

FONTES DE DIREITO DA CONTABILIDADE *

Joaquim Freitas da Rocha
Professor na Escola de Direito da Universidade do Minho
Carlos Cunha de Sousa
Mestre em Direito Tributário pela Escola de Direito da Universidade do Minho

Resumo: o presente texto procura, numa perspetiva racional e sistemática, dar a conhecer algumas dimensões jurídico-normativas atinentes às fontes do denominado "Direito da contabilidade", procurando averiguar se é possível falar-se num verdadeiro sistema. Assumindo-se que a contabilidade dificilmente prescinde do Direito e da obrigatoriedade que apenas este consegue fornecer, constatar-se-á que os valores da *fiabilidade* e *comparabilidade* da informação financeira conferirão unidade a todo o agregado normativo. Desdobrar-se-ão as fontes e as normas considerando a sua proveniência internacional, europeia e interna e, após isso, elencar-se-ão algumas patologias do sistema de fontes. Por fim, procuram alinhar-se algumas conclusões e alguns desafios que se colocam a este importante ramo de Direito.

Palavras-chave: Direito da contabilidade, fontes de Direito, norma jurídica, sistema

1. Da (mera) técnica ao Direito: a importância da disciplina jurídica na contabilidade

A importância da contabilidade e das normas contabilísticas não sofre contestação, seja numa perspetiva ampla que atente a toda a atividade económica, seja numa perspetiva restrita que focalize, dentro desta, apenas a atividade empresarial.

Em termos práticos, todo o fenómeno contábil se materializa no cumprimento de *deveres de prestação de informação* (e.g., patrimonial, económica, financeira), num quadro de *fiabilidade* e de *comparabilidade*, com o desígnio de assegurar a transparência dos atos, atividades e instituições, bem assim como a fluidez do mercado globalmente considerado ¹. Na verdade, resulta claro que investidores (capitalistas, acionistas), financiadores (e.g., entidades bancárias) credores, órgãos de gestão, trabalhadores, consumidores, comunicação social e, principalmente, órgãos de controlo — internos (da própria organização), ou externos (como entidades reguladoras, administração tributária, segurança social, tribunais, etc.) — dependem de informação acessível, clara e credível, que lhes permita, num ambiente económica e juridicamente sadio, tomar as decisões e

* Originariamente publicado em Direito da contabilidade (org. de Suzana Fernandes da Costa), AAFDL, Lisboa, 2023.

¹ V. a respeito, ANTUNES, José Engrácia, *Direito da Contabilidade*, Almedina, Coimbra, 2018, 11.

opções que considerem adequadas. Tal informação, claro está, é — ou deve ser — fornecida pela contabilidade ².

Ora, neste quadro de importância, dir-se-ia que a contabilidade, enquanto conjunto de prescrições atinentes ao registo e reporte de informação financeira (*lato sensu*), dificilmente prescinde do Direito e das normas jurídicas ³. De facto, intuitivamente se compreende que se tais prescrições não forem revestidas das características de *imprescindibilidade, obrigatoriedade e imposição* que apenas a lei consegue conferir, facilmente se transmutam em meros enunciados proclamatórios, porventura com alguma carga técnico-operativa, ética ou até deontológica, mas desprovidos de vinculatividade, com todos os custos em termos de falta de transparência e insegurança das relações económicas em geral e das relações de mercado em particular.

Não é, porém, unívoco o modo como *contabilidade* e *Direito* se relacionam e intersectam, e não são raros os espaços de ambiguidade e indefinição, seja porque a disciplina em causa é deixada (abandonada) no reduto da técnica, seja porque o normador intervém, mas fá-lo de um modo não adequado, lacunoso, ambíguo ou até indutor de confusão.

Procuremos explicar.

A adequada assimilação do quadro relacional contabilidade / Direito pressupõe que se compreenda que a disciplina contábil começa por se assumir uma disciplina (i) eminentemente autorregulada, (ii) com desígnio normalizador e (iii) natureza técnica *stricto sensu*. Na verdade, como em muitos outros segmentos da prática (e.g., tecnologias de informação, segurança alimentar, dispositivos médicos, caminhos de ferro, aeronáutica, energia, gestão ambiental, higiene no trabalho, designação das moedas, nomes de países, identificação de línguas, etc.), também aqui as *sogeanante* "normas técnicas" assumem um relevo incontornável, sem embargo de inicialmente se começarem por materializar em simples critérios ou padrões de atuação adotados por organismos setoriais qualificados, estabelecidos voluntariamente com base no consenso dos interessados e apoiados nos resultados combinados da ciência, da técnica ou da

² Acerca da contabilidade enquanto sistema de informação e do interesse das diversas entidades destinatárias da mesma (gestores, acionistas, governos, empregados credores etc.), veja-se também, GLAUTIER, Michel, UNDERDAWN Brian, MORRIS, Deigan, *Accounting Theory and Practice*, 8.^a Edição, Pearson Education limited, Edimburgo, 2011, 17 e ss.

³ Para uma aproximação às relações entre a contabilidade e o Direito, v., com interesse (não obstante a antiguidade e a diversidade orgânica, formal e material dos ordenamentos), GRAHAM, Willard. J., *Law and accounting*, in *The North Carolina Law Review*, vol. 17, n.º 1, 1938, 19 e ss.

experiência ⁴. Tais padrões voluntários poderão posteriormente ser recebidos pelo mundo do Direito estadual, por meio de um *processo de juridificação* que pode ganhar forma de modos distintos ⁵:

- i) Em primeiro lugar, mediante *incorporação*, quer de um modo direto (incorporação nas próprias leis ou regulamentos ⁶), quer de um modo indireto (mediante a criação de anexos aos diplomas);
- ii) Em segundo lugar, por meio de *reenvio* ou *devolução material*, o qual pode revestir forma abstrata, usando *standards normativos abertos* ou cláusulas gerais (*Generalklauselmethode*) ⁷ — como o apelo ao "estado atual dos conhecimentos", "regras conhecidas da técnica", "estado da ciência e da técnica", "*règle de l'art*", etc. ⁸ — ou concreta (remissão para regras específicas criadas por entidades especializadas).

No que especificamente concerne ao ordenamento Português, as marcas de incorporação no quadro legislativo de disposições em torno da escrituração remontam ao Código Comercial Português de Ferreira Borges de 1836, que regulava as obrigações de todos quantos exerciam a atividade comercial, tendo o Código Comercial Veiga Beirão de 1888, retomado a mesma linha de abordagem ⁹, numa perspetiva de dispor, com relevância em matéria comercial, acerca das obrigações das empresas de efetuar a escrituração e de guardar registos. Porém, esse quadro legal, tendo nascido com uma matriz marcadamente mercantilista, não evoluiu e não conseguiu por isso dar resposta ao que o progresso da economia e da sociedade demandavam.

Essa matriz mercantilista cedeu protagonismo com o surgimento da regulamentação em matéria contabilística operada na década de 70 do século XX, que lançou os alicerces do Direito contabilístico que conhecemos nos nossos dias, mais

⁴ Cf., por exemplo, LUKES, Rudolf, *Industrielle Normen und Standards – Grundzüge und Bedeutung*, in Müller-Graff (org.), "*Technische Regeln im Binnenmarkt*", Nomos Verlag., 1991, 18.

⁵ V. BREUER, Rüdiger, *Direkte und indirekte Rezeption technischer Regeln durch die Rechtsordnung*, in *Archiv des öffentlichen Rechts* (AöR), 101, 1, 1976, 60 e ss.

