

DISCURSOS

FRAUDES EM CONTABILIDADE

(Conferência proferida na Associação Comercial de Lisboa, em 20 de Novembro de 1952, por convite da Sociedade Portuguesa de Contabilidade)

Pelo DR. FERNANDO CASTELO BRANCO

Senhor Presidente :

Não é desagradável ser apresentado pela forma amável, usada agora a meu respeito, por V. Ex.^a: durante alguns instantes, mercê do sortilégio exercido por palavras persuasivas, o apresentado quase tem a impressão de que o retrato que dele foi feito corresponde à verdade, mesmo quando o pensamento lhe fez ver que no desenho desse retrato houve, não direi fraude... mas sim muita amabilidade.

Foi o que aconteceu agora : eu tive a ilusão de não ser somente o que sou : mero estudante, com muita dúvida e reduzido saber, — e a assistência está talvez tendo a de que eu sou como fui apresentado.

Pela minha parte, agradeço a V. Ex.^a o prazer que me deu ; creio, porém, que a assistência não ficará satisfeita com V. Ex.^a, pela desilusão que vai ter.

Meus senhores :

Devo, contudo, reconhecer a minha parte de responsabilidade nessa desilusão.

Começa pela escolha do título e do tema desta conferência.

Já me observaram que se, nos estreitos limites da hora duma conferência, não é possível expor um tratado sobre fraudes, é pelo menos indispensável conhecer o *tratado*. Ora eu confesso que não conheço nenhum tratado de fraudes.

Mas esta conferência tem uma pequena história que me justifica, e convém que ela seja contada porque serve de preâmbulo do mais que eu direi.

Quando fui convidado para aqui falar, por amável deferência da Sociedade Portuguesa de Contabilidade e por intermédio do Sr. Fernando Augusto Cardoso, pensei muito naturalmente que devia escusar-me, tão falho me achava de conhecimentos de natureza a interessarem profissionais da contabilidade.

Mas acontecia que tinha então na minha mesa de trabalho, um livro que pouco antes começara a ler : *Les fraudes en comptabilité — Comment elles se pratiquent — Comment on les découvre*, 2.^a edição, de 1952, da tradução francesa de obra em alemão do Dr. Ernest Jenny e de Georges Niedermeyer. E tão interessado estava nessa leitura, que, com bastante audácia, pensei em tomar para tema, aliás, duma despretenciosa palestra, alguns dos ensinamentos daquele livro, acrescentando-lhes factos da minha própria experiência e procurando dar ideia do regime legal português, preventivo e repressivo de tais fraudes. Daí, a aceitação do convite e a escolha do título.

Mas, depois, voltou a tentação da escusa.

E isto porque tive então a surpresa de receber uma preciosa carta dum eminente professor, que me declarava entender que não há nem pode haver fraudes em contabilidade, pelo que me propunha que, após esta conferência, se realizasse uma controvérsia na qual exporia essa sua doutrina e eu lhe replicaria.

Bem desejoso fiquei de que se fizesse tal controvérsia, pelo interesse que a intervenção do referido professor daria a esta sessão e pelo que assim eu aprenderia, mas o tempo faltava-me por completo para a preparação necessária.

Fica-me, porém, a esperança de que noutra sessão, o mesmo professor exponha, para encanto dos ouvintes, essa sua teoria.

Foi, porém, assim, que a dúvida surgiu no meu espírito : viria eu a falar de coisa que, afinal, não existe ? que nem mesmo pode existir ?

Bem gostaria eu de me convencer de que as *fraudes* em contabilidade são impossíveis, mas confesso que persisti na ideia de que existem ; pois se eu, infelizmente, já as tenho visto !

Mas, depois, por nova correspondência com o Sr. Prof. Luís Viagas, vi que a divergência que há entre esta minha convicção e aquela

outra, é próxima parente da discussão, já antiga, acerca da teoria tão corrente no *direito*: a do abuso deste.

Por esta teoria, há que anular e reprimir o que constitua *abuso de direito*.

Mas há quem alegue, com lógica: quando há um *abuso*, não se cumpriu o direito, este foi esquecido ou propositadamente violado; — quando, pelo contrário, o direito foi observado, não pôde haver abuso.

