



Escola de Ciências Sociais e Humanas

Departamento de Economia Política

A Invalidade da Deliberação de Aprovação de Contas

Uma análise do artigo 69º do Código das Sociedades Comerciais

Mário Ricardo Silveiro de Barros

Dissertação submetida como requisito parcial para obtenção do grau de

Mestre em Direito das Empresas

Orientador:

Doutor Manuel António Pita, Professor Auxiliar,
ISCTE – Instituto Universitário de Lisboa

setembro de 2013

Ao Doutor Manuel Pita, os meus sinceros agradecimentos
pela disponibilidade e por ter despertado o interesse pela
articulação entre o Direito Comercial e a Contabilidade

RESUMO

A prestação e aprovação de contas é um dos momentos mais importantes da vida das Sociedades Comerciais. O estudo desenvolvido tem por objeto o regime da invalidade das deliberações de aprovação de contas, em especial a interpretação do artigo 69º do Código das Sociedades Comerciais e as dúvidas interpretativas que esta norma coloca. Para esse efeito, procede-se a uma análise do processo de prestação de contas das sociedades comerciais e elaboração das demonstrações financeiras e identificam-se algumas das principais patologias das prestações de contas. A partir dessa introdução, procedeu-se à análise jurídica da norma sobre a invalidade da deliberação de aprovação de contas, analisando a pertinência de tal norma, o regime especial e os vários regimes de invalidade aplicáveis. Por fim, concluiu-se que o regime da invalidade de deliberação de aprovação de prestação de contas deveria reger-se pelo regime geral da invalidade de deliberações, acompanhado de um regime especial de prazo de impugnação da deliberação, por força dos princípios contabilísticos da continuidade e da periodização económica.

Palavras-chave: Sociedades Comerciais; Deliberações sociais; Prestação de contas; Invalidade de deliberações; demonstrações financeiras;

Sistema de classificação JEL: K20; K22

ABSTRACT

The delivery and approval of the annual accounts is one of the most important moments in the management cycle of Companies. The scope of this study was the legal regime that applies to the invalidity of resolutions approving the annual accounts, in particular, questions that arise over the interpretation of Article 69º of the Portuguese Companies Code. For that purpose, we analyze the delivery of annual accounts, their preparation of financial statements and the identification of the main pathologies of those accounts. We then proceed to undertake a legal analysis of the requirements that determine the non-validity of the resolution approving the accounts. We also question the pertinence of that rule with a “special” regime, and we analyze the various regimes invalidity that are applicable. Finally, we conclude that the requirements regarding the invalidation of the resolution approving a company’s accounts should be applied according to the general invalidity requirements for the general resolutions. Addition to these requirements a special regime can be applied, requiring a term for impeachment of the resolution, pursuant to the accounting principles of continuity (going concern) and economic periodization (accrual basis)

Key-words: Companies; Resolutions; Accounts; Invalidity of resolutions; financial statements

JEL Classification system: K20; K22

ÍNDICE

CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO	1
CAPÍTULO II - A PRESTAÇÃO DE CONTAS	3
CAPÍTULO III - A ELABORAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS	9
CAPÍTULO IV - A NATUREZA JURÍDICA DAS NORMAS QUE PRESIDEM À ELABORAÇÃO DAS CONTAS DE EXERCÍCIO	14
CAPÍTULO V - A PATOLOGIA DAS CONTAS	18
CAPÍTULO VI - A INVALIDADE DAS DELIBERAÇÕES DE APROVAÇÃO DE CONTAS	22
SECÇÃO I - NULIDADE OU ANULABILIDADE	24
SECÇÃO II - O <i>REGIME ESPECIAL</i>	26
SECÇÃO III - A ANULABILIDADE DA DELIBERAÇÃO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS	30
SECÇÃO IV - A ANULABILIDADE DA DELIBERAÇÃO QUE APROVA CONTAS IRREGULARES	34
SECÇÃO V - A DECLARAÇÃO DE NULIDADE DA DELIBERAÇÃO DE APROVAÇÃO DE CONTAS	36
CAPÍTULO VII - CONCLUSÃO	43
CAPÍTULO VII - BIBLIOGRAFIA	49
ANEXOS	50
ANEXO A – ARTIGO 65º, 69º E 70º DO CÓDIGO DAS SOCIEDADES COMERCIAIS	50
ANEXO B – ARTIGO 245º DO CÓDIGO DOS VALORES MOBILIÁRIOS	52
ANEXO C – IES – INFORMAÇÃO EMPRESARIAL SIMPLIFICADA	54

GLOSSÁRIO DE SIGLAS

- **BDCA** – Base de Dados de contas anuais, criada com base no IES (nos termos do artigo 10º do Decreto-lei nº 8/2007 de 17/01)
- **CCom** – Código Comercial (aprovado por Carta de Lei de 28 de junho de 1888)
- **CMVM** – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários.
- **CRC** – Código do Registo Comercial (aprovado por Decreto-Lei nº 403/86 de 03/12)
- **CSC** – Código das Sociedades Comerciais (aprovado por Decreto-Lei nº 262/86 de 02/09)
- **CVM** – Código dos Valores Mobiliários (aprovado pelo Decreto-Lei n.º 486/99, de 13 de novembro e republicado pelo Decreto-Lei n.º 357-A/2007, de 31 de outubro).
- **DC** – Diretrizes Contabilísticas.
- **EC** - Estrutura Conceptual do SNC (aprovado pelo Aviso nº 15.652/2009 de 07/09)
- **IES** – Informação Empresarial Simplificada (aprovado pelo Decreto-lei nº 8/2007 de 17/01, na redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 209/2012, de 19/09).
- **IRN** – Instituto de Registos e Notariado (do Ministério da Justiça)
- **IASB** – International Accounting Standards Board;
- **NCRF** – Normas Contabilísticas de Relato Financeiro;
- **POC** – Plano Oficial de contabilidade (aprovado pelo DL 410/89 de 21/11)
- **RDE** – Revista de Direito e Economia;
- **ROA** – Revista da Ordem dos Advogados
- **SNC** – Sistema de Normalização contabilística (aprovado pelo Decreto-lei nº 158/2009 de 13/07)
- **STJ** – Supremo Tribunal de Justiça;
- **TRL** – Tribunal da Relação de Lisboa;

CAPÍTULO I - INTRODUÇÃO

A prestação e aprovação das contas é um momento determinante e importante na vida de uma Sociedade Comercial, visto que do mesmo resultará o apuramento dos resultados financeiros de uma sociedade, bem como a subsequente deliberação sobre a aplicação dos resultados e, eventualmente, a distribuição dos lucros aos sócios, constituição, reforço ou utilização de reservas.

As normas sobre a prestação de contas ou apreciação anual da situação da sociedade, bem como, sobre a invalidade da deliberação de prestação de contas, pretendem fomentar a certeza jurídica no que respeita aos documentos de prestação de contas, o que se justifica, se pensarmos que o ponto de partida para todos os “stakeholders” num relacionamento com uma sociedade, parte da definição da situação financeira e patrimonial, bem como do seu desempenho económico.

A aprovação de contas tem reflexos, não só na determinação dos resultados, mas também no eventual fluxo de distribuição de dividendos pelos sócios, na constituição ou reforço das reservas, na situação patrimonial da sociedade. Da aprovação das contas e determinação dos resultados, resultarão decisões da Administração, dos sócios e financiadores, sobre a gestão, administração e financiamento da sociedade. De igual forma, das contas e da sua aprovação, resultará uma imagem da sociedade, que influenciará, por certo, os investidores, credores e outros utilizadores das demonstrações financeiras¹.

O regime da invalidade das deliberações sociais encontra previsão no artigo 69º do CSC. A análise desta norma já mereceu alguma, mas pequena, reflexão na doutrina, não tendo merecido, no entanto, de forma surpreendente diremos nós, grande debate na jurisprudência, nem mesmo sobre as várias dúvidas interpretativas que tal norma levanta.

¹ Cfr. Parágrafo 1 da EC do SNC, quando define conceptualmente que as demonstrações financeiras visam proporcionar informação financeira que seja útil para a tomada de decisões económicas de vários utentes (utentes definidos no parágrafo 8), como por exemplo, decidir quando comprar, deter ou vender um investimento em capital próprio, avaliar o zelo ou a responsabilidade da administração, determinar lucros e dividendos, avaliar a segurança das quantias emprestadas à entidade, etc. Veja-se, também Ana Maria RODRIGUES e Rui Pereira DIAS (2010), p. 811.

Trata-se de uma norma de extrema importância, pois estabelece a sanção a aplicar à violação das normas que presidem à elaboração e formação (redação) da prestação de contas em sentido amplo (relatório de gestão e documentos de prestação de contas).

Tendo presente a redação do artigo 69º do CSC propomo-nos comentar tal norma, tendo por objetivo analisar essencialmente duas questões. Por um lado analisar a pertinência de tal norma, e por outro, tentar perceber a distinção das situações subsumíveis em casos de anulabilidade e nulidade da deliberação de prestação de contas.

Assim, com o presente trabalho o nosso objetivo e propósito é tentar apresentar, de forma crítica, a análise feita pela doutrina sobre a questão e, se possível, aduzir alguns problemas interpretativos. Desde já, cumpre limitar o nosso trabalho, apenas e exclusivamente, ao tema da aplicação do artigo 69º do CSC, excluindo-se, portanto, o estudo do regime mais abrangente e mais complexo, da apreciação anual da situação da sociedade.

Neste trabalho, e tendo em vista a concretização da problemática, vai começar-se por analisar o processo de prestação de contas, apreciando a sua configuração e previsão normativa, e seguidamente, a elaboração das demonstrações financeiras que estão subjacentes ao processo de prestação de contas e das normas contabilísticas que conformam tal elaboração. A análise geral da prestação de contas e da elaboração das demonstrações financeiras servirá de introdução a um capítulo que chamaremos de patologia da prestação e contas, seguido do pretendido estudo do artigo 69º do CSC e dos problemas interpretativos que essa norma provoca.

Com efeito, para uma correta interpretação do artigo 69º do CSC, parece-nos incontornável começar por uma análise sumária do processo contabilístico de prestação de contas, a análise do enquadramento legal contabilístico desse processo, para uma posterior análise do pretendido pelo legislador naquele normativo que prevê um regime especial de invalidade das deliberações sociais de aprovação de contas, o qual, constituirá o núcleo e objetivo do presente estudo.

CAPÍTULO II - A PRESTAÇÃO DE CONTAS

A formação e aprovação das contas² da sociedade é resultante de um procedimento complexo, que parte da contabilidade, a sua preparação e apresentação pelo órgão de administração, eventual controlo pelo órgão de fiscalização e a assembleia geral que o aprova, acrescida da prévia possibilidade e oportunidade de os sócios consultarem e examinarem tais documentos, para expressar o seu direito de voto³.

