

MESTRADO
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
DISSERTAÇÃO

PORQUÊ QUASE UM SÉCULO SEM NORMATIVO CONTABILÍSTICO?

MARIA CARLOTA COSTA DE SOUSA DE MENEZES

OUTUBRO - 2016

MESTRADO
CONTABILIDADE, FISCALIDADE E FINANÇAS
EMPRESARIAIS

TRABALHO FINAL DE MESTRADO
DISSERTAÇÃO

PORQUÊ QUASE UM SÉCULO SEM NORMATIVO CONTABILÍSTICO?

MARIA CARLOTA COSTA DE SOUSA DE MENEZES

ORIENTAÇÃO:

PROFESSORA DOUTORA RITA MARTINS DE SOUSA

OUTUBRO – 2016

Resumo

A harmonização contabilística em Portugal deu os seus primeiros passos na década de 1960, com o Código de Contribuição Industrial, surgindo apenas em 1977 o primeiro Plano Oficial de Contabilidade, o qual simbolizou verdadeiramente o primeiro passo para a normalização contabilística. Neste sentido, torna-se pertinente questionar a que obedeceria o relato financeiro em Portugal no período do Estado Novo e questionar se existiram decisões políticas e/ou normas legais que alteraram o “rumo” dos princípios adotados.

A metodologia de investigação utilizada foi a entrevista semiestruturada. Foram realizadas duas entrevistas a especialistas contemplando a Contabilidade e a Fiscalidade – Hernâni O. Carqueja e Manuel Freitas Pereira.

Neste trabalho, conclui-se que durante a época do Estado Novo foi a reforma fiscal de 1958/1966 que criou o embrião dos princípios contabilísticos, funcionando as Escolas de Contabilidade como um catalisador de uniformização das regras contabilísticas. Neste sentido, salienta-se que tais regras estavam interligadas com a fiscalidade e a sua regulamentação visava maioritariamente atingir objetivos fiscais e não de gestão.

Palavras-chave: Princípios Contabilísticos, Fiscalidade, Estado Novo, Portugal

Abstract

Portugal's accounting harmonization had its first steps in the 1960's, from the Industrial Tax Code, although the first National Plan of Accounts is dated from 1977. Therefore, it becomes relevant to understand which are the rules followed in financial reports in the period before 1977, during the period of the *Estado Novo* (1933 -1974) and to ask if there were any political decisions and/or legal standards that influenced the "course" of the adopted principles.

The research methodology used was semi structured interview. Two experts were interviewed contemplating Accounting and Taxation – Mr. Hernâni O. Carqueja and Mr. Manuel Freitas Pereira.

The conclusion is that, during *Estado Novo*, the tax reform of 1958/66 launched the beginning of accounting principles, but the Schools where accounting was taught performed as a catalyst for the standardization of accounting rules. These rules were connected with taxation and its regulation and mainly required to achieve tax goals instead of management goals.

Key words: Accounting Principles, Taxation, "Estado Novo", Portugal

Agradecimentos

À orientadora, Professora Rita Martins de Sousa por toda a ajuda, infinita disponibilidade e excelente orientação.

À minha família, ao António, à Marina e aos meus amigos, pelas presenças fundamentais e palavras acertadas.

Índice

Resumo	I
Abstract	II
Agradecimentos	III
Índice	IV
Índice De Anexos	V
Lista de abreviaturas e significados	VI
1. Introdução	1
2. Contabilidade e princípios contabilísticos	5
3. O contexto fiscal e legal do Estado Novo	12
3.1 As reformas fiscais de 1922 e de 1929	12
3.2. Reforma fiscal do Estado Novo (1958/1966)	14
3.3 Fontes de Direito (no Estado Novo)	16
4. O relato contabilístico	19
4.1 Metodologia de investigação	19
4.2. Análise das entrevistas	21
5. Conclusões	29
6. Fontes e Referências Bibliográficas	32
7. Anexo	34

Índice De Anexos

Questões extra guião abordadas pelos entrevistados:

1. **O Direito e sua relação com a Contabilidade 37**
2. **Contexto histórico 38**

Lista de abreviaturas e significados

POC	<i>Plano Oficial de Contabilidade</i>
HC	<i>Hernâni O. Carqueja</i>
FP	<i>Manuel Freitas Pereira</i>
CCI	<i>Código de Contribuição Industrial</i>
SNC	<i>Sistema de Normalização Contabilística</i>
FEP	<i>Faculdade de Economia da Universidade do Porto</i>
OTOC	<i>Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas</i>

1. Introdução

A harmonização contabilística em Portugal deu os seus primeiros passos na década de 1960, a partir do Código de Contribuição Industrial (doravante, “CCI”), datando apenas de 1977 o Primeiro Plano Oficial de Contas (doravante, “POC”). Assim, revela-se pertinente questionar a que obedeceria o relato financeiro em Portugal antes da normalização contabilística imposta com o primeiro POC.

Para compreender as características do relato financeiro é preciso desde logo considerar a diferenciação que a literatura financeira faz entre os sistemas anglo-saxónicos e os sistemas continentais. Uma das principais características diferenciadoras destes dois sistemas é a relação entre a fiscalidade e a contabilidade. Nos sistemas anglo-saxónicos, predominante em países como o Reino Unido, a Dinamarca e a Holanda, a separação entre os dois campos verifica-se porque, nos países anglo-saxónicos, sendo o financiamento das empresas predominantemente efetuado pela via do mercado de capitais, a contabilidade foi orientada para o investidor, exigindo-se informação objetiva para a tomada de decisão. Tal não ocorre no sistema continental, presente em países como Portugal, Espanha, Alemanha, pois neste a fiscalidade moldou historicamente as regras contabilísticas (Allen and Douglas, 2000).

Nos países do grupo continental, o facto de predominar o financiamento bancário e de os bancos serem, muitas vezes, também *shareholders* das empresas tornou a disponibilização pública da informação menos relevante uma vez que o acesso a esta podia ser interno. A adoção do Sistema de Normalização Contabilística (doravante, “SNC”) ocorrida em 2009, foi uma forma de aproximar estes dois sistemas.

Neste sentido, integrando-se Portugal no sistema contabilístico continental, questiona-se a ligação existente entre contabilidade e fiscalidade. As diversas peças de informação contabilística fornecidas pelas empresas tornaram-se a fonte para o cálculo da matéria coletável. Foi apenas com a reforma fiscal da década de 1960, e mais concretamente com a aprovação do CCI em 1963 (Decreto-Lei n.º 45103), que se colocou o problema da necessidade de remodelação da contabilidade das empresas portuguesas. O apuramento dos impostos sobre os lucros não era compatível com a diversidade de critérios, quer de apresentação das peças contabilísticas quer de valorimetria de elementos patrimoniais. Apesar de o Código não ter determinado a normalização, obrigou a dar os primeiros passos na uniformização de certos procedimentos. Entre estes destacam-se a obrigatoriedade de livros específicos para as empresas do grupo B sem contabilidade organizada (livros de registo das compras, vendas e serviços prestados) e a exigência de certas regras de imputação de custos ou perdas e proveitos ou ganhos.

Contudo, no período anterior à aprovação do CCI, alguns momentos terão de ser destacados. Em primeiro lugar, o Código Comercial de 1888, que introduziu algumas obrigatoriedades na escrituração contabilística e na fiscalização das contas das sociedades anónimas e estabeleceu a obrigatoriedade de apresentação no final do ano de “Relatório de situação comercial, financeira e económica”, de um “Balanço”, e de uma “Conta de ganhos e perdas”. O Código dava ainda relevo à informação contabilística, nomeadamente, dos bancos. No início do século XX, em 1901, foi aprovada a legislação que regulava as sociedades por quotas, e diversos decretos que regulamentavam sectorialmente a informação contabilística a apresentar por empresas nos setores de seguros, da banca e da moagem.

Para além da necessidade de se sistematizar as diversas fases inerentes à evolução do relato financeiro, importará relacionar esta evolução com as reformas fiscais. Nesse sentido, serão destacadas as reformas fiscais de 1922, de 1929 e a reforma de 1958/1966. Se as reformas de 1922 e a de 1958/1966 procuraram a avaliação de rendimento real, a de 1929 integra o conceito de rendimento presumido. O rendimento real consiste essencialmente num tipo de tributação de lucros reais efetivos verificáveis através de contabilidade rigorosa (tornando-se absolutamente indispensável que fosse preparada por técnicos de contas), enquanto o rendimento presumido consiste na faculdade legal conferida aos comerciantes de fazerem as escriturações contabilísticas por si próprios ou de as confiarem a terceira pessoa.