Assim, também, *onde haja contabilidade*, isto é contabilidade como *ela deve ser*, não há, e não pode haver, fraude, e onde esta se descubra não existirá contabilidade, ou seja, coisa digna de tal designação; o que haverá então há-de ser somente confusão ou trapça.

Infelizmente, à margem das teorias, praticamente, no *direito* enxerta-se muitas vezes o *abuso*, e na contabilidade, naquilo que formalmente é e tem que ser, até por lei, considerado como contabilidade ou escrituração comercial, também por vezes se têm descoberto fraudes.

Por isso, mantive em definitivo, o propósito de falar de tais fraudes.

Como início das minhas considerações, cumpre dizer o que entendo por fraude, e por fraude em contabilidade.

Isto, embora consciente do perigo das definições, que abrangem tanta vez o que não se quer e que deixam de banda muito do que se pretende alcançar.

Os dicionaristas e as enciclopédias são concordes na definição de fraude, em geral, quando lhe atribuem a ideia de dolo, engano, logração. Assim, Maximiliano de Lemos, a Grande Enciclopédia Portuguesa e Brasileira, que cito como meros exemplos.

Para haver fraude, tem, pois, que existir dolo. E este, embora em matéria de contratos, é definido pelo nosso Código Civil, art.º 633.º, § único, em quanto nos interessa agora, como sendo *artifício que se empregue para induzir em erro*.

Em contabilidade, a fraude é todo o acto praticado nela, com o propósito de enganar; quer dizer, a omissão ou supressão intencional de lançamentos devidos, ou a invenção propositada doutros, — ou a sua imperfeição ou deficiência para o fim desejado de induzir em erro.

E tão destestável é o dolo, digamos a fraude, que tudo o que dela

resulta é inquinado por nulidade. Daí o brocardo latino *fraus omnia corrumpit*, o que significa que da *fraude nada se pode aproveitar...*

Por isso, e porque, infelizmente, se duvida com facilidade, da correcção das escriturações comerciais, tem-se criado no nosso país, oficialmente mas com muita injustiça, um ambiente de descrédito e de desprestígio quanto à Contabilidade.

Pelo nosso Código Comercial ainda foi, por uma forma geral, atribuído à escrituração, conforme ali se diz, bem arrumada, o efeito de provar o que dela conste desde que em confronto com escrita de inferior arrumação. Mas daí chegou-se ao tempo presente em que, perante o fisco, e, por exemplo, na importante matéria do serviço para lançamento da contribuição industrial, ao comerciante, e quando digo comerciante entendo este, pessoa física, e as sociedades comerciais, de nada serve ter escrita bem arrumada, para comprovar o que alegue em sua defesa perante as comissões fiscais, visto que nem lhe admitem a exibição dos respectivos livros.

Tudo, pela excessiva descrença na correcção da contabilidade, tudo pela suspeita da existência de fraude nela, tudo pelo receio de que, por via de artifícios fraudulentos, de contabilidade nada se deva aproveitar.

Em matéria de tão delicadas repercussões, uma vez dada a definição, convém ainda aprofundar, no sentido da prática, esse conceito.

Em contabilidade, a fraude será forçosamente uma infracção àquilo que a mesma contabilidade deve ser mas que não é por efeito de tal artifício.

Vejamos, pois, como deverá ser a contabilidade, isto é, quais os seus princípios fundamentais, como resultam da lei.

É curioso notar que a lei portuguesa é singularmente omissa, como em geral as mais antigas, quanto à regulamentação da escrita comercial.

Determina o Código Comercial que a escrita, ou melhor, escrituração, para empregar a terminologia da lei, deve dar a conhecer, fácil, clara e precisamente, as operações comerciais e a fortuna do comerciante; impõe como indispensáveis certos livros, e que no Diário se registre, dia a dia, por ordem de datas, em assento separado, cada um dos actos do comerciante, que modifiquem ou possam vir

a modificar a sua fortuna, mas admite que se as operações relativas a determinadas contas forem excessivamente numerosas, ou quando se hajam realizado fora do domicílio comercial, poderão os respectivos lançamentos ser levados ao Diário numa só verba periódica, isto se houver livros auxiliares onde cronologicamente se exarem com regularidade e clareza as operações parcelares englobadas nos lançamentos do Diário, tudo nos termos dos art.ºs 29.º e 34.º daquele Código. Quanto aos comerciantes de retalho, não são eles obrigados a lançar no Diário, individualmente, as suas vendas, bastando que assentem o produto ou o dinheiro apurado em cada dia, assim como o que houverem fiado.