⁶ Neste último caso (regulamentos), frequentemente a incorporação é efetuada por meio de um juridicamente dúbio procedimento de homologação.

⁷ Cf. MARBURGER, Peter, *Formen, Verfahren und Rechtsprobleme der Bezugnahme gesetzlicher Regelung auf industrielle Normen und Standards*, in Müller-Graff (org.), "*Technische Regeln im Binnenmarkt*", Nomos Vlg., Baden- Baden, 1991, 34.

⁸ Cf. BREUER, Rüdiger, *Direkte und indirekte Rezeption technischer Regeln...*, cit., 72, em especial, nota 141.

⁹ A respeito da evolução histórica do direito da contabilidade, v. também SALDANHA SANCHES, José Luís, *Estudos de Direito Contabilístico e Fiscal*, Coimbra Editora, Coimbra, 2000, 7 e ss.

concretamente com Lei 11/76 de 31/12, que aprova o Orçamento Geral do Estado para 1977, que prevê a autorização ao Governo para a aprovação do Plano Oficial de Contabilidade (POC). A respetiva disposição legal, basilar na construção do atual edifício legislativo, afastou-se da matriz mercantilista que sustentou as normas apostas na legislação comercial e ancorou a sua construção no fundamento da sua relevância para o combate à evasão fiscal ¹⁰.

A autorização legislativa referida foi concretizada com a publicação do Decreto-Lei 47/77 de 07/02 que instituiu o Plano Oficial de Contabilidade (POC), impondo a sua obrigatoriedade às empresas públicas e com participação maioritária de capitais do sector público e às empresas do grupo A da contribuição industrial. No preâmbulo do diploma que conferiu obrigatoriedade à aplicação daquele POC ¹¹, o legislador não deixou, no entanto, de se referir às vantagens de uma implementação por aceitação voluntária, deixando assim a marca da evolução do regime que se afastou do modelo anglo-saxónico, marcado pela autoregulação por parte dos setores profissionais, e acompanhou o modelo continental ¹², dando força de lei às disposições em matéria contabilística ¹³. Importa ainda aqui dar nota de que, sem prejuízo da importância da contabilidade a que aludimos anteriormente, em todas as vertentes e para todos os utilizadores da informação contabilística, é o combate à evasão fiscal que é assumido como o primeiro fundamento

¹⁰ Cf. art.º 10.º, n.º 1, al. b) da Lei 11/76 de 31/12.

¹¹ Fundamenta-se, naquele preâmbulo, a obrigatoriedade de aplicação do POC, nos seguintes termos: “*Embora se entenda que a aceitação voluntária, face ao conhecimento das vantagens do Plano, constituiria o melhor meio para a sua implantação, a importância económica das empresas públicas e com participação maioritária de capital do sector público, por um lado, e os imperativos de ordem fiscal decorrentes do disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 10.º da Lei n.º 11/76 (Lei do Orçamento), de 31 de Dezembro, por outro, exigem que, em relação àquelas empresas e à maioria das restantes do grupo A da contribuição industrial, se torne obrigatória a aplicação do Plano a curto prazo.*”

¹² A respeito da dualidade de modelos (anglo-saxónico vs. continental) e numa perspetiva da integração da contabilidade no Direito fiscal, veja-se PALMA, Clotilde Celorico, *Algumas considerações sobre as relações entre a contabilidade e a fiscalidade*, in *Estudos em memória do Professor Doutor J.L. Saldanha Sanches* (org. Paulo Otero, Fernando Araújo, João Taborda da Gama), Wolters Kluwer Portugal, Lisboa, 2011, 625 e ss. No mesmo sentido AGUIAR, Nina, *O direito fiscal perante as normas contabilísticas: uma abordagem metodológica*, in *Estudos em memória do Professor Doutor J.L. Saldanha Sanches* (org. Paulo Otero, Fernando Araújo, João Taborda da Gama), Wolters Kluwer Portugal, Lisboa, 2011, 1034 e ss.

¹³ Acerca do processo de juridificação da contabilidade, veja-se ANTUNES, José Engrácia, *Direito da Contabilidade*, Almedina, Coimbra, 2018, 20 e ss. A aproximação do Direito à normatização contabilística surge também da necessidade de estabelecer um regime que regulasse de forma substantiva as dimensões conflituantes emergentes das relações comerciais que pudessem ser conexas com a prestação de contas. Essa regulação no entanto mostra-se também necessária para a proteção dos sócios, trabalhadores ou potenciais investidores. Veja-se nesse sentido AGUIAR, Nina, *O direito fiscal perante as normas contabilísticas: uma abordagem metodológica*, in *Estudos em memória do Professor Doutor J.L. Saldanha Sanches* (org. Paulo Otero, Fernando Araújo, João Taborda da Gama), Wolters Kluwer Portugal, Lisboa, 2011, 1025 e ss.

para o reforço da juridificação que tem sido levado a cabo nas últimas décadas no ordenamento português ¹⁴.

Na fase da implementação inicial do POC, ainda estamos perante uma ténue presença do mundo do Direito em matéria contabilística, na medida em que apenas fica previsto legalmente o Código de Contas, bem como as demonstrações financeiras acompanhados de todas as notas explicativas, deixando de fora do mundo jurídico todos os conteúdos que se têm mostrado como mais relevantes e que respeitam à normalização do registo das operações. Nesta matéria, o legislador limitou-se a uma referência, no art.º 6.º do diploma, à resolução por despacho do Ministro das Finanças de quaisquer dúvidas que se levantassem na execução do diploma.

Com a publicação do Decreto-Lei 410/89 de 21/11 que, no seguimento da 4.ª Diretiva do Conselho (n.º 78/660/CEE de 25/07), procedeu à revisão do Plano Oficial de Contabilidade, procurando uma aproximação entre os regimes de escrituração a nível comunitário, manteve-se a incumbência à Comissão de Normalização Contabilística (CNC) para aperfeiçoar a normalização contabilística, sem que fosse criado qualquer mecanismo que permitisse dar força legal à conclusões ou afirmações produzidas por aquele órgão.

Foi só em 1999 que o Decreto-lei 367/99 de 18/09 veio dar um passo significativo no quadro das fontes de Direito em matéria contabilística, na medida em que expressamente passou a prever a força vinculativa das diretrizes contabilísticas, homologadas pelo Ministro das Finanças. Esta força “obrigatória” ¹⁵, veio atribuir natureza deontico-jurídica às diretrizes que até então se assumiam como meras orientações técnicas ou padrões de conduta profissional que podiam permear o mundo jurídico como qualquer conjunto de saberes técnicos, mas não tinham carga jurídico-normativa, nem efetiva força de lei. Compreendeu-se que, sem o revestimento conferido pela juridicidade, estar-se-ia em presença de “meras folhas de papel” ou simples regras de *soft law*. Essa matriz de vinculatividade conferida por homologação prosseguiu até aos nossos dias com o Sistema de Normalização Contabilística (SNC) publicado pelo Decreto-Lei 158/2009 de 13/07 e revisto e republicado pelo Decreto-Lei 98/2015 de 02/06 ¹⁶

¹⁴ Cf. art.º 10.º da Lei n.º 1 al. b) da Lei 11/76 de 31/12 e preâmbulo do Decreto-Lei n.º 47/77 de 07/02.

¹⁵ Cf. art.º 2.º, al. c), do Decreto-Lei 367/99 de 18/09.

¹⁶ Cf. Pontos 5.2, 6.1, 7.2 e 8.3 do SNC, republicado pelo Decreto-Lei 98/2015 de 02/06.