No nosso CSC o regime da apreciação anual da situação da sociedade encontra-se regulado nos artigos 65º e ss. do CSC, sem prejuízo das especificidades previstas para cada tipo de sociedade (veja-se os artigos 263º e 451º a 455º do CSC) e ainda, as normas previstas sobre a atuação do órgão de fiscalização.

A elaboração do relatório de gestão e elaboração das contas do exercício é uma responsabilidade indelegável do órgão de administração da sociedade, sendo responsável por tal dever, mesmo após aprovação pela Assembleia Geral (neste sentido, veja-se o artigo 72º e 78º nº 3 do CSC)⁴. A elaboração da contabilidade e preparação e aprovação das demonstrações financeiras é uma responsabilidade do órgão de administração (que poderá aprovar tais documentos em sede de deliberação colegial), sendo aprovado, será assinado

² Referimo-nos aqui a ‘aprovação de contas’ num sentido amplo, equivalente a todos os documentos e demonstrações financeiras que a Administração de uma sociedade terá de apresentar aos sócios, tendo por objeto a apreciação anual da situação da sociedade, tal como regulado nos artigos 65º e ss. do CSC. Sendo que, a prestação de contas é composta pelo Relatório de Gestão, Balanço, Demonstração de Resultados e respetivos anexos, bem como os eventuais relatório de fiscalização e certificação emitido pelo órgão de fiscalização. cfr. António PEREIRA DE ALMEIDA (2011), p. 55 e ss. e ainda a definição de prestação de contas anuais, que a doutrina em Itália define como “*Balanço*”, não em sentido técnico restrito contabilístico, mas que terá relevância para o presente estudo, veja-se entre outros, A. GRAZIANI, G. MINERVINI e U. BELVISO (2011), p. 272 e ss., Ermanno BOCCHINI (2010), p. 369 e ss. e ainda Franco di SABATO (1984), p. 533 e ss.

³ Como refere Giovanni TANTINI (1994), p. 119. Assim também, veja-se A. GRAZIANI, G. MINERVINI e U. BELVISO (2011), p. 273.

⁴ Note-se, por exemplo, que no chamado Anteprojecto de Coimbra de Lei das Sociedades por Quotas (Ferrer Correia e Vasco Lobo Xavier), estabelecia-se no nº 4 do artigo 123º do anteprojecto que “*a deliberação de aprovação do balanço e contas não isenta os gerentes da sua eventual responsabilidade perante a sociedade, salvo se os sócios tiverem tomado conhecimento dos respetivos factos constitutivos e da sua relevância*”, cfr. Ferrer CORREIA e Vasco LOBO XAVIER (1977), p.149.

pelos respectivos membros e submetido ao órgão deliberativo para aprovação (cfr. artigos 65º e 66º do CSC).

Ou seja, na aprovação de contas, concentram-se vários órgãos, funções e deveres diversos. A saber, as funções ou deveres de, redigir, controlar e aprovar as contas de um determinado exercício. Em concreto, à administração compete redigir e relatar a gestão, ao órgão de fiscalização a competência de fiscalizar as mesmas, exprimindo o seu parecer⁵ e à Assembleia Geral o dever de discuti-las e aprová-las, ou não⁶.

A prestação de contas pela Administração aos sócios, para respetiva aprovação, está ligada à ideia de prestação de contas dos mandatários aos mandantes. Não se trata de um ato de administração ordinária, mas sim de um ato de relato, ou de prestação de contas, próprio dos Mandatários perante os Mandantes (no caso concreto, os sócios). Na verdade, a nível interno, a prestação de contas tem uma enorme relevância, assentando nas contas da sociedade diversas realidades da vida societária, como por exemplo, o calculo da reserva legal, a percentagem destinada a distribuição dos lucros aos sócios, verificação se existe impedimento à transformação da sociedade, etc⁷.

Trata-se, na nossa opinião, de um dos atos mais importantes das funções dos administradores⁸. Importância que foi reconhecida pelo legislador ao estabelecer que na falta de apresentação, pela órgão de administração, do relatório de gestão e das contas de exercício, pode qualquer sócio requerer ao tribunal que se proceda a inquérito, sendo igualmente um fundamento de destituição com justa causa dos administradores, além de sancionar com contraordenação os administradores que não apresentarem as contas ou impedirem outros de as apresentar (cfr. artigo 528º do CSC⁹).

A Assembleia Geral de sócios, enquanto órgão deliberativo que apreciará essas contas, não tem o poder de modificar os documentos de prestação de contas, mas apenas de

⁵ Nos termos do artigo 451º nº 3 alínea c) do CSC, o parecer do órgão de fiscalização sobre as contas do exercício pode traduzir uma *opinião sem ou com reservas*, uma *opinião adversa*, ou uma *escusa de opinião* (se não estiver em condições de expressar opinião);

⁶ Aqui também Giovanni TANTINI (1994), p. 123.

⁷ Veja-se os exemplos enunciados por Maria Adelaide CROCA (1997), p. 630.

⁸ Concordamos, neste ponto com Giovanni TANTINI (1994), p. 123.

⁹ Em paralelo, veja-se o artigo 14º do SNC, que sanciona, com contraordenação, a entidade, pela não apresentação de demonstrações financeiras.

aprová-los ou não aprová-los, eventualmente, podendo deliberar *motivadamente* que se proceda à elaboração total de novas contas ou à reforma, em pontos concretos, das apresentadas. Essa deliberação poderá ser aceite, ou não, pela administração, a qual poderá em alternativa a aceitar a deliberação submeter a inquérito judicial, para decidir a divergência entre administração e sócios (cfr. artigo 68º do CSC).

Quando aprovadas as contas, os sócios deliberam sobre a proposta de distribuição dos resultados, sendo que o primeiro efeito da aprovação das contas é o seu efeito sobre os sócios, resultante da deliberação de distribuir (ou não distribuir) os dividendos resultantes da atividade daquele exercício¹⁰.

Neste ponto, será importante notar que a *deliberação de aprovação da prestação de contas* não se deve confundir com a *deliberação sobre aplicação dos resultados*, sendo que, muitas vezes, em termos formais e na prática, estão separadas em ordens de trabalho distintas da reunião da Assembleia Geral. Ou seja, como resulta dos normativos previstos em matéria de aprovação de contas e distribuição de lucros, uma coisa é *aprovar a prestação de contas*, que tem por objeto o relatório de gestão e demais documentos de prestação de contas, distinta da *deliberação de aprovação da aplicação dos resultados*, que terá de ser posterior e ter como pressuposto a prévia aprovação das contas.

Na verdade, a aplicação dos resultados terá como pressuposto a deliberação de aprovação das contas, sendo que aquela reger-se-á pelas normas sobre distribuição dos eventuais lucros, constituição ou reforço de reservas, aplicação de prejuízos, etc¹¹. Esta distinção, como veremos neste trabalho, será importante, por força da previsão do nº 3 do artigo 69º do CSC a que voltaremos¹².

¹⁰ Independentemente da aprovação das contas pela Assembleia Geral, a única obrigação legal dos Administradores será a de apresentar as demonstrações fiscais, dentro dos prazos previstos na legislação fiscal.

¹¹ Defendemos, portanto, que a deliberação de *aplicação dos resultados* não se confunde com a deliberação de prestação de contas, regendo-se aquela pelas normas previstas nos artigos 217º e 294º do CSC, neste sentido também Maria Adelaide CROCA (1997), p. 650.

¹² Cfr. Capítulo VI deste estudo.

A informação respeitantes às contas e aos documentos de prestação de contas, após aprovação pelo órgão competente, é registada no registo comercial¹³, nos termos do Código de Registo Comercial¹⁴, sendo que, nos termos do artigo 70º nº 2 do CSC a sociedade deve disponibilizar *aos interessados*, sem encargos, no respetivo sítio de internet (quando exista), e na sua sede, cópia integral do relatório de gestão, certificação legal de contas e parecer do órgão de fiscalização, quando exista.

Através da Informação Empresarial Simplificada¹⁵ (IES), o legislador criou o sistema de prestação da informação de natureza fiscal, contabilística e estatística respeitante ao cumprimento de diversas obrigações legais, através de uma declaração única transmitida por via eletrónica, que deve ser realizada no prazo de seis meses após o encerramento do exercício. É através desta declaração única transmitida por via eletrónica que as sociedades, após aprovação pelos órgãos deliberativos competentes, apresentam a declaração anual de informação contabilística e fiscal, bem como registam a prestação de contas, nos termos previstos na legislação do registo comercial.

Tal como resulta do regime do IES, a informação respeitante ao registo de prestação de contas consta de uma Base de Dados de Contas Anuais (BDCA)¹⁶, organizada de forma a permitir o registo e a publicação automática da prestação de contas, sendo que tal BDCA é de acesso público, através de emissão de certidões, com o teor completo das contas de sociedades, de um determinado exercício. Com essa publicidade, será ainda publicado, sob a forma de sumário, a opinião do órgão de fiscalização, quando exista.

Note-se que esta publicidade das contas, através do IES e da BDCA, com acesso público é paralela e mais ampla do que a informação disponibilizada ao abrigo do artigo 70º nº 2 do CSC, que se restringe ao relatório de gestão, à certificação legal de contas e parecer do órgão de fiscalização.

¹³ Sem a preparação das contas e respetiva aprovação pelo órgão societário competente (Assembleia Geral), não é possível a sua publicação ou registo comercial.

¹⁴ Cfr. artigo 3º nº 1 alínea n) do CRC.

¹⁵ A criação do IES ou Informação Empresarial Simplificada, foi aprovada pelo Decreto-Lei nº 8/2007 de 17/01, atualmente com a redação conferida pelo Decreto-Lei n.º 209/2012, de 19/09.

¹⁶ BDCA da titularidade do IRN.

Sem prejuízo do regime exposto, as sociedades emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação, previstos no n.º 1 do artigo 244.º do CVM, são ainda obrigadas a divulgar, no prazo de quatro meses a contar da data de encerramento do exercício e a manter à disposição do público por cinco anos: (i) o relatório de gestão, as contas anuais, a certificação legal de contas e demais documentos de prestação de contas exigidos por lei ou regulamento, ainda que não tenham sido submetidos a aprovação em assembleia geral; (ii) relatório elaborado por auditor registado na CMVM; (iii) declarações de cada uma das pessoas responsáveis do emitente, cujos nomes e funções devem ser claramente indicados, onde afirmem que, tanto quanto é do seu conhecimento, os documentos de prestação de contas foram elaborados em conformidade com as normas contabilísticas aplicáveis, dando uma imagem verdadeira e apropriada do ativo e do passivo, da situação financeira e dos resultados do emitente e das empresas incluídas no perímetro da consolidação, quando for o caso, e que o relatório de gestão expõe fielmente a evolução dos negócios, do desempenho e da posição do emitente e das empresas incluídas no perímetro da consolidação, contém uma descrição dos principais riscos e incertezas com que se defrontam¹⁷.

Ainda neste ponto, o mesmo artigo 245.º do CVM estabelece que se o relatório e contas anuais não derem uma imagem exata do património, da situação financeira e dos resultados da sociedade, pode a CMVM ordenar a publicação de informações complementares.