E no art.º 35.º dispõe-se que o Razão servirá para escriturar o movimento de todas as operações do Diário ordenadas por débito e crédito, em relação a cada uma das respectivas contas, para se conhecer o estado e a situação de qualquer delas sem necessidade de recorrer ao exame e separação de todos os lançamentos cronologicamente escriturados no Diário.

Adiante, preceitua-se que a escrituração será feita sem intervalos em branco, entrelinhas, rasuras ou transportes para as margens. E, finalmente, impõe a lei que havendo erro ou omissão em qualquer assunto, será ressalvado por meio de estorno.

Noutro título do mesmo Código, vem ainda a determinação de que 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 balanços, assinando-o devidamente.

Vê-se, pois, que, fundamentalmente, a escrita deve ser :

- Cronologicamente feita ;
- Completa, abrangendo todos os actos realizados ;
- Clara ;
- E deve permitir ver a verdadeira situação do comerciante.

São, em boa verdade, as regras básicas da boa contabilidade, digamos da *contabilidade*.

Portanto, haverá fraude, quando dolosamente se infringjam essas regras.

Se a fraude atinge a *verdade*, constitui falsidade ; — se a disfarça, trata-se de dissimulação.

Chegado a este ponto, como estou procurando fazer ressaltar o que deve ser considerado como *fraude*, importa, por conseguinte, apurar o que é... a *verdade*.

En el mundo traidor non hay ni verdad ni mentira, todo es según el color del crystal con que se mira, dizia o encantador poeta espanhol Campoamor.

E efectivamente, por vezes é legítimo perguntar-se onde acaba a verdade e começa a falsidade, onde cessa a clareza e surge a confusão.

Por exemplo: na valorização ou amortização de mercadorias ou doutros bens do activo, qual a medida em que é lícito valorizar ou desvalorizar? Na fixação dos preços de custo, quais as despesas gerais que é legítimo compreender nesses preços? E na criação de contas especiais e na escolha das respectivas rubricas, qual o critério que permita, sem discussão, argui-las, aquelas, de desnecessárias, e estas de obscuras?

Quer isto dizer que, ao contrário do que à primeira vista poderia pensar-se, parece que, em contabilidade, nem sempre é fácil arguir de falsos ou de dissimulados um lançamento ou a omissão de algum, por isso que, por vezes, se terá que começar por ter dificuldade em determinar qual a *verdade* que deve ser escriturada.

Todavia, não vá supor-se que tudo é moedeiro, e que, mercê destas dúvidas, e por incerteza sobre a *verdade*, tudo seja permitido, acabando-se pela ideia de que a fraude é que é insusceptível de existir...

Com efeito, sobre o assunto creio que o critério condutor deverá ser este: haverá falsificação ou dissimulação, quando o acto ou a omissão, na contabilidade, tenham sido praticados com o *fim* de enganar.

O encarregado da escrita, que for desonesto ou que pretenda encobrir desonestidade alheia, fará fraude quando a falsidade ou o disfarce que cometa na contabilidade tenha o propósito de enganar a respectiva empresa; esta praticará fraude quando com prejuízo da verdade ou da clareza da sua escrita, a faça por forma a enganar alguém, nomeadamente o Fisco, ou os seus credores, ou o capitalista que lhe traga novos meios de vida, ou o sócio ou seus herdeiros cuja quota deva ser amortizada, etc., tudo para fazer crer um estado de fortuna pior ou melhor do que o verdadeiro.

Exposto, pois, o que entendo por fraudes em contabilidade, vejamos como reprimi-las.

O que quer dizer, como se devem evitar, como se hão-de descobrir, e como a lei portuguesa as castiga.