Paralelamente a este mecanismo, e como adiante melhor vamos explanar, surgiu outro mecanismo de juridificação nas normas contabilísticas, em concreto, das normas internacionais de contabilidade. Este mecanismo foi implementado pelo Regulamento CE n.º 1606/2002 de 19/07, com o objetivo de promover a harmonização da informação contabilística das empresas europeias com os padrões internacionais, e consiste num procedimento de validação e adoção de determinadas normas internacionais de contabilidade diretamente aplicáveis a um determinado grupo de entidades nacionais.

Este quadro simples e abreviado que acabamos de traçar, não sendo exaustivo (por não o pretender ser) no tocante a todos os atos legislativos que marcaram a evolução do quadro em matéria contabilística no nosso ordenamento, permite perceber os saltos evolutivos mais marcantes que nos trouxeram de um quadro de normas que estava fora do mundo jurídico, para um quadro normativo com os predicados de imprescindibilidade, obrigatoriedade e imposição, próprios de um verdadeiro *Direito da contabilidade*.

2. O Direito da contabilidade

Precisamente com o objetivo de conferir caráter prescritivo e natureza deontica aos enunciados contabilísticos — os quais não podem ser assumidos e perspetivados como simples orientações, recomendações ou exortações ao cumprimento —, emerge o *Direito da contabilidade* como conjunto de normas jurídicas que tem por objeto os deveres de registo e reporte de informação respeitantes às decisões económico-financeiras de uma determinada entidade ou atividade^{17 / 18}. Trata-se, como facilmente se intui, de um conjunto substancialmente heterogêneo de referentes normativos, os quais podem ser perspetivados, catalogados e tipificados de acordo com variados critérios (todos eles, naturalmente, constitucionalmente previstos e reconhecidos):

- i) Do ponto de vista orgânico, e considerando os respetivos núcleos de produção normativa, é possível distinguir normas provenientes da União

¹⁷ Trata-se, esta, de uma noção porventura demasiado vasta e abrangente, não permitindo com toda a fidedignidade captar o verdadeiro alcance da realidade contábil. Porém, esse também não é o presente propósito — objetivo que nos desviaria significativamente do núcleo temático convocado —, de modo que parece satisfatória uma aproximação que permita captar uma lógica de sentido suficientemente sólida para perceber o problema das fontes.

¹⁸ Quanto aos problemas relacionados com a autonomia do Direito da contabilidade, v. VICENT CHULIÁ, Francisco, *Em torno al concepto y fuentes del Derecho contable*, in *Estudios Juridicos em Homenage al Profesor Aurélio Menéndez*, tomo I, Civitas, Madrid, 1996, 606 e ss.

Europeia, de organizações internacionais, da Assembleia da República, do Governo, ou de entidades administrativas;

- ii) Do ponto de vista formal, identificam-se diretivas, leis, decretos-lei e regulamentos, neste último caso desdobrando-se numa assinalável diversidade de revestimentos jurídicos, desde os despachos de homologação aos regulamentos em sentido próprio;
- iii) Já do ponto de vista contudístico ou material, facilmente se percebe a existência de normas de âmbito aplicativo geral (tendo por referência a generalidade dos setores económicos ou de atividade) ou de âmbito aplicativo especial ou setorial (estritamente direcionadas a determinado setor ou atividade, designadamente o setor público administrativo, o setor público empresarial, os seguros ou fundos de pensões, os valores mobiliários, a atividade bancária, etc.).

Sobre este conjunto de normas jurídicas maiores desenvolvimentos serão trazidos em desdobramentos subsequentes. Por agora, importa colocar em relevo alguns aspetos de enquadramento e contextualização, sem a compreensão dos quais dificilmente se consegue a captação do sentido do *Direito contábil*. Desde logo — e assumindo uma tipologia que já é clássica —, deve realçar-se que as normas aqui em presença tanto podem revestir a natureza de *princípios* (escritos ou não escritos; tendencialmente mais abstratos e próximos da *ideia de Direito* acolhida pelo ordenamento; e carentes de intermediação normadora) como de *regras* (necessariamente positivadas em forma escrita; tendencialmente mais concretas; e dotadas de maior tecnicidade e, por isso, mais afastadas da *ideia de Direito*)¹⁹. Além disso — e retomando uma ideia já *supra* exposta — está-se aqui em presença de um tecido normativo fortemente tecnicizado e relativamente ao qual os próprios destinatários tiveram um importante papel na definição dos respetivos conteúdos, por meio das correspondentes organizações reguladoras²⁰. Não se trata, contudo, de privatização ou desestadualização normativa, na medida em que, como se referiu (e pelo menos por agora), a relevância das imposições depende de um

¹⁹ Acerca da distinção entre princípios e regras, v., com utilidade e entre bastantes outras referências, ALEXY, *Sistema jurídico, principios jurídicos y razón práctica*, in DOXA, 5, 1988, 139 e ss. [disponível eletronicamente em https://rua.ua.es/dspace/bitstream/10045/10871/1/Doxa5_07.pdf].

²⁰ A propósito do tema, v. MOREIRA, Vital, *Auto-regulação profissional e administração pública*, Almedina, Coimbra, 1997, 52 e ss.

processo de juridificação estadualmente modelado, nos termos constitucional e legalmente previstos ²¹.

3. As fontes do Direito da Contabilidade

Como se adiantou, as normas de Direito da contabilidade podem provir de núcleos ou fontes muito diversas, além de revestirem em si uma forma e um conteúdo também bastante heterogéneo.

Nos pontos seguintes, proceder-se-á a um elenco dessas normas e fontes, procurando adotar um discurso propositadamente pedagógico e expositivo, de modo a atingir a maior clareza possível.

3.1. Uma noção adequada de "fonte"

Antes de avançar no sentido do conhecimento efetivo e específico das fontes do Direito da Contabilidade, um passo prévio se impõe: fixar uma noção juridicamente adequada de fonte. Isto porque o termo "fonte" é polissémico ou plurissignificativo, podendo ser perspetivado de acordo com prismas substancialmente distintos e tendo por base critérios diferenciados, pelo que a não fixação de um conceito com contornos certos e definidos poderá conduzir a desencontros comunicativos e a equívocos linguísticos, os quais, surgindo inicialmente no plano do discurso, serão inevitavelmente transpostos para o plano *realista*, dificultando sobremaneira a tarefa dos órgãos aplicativos, *maxime* os tribunais. Por tal motivo, torna-se prudente (i) num primeiro momento saber o que é uma fonte de Direito para, (ii) num momento posterior procurar uma arrumação. De resto, os imperativos de segurança, clareza e determinabilidade que devem subjazer a qualquer solução jurídica assim o exigem, mesmo aqui, no plano discursivo e expositivo.

²¹ A intervenção dos destinatários na definição dos conteúdos normativos, é indissociável do método que subjaz à construção das normas de cariz técnico. Acerca deste tema, em particular da problemática metodológica relativa à formação das normas contabilísticas, em concreto quanto à dialética entre o método dedutivo e o método indutivo, tendo como pano de fundo a evolução doutrinária verificada no últimos séculos, veja-se AGUIAR, Nina, *O direito fiscal perante as normas contabilísticas: uma abordagem metodológica*, in *Estudos em memória do Professor Doutor J.L. Saldanha Sanches* (org. Paulo Otero, Fernando Araújo, João Tabora da Gama), Wolters Kluwer Portugal, Lisboa, 2011, 1021 e ss.