Daqui resulta, igualmente, que ao invés do que sucedia antes de 2006 (com a aprovação do IES), todas as sociedades estão sujeitas a um princípio geral de publicidade das suas demonstrações financeiras, o que não sucedia anteriormente, visto que eram registadas as contas no registo comercial, não se lhe conferindo publicidade imediata e integral, como sucede hoje em dia, das demonstrações financeiras (quadros síntese). Esse dever de publicidade, bem como a amplitude de tal publicitação das contas anuais (e poder de supervisão das mesmas), é ainda reforçado no caso das sociedades emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação.

¹⁷ Cfr. artigo 245.º do CVM, o qual deve ser conjugação com os Regulamentos da CMVM n.º 5/2008 (alterado pelo Regulamento da CMVM n.º 5/2010), n.º 1/2010, n.º 11/2005 e n.º 6/2002 (com as alterações introduzidas pelo Regulamento da CMVM n.º 4/2004), bem como a Instrução n.º 1/2010

Em conclusão, a construção do modelo jurídico subjacente à apreciação anual das sociedades, em especial, da prestação de contas e da respetiva publicidade, permite-nos desde logo concluir que a prestação de contas tem um manifesto e relevante objetivo de prestação de informação e relato aos sócios. No entanto, não se restringe a essa informação “interna” da administração para os sócios (ou seja, de mandatários para mandantes). Tem ainda um objetivo de informação a *terceiros interessados* (previsto no artigo 70º do CSC e no artigo 245º do CVM, no caso de sociedades emitentes de valores mobiliários admitidos à negociação), e a todos os que pretendam obter informações sobre as contas de certa e determinada sociedade, porque com ela se relacionem, designadamente, investidores, trabalhadores, financiadores, reguladores, etc (os chamados “stakeholders”). Ou seja, na prestação de contas e na respetiva aprovação, coexistem interesses privados, interesses públicos e interesses de ordem pública¹⁸.

¹⁸ Neste sentido, também Maria Adelaide CROCA (1997), p. 631.

CAPÍTULO III - A ELABORAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS

As sociedades comerciais, como comerciantes, estão obrigadas a ter escrituração mercantil efetuada de acordo com a lei (neste sentido, dispõe o artigo 29º do C.Com.)

As contas devem fornecer uma *imagem verdadeira e apropriada* da posição financeira e dos resultados das operações das empresas, para que seja útil não só aos sócios, mas também aos *stakeholders*, que com a sociedade se relacionem ou pretendam relacionar. Esta é uma evidência muito mais patente nos dias de hoje, em que a análise feita a qualquer sociedade parte da análise das respetivas contas, ou melhor, das demonstrações financeiras.

Com a aprovação do novo Sistema de Normalização Contabilística (SNC), que revogou o POC, a aprovação deste sistema contabilístico pretendeu satisfazer as necessidades de informação de diversos utentes, designadamente, de sócios, investidores, trabalhadores, mutuantes, fornecedores, credores, clientes, Administração Pública e público em geral¹⁹.

Conforme resulta do diploma base da Estrutura Conceptual (EC)²⁰, o objetivo das demonstrações financeiras é o de proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na estrutura financeira de uma entidade, que seja útil a um vasto leque de utentes na tomada de decisões económicas (cfr. Parágrafo 1 da EC do SNC).

Como acima recordámos, dispõe o artigo 65º do CSC, que os Administradores devem elaborar e submeter aos órgãos competentes da sociedade o relatório de gestão, as contas do exercício e demais documentos de prestação de contas previstos na lei, relativos a cada exercício anual.

Por força da previsão do artigo 66º do CSC, o relatório de gestão deve conter, pelo menos, uma exposição fiel e clara sobre a evolução dos negócios, do desempenho e da posição da sociedade, bem como uma descrição dos principais riscos e incertezas com que a mesma se defronta, devendo conter o conteúdo específico descrito no artigo 66º nº 5 do CSC.

O relatório de gestão e as contas de exercício devem ser assinados por todos os membros da administração que estiverem em funções ao tempo da apresentação. A recusa de assinatura por qualquer membro da administração deve ser justificada no documento a que

¹⁹ Neste sentido, António PEREIRA DE ALMEIDA (2011), p.61.

²⁰ Cfr. Aviso nº 15.652/2009 de 07/09, o qual tem por base a estrutura conceptual do IASB, constantes do Anexo 5 das “Observações relativas a certas disposições do Regulamento (CE), nº 1606/2002 do Parlamento e do Conselho de 19 de julho”.

respeita e explicada pelo próprio perante o órgão competente para a aprovação (conforme dispõe o artigo 65º n° 3 e 4 do CSC).

Conhecido o relatório de gestão, vejamos então, em que consistem as *contas de exercício* ou *documentos de prestação de contas*?

Como é sabido, a prestação de contas pela Administração da sociedade parte da contabilidade, ou melhor dizendo, a contabilidade é imposta por lei, servindo de suporte ao processo de prestação de contas, destinando-se prevalentemente a informação externa. Assim que, a contabilidade nos dias de hoje seja considerada como uma sistema de informação indispensável para a tomada de decisão, *constituindo o interface entre a fonte de informação, a organização, e os utilizadores dessa informação: os stakeholders, os clientes, os fornecedores, os trabalhadores, os financiadores, etc*²¹. Ou seja, a contabilidade constitui um sistema de informação para medir e reportar a realidade económico-financeira-patrimonial das empresas, sendo utilizada por vários utilizadores com interesses distintos na organização empresarial em causa.

Para perceber a elaboração dos documentos de prestação de contas, há que perceber, de forma sumária, o seu processo de construção. Na contabilidade utiliza-se o *método digráfico*, pelo qual, toda a operação é simultaneamente lançada a débito de uma conta(s) e a crédito(s) de outra(s). Para verificar a igualdade dos débitos e dos créditos de todas as contas, depois do registo das respetivas variações, utiliza-se um dispositivo chamado *balancete*²². Os balancetes são “*quase balanços*” ou “*balanços pequenos*”, apresentando os saldos de todas as contas, permitindo-nos ter uma ideia aproximada da situação da empresa. Para se obter indicações exatas é necessário proceder a regularizações de algumas contas (através de lançamentos de regularização ou de retificação), o que sucede normalmente no fim de cada exercício, ou quando se pretende elaborar o balanço e a demonstração de resultados. Depois de realizada a regularização pode elaborar-se o chamado *balancete retificado*, sendo chegado o momento de

²¹ Neste sentido, veja-se António BORGES (2010), p. 31, elencando a evolução e divisões de tipos de contabilidade.

²² Sobre os conceitos e significados do balancete e balanços ver António BORGES (2010), p. 115, salientando que o *balancete* é o resumo de contas onde a soma dos totais a débito e do crédito deve ser igual, coincidindo também com o total do *Diário*; se a igualdade não se verificar, significa que pode ter havido um erro, pelo que, a possibilidade de verificar a concordância de valores, no balancete, constitui um método de controlo de verificação contabilística.

apurar os resultados. Após os lançamentos de apuramento de resultados ou de transferência, pode elaborar-se novo balancete ou *balancete final ou de encerramento*. É com base neste balancete final ou de encerramento que, finalmente, se elabora o balanço de fim do exercício, bastando considerar as contas que evidenciem saldos, apresentando-as no balanço²³.

Chegamos ao procedimento final de elaboração das demonstrações financeiras. Ou seja, após a escrituração em contas e elaboração dos balancetes, chegamos às demonstrações financeiras, as quais como vimos acima, são úteis para as tomadas de decisões dos atuais e potenciais investidores de capital, credores, outros credores, etc. A elaboração das demonstrações financeiras assenta na EC do SNC, que constitui um documento que se baseia na Estrutura Conceptual do IASB e que constitui um *sistema corrente de conceitos que fluem de um objetivo, não sendo uma norma*. Ou melhor definindo este EC, trata-se de uma *declaração de princípios fundamentais para a preparação e divulgação da informação financeira* (o mínimo denominador comum ao nível do modelo contabilístico)²⁴.

De acordo com a EC do SNC, as demonstrações financeiras visam proporcionar informação acerca da posição financeira, do desempenho e das alterações na posição financeira de uma certa entidade, que seja útil para vários utentes na tomada de decisões económicas. A informação sobre a *posição financeira* é principalmente proporcionada no *Balanço*. A informação sobre o *desempenho* é principalmente dada na demonstração de resultados, a informação sobre as *alterações na posição financeira* é proporcionada na demonstração de fluxos de caixa.

Para que essa informação, a constar das demonstrações financeiras, seja útil aos seus utilizadores, deve preencher certos requisitos qualitativos, na determinação da EC do SNC, a saber, os requisitos da *compreensibilidade, relevância, fiabilidade e da comparabilidade*²⁵.

Ou seja, a apresentação apropriada da informação exige a representação fidedigna dos efeitos das transações, outros acontecimentos e condições, de acordo com as definições e critérios de reconhecimento para *ativos, passivos, rendimentos e gastos* estabelecidos na *estrutura conceptual*²⁶. A boa e correta aplicação das normas contabilísticas de relato

²³ Cfr. seguimos de perto as notas de António BORGES (2010), pp. 115 e ss.

²⁴ Aqui também António BORGES (2010), p. 137.

²⁵ Cfr. Parágrafos 24 a 46 da EC do SNC.

²⁶ Cfr. Parágrafos 47 a 79 da EC do SNC.

financeiro, resultará em demonstrações financeiras que alcançam essa apresentação apropriada (cfr. ponto 2.15 e 2.1.6. do SNC).

As demonstrações financeiras retratam os efeitos financeiros das transações e de outros acontecimentos ao agrupá-los em grandes classes de acordo com as suas características económicas. Estas grandes classes são constituídas pelos elementos das demonstrações financeiras, definidos como ativos, passivos, capital próprio, rendimentos e gastos²⁷.

A construção das demonstrações financeiras é o produto de uma sequência de procedimentos, denominados “*reconhecimento*”, “*mensuração*”, “*apresentação*” e “*divulgação*”, as quais são tratadas nas NCRF.

Por *reconhecimento* entende-se o processo de incorporar no balanço e na demonstração de resultados um elemento que satisfaça a definição de uma classe e satisfaça os critérios de reconhecimento (ou seja, registo numa classe de valores, numa conta). Por *mensuração*, referimo-nos ao processo de determinar as quantias monetárias pelas quais os elementos das demonstrações financeiras devem ser reconhecidos e inscritos no balanço ou na demonstração de resultados²⁸. A *apresentação* significa o sintetizar os dois procedimentos anteriores de reconhecimento e mensuração, consubstanciando a em quadros alfanuméricos e de outra natureza, cujo conteúdo se encontra normalizado e que se traduz nas demonstrações financeiras. Por fim, a *divulgação*, consiste em narrar, descrever ou explicitar determinadas situações exigidas pelo referencial contabilístico, o que é feito no anexo às demonstrações financeiras²⁹.