É o que pretendo, em resumo, dizer-lhes agora, consoante o que penso quanto a impedir e descobrir as fraudes, e conforme o que a lei determina pelo que toca ao castigo.

Para as evitar, a prática e a lei alguma coisa impõem e ensinam.

Com efeito, a boa organização da contabilidade, o facto dela ser mantida segundo as boas regras, deve impedir em grande medida, as fraudes.

Em primeiro lugar, e desculpem-me a lembrança de coisas elementares mas que são essenciais, convém que nas empresas, a toda a operação corresponda uma nota, um apontamento, um documento qualquer, e que a sua numeração não seja a lápis mas sim a tinta.

Em segundo lugar, em Portugal, a contabilidade, sejam quais forem os pormenores da sua organização tendo em vista a natureza da empresa, deverá obedecer aos poucos preceitos legais que a lei impõe, e, assim, terá que constar dos livros que a mesma lei determina.

Como é sabido, além do Inventário e balanços, Diário e Razão, obrigatórios em geral pelo Código Comercial, este mesmo Código impõe outros para os corretores; por memória, embora nem todos para a escrita, lembro que, em certos casos, mais livros passaram a ser necessários: assim, pelo Decreto n.º 19.490, de 21 de Março de 1931, o copiador de facturas relativas a vendas a prazo e o registo de extractos, quanto aos comerciantes que façam vendas ou por grosso ou a revendedores, (mas penso que esta obrigação tem sido muito esquecida), — e ainda, pelo Decreto-Lei n.º 27.153, de 31 de Outubro de 1936, os livros de balancetes do Razão, de contas correntes e os do registo das folhas diárias dos apuros das vendas a dinheiro, e é de considerar que referindo-se este Decreto-Lei especialmente às sociedades anónimas e em comandita por acções, os seus dizeres, na parte que diz respeito a estes livros, são sem restrição, podendo parecer, mas entendo que erradamente, que tais livros

teriam passado a ser obrigatórios para todo o comerciante em nome individual e para todas as sociedades.

Finalmente, nesta lembrança de livros, já à margem da escrita, convém recordar que nas sociedades anónimas e em comandita por acções tem, agora, que existir um livro para registo das acções ao portador, mandado pelo Decreto n.º 36.420, de 17 de Julho de 1947, que regulamenta o imposto complementar.

De posse dos livros, o encarregado da contabilidade (que, para evitar suspeitas, mais convirá não se ocupe doutros serviços, e menos dos da Caixa), e as empresas, deverão procurar inspirar-se nestes princípios: primeiro, contabilizar toda a operação, assim como todo o acto que modifique ou seja susceptível de modificar a situação da empresa, por exemplo, neste último capítulo, inclusivamente as intervenções em títulos de favor ou de garantia, — segundo, nunca emendar, e diminuir ao mínimo a necessidade de estornar, — terceiro, só criar as contas estritamente precisas, com rubricas bem compreensíveis, e lançar naquelas, devidamente, as operações correspondentes.

Nisto, por vezes, um certo conhecimento do direito não fará mal, antes pelo contrário, não vá acontecer que, por exemplo, se contabilize uma consignação como se fosse uma venda, o que seria um erro se praticado de boa fé, e uma fraude se cometida com o desejo de falsear a situação.

E, duma forma geral, o encarregado da contabilidade deverá inspirar-se nas regras que já citei, de escrita rigorosamente cronológica e clara.

Por seu turno, o legislador tem procurado evitar as irregularidades, estabelecendo, em certos casos, a fiscalização da contabilidade.

Para a verificação da boa regularidade das contas, a lei — aparte casos especiais em que tem imposto vigilância oficial, como acontece com os Bancos e sociedades de seguros, — a lei só se tem preocupado com as sociedades anónimas e em comandita por acções, porque só quanto a estas impõe o conselho fiscal.

Mas parece que os fados têm contrariado a lei. Em primeiro lugar, é crença muito geral que os conselhos fiscais têm habitualmente confiança completa nas Administrações, e não se preocupam por demais com o cumprimento de várias das obrigações enumeradas no art.º 176.º do Código Comercial.