Importa sistematizar e compreender o relato financeiro em Portugal antes da normalização contabilística de 1977 e verificar se existem marcos históricos, decisões políticas e/ou normas legais que podem ter alterado o “rumo” da contabilidade.

Parte-se da hipótese que em Portugal a relação entre contabilidade e fiscalidade foi historicamente relevante e coloca-se a seguinte questão de investigação:

Porquê quase um século sem normativo contabilístico?

Esta questão implica um conjunto de sub-questões, designadamente:

- (1) *Dada a inexistência de normativo, quais os princípios seguidos pela Contabilidade?*
- (2) *De que forma o enquadramento fiscal moldou o relato financeiro antes da normalização contabilística de 1977?*

Tendo em conta o objetivo e as questões colocadas, no segundo capítulo será apresentado o enquadramento teórico, nomeadamente o conceito de Contabilidade e de princípios contabilísticos. No capítulo terceiro irá proceder-se à periodização e explicação

da evolução das reformas fiscais e ainda, as normas legais que moldaram as regras contabilísticas até à normalização de 1977, essencialmente durante o período do Estado Novo. No quarto capítulo explicar-se-á a metodologia adotada, e apresentam-se as entrevistas realizadas a duas figuras da Contabilidade e da Fiscalidade, durante as décadas de 1940 a 1970. O último capítulo apresentará as conclusões retiradas, assim como as limitações deste trabalho e sugestões para trabalhos futuros.

2. Contabilidade e princípios contabilísticos

Historicamente, o POC (1977) não foi o primeiro sistema contabilístico em Portugal. No consulado pombalino já existia a necessidade do Estado controlar despesas e receitas, tendo sido introduzido pela primeira vez na contabilidade pública legislação sobre o método das partidas dobradas, também designado por ‘método mercantil’.

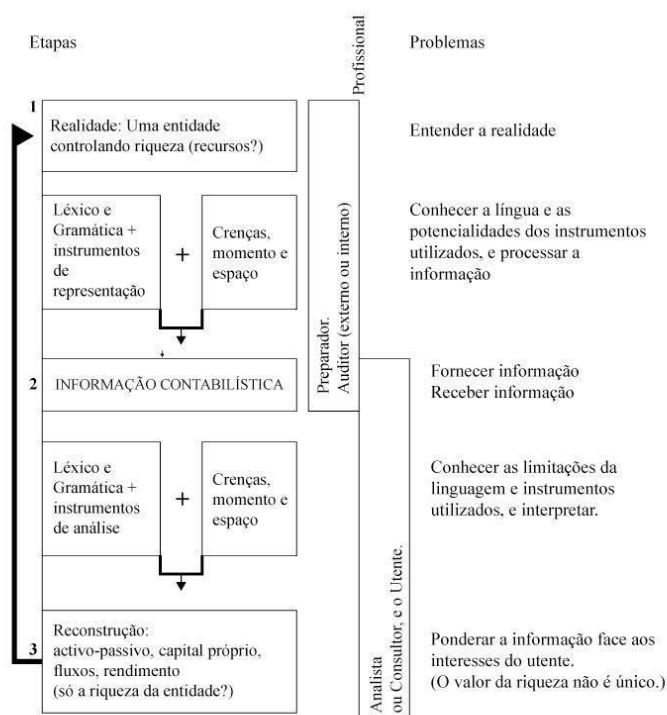
Na era pombalina foram criadas regras contabilísticas de forma a controlar a riqueza do Reino e das colónias. A Lei de 22 de dezembro de 1761, que criou o Erário Régio, salienta que uma parte do rendimento público deve ser recolhida de forma eficiente para garantir a “saúde” da monarquia. Nem sempre foi fácil esta recolha, uma vez que os “agentes de recolha” incorriam em fraudes e atrasos na entrega das rendas ao Rei.

A implementação da contabilidade por partidas dobradas no Erário Régio e nos diversos organismos públicos, a partir de 1761, foi um meio de controlar de forma mais eficiente receitas e despesas, assim como de normalizar práticas. As falhas do sistema de contabilidade previamente em vigor implicava que não havia informação necessária para gerir o país e as suas dificuldades financeiras. O governo necessitava de controlar melhor as despesas públicas, assim como as fraudes e más condutas provenientes dos agentes responsáveis pela gestão do erário público. Como defende Gomes et al. (2008), a adoção desta contabilidade por partidas dobradas foi mais do que uma mera prática técnica, foi uma prática social.

A primeira questão que se coloca é a de saber o que se entende por Contabilidade. Carqueja (1972) considera como Contabilidade: “a expressão, medida e análise dos meios à disposição da unidade económica com vista a obter informações sobre a sua situação e

vida económica.” Em Carqueja (2011) surge igualmente explicada a definição de Contabilidade como realidade social (Figura 1).

Realidade social designada por contabilidade (figura 1)



Fonte: Carqueja, 2011, p. 301

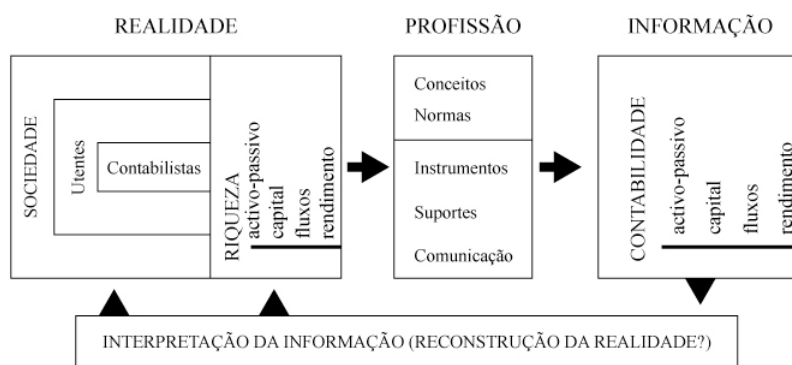
Assim, todos nós vivemos numa realidade onde existe riqueza. Essa riqueza é um objeto (patrimonialismo da contabilidade) que passa por um crivo no qual alguns indivíduos têm conhecimentos para utilizar instrumentos, mas também têm crenças e convicções pessoais. Posteriormente à passagem da realidade, pelo crivo constituído pelo léxico e gramática (instrumentos de representação) mais crenças invisíveis, no momento e no espaço, surge a designada informação contabilística.

Esta informação é depois recebida por outros indivíduos (analista ou consultor e utente) que além de léxico e gramática (mais uma vez instrumentos de representação) e

instrumentos que permitem a análise, também têm crenças, isto é, interpretações diferentes da realidade com um código de leitura próprio. Tal irá originar a reconstrução da primeira realidade, atentando a primeira visão e, conseqüentemente há retroação.

Assim, perante esta definição da Contabilidade como realidade social a questão seguinte a colocar relaciona-se com os princípios de contabilidade. Quais os princípios a adotar e porquê?

Contabilidade como Constructo Social (figura 2)



Fonte: Carqueja, 2011, p. 308

A realidade onde existe uma sociedade e riqueza passam por um crivo que é a profissão, dando lugar a uma informação estruturada. Assim, quando se procura princípios, procura-se “regras” a seguir pelos profissionais (em sentido figurado pois os princípios como se sabe estão acima das regras).

Neste sentido, a contabilidade respeita diversos princípios técnicos consoante a época. Como refere Carqueja (1972), ao contrário do que se passa com outras profissões (tais como engenheiro, médico, etc.), a profissão dos técnicos de contas sofre muita interferência do legislador, pois a contabilidade está bastante relacionada com a economia. Depreende-se que, para que os métodos contabilísticos corretos sejam aplicados, é suficiente a lei remeter para estes. Não sendo possível a formulação de

princípios reguladores da técnica contabilística, conseqüentemente procurar-se-á enunciados expressos desses princípios, isto é, regulamentação legal.

Todavia, neste cenário de regulamentação legal, o problema que se coloca é a existência ou não de princípios da contabilidade suficientes para efetuar a regulamentação.