Partindo destes procedimentos, as organizações elaboram as demonstrações financeiras, que são compostas pelo Balanço³⁰, Demonstração dos resultados³¹, Demonstração

²⁷ Cfr. António BORGES (2010) p. 139, definindo o que se entende por *Ativo, Passivo, Capital Próprio, Rendimentos e gastos*.

²⁸ Anteriormente, a base de mensuração era o *custo histórico*; atualmente são usadas diferentes bases de *mensuração* em graus diferentes e em variadas combinações nas demonstrações financeiras.

²⁹ Sobre estes quatro procedimentos para a construção das demonstrações financeiras, ver Parágrafos 80 a 99 da EC do SNC e António BORGES (2010), p. 139 a 143.

³⁰ O *Balanço* fornece-nos informação sobre os recursos económicos, estrutura de financiamento, liquidez e solvência, de extrema utilidade.

³¹ A *Demonstração de resultados* fornece-nos informação respeitante ao desempenho de uma organização, permitindo avaliar a sua performance e a sua lucratividade.

das alterações no capital próprio³², Demonstração dos fluxos de caixa³³ e um Anexo em que se divulguem informações qualitativas e narrativa, ou seja, as bases de preparação e políticas contabilísticas adotadas e outras divulgações exigidas pelas NCRF. O Balanço, pela sua estrutura, articula-se com todas as demais componentes das demonstrações financeiras.

Estas demonstrações financeiras vão evidenciar os resultados da condução, pelo órgão de administração da sociedade, dos recursos a ele confiados, proporcionando informações sobre os ativos, passivos, capital próprio, rendimentos (réditos e ganhos) e gastos (gastos e perdas), outras alterações no capital próprio e fluxos de caixa³⁴.

Na preparação das demonstrações financeiras deverá atender-se a dois pressupostos, a saber a continuidade (“*going concern*”) e o regime da periodização económica (“*accrual basis*”)³⁵. Por outro lado, no que concerne à apresentação e à classificação de itens nas demonstrações financeiras, deve atender-se à consistência, à materialidade e agregação, à compensação e à informação comparativa³⁶.

Em conclusão, partindo a administração de uma sociedade, na elaboração da prestação de contas, dos dados contabilísticos recolhidos ao longo de um exercício, resulta claro que a violação de preceitos legais relativos à elaboração das mesmas (seja por exemplo, ao nível do respetivo *reconhecimento*, *mensuração*, ou mesmo em termos de tratamento da informação produzida na prestação de contas), terá de ter uma consequência em termos de deliberação que aprova as mesmas. No entanto, necessitamos primeiramente de determinar e qualificar as normas que presidem à elaboração das contas.

³² A Demonstração de alterações no capital próprio fornece-nos informação sobre as alterações no capital próprio (ou seja, quais os resultados gerados e quais as reservas distribuíveis)

³³ A Demonstração de fluxos de caixa fornece-nos informação relativas às alterações na posição financeira de uma entidade, permitindo-nos avaliar as suas atividades de investimento, de financiamento e operacionais (capacidade de gerar e utilizar dinheiro).

³⁴ Cfr. António BORGES (2010) p. 204, definindo o conteúdo das demonstrações financeiras.

³⁵ Cfr. Ponto 2.2. e 2.3. do SNC.

³⁶ Cfr. Pontos 2.4. a 2.7 do SNC e neste ponto, veja-se as explicações de António BORGES (2010), p. 206 a 209.

CAPÍTULO IV - A NATUREZA JURÍDICA DAS NORMAS QUE PRESIDEM À ELABORAÇÃO DAS CONTAS DE EXERCÍCIO

Para determinar a natureza jurídica das normas que presidem à elaboração das contas, há que iniciar pela identificação das fontes jurídicas que regulam essa disciplina.

Como referido no capítulo anterior, as sociedades comerciais, como comerciantes, estão obrigadas a ter escrituração mercantil efetuada de acordo com a lei (artigo 29º do C.Com.). Por outro lado, o artigo 65º do CSC estabelece que a elaboração dos documentos das contas de exercício e dos demais documentos de prestação de contas deve obedecer ao disposto na lei.

A chamada *normalização contabilística*³⁷ é composta, quer por normas de natureza legislativa, com força obrigatória (Lei e Decretos-Lei), como por normas que definem orientações em termos de princípios e critérios a prosseguir e que permitam, ambas, uma comparabilidade da informação relativa a diferentes organizações, situadas em países distintos e perceptível para públicos igualmente diferentes. Com essa normalização contabilística prossegue-se objetivos bem definidos na concretização de regras de *mensuração* ou *valorimetria* (formas de quantificar os elementos constantes nas demonstrações financeiras) e de *reconhecimento* (determinação dos elementos que devem constar nas demonstrações financeiras)³⁸.

Como se depreende, com a referência do legislador às normas que regem a elaboração de contas, previstas quer no artigo 29º do C.Com, como nos artigos 65º e ss. do CSC e 69º do CSC que é o objeto do presente estudo, o legislador remete-nos necessariamente, entre outros diplomas, para o SNC (anteriormente, para o POC³⁹).

³⁷ Cfr. Assim, António BORGES (2010), pp. 155 e ss.

³⁸ Como assinala António BORGES (2010), p. 156, com a normalização contabilística define-se um conjunto de regras e princípios que visam a (i) elaboração de um quadro de contas que deva ser seguido pelas unidades económicas; (ii) definição de regras de mensuração (valorimetria) e de reconhecimento dos elementos das demonstrações financeiras; (iii) definição do conteúdo, regras de movimentação e articulação das contas; (iv) conceção de quadros-modelo para as demonstrações financeiras das unidades económicas; e (v) definição dos princípios contabilísticos que devem ser seguidos na contabilidade das diversas entidades envolvidas.

³⁹ O POC deixou de vigorar em 01/01/2010 com a entrada em vigor do SNC.

O referido SNC foi aprovado pelo Decreto-lei n° 158/2009 de 13/07, constituindo um referencial contabilístico baseado em princípios e não em regras, aderente ao modelo do IASB, adotado pela União Europeia, mas garantindo a compatibilidade com as Diretivas Contabilísticas Comunitárias (4ª e 7ª Diretiva)⁴⁰.

Ou seja, a estruturação jurídica da normalização contabilística passou a ser feita em três níveis. Primeiramente, através do SNC, que aprovou sob forma legislativa as bases para apresentação das demonstrações financeiras. Seguido dos modelos de demonstrações financeiras e código de contas, aprovados por Portaria⁴¹. E em terceiro lugar, um conjunto de Despachos que definiram a EC do SNC, as normas contabilísticas de relato financeiro (NCRF), normas contabilísticas de relato financeiro para pequenas entidades (NCRF-PE) e as Normas interpretativas.

Terá de reconhecer-se que estamos perante normas de *valor e força jurídica* distintas, contendo a primeira, um regime jurídico para aplicação do SNC, enquanto as demais, consubstanciam normas de suporte *técnico-contabilístico* para o relato financeiro⁴².

Para além destas, temos ainda um conjunto de normas internacionais de contabilidade, aprovadas no seio da União Europeia, as chamadas 4ª e 7ª Diretivas Contabilísticas (respetivamente de 1978 e 1983, para as contas individuais e contas consolidadas), as quais foram transportas para o direito nacional. A 4ª Diretiva através do Decreto-lei n° 262/86 de 02/09, que aprovou o CSC, e do Decreto-lei n° 410/89 de 21/11 que aprovou o POC. Quanto à 7ª Diretiva, em matéria de preparação de contas consolidadas, foi transposta para o direito nacional através do Decreto-lei n° 238/91 de 02/07 que alterou o CSC e o POC.

Feita uma análise sumária, não exaustiva, das fontes normativas subjacentes à elaboração das contas ou demonstrações financeiras, importa agora qualificar a natureza de tais normas. É que, recordemos, para interpretar o artigo 69º do CSC, em especial as referências feitas por esta norma a “*preceitos legais relativos à elaboração das contas do exercício e de demais documentos de prestação de contas*” (cfr. artigo 69º n° 1 do CSC) e “*preceitos cuja finalidade exclusiva ou principal, seja a proteção dos credores ou do interesse*

⁴⁰ Cfr. ponto 1.2. do SNC

⁴¹ Aprovados pelas Portarias n° 986/2009 de 07/09 e Portaria n° 1011/2009 de 09/09;

⁴² Cfr. António Borges (2010), p. 168.

público”, temos de qualificar a natureza das normas e preceitos relativos à elaboração das contas e demonstrações financeiras.

Face ao exposto, parece-nos por um lado, que o SNC e as Portarias que definiram os modelos de demonstração financeiras e código de contas, pela sua natureza legislativa, além da remissão dos artigos 65º do CSC e 29º do CCom., determinam a relevância legal de tais normas e a sua aplicação obrigatória e vinculação a todas as organizações a que são aplicáveis. Os demais despachos que definiram a EC do SNC, normas contabilísticas de relato financeiro (NCRF) e as normas interpretativas, serão o chamado normativo de suporte técnico-contabilístico para o relato financeiro, incorporados no SNC e assumidos por este.

Quanto ao SNC e normativo que lhe está subjacente, o próprio SNC estabelece que o mesmo é de aplicação obrigatória às entidades identificadas no artigo 3º do SNC⁴³. Ou seja, é um facto que o SNC constitui um modelo de normalização *assente mais em princípios do que em regras explícitas*, no entanto, como resulta do mesmo, é de aplicação obrigatória (cfr. artigo 3º do SNC e parágrafo 1.2 do SNC), contendo um conjunto de normas sobre a elaboração das demonstrações financeiras, que as sociedades não podem deixar de aplicar.

Por outro lado, os interesses envolvidos na elaboração das contas ou demonstrações financeiras, como visto nos Capítulos II e III deste estudo, não se resumem ao interesse dos sócios (ou seja, dos interesses internos ou privados dos sócios). Na verdade, os princípios e regras estabelecidos no SNC e respetiva regulamentação, visam assegurar e satisfazer, como acima exposto, os interesses de *informação e imagem verdadeira e apropriada* da sociedade, para os sócios, investidores, trabalhadores, mutuantes, fornecedores, credores, supervisores, etc.

Dessa forma, só considerando as normas e princípios do SNC e demais normativo contabilístico, como *normas e princípio de aplicação geral obrigatória e vinculativa*, podemos assegurar que foram adotados os devidos critérios qualitativos e quantitativos que asseguram que as demonstrações financeiras fornecem uma *imagem verdadeira e apropriada*

⁴³ Por sua vez, o artigo 4º do SNC estabelece, quanto às entidades cujos valores mobiliários estejam admitidos à negociação num mercado regulamentado, nos termos do artigo 4º do Regulamento (CE) nº 1606/2002, do Parlamento e do Conselho, de 19 de julho, devem elaborar as suas contas consolidadas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade adotadas nos termos do artigo 3º daquele Regulamento (CE).

da posição financeira e dos resultados de uma sociedade. Com efeito, note-se que a não aplicação de tal normativo contabilístico, designadamente das regras de reconhecimento, mensuração, apresentação e divulgação, permitirá *viciar* ou alterar os resultados obtidos (seja por via de sobrevalorização, seja por subavaliação⁴⁴), com alterações dos resultados e da imagem de balanço da sociedade.