E, por outro lado, as tentativas do legislador no sentido da regulamentação da vigilância interna das sociedades anónimas e em comandita por acções, não têm vingado: o Regulamento publicado em 13 de Abril de 1911, que criava uma Inspeção, similar da que havia de se referir às sociedades de seguros, teve uma vida breve porque logo na lei orçamental de 30 de Junho de 1913 foi revogado, — e a Lei n.º 1.995, de 17 de Maio de 1943, que estabelece o regime da fiscalização do funcionamento das sociedades por acções, ainda não chegou, por assim dizer, a viver, visto nunca ter sido regulamentada.

E não pode ter-se como significando fiscalização, a mera comunicação que a lei manda fazer do balanço à Direcção de Finanças, nos termos do Decreto n.º 8.719, de 17 de Março de 1923.

Eis, porém, que surge a suspeita duma fraude; esta há-de corresponder ao desaparecimento de algum valor, ou a uma dissimulação feita manhosamente.

Suspeita-se, e pretende-se descobrir a fraude.

Como?

Não pensem que descobri algum meio mágico para esse fim.

Em matéria já tão antiga, estou que tudo já foi dito e redito, e todos os meios que se possam indicar, para a descoberta de fraudes, são, por assim dizer, clássicos, no sentido de velhos, conhecidos, e seguidos.

Aliás, à margem de todos os sistemas, penso que para a descoberta de alguma fraude, há que contar, sobretudo, com... os bons contabilistas.

E eu, nem contabilista sou. Por isso, me limitarei a alguns apontamentos que a prática da vida já me tem ensinado, e que, previno-os honestamente, só podem aproveitar aos que da vida menos prática tenham.

Claro que se a fraude consistiu, brutalmente, no arranque e substituição de folhas, com eventual falsificação de rubrica nelas aposta, ou na inutilização de lançamentos por tinta entornada — isto como exemplo da fraude grosseira, — a desconfiança logo por aí despertada fará provavelmente descobrir com facilidade onde está o lançamento errado ou fraudulento.

Também se a fraude se reduz a erro propositado numa soma, ou

à omissão do lançamento, por exemplo, de vendas, para esconder o desvio de dinheiro, — o «picar» dos documentos ou seja a conferência destes com o que se escriturou, a revisão das somas, e a verificação da existência, embora possa necessitar muita canseira, há-de fazer dar com o artifício empregado.

Nesse trabalho, creio que não convirá dar pouca atenção a qualquer pequena diferença entre o Deve e o Haver, que por vezes e para evitar mais verificações, se liquida por um lançamento para saldo de contas, porquanto essa pequena diferença pode traduzir como que o *saldo* de várias fraudes, e essas, cada uma de per si, grandes.

Dada, pois, toda a atenção a qualquer diferença por pequena que seja, o descobridor das fraudes, à procura destas, terá que verificar se há lançamentos duplicados mesmo que parcelarmente, como já vi, ou algum fictício, — deve desconfiar, muito em especial, das contas transitórias ou com rubricas não usuais, — convém que dedique particular atenção às contas de mercadorias e despesas gerais, estas últimas porque, por serem gerais, mais facilmente consentem lançamentos servindo de biombo ao que se pretendeu esconder.

E será assim que o bom contabilista irá até à descoberta da fraude.

Suponhamos, pois, que se descobriu, infelizmente, alguma fraude.

Alguns exemplos :

Um : numa sociedade, cuja escrita estava em atraso, e para a qual, entretanto, haviam entrado importantes quantias, foi pelo empregado da contabilidade feito um resumo da situação, elaborado com os apontamentos existentes, e, nesse resumo, figurou a entrada daquelas importâncias, o seu depósito num Banco, e, finalmente, o saldo existente nesse mesmo Banco ; por conseguinte, havia uma duplicação de lançamentos, visto no saldo do Banco, que era certo, estar compreendida a quantia do depósito de que antes se dera entrada. Resultado : descoberta da falta dessa quantia. Maneira de apurar essa falta : olhar para aquele resumo, com olhos e conhecimentos de contabilista. Neste caso, a maneira de descobrir a fraude, não necessitava nem de dons psicológicos, nem filosóficos.