A publicação do Decreto-Lei n.º 49 381, de 15 de Novembro de 1969, o qual regula a Administração e Fiscalização das Sociedades Anónimas, nos seus artigos 30.º a 38.º, (os quais compõem o Capítulo III deste), define critérios para a elaboração dos balanços, tanto da situação como dos resultados, mas sem qualquer explicitação relativa ao aspeto gráfico destes. Exige exatidão nas informações fornecidas e proíbe a omissão de verbas, obriga ainda à indicação expressa do valor do ativo e passivo com especificação das parcelas de forma clara. Aos balanços de resultados impõe a classificação de encargos e proveitos por natureza e obriga a certas especificações. Não são efetuadas quaisquer remissões para critérios profissionais. Contudo, se analisarmos o CCI, mais concretamente o seu artigo 22.º, deparamo-nos com uma remissão aos “Sãos Princípios de Contabilidade”: “O lucro tributável reportar-se-á ao saldo revelado pela conta de resultados do exercício ou de ganhos e perdas, elaborada em obediência a *Sãos Princípios de Contabilidade...*” (sublinhado nosso). Carqueja (1972) defende também que tendo em conta que na lei não existe consagração destes princípios, deduz-se que a sua especificação é da jurisdição do exercício profissional dos contabilistas.

Analisando os “Sãos Princípios de Contabilidade”, o primeiro requisito com que nos deparamos na elaboração destes princípios é que estes têm de ser geralmente aceites, isto é, tem de existir uma aprovação profissional pela maioria dos técnicos de que se trata de um princípio. Os Estados Unidos da América são os pioneiros nesta matéria, como se

pode observar ao analisar Sanders, Hatfield & Moore, 1938, (citado em Carqueja (1972)). Nesta obra não só é bastante desenvolvido o estudo do conceito de “princípios geralmente aceites”, como é efetuado um sumário dos princípios contabilísticos. Através desta obra, Carqueja define como princípios contabilísticos “o enunciado, tanto quanto possível conciso, das soluções contabilísticas consideradas corretas”. Contudo, continuamos dependentes do conceito “geralmente aceites”, o qual, como conclui Carqueja (1972), é sempre discutível tendo em conta que o próprio critério para aferir a aceitação geral é discutível.

A conformidade legal é outro caminho possível. Quanto a esta fundamentação para a previsão dos princípios contabilísticos, não se pode deixar de ressaltar que “a codificação implica permanência e rigidez enquanto a vida económica atual a traduzir pela contabilidade é caracterizada pela instabilidade e soluções de oportunidade”. Por isso torna-se necessário dotar a solução legal com a flexibilidade e adequação do meio usado para os definir. No entanto, Carqueja (1972) conclui que “a evolução da técnica contabilística e as mutações do condicionalismo económico levam a reexaminar que seja efémera a adequação de tais preceitos legais” (pp. 18).

Assim sendo, não optando pelo “caminho” dos Sãos Princípios de Contabilidade e soluções definidas legalmente, enveredamos por um terceiro caminho: as soluções divulgadas/aconselhadas por associações profissionais. Como exemplo destas soluções é relevante salientar as associações britânicas de contabilistas e os *Principles Comptables* divulgados com a *Révue de Comptabilité Française* pela *Ordre des Experts Comptables et Comptables Agréés*. A *Ordre des Experts Comptables* é um grupo de profissionais contabilistas em França. Tendo sido criada após a Segunda Guerra Mundial, pela Ordem de 19 de Setembro de 1945 e sob a supervisão do Ministério da Economia, Finanças e

Orçamento, com o objetivo de gerir e organizar a maior rede francesa de profissionais independentes ao serviço das empresas. No âmbito da sua atividade, divulgou os designados *Principles Comptables*, os quais consistem em objetivos, pressupostos, restrições, regras de contabilidade que no seu todo formam a estrutura conceptual da contabilidade em França na época.

Em suma, apesar de Carqueja (1972) não considerar necessário como critério de definição dos ‘Sãos Princípios de Contabilidade’, e conseqüentemente como correção de princípios contabilísticos, a aceitação generalizada e as soluções definidas legalmente, conclui que a melhor solução para a definição de ‘Sãos Princípios de Contabilidade’ é a conjugação das três perspetivas *supra* referidas. Por outras palavras, se existir consagração legal para os Sãos Princípios Contabilísticos, as associações profissionais e a doutrina conseguirão criar um quadro “seguro e maleável” de princípios contabilísticos. Contudo, salienta que tendo o enquadramento legal e o trabalho proveniente das associações profissionais, não é necessário a aceitação generalizada dos Sãos Princípios da Contabilidade porque esses dois requisitos só por si são suficientes para assegurar a definição dos princípios de contabilidade.

É ainda relevante salientar que neste artigo, Carqueja (1972) relaciona os ‘sãos princípios da contabilidade’ com a normalização contabilística, na medida em que a segunda pode ser fonte de regulamentação dos ‘sãos princípios’. Porém, ressalva a questão da dependência da normalização contabilística das teorias da contabilidade, como fonte de resolução das lacunas. As teorias da contabilidade consistem em correntes de pensamento contabilístico que contribuíram para a afirmação da ciência contabilística ao longo dos séculos. Entre estas destaque-se o Contismo, o Personalismo, o Controlismo, o Administrativismo ou Aziendalismo, o Patrimonialismo, o Neocontismo e o

Neopatrimonialismo (Guimarães, 2005; Silva, 2008). Por exemplo, se para os Contistas a contabilidade é a ciência das contas, pois confinam a sua análise à estrutura e funcionamento daquelas, no Personalismo o objeto de estudo da contabilidade passa a ser a relação jurídica entre proprietários e agentes consignatários e/ou correspondentes. Por sua vez, para os Neocontista as contas não deveriam ser abertas em nome de pessoas, mas refletir os valores do património, colocando em evidência o Ativo, o Passivo e o Resultado Líquido. Deste modo a resolução de lacunas terá um cunho teórico.

Concluindo, Carqueja (1972), “tal como acontece no direito perante a possibilidade de várias teorias deverá procurar-se a teoria implícita nos casos previstos, quando os houver, e resolver com base nela as lacunas” (pp. 22).

3. O contexto fiscal e legal do Estado Novo

Durante a época do Estado Novo, existiram essencialmente duas Reformas Fiscais com impacto no desenvolvimento contabilístico: a reforma fiscal de 1922 e a reforma fiscal de 1958/1966 (também designada a Reforma Fiscal do Estado Novo). O grande fator diferenciador destas duas reformas foi que, enquanto a primeira reforma consagrava o rendimento real (1922), a segunda reforma integrava o conceito de rendimento presumido (1929). Neste sentido, nos pontos seguintes será desenvolvido os diferentes tipos de apuramento do rendimento assim como, as suas vantagens e desvantagens.

Foi com o Código Comercial de 1888, nos termos do seu artigo 29.º e seguintes, que o comerciante foi obrigado a ter determinados livros, tais como, o de “Inventário e Balanços”, o “Diário”, o “Razão” e o “Copiador”. Apesar de ser exigido que os referidos livros fossem elaborados de forma clara e precisa as “operações de comerciantes e a sua fortuna” assim como a forma de “arrumação” destas eram inteiramente do arbítrio do comerciante. O artigo 38.º do referido Código permitia ainda que a “escrituração mercantil” fosse efetuada pelo próprio comerciante ou outra pessoa autorizada por este.

3.1 As reformas fiscais de 1922 e de 1929

No período histórico da República tentou-se uma modernização fiscal que passava por apurar o rendimento real das empresas (Reforma de 1922). A reforma de 1929 recuou em relação aquele processo e implementou o rendimento presumido como base de tributação. Esta reforma propôs-se, como defende Valério (2006), “tributar o rendimento normal ou o valor normal e não o rendimento real ou o valor real”.

Valério (2006) salienta dois argumentos na base deste recuo nas regras da tributação. O primeiro argumento prendia-se com o elevado grau de dificuldade em apurar o rendimento real de cada sujeito passivo. Neste sentido, em termos práticos, na realidade

a tributação incidia no rendimento normal ou no valor normal e não no valor real como exigido legalmente. O segundo argumento defendia que, a tributação do rendimento normal “premiava quem fosse mais eficiente do que a média e castigava quem fosse menos eficiente do que a média, estimulando assim a eficiência dos agentes económicos” (Valério, 2006, pp. 133).

