. 1.302.º do Código de Processo Civil.

Mas a quebra será fraudulenta — e como tal punida com a pena de 2 a 8 anos de prisão maior celular ou, em alternativa, com degredo temporário, e multa, até um ano, em ambos os casos — sempre que na escrita haja descrição de créditos fictícios ou omissão dolosa de activo no balanço — art. 1.303.º

11 — A necessidade da existência de uma escrita que dê a conhecer, precisamente, o estado de fortuna do comerciante, manifesta-se, ainda, de uma maneira imperativa, na aplicação das cláusulas sociais de liquidação pelo último balanço aprovado.

Essas cláusulas são correntes, utilíssimas e perfeitamente legais.

A liquidação pelo último balanço pode resultar, quer da amortização de quotas, quer do apartamento voluntário do sócio da sociedade, quer por efeito da dissolução e liquidação da mesma, e as respectivas cláusulas estatutárias podem aplicar-se, tanto aos sócios, como aos respectivos herdeiros.

A liquidação pelo último balanço está expressamente prescrita, por exemplo, no art. 222.º, § único, do Código Commercial (exoneração ou exclusão dos sócios das sociedades cooperativas) e no art. 41.º, § 3.º, da Lei de 11 de Abril de 1901 (apartamento do sócio da sociedade por quotas que não concorda com a prorrogação ou fusão, ou com o aumento, reintegração ou redução do capital).

O próprio Estado, para efeitos da cobrança do imposto suces-

sório, aceita os valores do último balanço, embora se reserve o direito de mandar proceder, pelos seus técnicos de contas, à respectiva revisão — art. 9.º, §§ 1.º e 2.º, do Decreto n.º 31.500, de 5 de Setembro de 1941.

12 — Na vida forense os exames de escritas são a pedra angular da maior parte das questões comerciais.

No exame sobre contas e em livros de escrituração comercial, o perito do Juiz deverá ser nomeado de entre os administradores judiciais de falências e, quando isso não seja possível, a nomeação deverá recair em diplomado pelo instituto do ensino comercial médio e superior, quando o haja — art. 595.º do Código de Processo Civil.

E os peritos de contas podem ainda ser chamados, como técnicos, a cooperar, directamente, na administração da Justiça, sempre que o Tribunal julgue conveniente requisitá-los para assistirem às audiências de discussão e julgamento e aí prestarem os esclarecimentos necessários — art. 650.º do mesmo Código.

13 — Cremos que dissemos mais do que o suficiente para convencer os mais incrédulos, se os há, de que os peritos de contas desempenham uma função social importantíssima e que, na vida de negócios, eles ocupam um lugar de particular relevo.

Há, pois, que organizá-los colegialmente, estabelecendo as condições morais e as habilitações científicas e técnicas indispensáveis ao exercício das suas diversas profissões, há que definir a sua competência funcional, direitos, deveres e responsabilidades, disciplinares, civis e criminaes.

Só assim se poderão criar, em larga escala, técnicos competentes, à altura da sua missão, dotados de uma elevada consciência profissional.

14 — Não devo concluir estas despreziosas considerações sem chamar a atenção de V. Ex.^{as} para a necessidade de, ao mesmo tempo, se reformarem alguns dos artigos do Título IV do Livro I do nosso Código Comercial, que é onde têm assento as principais regras jurídicas sobre escrituração mercantil.

O nosso Código autoriza, como vimos, que todo o comerciante

faça por si a sua escrituração mercantil, prática inteiramente reprovável quando se trate de sociedades de responsabilidade limitada.

Por outro lado, não se compreende que, como permite o art. 30.º, a forma da arrumação dos livros de escrituração fique, inteiramente, ao arbítrio dos comerciantes.

É certo que essa faculdade está dominada pelo princípio geral contido no várias vezes mencionado art. 29.º, segundo o qual os livros devem dar a conhecer, fácil, clara e precisamente as operações comerciais e fortuna do comerciante.

Mas melhor seria, precisamente para assegurar a realização daquela finalidade, que a lei portuguesa, como sucede com várias leis estrangeiras, estabelecesse algumas regras técnicas fundamentais quanto à arrumação da escrita, designadamente no que se refere à divisão e classificação das contas, valorização do activo e constituição de reservas e provisões.

Ainda que de um modo imperfeito, encontraram-se exemplos da referida regulamentação no art. 77.º da lei belga sobre sociedades comerciais, resultante da coordenação determinada pelo art. 5.º da Lei de 9 de Julho de 1935, e nos arts 40.º do Código Comercial Alemão, 28.º do Código Hungaro, 24.º do Código Romano, 37.º do Código Espanhol, 48.º do Código Argentino e, designadamente, nos arts. 663.º a 671.º do Código Suíço de Obrigações.

Neste particular há que reformar as leis e os usos, por forma a evitar que, contrariamente ao bem comum e como assinala J. Chaveneau, no seu livro «Les bilans aux points de vue commercial, industriel et fiscal», *seja impossível julgar uma empresa pelo seu balanço.*

Em matéria de técnicos de contas e de contabilidade mercantil, há uma larga obra de organização e regulamento a empreender.

Bem haja, pois, a Sociedade Portuguesa de Contabilidade por ter tomado a iniciativa de tornar bem patente a necessidade de que essa obra se realize.

José de Azeredo Perdigão