Também Saldanha Sanches se debruça sobre a metodologia de produção normativa em matéria contabilística, dissertando acerca da forma como os *standards* internacionais influenciam as condutas no ordenamento nacional, dando nota das diferenças fundamentais entre o sistema anglo-saxónico e o sistema continental. O autor refere que o princípio contabilístico nasce da apreciação de um caso em concreto, cuja resolução sustenta a emanação de um princípio ou orientação. Refere também que é o exercício de receção-harmonização que traz ao nosso ordenamento os referidos princípios, revestindo-os da forma adequada. Cf. SALDANHA SANCHES, José Luis, *Problemas jurídicos da contabilidade*, in *Ab uno ad omnes: 75 anos da Coimbra Editora* (org. Antunes Varela... [et al.]), Coimbra Editora, Coimbra, 1998, 480 e ss.

Pois bem, como se disse, o termo "fonte" pode ser encarado em vários sentidos, podendo destacar-se designadamente os seguintes ²²:

- i) *Fonte em sentido sociológico*, no sentido de facto empírico ou ocorrência que determina (desencadeia, provoca) a criação de normas jurídicas (uma nova Constituição, uma nova lei, um novo regulamento, etc.). Será o caso, por exemplo, de uma revolução ou golpe militar, do incremento da criminalidade num certo setor de atividade, do estado das finanças públicas num determinado momento, da ratificação de um tratado, ou da adesão a uma determinada organização internacional;
- ii) *Fonte em sentido axiológico*, no sentido de valor ou bem jurídico que subjaz à introdução de determinadas normas no ordenamento, constituindo o seu referente material ou contudístico. Neste contexto, pode pensar-se, por exemplo, na paz jurídica, na estabilidade das relações mercantis, na segurança e fiabilidade da informação, na igualdade entre géneros, etc.;
- iii) Finalmente — e com especial relevo no presente contexto — *fonte em sentido jurídico-normativo*, significativo de núcleo permanente e inexaurível de criação de normas jurídicas.

Ora, assumindo, como aqui se faz, um enquadramento positivista-normativista, compreende-se que seja este último o sentido que aqui particularmente interessará. Enfatiza-se então que uma fonte, neste contexto e com esta moldura, constituirá sempre um polo de produção de normas (rejeitando-se a jurisprudência, o costume e os contratos, os quais não criam nem podem criar normas ²³) e terá sempre natureza permanente, no sentido em que não se esgota com a produção de determinada norma, antes demonstra potência para a criação continuada (de leis, de regulamentos, de diretivas, etc.). Ademais, apenas será fonte aquele polo ou núcleo que seja reconhecido pelo ordenamento jurídico (*maxime* pela Constituição, ainda que em sentido material) como tendo a referida potencialidade produtora.

Por conseguinte, e neste contexto, as fontes poderão ser elencadas a partir no respetivo núcleo de produção, identificando-se as seguintes:

²² Para desenvolvimentos, cf. ROCHA, Joaquim Freitas, *Constituição, ordenamento e conflitos normativos. Esboço de uma teoria analítica da ordenação normativa*, Coimbra editora, Coimbra, 2008, 90 e ss.

²³ O referido no texto tem presente e não negligencia a exceção que poderá decorrer da consideração de algumas decisões jurisdicionais dotadas de força obrigatória geral que podem introduzir "normas de sentido contrário" e que podem levar à assunção da jurisprudência como uma espécie de *legislador negativo*.

- Constituição;
- Fontes legais (lei *lato sensu*, incluindo a lei em sentido restrito, o decreto-lei e o decreto legislativo regional);
- Fontes europeias (e.g., diretivas, regulamentos);
- Fontes internacionais (como as convenções, tratados e acordos internacionais);
- Fontes regulamentares (como os despachos, circulares, posturas, resoluções, etc., em qualquer caso com conteúdo normativo).

Será, assim, a partir desta tipologia — que aqui assume propósitos meramente propedêuticos e de facilitação do curso expositivo — que as considerações seguintes assentarão.

Antes ainda de proceder à catalogação das fontes em si, importará fazer uma breve nota contextualizadora sobre duas instituições relevantíssimas nesta matéria: a Comissão de Normalização Contabilística (CNC - ponto 3.2.) e o IASB (*International Accounting Standards Board* - ponto 3.3.).

Após isso, aí sim, estaremos em condições de estabelecer uma tipologia adequada (ponto 3.4.)

3.2. A Comissão de Normalização Contabilística (CNC)

A CNC é um organismo tecnicamente independente e administrativamente autónomo, representativo de diversas entidades públicas e privadas, e tem por missão o estabelecimento de procedimentos contabilísticos harmonizados com as normas europeias e com as normas internacionais, emitindo normas, pareceres e recomendações, e contribuindo para o desenvolvimento de padrões de alta qualidade da informação e do relato financeiro.

A evolução da CNC e da natureza das suas funções acompanhou a evolução do quadro legislativo a que acima aludimos e a crescente integração da contabilidade no mundo jurídico. Apesar de não ser nosso intuito retratar exaustivamente a sequência de atos legislativos que marcam a evolução deste organismo não podemos deixar de assinalar a marca mais indelével desse processo que é a diferença que se pode identificar entre (i)

o organismo que foi criado em 1977²⁴, de cariz eminentemente técnico, constituído para assegurar o funcionamento e aperfeiçoamento da normalização contabilística nacional e a sua divulgação²⁵, e (ii) o que nos acompanha nos nossos dias, que mantém o seu cariz técnico e a sua independência, mas que viu reforçadas as suas competências designadamente com a atribuição de vinculatividade às diretrizes contabilísticas quando homologadas pelo Ministro das Finanças²⁶.

Atualmente a CNC integra também as funções que em tempos foram da Comissão de Normalização Contabilística da Administração Pública que havia sido criada pelo Decreto-Lei n.º 68/98 de 20/03 e extinta através do Decreto-Lei n.º 117/2011 de 15/12 que aprova a Lei Orgânica do Ministério das Finanças, cabendo-lhe, entre outras, atribuições de investigação, de representação ou de órgão consultivo, e no que nos ocupa neste trabalho, a competência para emitir normas contabilísticas e normas interpretativas que tenham efeito obrigatório quando homologadas pelo Ministro das Finanças²⁷.

3.3. O *International Accounting Standards Board* (IASB)

A CNC não é, no entanto, a única entidade independente, de cariz eminentemente técnico, a ter influência no quadro normativo contabilístico português. Conforme adiante teremos oportunidade de explanar, há um conjunto de normativos e interpretações internacionais emanadas por uma entidade internacional que, em determinadas circunstâncias, são aplicáveis em território nacional (referimo-nos quer aos normativos internacionais adotados pela UE, quer ao mecanismo de supressão de lacunas previsto no SNC – Sistema de Normalização Contabilística – a que a adiante nos vamos referir). Estas normas e interpretações são emanadas pelo IASB: um organismo internacional, independente, formado por um corpo de especialistas com experiências e nacionalidades diversificadas, que funciona sob a égide da Fundação IFRS (*International Financial*

²⁴ A origem da CNC remonta a 1974, com a criação de uma comissão encarregada do estudo da normalização contabilística em Portugal, formalizada apenas em 1975, através do Despacho de 27/02 do Secretário de Estado do Orçamento. No entanto é apenas em 1977, com o Decreto-Lei 47/77 de 27/02 que é criada a comissão de Normalização Contabilística, com a missão de acompanhamento e atualização do Plano Oficial de Contabilidade.

²⁵ Cf. Portaria n.º 819/80 de 13/10.