É relevante salientar que até à data da reforma fiscal da década de 1960, os contribuintes eram organizados em três grupos diferentes (o Grupo A, B ou C), consoante a sua composição:

- Grupo A: sociedades anónimas, cooperativas, grandes empresas e organismos cooperativos;
- Grupo B: era residual, isto é, as entidades que não fossem abrangidas pelo Grupo A e pelo Grupo C, inseriam-se no Grupo B;
- Grupo C: pequenas empresas (definidas por um certo número de características cumulativas).

As empresas do Grupo A, eram obrigadas a apresentar ao fisco as suas contas, para que fosse apurado o seu lucro efetivo e, este fosse a base de cálculo para a tributação. As empresas pertencentes ao Grupo B eram tributadas pelo lucro real presumido. Por último, as empresas do Grupo C eram, as únicas, tributadas pelos lucros normais. A taxa era fixada em 15%, mas autorizava-se a sua elevação até 20% por simples despacho do Ministro das Finanças e reduzia-se o seu nível a 5% para os organismos corporativos.

Daí que Valério (2006) entenda que "é razoável dizer que a reforma fiscal concluída em 1929 foi em grande medida uma tentativa de voltar à situação anterior à reforma de 1922, satisfazendo as forças sociais e políticas que se tinham oposto à reforma fiscal (...)” (pp. 135).

3.2. Reforma fiscal do Estado Novo (1958/1966)

Foi apenas entre 1958 e 1966, que a reforma estatuída através de nove decretos-lei colocou finalmente o rendimento real como base da tributação. Segundo Ferreira (1983), "...a normalização (...) das contabilidades corresponde a um ideário que se traduz na escolha da terminologia e na fixação dos conceitos, regras e critérios de avaliação e movimentação das contas das empresas, de um setor ou de todo um país” (pp. 25).

Neste sentido, o conceito de normalização contabilística relaciona-se com uma “organização contabilística uniforme com exigências diversas que começam na terminologia e conceituação, prosseguindo na escolha dos esquemas e regras de contabilização uniformemente adotados e culminando na elaboração dos modelos, onde, em síntese, se representam fluxos ou correntes de valores (v.g., demonstrações de resultados, mapas de fontes e aplicações de fundo) e saldos ou situações finais (v.g., balanço)” (pp. 26).

Ora, apesar de o CCI de 1963 (Decreto-Lei n.º 45103) não ter determinado a normalização contabilística, obrigou à uniformização de certos procedimentos, determinando a exigibilidade de certas peças contabilísticas, designadamente: a obrigatoriedade de livros específicos para as empresas do grupo B sem contabilidade organizada, assim como a exigência de certas regras de imputação de custos ou perdas e proveitos ou ganhos. Deste modo, o legislador procurou “minimizar a extensão em que o montante do rendimento fica na dependência do livre arbítrio do contribuinte, evitando-se ao mesmo tempo distorções inconvenientes” (preâmbulo do Decreto-Lei n.º 45103 de 1 de Julho de 1963, ponto 4), através da fixação de certas normas e critérios gerais de determinação da matéria coletável. Apesar de reconhecer que havia ainda muito trabalho

a fazer para se conseguir atingir a designada “normalização das escritas”, nomeadamente, um enquadramento setorial, esta alteração foi uma evolução nesse sentido e com esse fim.

Tal como defende Ferreira (1983), este panorama (ausência total de normalização contabilística) tinha um carácter transitório. E mais, “as empresas podiam continuar a elaborar e a publicar as suas demonstrações financeiras de harmonia com os critérios tradicionais, ficando satisfeitos os desejos da Administração Fiscal desde que nas declarações e documentos a apresentar por aquelas (...) se indicassem inequivocamente os resultados efetivos apurados nos termos do Código” (pp. 40).

Por sua vez, Valério (2006) defende que uma das grandes alterações desta reforma incidiu sobre a chamada Contribuição Industrial, imposto que procura tributar tendo em conta o lucro real das empresas e não o lucro normal.

O próprio legislador no CCI dá importância à uniformização, ao passar a tributar o rendimento real e não o rendimento presumido, porque procura “atingir o mais proximamente possível o rendimento real dos contribuintes” (*cf.* preâmbulo do DL 45103 de 1 de Julho de 1963 – CCI). Visto que consideram que o rendimento real reflete “as condições económicas dos cidadãos e das empresas, constitui o melhor indicador da sua capacidade e, portanto, a base mais conveniente para uma equitativa repartição do imposto”. No capítulo III do CCI, o artigo 22.º e os seguintes, podemos observar o *supra* referido método de determinação da matéria coletável para os todos os grupos (A, B e C).

É pertinente tomar como exemplo, para a análise desta alteração na forma de apuramento do rendimento, o Imposto sobre a Indústria Agrícola (Decreto-Lei nº 45 104 de 01-07-1963) e o Código da Contribuição Predial visto que o seu método de determinação da matéria coletável, em regra, é o mesmo que o da Contribuição Industrial, embora tais métodos sejam afeiçoados às particularidades das explorações agrícolas,

porque a indústria agrícola incide sobre rendimentos influenciados pelo comportamento da conjuntura, tal como o que se verifica com a maioria das atividades industriais e comerciais. Ao analisar o preâmbulo do referido decreto-lei deparamo-nos com os objetivos e razões que levaram o legislador a efetuar esta modificação: estimular o aperfeiçoamento da escrita das empresas, que como se pode observar é tendencialmente o mesmo. Neste preâmbulo defende-se que apesar das imperfeições na contabilidade, as quais se verificam independentemente da dimensão da empresa, isso não é motivo suficiente para renunciar à tributação do lucro real das empresas agrícolas, visto que o que se pretende atingir é o lucro presumido destas entidades (“um lucro que poderia calcular-se, embora grosseiramente, com base numa sucinta declaração de rendimento bruto, encargos e resultados”). Neste sentido, conclui-se afirmando que “ao próprio imposto há de caber a tarefa de criar, em larga medida, as condições que virão a permitir o melhoramento dos métodos de determinação da sua matéria coletável” (*cf.* Segunda parte do ponto 8. do preâmbulo do Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola de 1963).

Em suma, a Reforma Fiscal de 1958/1966 regressou aos princípios da reforma fiscal de 1922, mas ainda com muito espaço para cálculos de lucros presumidos e ausência de regras contabilísticas uniformes para todas as classes de empresas.

3.3 Fontes de Direito (no Estado Novo)

As fontes de Direito, no período do Estado Novo, encontram-se consagradas no Código Civil de 1966. Estas decompõem-se da seguinte forma: em primeiro lugar, as leis; em segundo lugar, as normas corporativas (“regras ditadas pelos organismos representativos das diferentes categorias morais, culturais, económicas ou profissionais, no domínio das suas atribuições, bem como os respetivos estatutos e regulamentos

internos); e em terceiro lugar, os usos, que não sejam contrários à boa-fé e quando a lei assim o determine.

Assim, como se pode observar, a principal fonte de Direito eram as Leis, tendo as Leis primazia sobre eventuais normas corporativas que fossem criadas. Por sua vez, as normas corporativas prevaleciam sobre os usos.

Conforme se pode observar ao analisar o artigo 1.º do Código Civil atualmente em vigor, as fontes de Direito do Estado Novo não diferem substancialmente das fontes de direito de hoje em dia.

Em caso de vazio legal, isto é, quando estamos perante uma lacuna na lei toma-se a decisão jurídica segundo a norma aplicável aos casos análogos (n.º 1 do art.º 10.º do CC). Sendo que consideram-se casos análogos aqueles que a lei regulou pelas mesmas razões justificativas (*ratio legis*) que o caso em que está omissa a regulação da lei. Caso não exista nenhum caso passível de analogia, o intérprete torna-se “legislador” para aquele caso concreto dentro do espírito do sistema jurídico, ou seja, a situação é resolvida segundo a norma que o próprio contabilista criaria para o caso em análise, ou seja, em falta.

Assim, apesar de esta reforma fiscal do Estado Novo ter sido definida por decretos governamentais e não por leis produzidas pelo parlamento, como os decretos governamentais são leis, consideram-se leis “todas as disposições genéricas providas dos órgãos estaduais”, nos termos do número 2 do artigo 1.º do Código Civil de 1966, estes não podem ser contrariados por outro tipo de normas, apenas poderão complementar a regulação desta matéria ao colmatar uma eventual lacuna que exista neste tópico.