⁴⁴ Veja-se a explicação, ao abrigo do revogado POC de Maria Adelaide CROCA (1997), pp. 641 e ss.

CAPÍTULO V - A PATOLOGIA DAS CONTAS

A existência de uma situação de invalidade na aprovação de contas, torna, por vezes, extremamente difícil determinar se estamos perante uma situação do artigo 69º nº 1, nº 2 ou nº 3 do CSC⁴⁵. De igual forma, em matéria de deliberação de aprovação de contas, muitas vezes, poderá ser complicado distinguir, se estamos perante uma situação de invalidade de aprovação de contas subsumível ao regime geral de invalidade de deliberações sociais, ou ao regime especial de aprovação de contas. Aliás, muitas vezes, em matéria de aprovação de contas, poderá confundir-se a aplicação do regime da invalidade de deliberação, por violação do direito à informação (artigo 58º nº 1 a. c) do CSC), ou por violação da proibição de deliberações abusivas (artigo 58º nº 1 al. b) do CSC), com o regime especial previsto no artigo 69º do CSC.

Após analisar-se a estruturas das contas, regras para a sua formação, aprovação e publicidade (a que alguns autores chamam a “fisiologia” das contas), importa por isso, analisar os vícios das contas e a sua impugnação, que na expressão utilizada por Giovanni TANTINI⁴⁶, poderíamos chamar a “*patologia das contas*”.

Em Portugal, ao contrário de outros ordenamentos, existe uma surpreendente falta de jurisprudência sobre a impugnação da aprovação das contas do exercício, ao abrigo do artigo 69º do CSC. Sendo que a aprovação da prestação de contas do exercício, representa, por certo, o momento crítico por excelência de confronto entre sócios (minoritários ou não), entre sócios e órgão de administração, entre membros da Administração⁴⁷.

Vejam os alguns exemplos que podemos identificar de *patologias das contas*, detetadas pela jurisprudência e pela doutrina. Estes exemplos, por certo, ajudar-nos-ão a compreender as dificuldades interpretativas da aplicação do artigo 69º do CSC. Por outro lado, estes exemplos vão permitir-nos demonstrar algumas limitações do regime legal daquele artigo 69º do CSC.

⁴⁵ Assinalando igualmente esta dificuldade, veja-se Ana Maria RODRIGUES e Rui Pereira DIAS (2010), p. 812. Veja-se ainda, na doutrina Italiana, Ermanno BOCCHINI (2010), apontando as dificuldades interpretativas colocadas perante a aprovação de um balanço não claro e preciso.

⁴⁶ Giovanni TANTINI (1994), p. 129.

⁴⁷ Neste sentido, Pier Giusto JAEGER (1980), p. 23.

Os exemplos que listaremos, como é óbvio, não terão por pretensão corresponder a uma análise exaustiva de todas as situações possíveis de invalidade de deliberação de prestação de contas⁴⁸, mas serão alguns exemplos mais significativos. De igual forma, quando possível ou pertinente levantaremos alguns problemas com que nos fomos deparando sobre as referidas situações hipotéticas.

- i. No que concerne ao relatório de gestão, pensemos nas situações de falta de elaboração e apresentação, pela Administração, do relatório de gestão, ou da sua elaboração incorreta (contendo falhas informativas, omissões ou incorreções), face aos elementos obrigatórios exigidos pelo artigo 66º do CSC.

Esta invalidade deverá determinar a nulidade ou a anulabilidade, previstas no artigo 69º do CSC? E pergunte-se ainda, porque razão, para esta invalidade, não seria suficiente a previsão do regime geral de invalidade das deliberações sociais, previsto no artigo 58º nº 1 alínea c) do CSC (sobre a falta de elementos mínimos de informação) ou mesmo do artigo 56º nº 1 al. d) do CSC.

- ii. A aprovação de *balanço falso*, ou seja, a aprovação de balanço em que se omitiram valores monetários que não foram contabilizados pela Sociedade, constituirá a situação paradigmática de invalidade ou talvez a mais corrente. Nesta situação, a conclusão óbvia é a que de que os documentos de prestação de contas não revelam a real situação patrimonial e económica da sociedade, o que constitui situação de ilegalidade das contas e da deliberação⁴⁹.

Qual a sanção a aplicar a tal ilegalidade. Será suficiente a anulação da deliberação? Nesse caso, a omissão de contabilização de valores poderá determinar a reforma do balanço que subjaz à deliberação? Ou deveria sancionar-se tal ilegalidade com a declaração de nulidade?

- iii. A aprovação de uma *demonstração de resultados falsa*, ou seja, uma demonstração de resultados em que se omitiu a quantificação de valores de

⁴⁸ Como se compreenderá, tais situações patológicas, dependerão das falhas, mas também da criatividade, capacidade e engenho do ser humano a produzir documentos de prestação de contas “falsos”, imprecisos, não claros, etc.

⁴⁹ Cfr. Acórdão do STJ de 08/11/1977 (Relator Ferreira Costa), processo nº 066745 e Acórdão do STJ 06/10/1994 (Relator Mário Cancela), processo 085361, ambos disponíveis em www.dgsi.pt.

rendimentos (vendas ou prestação de serviços), ou que se omitiram valores de gastos (despesas subsídios, encargos, custos) e conseqüente errada quantificação dos lucros, constituirá igualmente outra situação corrente de invalidade⁵⁰.

Neste caso, a viciação da demonstração de resultados, terá influência óbvia na determinação dos lucros (seja pelo seu falso incremento, seja pela sua incorreta redução), lesando os sócios, mas alterando igualmente os valores do Balanço, por força dos resultados⁵¹. Alterando o valor do balanço, essa viciação influencia não só os resultados a distribuir pelos sócios, mas também pode lesar os interesses de sócios e terceiros, na determinação do correto e justo valor da sociedade, por via de viciação dos capitais próprios.

- iv. Errada qualificação de valores contabilísticos (por exemplo, quantificação de empréstimos de acionistas legalmente nulos, num determinado balanço, como um dívida a sócios e não como uma obrigação de restituição por força de nulidade), constituirá fundamento de anulação da deliberação de aprovação de contas?⁵²
- v. A existência de contas afetadas por erros matemáticos ou contabilísticos, ou seja, erros que apenas impliquem a existência e a subsequente modificação de registos contabilísticos⁵³. Esta situação deverá determinar a anulação da deliberação de prestação de contas, ou deverá, em qualquer situação de erros matemáticos ou contabilísticos, determinar-se a reforma das contas?

⁵⁰ Acórdão do STJ de 28/05/1996 (Relator Almeida e Silva), disponível em www.dgsi.pt; Veja-se também o Acórdão do STJ do STJ de 27/05/2003 (Relator Ribeiro de Almeida), processo nº 03A1152, disponível em www.dgsi.pt, qualifica a referida situação de omissão de quantificação de despesas, como um caso de nulidade, por ofender interesses de terceiros, assentando essa “*ofensa*”, na violação dos princípios contabilísticos, que *in casu* lesam os interesses de terceiros no correto valor das ações.

⁵¹ Recorde-se, como exposto no Capítulo III supra, que o Balanço inter-relaciona-se com todos os demais documentos que compõem as demonstrações financeiras, sendo que no caso em apreço, os resultados farão parte do chamado *capital próprio*.

⁵² Em sentido afirmativo, veja-se Acórdão do STJ (Relator Abrantes Geraldês), processo nº 436/04.8TBMNC.G1.S1, disponível em www.dgsi.pt.

⁵³ No Acórdão do STJ de 09/02/2012 (Relator Abrantes Geraldês), processo nº 436/04.8TBMNC.G1.S1, disponível em www.dgsi.pt, refere-se esta previsão, como situação subsumível ao artigo 69º nº 2 do CSC.

E qual a consequência se essas irregularidades forem meramente contabilísticas (resultantes de erros de classificação por rúbricas), sem influência nas contas aprovadas e resultados. Neste último caso, poderemos defender que não deverá ser anulada a deliberação de aprovação de contas?⁵⁴

- vi. Apresentação de documentos de prestação de contas subscritos por entidades não nomeados estatutariamente, como por exemplo, certificação de contas e relatório de ROC, elaborados e subscritos por entidade não competente, porque não nomeados⁵⁵. Estas situações deverão ser consideradas situações que justificam a anulação da deliberação ou mesmo de declaração de nulidade da deliberação?
- vii. A apresentação de documentos de prestação de contas não assinados pelos seus autores (Administração), ou falta de assinatura do parecer de membro do conselho fiscal⁵⁶. Pergunta-se, quanto a estas irregularidades, estamos perante casos que determinam a anulação da deliberação ou a sua declaração de nulidade? No caso de trata-se de situações de anulação, a falta de assinatura poderá permitir a reforma das contas, determinando-se que num determinado prazo o órgão obtenha as assinaturas em falta?

⁵⁴ Acórdão do TRL de 28/06/2001 (Relator Salazar Casanova), Processo nº 0053838, disponível em www.dgsi.pt.

⁵⁵ Acórdão do STJ de 10/11/1998 (Relator Lemos Triunfante), processo nº 98A987, disponível em www.dgsi.pt.

⁵⁶ Acórdão do TRL de 17/04/2007 (Relator Orlando Nascimento), Processo nº 2034/2006-7, disponível em www.dgsi.pt, considerou que tais vícios determinam a anulabilidade da deliberação, por violação dos interesses de terceiros, ou seja, neste acórdão, defendeu o TRL que contas de exercício não são apresentadas em exclusivo interesse dos sócios, estando presentes na sua apresentação interesses de natureza e ordem pública, como sejam os de natureza fiscal os de mercado, nestes incluídos os interesses de futuros acionistas, sustentando a anulabilidade da deliberação, quando paradoxalmente parece sustentar uma aplicação do artigo 69º nº 3 do CSC;

CAPÍTULO VI - A INVALIDADE DAS DELIBERAÇÕES DE APROVAÇÃO DE CONTAS

Depois de analisada a prestação de contas e as normas subjacentes à elaboração das demonstrações financeiras, cabe agora verificar o impacto dessas normas na interpretação da norma constante do artigo 69º do CSC que constitui o objeto deste estudo.

A norma prevista no artigo 69º do CSC com a epígrafe “*regime especial de invalidade das deliberações*”⁵⁷, prevê o seguinte:

“1. A violação dos preceitos legais relativos à elaboração do relatório de gestão, das contas do exercício e de demais documentos de prestação de contas torna anuláveis as deliberações tomadas pelos sócios.

2. É igualmente anulável a deliberação que aprove contas em si mesma irregulares, mas o juiz, em casos de pouca gravidade ou fácil correção, só decretará a anulação se as contas não forem reformadas no prazo que fixar.