²⁶ Primeiramente através do art.º 2.º al. c) do Decreto-Lei n.º 367/99 de 18/09 e atualmente por via do art.º 4.º do Regime jurídico da organização e funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística publicado pelo Decreto-Lei n.º 134/2012 de 29/06.

²⁷ Cf. art.º 4.º n.º 1 al. b) do Regime jurídico da organização e funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística aprovado pelo Decreto-Lei n.º 134/2012 de 29/06 e pontos 5.2 e 8.2 do SNC. V. mais informação acerca da CNC em www.cnc.min-financas.pt.

Reporting Standards Foundation) e que tem como missão estudar e produzir normas de relato financeiro que ofereçam transparência, responsabilidade e eficiência aos mercados financeiros a nível internacional ²⁸.

3.4. Tipologia das fontes em matéria contábil

Neste ponto é nosso objetivo expor as tipologias de fontes e normas que se podem encontrar em matéria contabilística, segmentando-as e classificando-as com o intuito de suportar a sua compreensão. Não pretendemos com esta nossa abordagem ser exaustivos quanto às normas vigentes, sendo antes nossa pretensão traçar um quadro que permita uma perceção clara das tipologias que se podem encontrar, e qual a estrutura do edifício legislativo construído (e em construção).

Começamos este texto por nos referirmos à vinculatividade das normas de Direito contabilístico e à necessidade das prescrições nesta matéria serem revestidas pelo manto da juridicidade que lhe confira esse predicado. Essa vinculatividade é conferida no quadro de um edifício legislativo que assenta a sua legitimidade, ao nível infraconstitucional, em dois pilares: (i) os atos legislativos nacionais e (ii) os instrumentos legislativos europeus. Estas são as fontes estruturantes de todo o edifício, que prescrevem as determinações mais relevantes e abrem espaço à regulamentação que, em respeito pelo *princípio da precedência de lei*, completam a sua construção.

Importa ainda fazer referência aos demais instrumentos que, não cabendo na descrição que acabamos de fazer, se suportam naqueles pilares e se revestem da juridicidade que lhes reserva o lugar no quadro jurídico-normativo. Referimo-nos aqui às normas e interpretações técnicas e aos instrumentos, a que adiante vamos aludir, que lhe abrem espaço no nosso ordenamento jurídico.

3.4.1. Fontes Internacionais

3.4.1.1. Normas e interpretações internacionais

²⁸ Cf. Informação disponível em: www.ifrs.org. V. mais informação a respeito do IASB e do IASC em www.iasplus.com. A respeito da evolução do IASC e do IASB, v. também, CORDEIRO, Menezes, *Introdução ao Direito de Prestação de Contas*, Almedina, Coimbra, 2008, 29 e ss. Ainda sobre o mesmo tema v. SALDANHA SANCHES, José Luís, *Os IAS/IFRS como fonte de direito ou o efeito Monsieur Jourdain*, in *Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. Doutor António de Sousa Franco*, V. II, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, 193 e ss.

A evolução do quadro jurídico em matéria contabilística assenta essencialmente, com destaque nas duas últimas décadas, na procura constante da harmonização internacional dos deveres de reporte, intentando uma maior proteção aos investidores e um reforço da confiança nos mercados financeiros, permitindo que os atores possam concorrer em condições de igualdade.

Tal desiderato conduziu à introdução no ordenamento luso das denominadas "normas internacionais de contabilidade" (emanadas pelo IASB, acima mencionado), introdução essa que pode ocorrer com recurso a dois mecanismos conferentes de juridicidade e de vinculatividade:

- i) Por um lado, por via do Direito da União Europeia, importando destacar o Regulamento CE n.º 1606/2002 de 19/07, o qual teve como objetivo estabelecer um mecanismo para a adoção e a utilização das normas internacionais de contabilidade na União, com vista a harmonizar com os padrões internacionais, as informações financeiras apresentadas pelas diversas sociedades comunitárias (imperativo para as sociedades cujos títulos são negociados publicamente ²⁹). Pode ainda referir-se o Regulamento CE n.º 1126/2008 de 03/11 que, na sequência do Regulamento CE 1606/2002, procede à adoção de um conjunto alargado de normas internacionais de contabilidade.
- ii) Por outro lado, por via da legislação nacional, com especial referência ao Decreto-Lei n.º 158/2009 13/07 que no seu art.º 4.º define o âmbito de aplicação das normas internacionais em território nacional, remetendo para o regulamento acima identificado. É também devida aqui a menção ao mecanismo de integração de lacunas que está previsto nos pontos 1.4 e 6.3 do SNC que determina que as lacunas relevantes que possam influenciar a apresentação de informação verdadeira e apropriada devem ser supridas por recurso, num primeiro momento, às NIC (normas internacionais de contabilidade já adotadas pela União Europeia ainda que para outros grupos de empresas). Num segundo momento essas lacunas devem ser supridas com recurso à aplicação direta em território nacional das diversas normas e interpretações emitidas pelo IASB a que abaixo vamos aludir ³⁰.

²⁹ Cf. art.º 4.º do Regulamento CE n.º 1606/2002 de 19/07

³⁰ Essa aplicação supletiva dos normativos internacionais em território nacional ocorre sem a existência de um qualquer processo de validação por parte de entidades com competências para regulamentar

Ora, as normas internacionais adotadas ou aplicáveis supletivamente no ordenamento jurídico português subdividem-se em:

- i. IAS (*International Accounting Standards*) - são regras que determinam como determinado facto deve ser traduzido na informação financeira das empresas, permitindo a normalização da forma de construção e apresentação daquela informação. Esta designação reporta-se às normas produzidas pelo IASC (*International Accounting Standards Committee*), organismo que em 2001 deu lugar ao IASB (*International Accounting Standards Board*);
- ii. IFRS (*International Financial Reporting Standards*) – correspondem à mesma tipologia de normas acima referidas, no entanto pertencem ao conjunto destas, emanadas pelo IASB na sua vigência a partir de 2001;
- iii. Interpretações SIC – são instrumentos que visam a interpretação e o esclarecimento das normas (IAS e IFRS), emanados pelo *Standard Interpretations Committee* (SIC), que em 2001 deu lugar ao IFRIC (*International Financial Reporting Interpretations Committee* - o IFRIC é um comité que funciona no seio do IASB);
- iv. Interpretações IFRIC – correspondem ao mesmo instrumento de interpretação e esclarecimento acima referido, mas emanado pelo IFRIC, na sua vigência a partir de 2001.

Por respeito pela precisão terminológica, importa ainda referir que o conceito "normas internacionais de contabilidade", pode assumir, no quadro do Direito contabilístico, dois significados distintos: i) um mais abrangente onde se englobam, as IAS, as IFRS e as interpretações conexas (SIC-IFRIC), tal como resulta do Regulamento CE n.º 1606/2002 de 19/07, ou dos pontos 1.4 e 6.3 do SNC, na parte em que se referem às normas adotadas no âmbito daquele regulamento; ii) outro mais restrito, que se refere apenas e só às IAS na aceção que recortamos recentemente neste apartado, conforme se

(contrariamente ao que ocorre com a homologação das normas produzidas pela CNC), o que pode suscitar questões acerca da sua vinculatividade. É certo que estamos perante um mecanismo de aplicação das normas que está previsto num dispositivo legal (o SNC). O que nos parece problemático é que o SNC não está a atribuir força vinculativa de forma objetiva a normas em concreto. Uma vez que está em causa também a aplicação de normas internacionais que podiam ainda não estar em vigor à data da entrada em vigor do SNC, o que se está efetivamente a atribuir um poder regulamentar a uma entidade externa, sendo de aplicação direta as normas internacionais já emanadas ou que o venham a ser por essa entidade.

pode constatar do parágrafo final dos mesmos pontos 1.4 e 6.3, em que o legislador sentiu a necessidade de elencar, para além das IAS (que identifica como “normas internacionais de contabilidade”), também as IFRS e as interpretações SIC-IFRIC.