Como se viu, durante o período do Estado Novo, e sobretudo até à Reforma Fiscal da década de 1960, não existiu nenhum decreto governamental que instituísse regras

contabilísticas de forma homogénea. Neste sentido, a reforma de 1960 procurou uma maior uniformização. Apesar de na prática não ter havido uniformização material, verificou-se uma certa uniformização formal. Os diversos Códigos foram o embrião da normalização contabilística, tendo em conta que por terem valor de lei deram o primeiro passo na uniformização do ponto de vista formal. Pode-se assim afirmar que apesar de não se ter verificado uma uniformização material, foi com a Reforma de 1958/1966 que se iniciou a uniformização formal da contabilidade em Portugal.

4. O relato contabilístico

4.1 Metodologia de investigação

Tendo em conta as questões de investigação, considerou-se que a metodologia de investigação mais indicada seria a entrevista. Esta escolha baseou-se não só, no facto de as entrevistas terem vindo a contribuir para que a observação sociológica seja uma fase do trabalho científico mais sistemática e racional, como ainda, porque nesta investigação estamos perante a análise de fenómenos de mudança social os quais conseguem ser devidamente captados através de uma entrevista.

Como refere Ferreira (1986), a entrevista (em analogia ao inquérito) é “ (...) o único instrumento que permite detetar a presença e intensidade de certas características e práticas de vastos conjuntos de indivíduos em níveis adequados de eficácia e eficiência.” O autor refere ainda que esta metodologia de investigação nos permite obter “comportamentos passados e presentes que escapam totalmente a outras formas de observação.” Para fundamentar esta corrente, Ferreira (1986), pp. 165 e seguintes, constata que, “toda a ação de pesquisa se traduz no ato de perguntar”, ou seja, a definição de elaboração de um bom questionário na recolha de elementos da prática sociológica consiste na “arte de bem perguntar” e consequentemente na correta identificação dos elementos cruciais da resposta.

Parece-nos relevante salientar que neste trabalho de investigação foram respeitados os devidos princípios na elaboração da entrevista, os quais de acordo com o Ferreira (1986) também se aplicam a entrevistas estruturadas. Assim, os princípios consistem em: (i) o inquérito aplica-se a unidades sociais; (ii) as unidades inquiridas são tomadas como equivalentes; e, (iii) os fenómenos sociais existem independentemente das relações sociais que os determinam.

Ao analisar uma entrevista é necessário ter presente que não nos é possível conhecer a “Realidade”, apenas diversas perceções da realidade a partir das quais criamos a nossa própria. Neste sentido, parece-nos relevante partilhar que a dificuldade mais sentida ao longo da entrevista foi precisamente conciliar a interação social com o entrevistado, com a necessária distanciação técnica e competente da análise.

Além disso, como ao longo desta investigação está a ser efetuada uma análise político-sociológico da época, seria preferível desenvolver práticas de observação, o que originou a utilização da entrevista semiestruturada.

Atendendo às questões de investigação optou-se por realizar entrevistas a Professores com experiência em duas áreas diferentes, como sejam as de Contabilidade e Fiscalidade. O conhecimento teórico e prático dos selecionados para realização de entrevista fez com que as questões a colocar não pudessem ser questões completamente fechadas, pois isso iria retirar às entrevistas informação passível de ser relevante para a investigação.

A seleção dos entrevistados deve-se à carreira académica e profissional dos Professores, tal como pode ser percebido quando se analisar a biografia de cada um. O Professor Hernâni O. Carqueja nasceu a 19 de Setembro de 1937, em Felgar, Concelho de Moncorvo. É Licenciado em Economia pela Faculdade de Economia da Universidade do Porto (doravante, “FEP”). Iniciou a sua carreira profissional como assistente na FEP e, a partir de 1963, como encarregado de curso, ter desempenhado funções docentes na Faculdade de Engenharia e na de Economia; a partir de 1973, depois de ter lecionado na então Universidade de Lourenço Marques, fez carreira principalmente como profissional, primeiro como revisor de contas, até 1982, e depois como gestor. Sem prejuízo de intervenções esporádicas como docente, tais como na Universidade Livre e no ISSE, só

em 1999 retornou à docência para lecionar Teoria da Contabilidade, no Mestrado em Ciências Empresariais, especialização de Contabilidade, da Faculdade de Economia do Porto. O Professor Manuel Freitas Pereira é também licenciado em Economia pela FEP, Mestre em Gestão pelo ISEG, da Universidade Técnica de Lisboa e Diplomado com o “Curso de Finanças Públicas” do Fundo Monetário Internacional. Juiz Conselheiro do Tribunal de Contas, foi responsável pela área da segurança social, emprego e formação profissional e pelo Parecer sobre a Conta da Segurança Social. Foi ainda, de 2005 a 2007, coordenador geral do Parecer sobre a Conta Geral do Estado. Professor Catedrático Convidado do ISEG, da Universidade Técnica de Lisboa, onde lecionou desde 1979 tendo sido responsável, designadamente, das unidades curriculares “Fiscalidade”, “Gestão Fiscal” e “Gestão Fiscal Internacional” dos Cursos de Licenciatura, Mestrado e Pós-Graduação. Assegurou a coordenação científica e pedagógica do “Curso de Pós-Graduação em Gestão Fiscal” e integrou a Comissão Científica e Pedagógica do “Mestrado em Contabilidade, Fiscalidade e Finanças Empresariais”.

A entrevista ao Professor Manuel Henrique de Freitas Pereira, no ISEG, decorreu dia 19 de Setembro de 2016 às 17:00. A entrevista ao Professor Hernâni Olímpio Carqueja, decorreu na Ordem dos Técnicos Oficiais de Contas (doravante, “OTOC”), dia 27 de Setembro de 2016 às 10:00.

4.2. Análise das entrevistas

Infra encontram-se as entrevistas realizadas de forma comparada, pelo que nesta secção colocam-se as questões, assim como uma breve análise das respostas obtidas.

1. Antes da Reforma fiscal do Estado Novo de 1958-1966, como se definiam as regras do relato financeiro durante o Estado Novo? Quais as variáveis que o condicionavam? Eram só variáveis fiscais? E quais as peças contabilísticas mais importantes nesse relato?

<i>Hernâni O. Carqueja</i>	<i>Freitas Pereira</i>
<p>Até 1964, a fiscalidade não tinha influência nas normas adotadas na contabilidade. As normas obedeciam a padrões tão diversos que se torna difícil descrever detalhadamente as variáveis que condicionavam as regras do relato financeiro durante o Estado Novo.</p> <p>Em suma, eram várias variáveis que condicionavam as regras do relato financeiro durante o Estado Novo, não só variáveis fiscais.</p>	<p>As variáveis fiscais era o principal fator condicionante da evolução da contabilidade.</p> <p>Como não existia normalização contabilística até 1977 e, a partir de 1963, era importante respeitar o CCI, os técnicos de contabilidade seguiam as normas do referido Código, nomeadamente, as normas sobre a especialização dos exercícios, as regras para provisões e para amortizações, entre outras.</p> <p>Neste contexto, podemos afirmar que a contabilidade era efetuada ao contrário, isto é, a contabilidade era realizada tendo como pano de fundo objetivos fiscais, sem na verdade estar ao serviço dos utilizadores (isto é, como um verdadeiro sistema de informação que procurava atingir vários utilizadores).</p> <p>Esta dependência da contabilidade da fiscalidade era muito criticada. Esta dependência verificou-se essencialmente até 1977 (data da entrada em vigor Plano Oficial de Contas) mas ainda assim o POC continuava a respeitar em demasia as normas fiscais.</p> <p>Neste sentido, podemos afirmar que a contabilidade só surgiu e ganhou alguma dinâmica a partir do CCI (1963), ao criar a figura do técnico de contas contudo viveu sempre à sombra do fisco.</p>

Concluimos assim que, HC considera que a fiscalidade não influenciou o relato contabilístico até ao CCI, enquanto FP contradiz tal asserção. Isto é, na opinião de FP, a fiscalidade era a principal condicionante das regras do relato financeiro durante o Estado Novo.

2. Depois da Reforma fiscal do Estado Novo de 1958-1966, as empresas respeitavam efetivamente/na prática as regras, em termos de relato financeiro, implementadas pela referida reforma? Aqui gostaríamos de dar mais ênfase aos contribuintes do grupo A (o qual englobava essencialmente as sociedades anónimas, cooperativas, grandes empresas).