Outros, também elementares mas mais inteligentes, e extraídos do livro de Jenny e Niedermeyer, aos quais acrescento alguns comen-

tários : lançamento de vendas fictícias, debitadas a alguém que nada sabia da operação que lhe era atribuída ; emenda, chamemos-lhe assim, do erro — voluntário, bem entendido — por crédito da conta daquele cliente e débito de Despesas Gerais por um determinado fornecimento inventado ; claro que as mercadorias supostamente vendidas àquele cliente haviam sido efectivamente transaccionadas pelo empregado da contabilidade — mas em seu proveito. Para a descoberta da fraude, o trabalho poderia ser já considerável por implicar verificação da existência. Juridicamente, tinha havido furto das mercadorias e do produto da sua venda, ou abuso de confiança.

Um caso típico de fraude para aparentar um activo inferior ao real, e por via de lançamentos em contas indevidas : o débito em Despesas Gerais e em Conservação do Material, de despesas com aumentos do próprio material ou de instalações, com transferência a final dos saldos daquelas contas para as de ganhos e perdas. Aqui, a descoberta da fraude implicava a verificação do emprego das quantias assim escrituradas, e se a contabilidade estivesse estruturada sobre documentos para cada lançamento, por aí devia apurar-se que o dinheiro fora gasto não nas despesas gerais nem na conservação do material, visto que de tal não podia haver recibos, a não ser que estes, também, fossem falsificados.

Ainda outro : a contabilização duma saída de mercadorias, por consignação, como se de venda se tratasse, para o fim intencional de fazer aparentar um crédito por essa venda, que não existia nem podia vir a existir porque as mercadorias não eram susceptíveis de venda. É evidente que alguma vez esta fraude seria descoberta, se, entretanto, não fosse reparado, por anulação, esse lançamento, mas o certo é que, entretanto, a situação da empresa apresentava-se como melhor do que era em realidade.

Como é fácil pensar, nem todas as fraudes servem para mascarar um débito, um furto, um desvio de valores, visto que algumas só intentam fazer criar para fins incorrectos, uma impressão excessivamente optimista ou demasiado pessimista acerca da situação da empresa.

E por tudo isso, é de concluir que o perito contabilista encarregado da descoberta de fraudes, deverá, em vários casos, possuir além dos conhecimentos normais da sua profissão, alguns jurídicos, e até estudo da psicologia, para não falar já de certos dons de detective

ao qual, aliás, também o conhecimento psicológico dos homens é de primeira conveniência...

Ora, quer a fraude consista em lançamentos para mascarar o desvio de dinheiro ou doutros valores quer o dolo tenha sido para apresentar uma melhor situação, por valorizações exageradas, por omissão de responsabilidades ou pela invenção de negócios fictícios, etc., quer o engano tenha como fim a diminuição do activo, por amortizações excessivas ou exageros fictícios das despesas gerais, quer o engano seja qualquer outro, para logro do Fisco ou para iludir credores ou sócios novos ou herdeiros de sócios antigos, o problema põe-se, de saber qual o castigo.

O primeiro castigo será, sem dúvida, a reposição da verdade, na escrita.

Mas a lei mais alguma coisa ordena.

Assim, no caso da falência, o Código de Processo Civil, art.^{os} 1.302.^o e 1.303.^o, manda-a classificar de culposa ou fraudulenta, se o falido deixou de cumprir os preceitos que a lei impõe para regularidade da escrituração salvo se a exiguidade do comércio e a falta de habilitação literária do falido o relevem desse cumprimento, ou se há descrição de créditos fictícios ou omissão dolosa do activo nos seus balanços.

E se a falência for de sociedade, sendo ela de responsabilidade ilimitada, serão declarados falidos os sócios, e sendo de responsabilidade limitada, se for fraudulenta ou culposa, os directores, administradores ou gerentes serão indiciados e julgados já sob a alçada do Código Penal.

Tratando-se de insolvência fraudulenta dos não comerciantes ou de sociedades civis, o Código Comercial determina idênticas disposições.

Aparte estes casos, parece que a lei portuguesa não curou, durante muito, da punição de qualquer fraude na contabilidade desde que ela não tivesse sido meio da prática de delicto, nomeadamente de burla.