3.4.2. Fontes de Direito europeu

3.4.2.1. Diretivas

As diretivas são um instrumento de ação legislativa da União Europeia, através do qual se impõe aos países o dever de legislar a respeito de determinada matéria respeitando um conjunto de parâmetros pré-definidos, numa simbiose entre a necessária coerência e compatibilização dos diversos ordenamentos nacionais com a necessidade de respeitar as especificidades de cada território. Este instrumento permite uma aproximação entre os regimes aplicáveis aos diversos ordenamentos, assegurando que existem condições o mais idênticas possível entre os diversos agentes ³¹. No que respeita ao Direito contabilístico, este instrumento tem sido utilizado para definir quadros-macro ou estruturantes que permitam uma aproximação entre as formas de atuação dos diferentes Estados, com vista à paulatina eliminação das barreiras à livre movimentação de capitais.

Podem ser apontadas como exemplos desta tipologia de instrumentos legislativos (i) a Diretiva 2013/34/UE de 26/06, relativa às demonstrações financeiras anuais, às demonstrações financeiras consolidadas e aos relatórios conexos de certas formas de empresas (esta é a Diretiva que sucedeu às 4.^a e 7.^a Diretivas - as Diretivas 78/660/CEE de 25/07 e 83/349/CEE de 13/06) ou (ii) a Diretiva 91/674/CEE de 19/12, relativa às contas anuais e às contas consolidadas das empresas de seguros.

3.4.2.2. Regulamentos

Já os regulamentos (da UE) são instrumentos legislativos, que, diferentemente do que ocorre com as diretivas, não carecem de transposição para os ordenamentos nacionais, sendo de aplicação direta nos termos em que forem emanados ³². Também diferentemente do que ocorre com as diretivas, os regulamentos não procuram traçar um

³¹ Cf. art.º 288.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE) e art.º 8.º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa (CRP).

³² Cf. art.º 288.º do TFUE e art.º 8.º, n.º 3, da CRP.

quadro aberto de vinculações que permitam o ajustamento dos regimes às especificidades de cada país. Na realidade, estes instrumentos impõem a toda a União o cumprimento das suas determinações, sem admitir, ao menos como regra, ajustamentos regionais ou adaptações. Pela sua natureza, este instrumento tem sido utilizado como forma de vincular determinadas tipologias de empresas de todos os países da União Europeia à utilização das normas internacionais de contabilidade que sejam adotadas nos termos já referidos anteriormente.

Diferentemente do que ocorre com as determinações em matérias estruturais em que faz sentido alguma flexibilidade para ajustar as normas à realidade de cada país, no caso da adaptação das normas internacionais de contabilidade tal flexibilidade não permitiria às normas o cumprimento dos objetivos da comparabilidade, da fiabilidade e da utilidade enquanto instrumentos de suporte à obtenção de informação adequada ³³.

São exemplos desta tipologia de instrumentos legislativos (i) o regulamento (CE) n.º 1606/2002 de 19/07, que define o mecanismo de adaptação e aplicação em território da União Europeia das IAS e das IFRS emitidas pela IASB, numa perspetiva de harmonização com os padrões internacionais, mas tendo por critério os interesses da União Europeia ou (ii) o Regulamento (CE) n.º 1126/2008 de 03/11 que adota determinadas normas internacionais de contabilidade nos termos do regulamento acima referido.

3.4.2.3. Recomendações

Sem que se possa afirmar com propriedade que constituem fontes de Direito com natureza deontica, entendemos que também merecem aqui referência as recomendações. Estas recomendações são um instrumento de ação da União Europeia que não tem natureza vinculativa ³⁴, mas que ainda assim pode ser considerado como um instrumento com efeitos jurídicos. Não iremos neste texto aprofundar a questão relacionada com tais eventuais efeitos ³⁵, pois não cabe no seu objeto, cabendo-nos apenas destacar a existência

³³ V. a referência feita nos pontos 3 e 4 no Regulamento (CE) n.º 1606/2002 de 19/07 acerca da inabilidade das diretivas para alcançar o desiderato de elevado nível de transparência e de comparabilidade em matéria de apresentação de informações financeiras por parte de todas as sociedades da Comunidade.

³⁴ Cf. art.ºs 288 e 292.º TFUE.

³⁵ Sobre este tema, em particular sobre uma abordagem que extrai das recomendações efeitos jurídicos, v. as conclusões do advogado-geral Michal Bobek no processo Processo C-16/16 P, que colocou frente a frente o Reino da Bélgica e a Comissão Europeia.

deste instrumento que permite aos órgãos da União indicar aos cidadãos ou operadores comunitários a adoção de determinados comportamentos.

É exemplo desta tipologia de instrumento legislativo a Recomendação 2001/453/CE da Comissão de 30 de Maio de 2001, respeitante ao reconhecimento, à valorimetria e à prestação de informações sobre questões ambientais nas contas anuais e no relatório de gestão das sociedades.

3.4.3. Fontes internas

3.4.3.1. Atos legislativos

Como já tivemos oportunidade de referir, a par dos instrumentos legislativos da União Europeia, é aos atos legislativos nacionais que cabe a definição primacial do quadro jurídico estrutural relativo à contabilidade, dentro do qual se vão inserir as mais significativas e relevantes normas e a respetiva densificação. Continuando com a nossa metódica pedagógica e simplista, pode dizer-se que esses atos legislativos se subdividem em:

- i) Atos legislativos de âmbito geral. Estes são com valor de lei, os quais constituem a estrutura do edifício legislativo em matéria de Direito contabilístico em território nacional e que são, em abstrato, de aplicação generalizada a todos os setores quando não esteja expressamente previsto o contrário (corresponda esta setorização à divisão entre público e privado, entre setores de atividade ou ainda entre grupos de tipologias de organizações graduadas em função da sua dimensão). Aqui se inclui, a título exemplificativo, o Decreto-Lei 158/2009 de 13/07 que aprova o Sistema de Normalização Contabilística (posteriormente republicado pelo Decreto-Lei 98/2015 de 02/06), recortando o respetivo âmbito de aplicação e definindo um conjunto de conceitos e competências essenciais à sua aplicação. Este diploma enquadra também o âmbito e o contexto de aplicação das normas internacionais de contabilidade no território nacional.
- ii) Atos legislativos de âmbito setorial, que se aplicam quer em razão da sua especialidade, quer em razão da sua expressa previsão a determinados setores (setor público, instituições financeiras, seguradoras, pequenas empresas etc.). São exemplos destes atos legislativos: (i) o Regime Jurídico

de Acesso e Exercício da Atividade Seguradora (aprovado pela Lei n.º 147/2015, de 9 de setembro) que atribui à Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões a competência para estabelecer, em norma regulamentar, os princípios e as regras de contabilidade aplicáveis às empresas de seguros e de resseguros sujeitas à sua supervisão ³⁶; (ii) o Decreto-Lei 192/2015 de 11/09 que aprova o Sistema de Normalização Contabilística para as Administrações Públicas, definindo o âmbito de aplicação, a sua estrutura e finalidades; (iii) o Decreto-Lei 36-A/2011 de 09/03 que aprova os regimes de normalização contabilística para as microentidades e para as entidades do setor não lucrativo dispondo ainda acerca da dispensa da apresentação de contas consolidadas em determinadas circunstâncias; (iv) o Decreto-Lei 155/92 de 28/07 que publica o Regime financeiro dos serviços e organismos da Administração Pública.