<i>Hernâni O. Carqueja</i>	<i>Freitas Pereira</i>
<p>As normas implementadas são muito reduzidas (as normas implementadas encontram-se analisadas <i>supra</i> em Carqueja (1972)).</p> <p>No fundo, os ensinamentos na Teoria da Contabilidade acabaram por influenciar algumas práticas. Sendo grande o condicionalismo para o CCI.</p> <p>Tendo em conta que até essa data apenas existia lucros normais. Isto é, as sociedades anónimas pagavam os impostos com base no capital social (o que permitia uma certa margem de arbítrio tendo em conta que ao colocar-se um capital social pequeno, pagar-se-ia menos impostos). Neste contexto, os lucros não tinham qualquer influência visto que cada empresa calculava os lucros de acordo com o critério próprio, isto é, mais conveniente para os indivíduos responsáveis pela empresa em causa.</p> <p>Em suma, na opinião de HC, as empresas não respeitavam na prática as regras implementadas pela referida reforma fiscal, em parte porque as regras existentes eram muito reduzidas (criando uma margem de arbítrio para os gestores das empresas).</p>	<p>A reforma de 1929 implicava uma taxa fixa para as empresas do grupo A.</p> <p>Até 1963, data da publicação do CCI, a contabilidade não tem importância. Logo, durante o Estado Novo a contabilidade não tinha utilidade.</p> <p>A publicação do primeiro Código das Sociedades Comerciais, veio determinar a existência de livros obrigatórios mas regulava pouco as regras de normalização e apresentação das contas. Neste sentido, FP concluiu que os livros obrigatórios eram mais importantes do que as próprias regras contabilísticas. Isto é, o importante era ter o diário, o livro de mestre, entre outros, sendo de pouca importância a forma como o relato financeiro era efetuado.</p> <p>Como afirma FP, este cenário cria margem de arbítrio.</p> <p>O Professor toma como exemplo a tributação das empresas do Grupo A pelo “lucro real”, o qual considera ilógico sem normalização contabilística, tanto para o contribuinte como para a Autoridade Tributária. Nas empresas deste grupo, não existia nenhuma regra, nem de valorização, nem de importação de proveitos e gastos, ou seja, não existiam regras uniformes.</p>

Concluimos assim que HC considera que as empresas do Grupo A não respeitavam efetivamente/na prática as regras, em termos de relato financeiro, implementadas pela referida reforma. Por outro lado, FP nem se debruça sobre a questão por considerar que até 1974 a contabilidade não era de extrema importância visto que não tinha utilidade para a gestão, tendo em conta que não traçava o perfil real/situação contabilística das empresas. A Contabilidade deve ser um sistema de informação para empresas (*cf.* Figura 1 e Figura 2 *supra* referidas).

3. E, como eram calculados os "lucros normais" das empresas do grupo C (o qual englobava as pequenas empresas), isto é, as únicas em que se admitia continuar a tributar pelos lucros normais na Reforma fiscal?

<i>Hernâni O. Carqueja</i>	<i>Freitas Pereira</i>
<p>Através de uma análise a empresas do mesmo setor, que tinham contabilidade e disponham de dados. Neste sentido, verificavam qual era a taxa que podem considerar normal de resultados e, posteriormente, aplicavam essa taxa ao valor bruto das vendas da empresa em análise. Originando, por vezes, distorções tendo em conta que não é por uma empresa vender X% que ganha Y%, o que “acaba por ficar afetado pelos cálculos que o fisco faz”.¹</p>	<p>A forma de tributação das empresas do grupo C, entenda-se a forma de cálculo dos lucros presumíveis, eram efetuadas por representação/amostra de uma comissão ou um representante da classe empresarial, não da profissão.</p>

Nesta pergunta ambos concordam que os lucros presumíveis eram calculados através de uma análise comparativa de resultados de outras empresas do setor. Donde FP salienta que foi uma função da classe empresarial e não da profissão de contabilista, o que remete a figura de contabilista para segundo plano. Assim, o contabilista não era uma figura importante no Estado Novo, a classe empresarial é que tinha esse poder.

¹ Quanto às empresas do grupo C antes da reforma fiscal do Estado Novo, é relevante salientar que as corporações estavam organizadas em atividades, e por vezes o Governo decretava que cada corporação tinha de pagar um certo montante em impostos, deixam ao arbítrio de cada corporação quanto é que cada empresa pagava. Neste sentido, podemos concluir que a distribuição durante o período do Estado Novo implicava opiniões da própria corporação logo as corporações tinham influência.

4. Com esta reforma considera terem ocorrido alterações no relato financeiro em termos das principais peças contabilísticas? E estas alterações permitiram um conhecimento mais apurado da situação das empresas ou a ótica continuou a ser mais patrimonialista do que de gestão?

<i>Hernâni O. Carqueja</i>	<i>Freitas Pereira</i>
<p>Na opinião do Professor Hernâni Carqueja, em Portugal, não havia patrimonialitas.</p> <p>A ideia contrária, de que a escola do Porto era patrimonialista, surgiu do Brasil mas a verdade é que no Porto nunca existiram correntes patrimonialistas, nem mesmo o Professor Fernando Vieira Gonçalves da Silva.</p> <p>A Escola de Lisboa e do Porto sempre se formaram em sintonias, tratando ambas a Contabilidade como ciência aplicada.</p>	<p>O Professor FP, considera que a contabilidade portuguesa era uma contabilidade mais patrimonialista pois era determinada muito em função do património. Esta caracterização era bastante notória, na época em análise, nas empresas do grupo A visto que tinham uma taxa fixa, até ao CCI.</p> <p>FP salienta ainda que entre 1963 e 1976 nem a declaração fiscal se encontrava normalizada, tendo em conta que juntavam balanços e contas de resultados.</p> <p>Conclui afirmando que a contabilidade não tinha a componente informativa, ou seja, de gestão.</p>

Concluimos que HC considera que a contabilidade portuguesa não era uma contabilidade patrimonialista, enquanto FP contradiz tal asserção.

5. Considera que as Associações Profissionais tiveram um papel ativo durante o Estado Novo?

<i>Hernâni O. Carqueja</i>	<i>Freitas Pereira</i>
<p>O Professor considerou que as Associações Profissionais não tiveram um papel ativo durante o Estado Novo. Visto que o Estado Novo durou até 1974 e o POC é de 1977. Assim, apesar de as associações profissionais terem publicado três projetos de plano de contas até 1977, todos foram posteriores a 1970, logo, não se pode considerar verdadeiro Estado Novo.</p>	<p>O Professor considerou que as associações profissionais não tiveram um papel ativo durante o Estado Novo.</p> <p>Defendendo que até 1963 não tinham influência. Posteriormente, as associações profissionais tiveram algum relevo mas era muito diminuto. Em 1974, com a figura do técnico de contas começam a surgir algumas associações profissionais e tanto assim é que, quando se começa a formar a norma contabilista, esta é formada por Comissões as quais já se encontram representadas por associações profissionais.</p>

Ambos concordam que as Associações Profissionais não tiveram um papel ativo durante o Estado Novo, tanto mais que a profissão de contabilista se encontrava subalternizada (ver respostas à pergunta 3).