3. Produz, contudo, nulidade a violação dos preceitos legais relativos à constituição, reforço ou utilização da reserva legal, bem como de preceitos cuja finalidade, exclusiva ou principal, seja a proteção dos credores ou do interesse público”.

Quando falamos de invalidade da deliberação de prestação de contas, falamos de anulação ou nulidade da deliberação que as aprova e não dos documentos de prestação de contas. Ou seja, falamos de invalidade da deliberação e não do relatório de gestão ou dos documentos de prestação de contas, as chamadas demonstrações financeiras⁵⁸. Estes são documentos contabilísticos, que como tal, não podem ser nulos, nem anulados, mas apenas desconformes ou conformes com os preceitos legais, no seu conteúdo, e aprovados ou não, de forma regular ou irregular, que é o que aqui está em estudo⁵⁹.

⁵⁷ Sobre os antecedentes legislativos desta norma, veja-se Carlos Osório de Castro, RDE X/XI (1984), e ainda, a 2ª redação do anteprojeto de Lei de Sociedade por quotas de responsabilidade limitada, chamado Anteprojeto de Coimbra, da autoria de Ferrer CORREIA e Vasco LOBO XAVIER (1977), pp. 148 e ss, o qual faz uma reflexão do anteprojeto de VAZ SERRA. Veja-se ainda Jorge COUTINHO DE ABREU (2009), Curso de Direito Comercial, Vol. II, p. 488.

⁵⁸ Sobre as demonstrações financeiras, cfr. Capítulos II e III deste estudo.

⁵⁹ Como nota Giovanni COLOMBO (1965), *Il Bilancio di Esercizio delle società per azioni*, p. 396, bem como Ermanno BOCCHINI (2010), *Diritto della contabilità delle imprese*, p. 371.

Estamos perante uma norma sobre a *invalidade da deliberação de aprovação de contas*, contas em sentido lato, ou melhor, invalidade da deliberação que aprecia e tem por objeto a aprovação dos documentos de prestação de contas e relatório de gestão. Ou seja, a declaração de invalidade, tem por objeto a deliberação, embora a invalidade resulte de um processo de “*absorção*” dos documentos de prestação de contas⁶⁰.

Esta norma, coloca diversos problemas interpretativos⁶¹, como abaixo melhor se verá, mas também poderá implicar diversos problemas práticos na vida de uma sociedade, temas que não serão objeto de análise neste estudo, mas que merecem uma referência sumária.

A impugnação das contas, sendo estas um ato elaborado e aprovado após o fim do exercício, tendo em conta do *princípio da continuidade* da contabilidade, pode colocar problemas práticos, visto que a nulidade ou anulação das contas que resultem de um balanço não verdadeiro, colocará problemas nos balanços e aprovações de contas sucessivas⁶². Em Itália, onde a regulamentação da impugnação da deliberação de aprovação de contas (ou de aprovação do Balanço) se mostra mais elaborada, verifica-se que o legislador estabeleceu como limite temporal para a impugnação da deliberação de aprovação de contas, a data da aprovação da deliberação que aprova as contas do exercício seguinte⁶³.

Da mesma forma, a aprovação das contas reformadas ou com os documentos de prestação de contas substituídos, por força da declaração feita numa Sentença, pode ser um exercício inútil, face a futuras mudanças na situação patrimonial da sociedade, alterações de estruturas societárias, grupos de controlo, etc⁶⁴.

De igual forma, a procedência do pedido de declaração de nulidade ou anulação importa a obrigação da Administração de redigir novos documentos de prestação de contas, que tenham em conta a posição sustentada na Sentença, promovendo a convocação de

⁶⁰ Cfr. Vasco LOBO XAVIER (1998), pp. 493 e ss e Ana Maria RODRIGUES e Rui Pereira DIAS (2010), p. 813.

⁶¹ Assim também Jorge COUTINHO DE ABREU (2009), p. 487. Na doutrina italiana veja-se Ermanno BOCCHINI (2010), p. 380.

⁶² Sobre este tema ver Vasco LOBO XAVIER (1998), pp. 484 e ss.

⁶³ Cfr. artigo 2434 *bis* do *Codice Civile*; veja-se ainda o comentário de Alberto Maffei ALBERTI (2011), *Commentario Breve al Diritto Delle Società*, p. 1014, resultando tal limitação temporal, como forma de evitar a impugnação da deliberação por mero distúrbio.

⁶⁴ Assim, Giovanni TANTINI (1994), p. 131.

Assembleia Geral para a sua aprovação, o que sucederá se tais novas demonstrações financeiras não forem aprovadas?

Tudo questões que merecem alguma reflexão. Algumas, por se enquadrarem no objeto deste estudo, merecerão alguma atenção.

SECÇÃO I - NULIDADE OU ANULABILIDADE

Antes de analisar o regime previsto no artigo 69º do CSC, comecemos por perguntar, em tese geral e em termos de opção legislativa, a deliberação que aprova contas ilegais deve ter como consequência, ou sanção, a sua anulabilidade ou a declaração de nulidade?⁶⁵ / ⁶⁶

Esta é uma questão de especial relevância processual e substantiva⁶⁷, face à diferença de regimes.

- (i) Desde logo, se defendermos como solução a sanção de anulabilidade, significa que a respetiva impugnação só pode ser arguida pelo órgão de fiscalização ou por qualquer sócio que não tenha votado no sentido da aprovação das contas, nos termos do artigo 59º do CSC. Ao invés, se a solução for a declaração de nulidade,

⁶⁵ Sobre esta questão, veja-se Giovanni TANTINI (1994), p. 130, e ainda Giovanni COLOMBO (1965), p. 404 e ss, este analisando a declaração de nulidade da deliberação, por força da violação de lei imperativa, sendo nula a deliberação por ilicitude do objeto que a deliberação aprova; também análise de Alberto Maffei ALBERTI (2011), p. 1015, salientando o vasto debate na jurisprudência e doutrina em Itália sobre a opção entre nulidade e anulabilidade, sendo a orientação prevalecente, a de que a sanção será a nulidade, por violação de preceitos inderrogáveis, quando o Balanço não permite conhecer com clareza a informação que os documentos de contas deveriam prestar. Paralelamente, a deliberação será ainda nula por ilicitude do objeto, quando viola normas que tutelam outros interesses que não apenas o dos sócios, visto que um “balanço falso”, ao alterar a situação societária, ofende a ordem pública; a anulabilidade seria aplicável às situações de violações procedimentais na elaboração do Balanço e aprovação das contas. Da mesma forma, veja-se a análise feita por Ermano BOCCHINI (2010), p. 381.

⁶⁶ Em Itália, onde o tema de invalidade de deliberação de aprovação do balanço tem merecido um intenso debate, verifica-se que o artigo 2434*bis* do *Codice Civile*, remete nessa norma para o regime geral das invalidades das deliberações, ou seja, a sanção será nulidade ou anulabilidade, consoante o vício em causa.

⁶⁷ Entre nós, ver António MENEZES CORDEIRO (2007), pp. 710 e ss. e ainda António PEREIRA DE ALMEIDA (2011), pp. 218 e ss.

significa que a impugnação da deliberação pode ser suscitada por quem revele interesse, ou pelo órgão de fiscalização, nos termos do artigo 57º do CSC⁶⁸.

(ii) Por outro lado, o prazo de reação dos impugnantes também seria distinto. Com efeito, sustentando-se uma solução de anulabilidade, significa que a ação de anulação está sujeita a um prazo de caducidade de trinta dias. Diferentemente, se a consequência da invalidade for a declaração de nulidade, a mesma pode ser suscitada a todo o tempo, neste sentido, veja-se o artigo 59º do CSC.

(iii) A escolha entre um dos dois regimes, não tem apenas consequências processuais, como acima exposto. Na verdade, os efeitos substantivos são claros e evidentes na vivência corporativa de uma sociedade. Neste sentido, basta pensar que a solução de declaração de nulidade acarretará uma potencial diminuição da “capacidade” da sociedade, que se submeterá ao risco não limitado no tempo, de eventual impugnação de contas, com claro prejuízo da certeza jurídica e pacificação da vida societária.

(iv) Por fim, aceitar-se a solução da declaração de nulidade, tornará a sociedade vulnerável ao risco de utilização da impugnação de contas, como forma de litígio entre sócios (minoritários e majoritários), bem como entre sócios e administradores ou mesmo entre terceiros (credores, financiadores ou investidores) e a sociedade, o que não sucederá, face às limitações do regime de anulabilidade.

Em Portugal, como resulta da previsão do artigo 69º do CSC, o legislador adotou uma solução mista de anulabilidade⁶⁹ e de declaração de nulidade, cuja separação nem sempre se revela simples⁷⁰. Podemos, no entanto, face à previsão do artigo 69º nº 1 do CSC, concluir

⁶⁸ Cfr. artigo 59º nº 1 do CSC, sendo que, merecerá alguma reflexão, no caso de aprovação de contas ilegais, o facto de ser restrito o direito de impugnação da deliberação aos sócios que não votaram no sentido da respetiva aprovação, em especial nos casos em que a ilegalidade das contas, por ocultação de valores, não fosse detetável ou só mais tarde fosse identificado o vício.

⁶⁹ Não vamos considerar aqui a solução intermédia de anulabilidade, no caso de não reforma das *contas irregulares*.

⁷⁰ A distinção entre aplicação de sanção da nulidade ou anulabilidade, nem sempre é fácil. Manifestando iguais considerações, em Itália, desde a reforma de 2003 veja-se Ermano BOCCHINI (2010), p. 380, visto que o legislador italiano reconduziu a invalidade de deliberação de aprovação do balanço, ao regime geral de invalidade de deliberações (cfr. remissão feita pelo artigo 2434 *bis*, para os artigos 2377-2379, todos do *Codice Civile*)

que o regime regra será a anulabilidade. Face à integralidade do sistema jurídico societário, parece-nos, que essa solução regra será a mais aceitável, face aos interesses em presença⁷¹, tendo presente, as opções legislativas do legislador, expressas nos artigos 56º e 58º do CSC para a impugnação das deliberações sociais.

Na verdade, na nossa opinião, o tratamento da invalidade das deliberações de aprovação de contas, não deve merecer um enquadramento, em termos de regime de nulidade ou anulabilidade, distinto do regime “regra” e “residual” das invalidades das deliberações sociais. Nessa medida, a opção residual pelo regime da anulabilidade, constante do artigo 69º nº 1 do CSC parece-nos a mais acertada, exceto se outros interesses mais relevantes justificarem uma sanção mais grave, a título excecional.

SECÇÃO II - O REGIME ESPECIAL

A epígrafe de tal norma estabelece que na mesma prevê-se o “*regime especial de invalidade das deliberações*”.

Em primeiro lugar, temos de questionar-nos *o porquê* de tal epígrafe, ou seja, por que razão tal regime de invalidade das deliberações é *especial*? Isto é, qual a especialidade face ao regime geral da invalidade das deliberações sociais?