3.4.3.2. Atos regulamentares

No que respeita aos atos regulamentares que relevam como fontes em matéria contabilística, os mesmos são (devem ser) emanados por entidades administrativas, no estrito respeito pelo *princípio da precedência da lei*, podendo a previsão autorizativa constar diretamente do SNC ou de outros atos legislativos, sejam de âmbito geral sejam de âmbito setorial. Da análise que pudemos levar a cabo, entendemos merecer saliência duas tipologias distintas de regulamentação em matéria contabilística:

- i) Normas regulamentares de âmbito geral, geralmente emanadas no seguimento da publicação do SNC e que consistem na concretização de um conjunto de determinações que permitem densificar e especificar os princípios e as regras naquele plasmadas. Estas normas são numa primeira análise aplicáveis a todas as entidades que sejam abrangidas pelo SNC, nos termos do art.º 3.º do Decreto-Lei n. 158/2009 de 13/07, sem prejuízo do que seja determinado em normas especiais. São exemplos desta tipologia (i) a Portaria n.º 220/2015 de 24/07 que, cumprindo a previsão no n.º 3.1 do SNC, procede à publicação dos modelos das demonstrações financeiras a que se refere o art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 98/2015 de 02/06; (ii) a Portaria

³⁶ Cf. art.º 16.º do Regime jurídico de acesso e exercício da atividade seguradora e resseguradora

n.º 218/2015 de 23/07, que, no seguimento da determinação prevista no n.º 4.1 do SNC, procede à publicação do Código de Contas.

- ii) Normas regulamentares de âmbito especial ou setorial, as quais se referem especificamente a certas matérias ou entidades, seja pelas competências atribuídas no âmbito do Decreto-Lei n. 158/2009 de 13/07, seja pelas normas plasmadas nos estatutos dessas mesmas entidades ou ainda em legislação setorial ³⁷. São exemplos desta tipologia de regulamentação (i) a Instrução n.º 30/2020 de 07/12 do Banco de Portugal que define o formato de divulgação de informação relativa ao regime transitório para reduzir o impacto da introdução da IFRS 9 sobre os fundos próprios; (ii) a Norma Regulamentar n.º 10/2016-R, de 15/09 da Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões, que estabelece o Plano de contas para as empresas de seguros; (iii) o Regulamento n.º 11/2005 da Comissão do Mercado de Valores Mobiliários, que define a obrigatoriedade da elaboração e apresentação das contas individuais de acordo com as normas internacionais de contabilidade.

§ Especial referência aos despachos de homologação

No quadro das tipologias de fontes de Direito contabilístico, é possível encontrar uma "figura" que é em si paradigmática da dialética a que já aludimos neste trabalho, entre o quadro normativo e o quadro da autorregulação extrajurídica operada pelos organismos que representam o setor da contabilidade: os despachos homologatórios. Como também já tivemos a oportunidade de referir, no ordenamento português, esta dialética levou a que em 1999 se estabelecesse um mecanismo ³⁸, que passou a permitir que as regras emanadas da CNC pudessem, por despacho, receber as vestes de normas de Direito, ganhando vinculatividade e por essa via entrar no mundo jurídico. Esse

³⁷ Cf. art.º 5.º n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 158/2009, de 13 de julho; art.º 17.º da Lei 5/98 de 31/01 e n.º 1 do artigo 116.º do Regime Geral das Instituições de Crédito e Sociedades Financeiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, de 31 de dezembro; art.ºs 5.º e 16.º do Regime Jurídico de Acesso e Exercício da Atividade Seguradora e Resseguradora (RJASR), aprovado pela Lei n.º 147/2015, de 9 de setembro, bem como a alínea a) do n.º 3 do artigo 16.º dos Estatutos da Autoridade de Supervisão de Seguros e Fundos de Pensões, aprovados pelo Decreto-Lei n.º 1/2015, de 6 de janeiro.

³⁸ Cf. art.º 2.º al. c) do Decreto-Lei n.º 367/99 de 18/09.

instrumento de juridificação decorre hoje do Regime jurídico da organização e funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística e do SNC ³⁹.

São exemplos destas fontes normativas (i) o Aviso n.º 8256/2015 de 29/07 que torna público que pelo Despacho n.º 260/2015-XIX do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 16/07, foram homologadas as Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro n.ºs 1 a 29 do SNC; (ii) o aviso n.º 8255/2015 de 29/07 que torna público que pelo Despacho n.º 261/2015-XIX do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 16/07, foi homologada a Norma Contabilística para Microentidades do SNC; ou (iii) o Aviso n.º 8258/2015 de 29/07 que torna público que Pelo Despacho n.º 259/2015 -XIX do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 16/07, foram homologadas as Normas Interpretativas n.ºs 1 e 2 do SNC.

No que respeita aos despachos de homologação parece-nos que será também relevante uma referência à Estrutura Conceptual do Sistema de Normalização Contabilística, homologado pelo Despacho n.º 264/2015-XIX do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 16/07 e publicado pelo Aviso n.º 8254/2015 de 29/07. Este documento estabelece os conceitos que estão subjacentes à preparação e apresentação das demonstrações financeiras para utentes externos, que não se constituem como normas de aplicação direta, mas antes como um quadro estrutural ou principiológico de apoio quer aos preparadores daquelas, quer aos seus utilizadores, para melhor compreenderem a forma de construírem e interpretarem as demonstrações financeiras ⁴⁰.

4. As patologias do sistema de fontes

Após a exposição minimamente alinhada das fontes e normas de Direito contábil, e procurando conferir ao presente texto algumas notas de reflexão, será importante efetuar uma análise crítica deste agregado normativo, tentando daí retirar algumas conclusões válidas.

Desde logo, e porque de alinhamento se falou, cabe perguntar: constituirá este universo de normas — que, como se viu, é quantitativamente numeroso e orgânica e materialmente heterogéneo — um verdadeiro sistema ou, pelo contrário, assumir-se-á o

³⁹ Cf. art.º 4.º n.º 1 al. b) do Regime jurídico da organização e funcionamento da Comissão de Normalização Contabilística, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 134/2012 de 29 de junho e pontos 5.2, 6.1, 7.2 e 8.2 do SNC aprovado pelo Decreto-Lei n.º 158/2009 de 13/07.

⁴⁰ Este documento tem por base a Estrutura Conceptual do IASB, constante do Anexo 5 das “Observações relativas a certas disposições do Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19/07”, publicado pela Comissão Europeia em novembro de 2003.

mesmo como um simples conjunto, somatório ou agregado de normas sem um substrato que as una?

Como se sabe, para que se possa falar de um verdadeiro agregado normativo sistemático, torna-se imperativo que alguns predicados se tenham por verificados, como a unidade — materializada na exigência de que todas as normas devem encontrar um fundamento genético comum, um conjunto de valores ou bens jurídicos análogos que lhes subjaz —, a coerência (ou sistematicidade em sentido restrito) — significativa da ideia de inexistência de contradições graves e insanáveis entre normas, em termos de se poder afirmar que podem coexistir pacificamente entre si —, e a completude — no sentido de inexistência de lacunas significativas ou espaços de ausência de normação em domínios onde esta seria absolutamente indispensável ⁴¹.