6. O que considera ter sido mais importante na criação de Normalização Contabilística em Portugal?

<i>Hernâni O. Carqueja</i>	<i>Freitas Pereira</i>
<p>As particularidades do Estado Novo encontram-se na regulamentação da panificação (setor bastante regulamentado durante o Estado Novo), no que fez com as escolas (isto é, correntes de opinião sobre teorias ou doutrinas contabilísticas) mas não estão em questões de princípios contabilísticos².</p> <p>Quanto à eventual influência das escolas na normalização contabilística, o Professor quis salientar que ao contrário da maioria da doutrina (inclusive do Professor FP), o Professor Hernâni Carqueja defende que as escolas do Porto e Lisboa sempre andaram numa enorme sincronia em termos de atitude e ideias básicas. Tendo em conta que em ambas primou a objetividade, nunca foram personalistas e sempre trataram a contabilidade como ciência social aplicada³.</p> <p>Outra influência bastante relevante foram as máquinas contográficas (as quais produziam o equivalente a contas correntes). Para utilizar estas máquinas era preciso codificar as contas, isto é, elaborar uma listagem com racionalidade como um plano de contas. Neste sentido, encontra-se publicações de plano de contas de determinadas áreas, por exemplo de Manuel Martim Monteiro (camionagem, indústria da panificação).</p> <p>O plano de contas era usualmente efetuado por um profissional e adaptado para cada empresa, porém em alguns casos utilizavam-se planos de contas já efetuados e aplicava-se a certas empresas.</p>	<p>Os fiscalistas tiveram importância para as alterações do CCI e à <i>posteriori</i> para a normalização. Os fiscalistas tiveram importância porque se analisarmos o projeto do POC é o primeiro documento e é feito sobre a égide da administração fiscal. Neste sentido, o próprio POC foi muito influenciado pelos fiscalistas. Assim, o anteprojecto e a fiscalidade do POC permitem-nos concluir que foram os fiscalistas que tiveram grande influência.</p>

² Até 1959, que é quando a *American Accounting Association* reedita uma publicação de 1938 que é a Tali Cope (como se pode observar passaram muitos anos), que fala em princípios contabilísticos.

³ Se analisarmos com maior detalhe o trabalho do Professor Fernando Vieira Gonçalves da Silva e do Professor Rogério Fernandes Ferreira como exemplos representativos da escola do Porto, estes sempre foram executados com uma enorme transparência, tratavam de métodos práticos e metodologia científica, não dando grande ênfase à parte teórica. A única especificidade é que no Porto procurava-se encontrar soluções gerais, o que não se traduz nem confunde com personalismo.

Por vezes existiam é confusões, como por exemplo, no porto na época existia uma revista (da qual o Professor Hernâni Carqueja foi diretor e durou até 2010), para essa revista escreviam tanto contabilistas da escola de Lisboa como da escola do Porto. Contudo, como era uma revista do Porto, os artigos eram interpretados pelo exterior como sendo todos da Escola do Porto.

Neste sentido, os fatores essenciais da Normalização Contabilística em Portugal identificados por ambos, são: o CCI (indiretamente através dos fiscalistas e dos juristas, visto que foram os fiscalistas essencialmente que elaboraram o CCI); as escolas de contabilidade, que poderão ter funcionado como catalisadores de uma certa uniformização; os planos de contas das máquinas contográficas; e, as regras provenientes da regulamentação da panificação.

7. E, por que razão a sua implementação foi tão tardia comparativamente a outros países europeus? A representação social da figura do “contabilista” será uma variável importante nesta explicação?

<i>Hernâni O. Carqueja</i>	<i>Freitas Pereira</i>
<p>Na prática havia uma forte influência do plano contabilístico francês, o qual fornecia resposta aos problemas.</p> <p>Quanto a princípios contabilísticos, é importante situarmo-nos na época para a sua análise o que nos faz concluir que não se pode discutir os princípios durante o Estado Novo porque em Portugal foi seguido o panorama mundial, não existindo nenhuma particularidade relativamente a Portugal.</p>	<p>A sua implementação da normalização contabilística foi mais tardia comparativamente a outros países europeus, em parte, devido à representação social da figura do contabilista⁴ pois nos outros países europeus existe a figura do contabilista mas para efeitos tributários não existe esta ligação. Em países como França, por exemplo, não se verifica esta ligação entre a figura do contabilista e os efeitos tributários. Por isso, nestes países a contabilidade não está tão influenciada pelo fisco.</p> <p>A normalização contabilística portuguesa foi influenciada por França. Em contabilidade havia muito uma separação entre os países anglo-saxónicos e os países continentais. Quanto aos países continentais quem tinha a primazia eram os Franceses e em Portugal isso é reconhecido. Tanto assim é que o primeiro POC é de inspiração francesa.</p>

Ambos salientaram a forte influência do plano contabilístico francês na normalização contabilística em Portugal. FP refere ainda que a representação social da figura do

⁴ Antes de 1963, a declaração era reconhecida por uma inscrição na Autoridade Tributária (“AT”). A AT publicava uma lista dos técnicos de contas, ou seja, o registo profissional era junto da AT, a referida entidade é que organizava o registo. Daí que, existisse uma relação umbilical entre o técnico de contas e o fisco e, para se tornar independentes tiveram de lutar pela dignificação da profissão.

“contabilista” surgiu mais tardiamente comparativamente a outros países europeus, essencialmente devido à estreita ligação (dependência) da contabilidade da fiscalidade.

8. Qual o papel desempenhado pelas Associações Profissionais?

<i>Hernâni O. Carqueja</i>	<i>Freitas Pereira</i>
<p>É relevante salientar-se a atividade do grupo profissional de contabilistas dentro dos empregados de escritório. Havia no Porto, um sindicato de contabilísticas desde 1930 até 1943. Contudo, estes tiveram que se “converter” empregados de escritório porque apesar de uma homenagem feita ao Salazar este sindicato desapareceu por causa da falta de quotas e inscritos (<i>cf.</i> Joaquim Guimarães). Assim, conclui HC com a seguinte afirmação: “se nem o sindicato do Porto sobreviveu quanto mais qualquer associação”.</p>	<p>Apesar de as associações não terem tido um papel relevante, as escolas poderão ter funcionado como catalisadores de uma certa uniformização.</p>

Ambos consideraram que as associações profissionais não tiveram um papel relevante na implementação da Normalização Contabilística em Portugal.

5. Conclusões

No final deste percurso, retomem-se as questões de partida:

- Porquê quase um século sem normativo contabilístico?
- Dada a inexistência de normativo, quais os princípios seguidos pela Contabilidade?
- De que forma o enquadramento fiscal moldou o relato financeiro antes da normalização contabilística de 1977?

Na época do Estado Novo não existia muita regulamentação quanto a peças contabilísticas de informação exigidas. As peças contabilísticas mais importantes no apuramento fiscal encontravam-se reguladas no CCI de 1963 o qual surgiu apenas com a reforma fiscal de 1958/1966.

Não existem marcos históricos relevantes que alterassem o desenvolvimento da uniformização contabilística em Portugal pois, como afirma HC, “Portugal foi seguindo o panorama mundial, não existindo nenhuma particularidade”, sendo relevante salientar a forte influência do Plano Contabilístico Francês. O que pode ter levado a quase um século sem normativo contabilístico foi alguma primazia da fiscalidade sobre a contabilidade, mesmo que esta seja uma conclusão com gradações diferentes conforme os entrevistados, e a consequente dependência da segunda sobre a primeira, o que fazia com que a contabilidade se desenvolvesse à sombra da fiscalidade. Segundo FP, “como não existia normalização contabilística até 1977 e, a partir de 1963 era necessário respeitar o CCI, os técnicos de contabilidade seguiam as normas do referido Código.” Neste sentido, conclui-se que apesar de a contabilidade ganhar alguma relevância com a publicação do CCI, por este ter criado a figura do técnico de contas, não se pode considerar ter surgido um normativo porque a contabilidade não conseguia cumprir a sua função, informar os utilizadores, visto que era realizada tendo como pano de fundo

objetivos fiscais. Todavia, afigura-se poder concluir que o enquadramento fiscal só moldou o relato financeiro essencialmente a partir de 1963 devido à publicação do CCI. Neste sentido, não se pode afirmar que o enquadramento fiscal foi o único condicionante do relato financeiro na época do Estado Novo. E, conseqüentemente, também não foi apenas o enquadramento fiscal que moldou materialmente o relato financeiro antes da normalização contabilística de 1977.

Apesar de não ser possível afirmar com certeza que existia regulamentação específica para o setor da panificação, é sem dúvida relevante salientar que foi um setor bastante desenvolvido e conseqüentemente regulado durante o Estado Novo. Neste sentido, foi identificado como “espécie de normativo” as publicações de Plano de Contas da área da panificação, entre outras áreas. Assim, é possível afirmar que um dos fatores essenciais da tendência para alguma uniformização contabilística identificados nesta investigação foram as regras provenientes da regulamentação da panificação, assim como os planos de contas das máquinas contográficas nessa área, e em outras.

Com a Reforma Fiscal de 1958/1966 o rendimento real passou a ser a base da tributação. O embrião dos princípios contabilísticos encontra-se no artigo 22.º do CCI, o qual entrou em vigor durante o período do Estado Novo, através da referência aos “Sãos Princípios de Contabilidade”.