A análise atenta de tal norma permite-nos concluir que não é assim tão especial, face ao regime geral da invalidade das deliberações⁷². Na verdade, a interpretação de tal norma permite-nos concluir que o regime do artigo 69º do CSC não é assim tão distinto da previsão do regime geral da invalidade das deliberações constante dos artigos 56º nº 1 al. d) e 58º nº 1, al. a) do CSC.

Na verdade, como nota Maria Adelaide CROCA, o conteúdo normativo do artigo 69º do CSC é subsumível no regime regra da invalidade das deliberações sociais (constante do artigo 58º nº 1 al. a) do CSC) e na exceção (constante do artigo 56º nº 1 al. d) do CSC)⁷³. Entende esta autora, com quem concordamos, que tal norma foi criada pelo Legislador para

⁷¹ Como refere MENEZES CORDEIRO (2012), p. 256, a finalidade da lei foi a de limitar a margem de incerteza subsequente a qualquer aprovação de contas.

⁷² Neste sentido, também Maria Adelaide CROCA (1997), pp. 658 e ss.

⁷³ Maria Adelaide CROCA (1997), p. 659.

clarificar a aplicação do regime da invalidade às deliberações de aprovação de contas. Como se analisará infra, essa clarificação era, talvez, desnecessária.

Vejamos, no entanto, se existe alguma especialidade de regime. O regime geral da invalidade das deliberações sociais, previsto nos artigos 56º e ss. do CSC, em especial o artigo 56º nº 1 al. d) do CSC estabelece, como suscetível de declaração de nulidade, no que aqui interessa, apenas as violações de *ordem substancial*, isto é, as deliberações cujo conteúdo, diretamente ou por atos de outros órgãos que determine ou permita, seja ofensivo dos bons costumes e de preceitos legais inderrogáveis. Ou seja, normas imperativas criadas para proteger interesses de terceiros, credores, do público em geral. As demais violações de normas legais, por parte da Assembleia geral, são sancionadas com a anulabilidade da deliberação⁷⁴.

Por sua vez, o artigo 69º nº 1 do CSC estabelece que são anuláveis as deliberações de sócios, que aprovem contas que tenham subjacentes relatórios de gestão ou contas que violem preceitos legais. Paralelamente, o artigo 69º nº 3 do CSC estabelece que são declaradas nulas as deliberações dos sócios que aprovem contas que violem preceitos legais relativos à constituição, reforço ou utilização da reserva legal, bem como preceitos cuja finalidade exclusiva ou principal, seja a proteção dos credores ou do interesse público.

Daqui resulta, que parece existir uma *equivalência* entre as normas, quer no que concerne às situações que justificam uma solução de anulabilidade, como para as situações de declaração de nulidade.

Ou seja, na nossa opinião, uma adaptação da interpretação do artigo 56º nº 1 alínea d) e do artigo 58º nº 1 alínea a) do CSC permitiria chegar à mesma conclusão a que chegamos pela aplicação do artigo 69º do CSC. Dessa forma, salvo melhor opinião, parece-nos que esta norma, no que concerne, especificamente aos fundamentos de nulidade ou anulabilidade da deliberação de aprovação de contas, não necessitariam de uma norma especial.

Na verdade, perante uma deliberação de aprovação de contas que tenha por objeto relatório de gestão ou contas elaboradas em violação das normas legais que presidem a preparação de tais documentos submetidos à apreciação e deliberação de uma Assembleia-

⁷⁴ Como refere António MENEZES CORDEIRO (2007), p. 728, “o direito das sociedades é Direito Privado. Nessa medida é tendencialmente supletivo. Infere-se daqui, que, quando outra coisa se não conclua, não há nulidade por atentado à lei, quando esta não seja imperativa”.

Geral, o intérprete poderia, com relativa facilidade, diremos nós, chegar à conclusão da respetiva invalidade e anulabilidade da deliberação, por aplicação do artigo 56º nº 1 alínea a) do CSC, por se tratar de deliberação que viole disposição da lei.

Da mesma forma, perante um caso de uma deliberação que aprove documentos de prestação de contas que tenham subjacente violação de normas imperativas, que não possam ser derogadas, nem sequer por vontade unânime dos sócios (ou seja, normas destinadas a proteger o interesse de terceiros, credores ou do público em geral), o intérprete poderia concluir pela nulidade de tal deliberação, por aplicação do artigo 56º nº 1 alínea d) do CSC.

Especificamente quanto à previsão da primeira parte do nº 3 do artigo 69º do CSC, relativo à proteção da constituição, reforço ou utilização da reserva legal, a tutela de tais normas protetores de terceiros, já resultaria acautelada, igualmente, pela previsão do artigo 56º nº 1 alínea d) do CSC.

Por fim, relativamente à norma constante do artigo 69º nº 2 do CSC, parece-nos, salvo melhor opinião, que tal norma é igualmente equivalente, embora com algumas especificidades, ao regime de renovação da deliberação constante do artigo 62º do CSC.

Com efeito, à semelhança do artigo 69º nº 2 do CSC, também o regime de renovação, por força do artigo 62º nº 3 do CSC, pode ser determinado judicialmente⁷⁵. A única e exclusiva especialidade, que detetamos nesta norma, parece-nos resultar do facto da reforma das contas prevista no artigo 69º nº 2 do CSC incidir sobre um objeto distinto. Na *reforma das contas*, o objeto da reforma serão as *contas*, enquanto na renovação da deliberação o objeto da deliberação renovatória é a *deliberação anulável*, embora tenha como pressuposto que a mesma não enferme do vício precedente.

Em conclusão, salvo melhor opinião, parece-nos que a doutrina e a jurisprudência poderiam chegar aos mesmos resultados, em matéria de impugnação de deliberações sociais de aprovação de contas, pelo regime geral de invalidade das deliberações, constante dos artigos 56º nº 1 al. d) e 58º nº 1 al. a) do CSC⁷⁶. Pelo que, face à análise feita, parece-nos que este artigo 69º do CSC talvez não justificasse uma aplicação ou regime especial, face ao

⁷⁵ Embora por *requerimento* da Sociedade.

⁷⁶ Refira-se que em Espanha, a impugnação de deliberação de aprovação de contas, seguirá o regime geral da impugnação de deliberações. Cfr. José Carlos Vázquez Cueto (2001), p. 256.

regime geral da invalidade das deliberações sociais (com exceção de alguns pormenores que abordaremos infra), ou seja, duvidamos da valência de tal norma, enquanto norma sobre invalidade da deliberação de aprovação de contas⁷⁷.

Em sede de *regime especial* de invalidade da deliberação de prestação de contas, parece-nos, que o legislador deveria ter consagrado, o que não sucede, um regime especial (face ao regime geral), no que concerne ao prazo de impugnação. Com efeito, uma compatibilidade entre o regime da impugnação de deliberações sociais e o *princípio da continuidade*, do direito da contabilidade (na elaboração das demonstrações financeiras), justificaria uma solução que acautelasse, de forma especial, tal princípio em sede de impugnação de deliberação de aprovação de contas.

Na verdade, admitir-se que uma deliberação de aprovação de contas suscetível de ser declarada nula, pode, em teoria, ser suscitada em qualquer momento temporal, poderá implicar uma desconexão e dessincronização entre a lei e os princípios contabilísticos de preparação das demonstrações financeiras. Na verdade, as demonstrações financeiras regem-se pelos princípios da continuidade e da periodização económica, pelo que, atendendo, em especial àquele primeiro princípio, parece-nos que no caso específico da impugnação da deliberação de aprovação de contas, deveria estar consagrado legalmente um prazo limite de impugnação.

Por outro lado, a falta de um prazo de impugnação de tal deliberação, permitirá o recurso a tal expediente, como forma de distúrbio ou reação de sócios perante administração ou entre sócios minoritários e sócios majoritários, solução que não é conforme com as exigências de segurança jurídica inerentes à prestação de contas.

De facto, de *iure condendo*, deveria fixar-se como prazo limite para a propositura de uma ação de impugnação da deliberação de aprovação de contas, a data de aprovação da prestação de contas subsequentes⁷⁸. Esta solução, permitiria evitar a necessidade de correção de todas as demonstrações financeiras subsequentes, por força da declaração de nulidade de uma deliberação de aprovação de contas.

⁷⁷ Ressalve-se aqui a 1ª parte do n.º 3 do artigo 69º do CSC, que como infra melhor veremos, não tem por objeto a aprovação de contas.

⁷⁸ Esta a solução adotada pelo artigo 2434 *bis* do *Codice Civile Italiano*, com a qual concordamos. Cfr. ainda a análise feita por Ermanno BOCCHINI (2010), p. 383.

Paralelamente, o prazo em questão nem poderá ser considerado um prazo curto, visto que, estamos a discutir uma deliberação de aprovação de contas, permitindo-se aos impugnantes beneficiar de um prazo de quase um ano para exercer tal direito, sob pena de sanção dos vícios. Além do mais, a invalidade da deliberação social ou a sanção da invalidade, não afasta a possibilidade dos lesados (sócios e terceiros), responsabilizarem a administração da sociedade pelos danos causados no exercício das suas funções (nos termos do artigo 79º do CSC).

O prazo de impugnação, parece-nos constituir uma preocupação que deveria merecer um regime especial de impugnação da deliberação de aprovação de contas, o qual, não encontra previsão na lei e mereceria essa atenção.

SECÇÃO III - A ANULABILIDADE DA DELIBERAÇÃO DE PRESTAÇÃO DE CONTAS

Perante a aprovação, por deliberação de sócios, de uma prestação de contas ilegais, o intérprete terá de decidir se estamos perante uma situação subsumível no artigo 69º nº 1, 2 ou 3 do CSC. Por esse facto, é importante analisar esta norma e verificar quais as situações subsumíveis na sua previsão.

O legislador estabeleceu no nº 1 e 2 do artigo 69º do CSC que são suscetíveis de anulabilidade as deliberações dos sócios que “absorvam”: (i) *relatório de gestão* que viole *preceitos legais relativos à sua elaboração*; (ii) as *contas de exercício* e demais documentos de prestação de contas que *violem preceitos legais relativos à sua elaboração* e (iii) *contas de exercício irregulares*, que pela respetiva gravidade ou difícil correção não sejam suscetíveis de ser reformadas.

De outra parte, o legislador considerou que gera nulidade, a deliberação de sócios de aprovação de contas, que apreciem e aprovem: (i) *contas do exercício* e de demais documentos de prestações de contas que *violem preceitos legais relativos à constituição, reforço ou utilização da reserva legal*; (ii) *contas do exercício* e de demais documentos de prestações de contas que *violem preceitos cuja finalidade, exclusiva ou principal, seja a proteção dos credores ou do interesse público*.