Ora, a partir do exposto, é possível afirmar-se que o Direito da Contabilidade se afirma como unitário e minimamente completo, mas não sistemático.

Poderá afirmar-se como unitário, porque a pluralidade de normas que se referiu, e de outras que se poderiam ter referido, acaba por se encontrar interligada por um substrato material comum que, de modo mais ou menos direto, confere uma espécie de raiz própria. Esse substrato, parece, será constituído pelos *valores* que referimos logo no início: *fiabilidade, comparabilidade e transparência*, num contexto de prossecução da fluidez do mercado globalmente considerado. Aqui se encontrará a argamassa que junta sob um telhado comum normas internacionais, leis, decretos-lei, diretivas, regulamentos, etc., os quais, sem esse elemento, mais não seriam do que nótulas dispersas sobre contabilidade e prestação de contas.

Além disso, poderá dizer-se que é completo, ao menos tendencialmente, porque, na realidade, não se vislumbram espaços significativos negligenciados de normação, sem prejuízo de pontuais vazios que o legislador não cuidou ainda de disciplinar. Seja como for, nada que não se passe com igual intensidade e relevância em qualquer outro segmento jurídico normativo (ramo de Direito).

Porém, no que à sistematicidade concerne, já não se poderá afirmar que se trata de uma característica marcante. Isto porque identificam-se algumas patologias que

⁴¹ Sabe-se igualmente que sistematicidade e completude se afirmam como características tendenciais, pois o que se pretende é que inexistam contradições graves (insanáveis) e lacunas significativas, não se exigindo que não se verifiquem contradições ou vazios normativos de todo, algo que, aliás, seria impossível num ordenamento dinâmico e atualizado. Importante é que as contradições e lacunas não sejam de tal modo numerosas, graves e insanáveis que coloquem em crise a ideia de coerência global. V, a respeito, ROCHA, Joaquim Freitas, *Constituição, ordenamento e conflitos normativos...*, cit., 283 e ss.

poderão materializar fatores de perturbação no momento da aplicação das normas ao caso em concreto, como sejam, desde logo, as acentuadas inflação e pulverização legislativas, decorrentes, principalmente, da juridificação das normas técnicas (incorporadas ou objeto de reenvio ou devolução). Neste quadro, o processo de globalização financeira traz assumido um incremento de importância dos *IAS* e *IFRS*, contribuindo para a *desestadualização* da regulação jurídica e, por essa via, para a sua disseminação e espalhamento por diversíssimas fontes. Será certo que as diferentes normas se encontram unitariamente interligadas por valores comuns, como acima se referiu mas, não obstante, a dispersão acaba por introduzir perturbação e alguma desordem quando se trata de considerar a compatibilização das mesmas entre si ⁴². Acresce que não podem ser negligenciados os problemas relacionados com a publicidade das normas objeto de reenvio (normas reenviadas), as quais não estão muitas vezes sujeitas a publicação oficial, o que poderá implicar problemas de inconstitucionalidade da norma reenviante por violação do princípio constitucional da *segurança jurídica e proteção da confiança*. Neste contexto, a simples sujeição a formas de publicidade não oficial — como a inclusão das normas em bases de dados acessíveis na *web* — não parece que afaste os referidos vícios.

Ainda neste ponto, convém fazer alusão a um problema que, não sendo exclusivo do Direito contábil, nele encontra campo fértil de realização: a complexidade linguística. Importa começar por referir que as diferentes normas contabilísticas são aplicadas por numerosos sujeitos com graus de conhecimento e profissionalização muito díspares, não se podendo assumir que todos eles estão aptos a compreender os enunciados utilizados e as possibilidades interpretativas decorrentes. Neste particular, é muito frequente a "importação" de expressões e conceitos puramente técnicos que de modo algum são assimilados por um normal destinatário, dando até por vezes a impressão de que se trata de evidente lapso ou de traduções mal conseguidas ⁴³.

5. Conclusões e desafios

⁴² Neste sentido, v., por exemplo, COLASSE, Bernard e STANDISH, Peter, *The Development and Decline of Law in French Accounting Regulation*, in *Journal of Management and Governance*, 8, 2004, 424 e ss.

⁴³ A famigerada Lei dos Compromissos e dos Pagamento em Atraso (Lei 8/2012), não materializando Direito contábil em sentido restrito, não deixa de se apontar como um exemplo paradigmático do acabado de referir, ao importar conceitos da contabilidade (?) dificilmente explicáveis. Basta pensar no conceito de "passivo" para demonstrar a perplexidade inerente ("...as obrigações presentes de entidades provenientes de acontecimentos passados, cuja liquidação se espera que resulte num exfluxo de recursos da entidade que incorporam benefícios económicos". Um acontecimento que cria obrigações é um acontecimento que cria uma obrigação legal ou construtiva...).

Como se viu, inflação e dispersão normativas, debilidades ao nível da publicitação e falta de clareza dos enunciados normativos serão algumas das patologias que podem ser apontadas ao atual Direito da contabilidade.

Em abono da verdade, não será correto afirmar enfaticamente que tais patologias são de tal modo graves que inviabilizam a consideração (teórica) de um agregado equilibrado ou a execução (prática) das normas pelos diversos operadores ou atores. Na verdade, por um lado, pode continuar a falar-se de um Direito da contabilidade enformado por pressupostos racionais e lógicos, perfeitamente recortado e objeto de estudo minimamente claro e, por outro, pode verificar-se que a aplicação aos casos em concreto se faz de maneira normal, com problemas certamente, mas no mesmo grau de intensidade que se verifica no Direito tributário, comercial, laboral, administrativo, etc. - os juízes, os profissionais contábeis, os advogados, os solicitadores, os funcionários do fisco, etc., conseguem perfeitamente manejar o instrumentário de princípios e regras em termos de o tornar operativo. Contudo, a sinalização de algumas debilidades significa que as coisas podem melhorar e, nesse sentido, propõe-se de seguida algumas medidas que poderão contribuir para a afirmação deste segmento jurídico em termos ainda mais convincentes:

- Em primeiro lugar, pensar-se numa codificação ampla, tentando-se compilar todas as normas desagregadas numa única localização, a qual tanto poderia ser um "código" autónomo, como uma parte de um código já existente (por exemplo, recuperando os apartados sistemáticos do vetusto código comercial);
- Em segundo lugar, efetuar um esforço no sentido de dotar as normas de um maior grau de clareza e determinabilidade, não negligenciando que se está em presença de redutos abundantemente técnicos e materialmente densos, mas que, apesar disso, se destinam a ser aplicados por um número muitíssimo significativo de destinatários. Neste sentido, maior cuidado deve ser posto na importação acrítica de termos não jurídicos nem suscetíveis de juridificação, assim como na construção frásica e nas regras de legística;
- Em terceiro lugar, trabalhar no sentido da consecução de uma maior coordenação ao nível dos instrumentos não nacionais, normativizando a disciplina por meio de tratados formais, em detrimento de esquemas de *soft law*, de juridicidade e vinculatividade duvidosas.

Enfim, como se disse, tratam-se estas de meras propostas no sentido de suprir as debilidades sinalizadas. O Direito contábil não é, neste particular e apesar da *juventude*, muito diferente dos outros ramos de Direito. Enquanto agregado normativo cuja importância é cada vez mais inafastável, cumprirá tudo fazer para que a sua maturidade seja acompanhada do mais elevado grau possível de unidade, coerência e completude.

Braga e Ponte de Lima, julho de 2021