Isto é: a fraude, em si própria, desde que sem consequências, não constituía delicto caracterizado.

É assim que, no art.º 451.º do Código Penal, se determina a pena que corresponde ao facto de se obter a entrega de dinheiro ou outros valores, empregando artifício fraudulento para persuadir a existência de alguma falsa empresa ou de bens ou de crédito; se esse artifício consistiu em fraude na contabilidade, aquela tem então castigo, mas, repito, indirecto, porque o que se pune é a burla e não a fraude que a tornou possível.

Mas correram os anos, os costumes tornaram-se mais ásperos, houve a 1.ª Grande Guerra, muito sofrimento, muita derrocada, falências, fraudes, e o legislador interveio.

Interveio mesmo com tal rigor, que — de meu conhecimento — os castigos que criou, têm sido letra morta; por isso, estão muito esquecidos, e quase pode dizer-se que se compreende que assim seja porquanto a imperfeição com que foram redigidos tornaria a sua execução altamente difícil e delicada.

Refiro-me ao Decreto-Lei n.º 27.153, de 31 de Outubro de 1936, pelo qual, e para efeitos tributários, foi dado ao Ministro das Finanças o poder de autorizar exames à escrita de sociedades anónimas e comanditas por acções e ainda doutras com ligação com a sociedade anónima — e é curioso apontar que neste passo não se referiu a sociedade em comandita, — mais se determinando que pela duplicação, viciação ou falsificação de escrita verificada naquele exame, os respectivos administradores, directores, gerentes e membros do Conselho Fiscal incorrerão em multa de 5 a 100 contos, além de serem considerados, para efeitos criminais, como autores do crime de burla punível como furto.

E acrescenta-se para esclarecimento, que para este efeito, são também — *também*, note-se, — viciação ou falsificação, a introdução de lançamentos inexactos e a omissão propositada de outros tendentes a modificar a verdadeira posição de qualquer conta.

Se se atender sòmente à letra de tal decreto, muito administrador e muito membro de Conselhos Fiscais conhecidos, deveriam pagar os 100 contos e teriam que cumprir pena de prisão, sempre que, por exemplo, imóveis importantes estivessem valorizados só em

alguns escudos, em cumprimento duma sã política de robustecimento de crédito.

E isto porque o lançamento de tal valor é, afinal, inexacto...

Mas, como é evidente, a lei não pode ser absurda, e aquela conclusão sê-lo-ia.

Há, pois, que atender ao espírito da lei, e há que lembrar a definição com que comecei este trabalho: só há inexactidão condenável, quando há fraude, isto é, quando há dolo para enganar.

Chegado ao termo destes apontamentos, cabe perguntar se mais alguma coisa convirá para o impedimento das fraudes.

É certo que temos vivido em Portugal, sem muita regulamentação da contabilidade.

E talvez melhor seja o estado actual de coisas, do que o óptimo duma regulamentação e duma fiscalização generalizadas e aprofundadas.

Mas convém fazer sair a contabilidade do papel, que bastante tem tido, de como que gata borralheira, sem inspirar grande confiança ao Fisco nem ao público.

Como consegui-lo?

Possivelmente, adoptando-se o seguinte sistema: elaboração de regulamento da contabilidade daqueles, e creio que são multidão, que a querem ter séria, clara e como prova certa da sua fortuna, — admissão em tribunais e perante o fisco, de tal contabilidade desde que feita de acordo com essa regulamentação.

Mas como elaborar o seu regulamento?

Como é óbvio, só por práticos, de grande experiência e saber.

Se, entrando em seara alheia, me fosse permitido fazer uma sugestão, para terminar esta palestra, lembraria que seria do maior interesse e alcance, que, justamente na Sociedade por cujo amável convite aqui vim, se trabalhasse no sentido da elaboração de qualquer coisa que fosse o Regulamento da contabilidade sã e honesta, ou seja da *Contabilidade*, e em que se codificassem os seus princípios, e as suas particularidades, assim como os critérios gerais e especiais a adoptar.

Que assim possa ser, e que assim venha a fazer-se, é o voto com que termino.