Quanto às Associações Profissionais não assumiram um papel determinante na evolução da uniformização contabilística em Portugal. As Escolas onde se ensinava Contabilidade afiguram-se mais um catalisador dessa uniformização.

Dada a inexistência de normativo, concluiu-se que até 1963 os princípios seguidos pela Contabilidade provinham do contexto empresarial. Dai que os contabilistas e as associações profissionais, por maioria de razão, não tenham tido influência na definição

dos ‘São Princípios de Contabilidade’”. A classe empresarial sobrepunha-se à classe profissional. As leis gerais não eram princípios respeitados na prática, tendo em conta que existiam diferentes leis para regular as empresas e as empresas em si ainda criavam as suas próprias leis.

Assim sendo, o que pode ter levado a quase um século sem um normativo contabilístico foram basicamente três fatores. Em primeiro lugar, a tributação pelo lucro normal em detrimento da tributação pelo lucro real. Em segundo lugar, a tributação por diferentes categorias de empresas (entenda-se consoante o Grupo a que pertenciam, Grupo A, B ou C), o que levou a regras variadas, dificultando a uniformização do sistema. Em terceiro lugar, a utilização da informação era restrita designadamente para o mercado de capitais. Não sendo exigida informação, isto implicou ser menos um elemento de pressão para a uniformização contabilística.

Em investigações futuras, seria importante aprofundar o estudo da transição do fim do Estado Novo para o nascimento da Normalização Contabilística, pois isto permitiria obter resultados mais robustos na comparação dos dois períodos. Seria igualmente importante estudar a temática deste trabalho a partir de outras fontes, designadamente, a partir da análise dos artigos publicados na Revista de Contabilidade e Comércio desde 1933.

6. Fontes e Referências Bibliográficas

6.1. Fontes

- ✓ Código Civil (1966).
- ✓ Código Comercial (1888).
- ✓ Código da Contribuição Industrial (1963).
- ✓ Código da Contribuição Predial e do Imposto sobre a Indústria Agrícola (1963).

6.2 Referências Bibliográficas

- ✓ Allen, F; Gale, D. (2000), “Comparing Financial Systems”, Cambridge, *MIT Press*.
- ✓ Branco, A. e Sousa, R. M. de, “A História da Contabilidade em Portugal”, trabalho não publicado.
- ✓ Carqueja, O. (1972), “Reflexões sobre Sãos Princípios de Contabilidade”, Separata da *Revista de Contabilidade e Comércio*, nº 155.
- ✓ Carqueja, O. (2003), “Do saber da profissão às doutrinas da academia”, *Revista de Contabilidade e Comércio*, vol. LIX, n.º 234/235.
- ✓ Carqueja, O. (2011), “Teoria da Contabilidade”, *Revista portuguesa de contabilidade*, 1 (02), 393 a 3224.

- ✓ Ferreira, R. (1983), *Normalização Contabilística*, Dissertação para Doutoramento em Organização e Gestão de Empresas, Instituto Superior de Economia e Gestão/Universidade técnica de lisboa, 2 volumes.

- ✓ Gomes; D., Carnegie, G. e Rodrigues, L., (2008), “Accounting change in central government, The adoption of double entry bookkeeping at the Portuguese Royal Treasury (1761)”, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol 21 ss 8 pp. 1144-1184.

- ✓ Guimarães, J. (2005), *História da Contabilidade em Portugal – Reflexões e Homenagens*, Ed. Áreas Editora.

- ✓ Sousa, R. M. de, (2012), *Da Direcção-Geral das Contribuições Directas à Direcção-Geral dos Impostos (1849-2011)*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, número 212.

- ✓ Silva, A. e Pinto, J. (1989), «O inquérito por questionário na construção de dados sociológicos» por Virgínia Ferreira, *Metodologia das Ciências Sociais*, Edições Afrontamento.

- ✓ Valério, N. (2006), «A Época do Estado Novo» in *Os Impostos no Parlamento Português – Sistemas fiscais e doutrinas fiscais nos séculos XIX e XX*, Nuno Valério (coord.), Assembleia da República e Publicações Dom Quixote.

7. Anexo

Questões extra guião abordadas pelos entrevistados:

1. O Direito e sua relação com a Contabilidade

HC

Quando se procura princípios, procura-se “regras” a seguir pelos profissionais. Entre a norma e o princípio só há uma diferença de nível, apesar de o princípio estar acima da norma. Porém, o princípio tem que ser justificável racionalmente. Neste sentido, HC identificou como o grande problema da contabilidade durante o Estado Novo evidenciar princípios contabilísticos.

FP

O Direito surge na medida em que o CCI e os Decretos-lei são direito. Contudo, a ligação entre o Direito e a Contabilidade surgiu apenas a partir da publicação do Código das Sociedades Comerciais, o qual é mais recente.

Quanto a outras Fontes de Direito, o uso e o costume não têm relevo na época em análise. Apenas a prática consuetudinária poderia ter importância tendo em conta a influência das escolas de contabilidade (influência esta analisada anteriormente). Assim sendo, as escolas inspiravam os Contabilistas a aprender conceitos que eram levados para a prática, o que criava uma certa uniformização. Ainda assim, esta prática não era obrigatória em termos fiscais por isso a sua importância é relativa.

2. Contexto histórico

HC

Em termos históricos, tomando como exemplos os Relatórios e Contas do Conselho de Administração e pareceres do Conselho Fiscal do Banco Borges e Irmão,

sito no Porto, dos anos 1959 e 1960, conclui-se que o sistema estava confuso e havia uma valorização excessiva das contas. Sendo importante salientar que, tal se verificava também em termos internacionais. Entre 1959 e 1960 foi publicado um Decreto-lei que alterou a regulamentação dos Bancos e Seguros (os quais já eram regulados desde última década do século XIX, isto é, desde 1894 os Bancos e desde 1896 os Seguros). Porém, o referido Decreto alterou apenas os Bancos. É de notar que os anos de 1959-1960 se inserem, antes da Reforma Fiscal de 1964, ou seja, bem dentro da época do Estado Novo. Em segundo plano, é relevante salientar que as contas na época do Estado Novo, não serviam para fornecer a informação ao mercado de capitais, como atualmente.

Até 1959 as contas tinham como objetivo primordial fornecer valores e estimar o futuro da empresa. Como se pode concluir ao observar o Balanço em 31 de Dezembro de 1959 do Banco Borges & Irmão, a rubrica do ativo “edifícios da sede e agências” contabiliza 100\$00, o que não permitia efetuar depreciações, logo, os resultados apurados não tinham deduções. Devido a esse facto, este tipo de contabilização foi impedido e alterado tendo em conta que as empresas utilizavam este mecanismo para incutir e gerar mais otimismo, visto que o ativo era líquido sem lugar a amortizações. Tendo em conta que os acionistas eram quem se sentava na mesa de Assembleia Geral (e normalmente estavam todos ligados à mesma família), estes registos criavam uma certa margem de arbitrariedade.

Se analisarmos exatamente o mesmo documento, isto é, o Balanço em 31 de Dezembro mas referente ao ano 1960 do Banco Borges & Irmão, a situação já se afigurava totalmente diferente: a rubrica do ativo “imóveis” contabilizava 57.139.829\$95 e as “Amortizações (a deduzir)” 2.641.036\$58.

FP

Até 1976 a declaração fiscal não era uniforme, o contribuinte apresentava os balanços e os resultados como julgasse melhor. Porém, ainda em 1976, foi publicada a primeira declaração que criou uma certa normalização para efeitos fiscais, a designada por Declaração Modelo 2. Esta declaração foi aprovada por um Decreto-lei (503-B/76 de 30 de Junho).

A Contabilidade não teve importância até à publicação do CCI (1963). Logo, durante o Estado Novo a Contabilidade não tinha utilidade. Entre 1963 e 1974 apesar de a Contabilidade não ter utilidade, já existia uma maior uniformização. Em suma, consideramos terem existido três fases do processo de normalização contabilística em Portugal: A primeira fase, que consiste nas referidas reformas fiscais e as diversas formas de tributação; a segunda fase, que surge com a publicação da Contribuição Industrial e o artigo 22.º do CCI, onde surgem os Sãos Princípios da Contabilidade; e, a terceira fase, que consiste no nascimento da Normalização Contabilística com o primeiro POC (anteprojeto em 1973).