Em primeiro lugar, é importante afastar da presente análise, os chamados vícios procedimentais da deliberação de aprovação de contas⁷⁹. Estes vícios, não merecem um regime especial, que não seja o previsto nos artigos 56º e 58º do CSC previsto para a generalidade das deliberações sociais, com a especialidade de a deliberação de aprovação de contas ter procedimentos especiais em sede de aprovação (como sejam, entre outros, a disponibilização dos documentos de prestação de contas, prazo de aprovação, direitos de informação e consulta dos documentos de prestação de contas, etc).

Posto isto, vejamos então, qual o critério legal de divisão para aplicação da sanção de anulabilidade ou a sanção mais grave, de declaração de nulidade, perante uma invalidade da deliberação de aprovação de contas?⁸⁰

Alguns autores entendem que o critério de divisão é um critério de análise formal ou material, sendo que, nos casos em que se verificam violações de ordem formal, a sanção será a anulabilidade (caso do nº 1 do artigo 69º do CSC), enquanto no caso de violação de normas de proteção material, a sanção já seria a anulabilidade ou nulidade, consoante a gravidade da violação da norma em causa (casos dos nº 2 e 3 do artigo 69º do CSC)⁸¹.

Com efeito, entende COUTINHO DE ABREU que o nº 1 do artigo 69º do CSC visa normas de projeção formal (quem elabora e assina as contas, a estrutura dos documentos de prestação de contas), enquanto o nº 2 e 3 visariam normas de projeção material, na substância, ou expressão numérica das contas.

Diferentemente, outros autores entendem que os casos de anulabilidade ou declaração de nulidade da deliberação de contas não resultarão apenas da separação entre aspetos formais e materiais. Entendem estes autores que as irregularidades das demonstrações financeiras (ou melhor, a sua desconformidade com as estritas exigências contabilísticas), provoca à partida a anulabilidade da deliberação social que as aprova, sendo esta a regra geral. No entanto,

⁷⁹ Sobre a nulidade por vícios de procedimento e substância, em matéria de deliberações sociais, ver António MENEZES CORDEIRO (2007), *Manual de Direito das Sociedades*, Vol. I, p. 717.

⁸⁰ Na maior parte das situações, a impugnação da deliberação de aprovação de contas, necessitará de uma apreciação técnica, da realização de uma perícia (contabilística). Também neste sentido, Giovanni TANTINI, (1994), p. 138-140. Cfr. neste sentido também, analisando a impugnação do ponto de vista processual cfr. Ermano BOCCHINI (2010), p. 392.

⁸¹ Neste sentido, Jorge COUTINHO DE ABREU (2009), p. 489.

perante a premência de outras exigências normativas, designadamente, as previstas no nº 3 do artigo 69º do CSC é que se sanciona a respetiva deliberação com nulidade⁸².

Da análise desta norma, verificamos que o legislador não colocou enfoque na anulabilidade da deliberação, na violação de preceitos de *natureza formal*. Bem ao invés, parece que o legislador entende que existirá motivo para anulabilidade da deliberação de aprovação de contas, quando estas violem preceitos legais relativos à sua elaboração. Sejam preceitos de natureza do chamado direito da contabilidade, seja do direito societário. Sem prejuízo da análise que abaixo se fará, a propósito do artigo 69º nº 3 do CSC, resulta claro, no entanto, que o legislador atribui maior importância, justificadora de uma declaração de nulidade, quando os vícios das contas ofendam normas que protegem outros interesses que não apenas o dos sócios.

Ou seja, estando em causa uma invalidade da deliberação social, pelo seu conteúdo, a distinção terá de ser feita, pelos interesses em presença no *preceito violado*, se apenas o dos sócios (situação que justificará apenas a anulabilidade da deliberação, aplicando-se o artigo 69º nº 1 e 2 do CSC), ou os interesses principais ou exclusivos de terceiros (credores, investidores, financiadores, etc), que já justificará a sanção mais grave de declaração de nulidade, tal como previsto no artigo 69º nº 3 do CSC.

Na verdade, esta norma constante do artigo 69º do CSC, quer pela sua previsão, como pela referência aos *preceitos sobre elaboração dos documentos de prestação de contas*, parece estabelecer, como regra, o regime de anulabilidade da deliberação de aprovação de *contas não verdadeiras*⁸³, e como exceção, a aplicação do regime da nulidade, quando se verifique que foram postos em causa *interesses de terceiros ou de ordem pública*. Aliás, nem faria sentido que esta norma constituísse uma exceção ao regime geral da invalidade das deliberações sociais, que como se sabe, é o da anulabilidade, atenta a previsão do artigo 58º nº 1 al. a) do CSC. Por isso, se pode dizer que esta norma tem por objetivo, proteger os interesses dos sócios, mas também proteger os interesses de terceiros.

⁸² Neste sentido, Ana Maria RODRIGUES e Rui Pereira DIAS (2010), p. 812.

⁸³ Por *contas não verdadeiras*, referimo-nos a demonstrações financeiras com contenham *contas falsas, imprecisas ou não claras*.

A previsão do artigo 69º nº 1 e nº 2 do CSC estabelece que “*a violação dos preceitos legais relativos à elaboração do relatório de gestão, das contas do exercício e de demais documentos de prestação de contas*” torna anuláveis as deliberações.

Por *preceitos legais relativos à elaboração do relatório de gestão*, o legislador está, necessariamente, a referir-se às normas constantes dos artigos 65º e 66º do CSC, pelo que, sendo tal documento um documento expositivo de apresentação fiel e clara sobre os negócios, desempenho (resultados) e posição (balanço) da sociedade, parece-nos que a violação de tais normas (porque o relatório mostra-se desconforme com os requisitos legais) determinará a anulabilidade da deliberação que aprovou o mesmo. Esta parte da norma não suscita, a nosso ver, dúvidas interpretativas especiais, sendo que o intérprete chegaria à mesma conclusão, pela aplicação do artigo 58º nº 1 alínea a) do CSC.

Quanto à *violação dos preceitos legais relativos à elaboração das contas do exercício e de demais documentos de prestação de contas*, a referência do legislador terá de ser tida não só para a legislação do Direito das Sociedades, mas também para a legislação do chamado *Direito da Contabilidade*, em especial, para o SNC e respetiva normalização contabilística. Ou seja, tal como referido no Capítulo III deste estudo, as contas devem fornecer uma *imagem verdadeira e apropriada da posição financeira e dos resultados das operações das empresas*, para os vários utentes dessa informação. A não aplicação, ou errada aplicação da *normalização contabilística* terá como consequência, em princípio, a elaboração de demonstrações financeiras que não espelham uma *imagem verdadeira e apropriada* das contas da sociedade (da sua situação patrimonial, económica e financeira). Dessa forma, a deliberação que absorve tais contas irregulares terá de se ter por inválida, suscetível de ser anulada.

Temos ainda de perguntar, será que o facto de o legislador, no artigo 69º nº 1 do CSC, ter estabelecido que a invalidade resulta da *violação de preceitos legais*, terá alguma relevância para o facto de o chamado direito da contabilidade resultar de um conjunto de normas e princípios, alguns sem natureza legal (de Lei e Decreto-lei)? Parece-nos que a resposta terá de ser negativa, conforme exposto no Capítulo IV deste estudo.

Na verdade, parece-nos, por um lado, que o SNC e as Portarias que definiram os modelos de demonstração financeiras e código de contas, pela sua natureza legislativa, além

da remissão dos artigos 65º do CSC e 29º do CCom determinam a relevância legal de tais normas e a sua aplicação obrigatória e vinculação a todas as organizações a que são aplicáveis. Os demais despachos que definiram a EC do SNC, normas contabilísticas de relato financeiro (NCRF) e as normas interpretativas, serão o chamado normativo de suporte técnico-contabilístico para o relato financeiro, incorporados no SNC e assumidos por este. Pelo que, independentemente da natureza jurídica de tais normas, as mesmas constituirão os chamados *preceitos legais relativos à elaboração das contas do exercício e de demais documentos de prestação de contas*⁸⁴.

SECÇÃO IV - A ANULABILIDADE DA DELIBERAÇÃO QUE APROVA CONTAS IRREGULARES

Vejamos agora a *anulação das contas irregulares*, em casos de gravidade ou difícil correção, que não permita a reforma das mesmas. Como acima exposto, o esquema legal de reforma das contas, previsto no artigo 69º nº 2 do CSC não é muito distinto, da possibilidade de renovação da deliberação anulável prevista no artigo 62º do CSC⁸⁵.

Esta norma, constante do artigo 69º nº 2 do CSC levanta-nos problemas interpretativos de difícil resolução. Por um lado, saber o que são “*contas irregulares*”. Será que o legislador, com esta previsão, pretendeu referir-se a meros defeitos de declarações, que não impliquem nova deliberação, mas só correção? Ou seja, será que apenas temos “*contas irregulares*”, quando a respetiva reforma não implique nova deliberação, mas apenas correção das contas?

Com efeito, estas perguntas parecem-nos ter toda a pertinência, visto que, nem a legislação comercial, nem as normas contabilísticas definem-nos o que se entende por “*contas irregulares*”, nem o que deve entender-se por “*casos de pouca gravidade ou fácil correção*”.

Para nós, a reforma das contas que implique uma alteração dos *resultados* ou dos *ativos ou passivos* da sociedade, constantes das demonstrações financeiras, a nosso ver, não

⁸⁴ Neste sentido, embora sem analisar a questão da natureza jurídica das normas do chamado direito da contabilidade cfr, Ana Maria RODRIGUES e Rui Pereira DIAS (2010), p. 813.

⁸⁵ Cfr. análise feita no Capítulo VI, Secção II *supra*.

deverá ser considerado um caso de *pouca gravidade* ou de *fácil correção*, nem mesmo de mera *irregularidade*.

Com efeito, entendemos que a previsão deste artigo 69º nº 2 do CSC, visou consagrar um mecanismo que visa possibilitar a sanação, de forma pragmática, de irregularidades das contas suscetíveis de serem qualificadas de “*pouca gravidade ou de fácil correção*”, evitando as consequências da anulação da deliberação, erros em que apenas esteja em causa a correção de operações contabilísticas⁸⁶.

Parece-nos, salvo melhor opinião, que esta previsão do artigo 69º nº 2 do CSC terá uma aplicação muito residual. Na verdade, como exposto supra⁸⁷, face ao *método digráfico* utilizado na contabilidade, ao processo de construção das demonstrações financeiras e inter-relacionamento entre o balanço e demais documentos de prestação de contas, parece-nos que a aplicação deste normativo será muito reduzida. Não podendo, por não corresponder, nem a casos de pouca gravidade, nem de fácil correção, admitir-se que estejamos perante contas irregulares suscetíveis de reforma, quando tal correção implique uma alteração dos resultados ou uma alteração da situação patrimonial da sociedade (i.e. do apuramento dos resultados, ativos, passivos, ou capitais próprios).

Ou seja, temos para nós, que a aplicação de tal normativo será reduzida a situações de meros erros contabilísticos, que não impliquem nova deliberação, o que apenas sucederá quando não existam alterações nos resultados, ativos, passivos ou capitais próprios (falamos, portanto, de alterações de registos, que não impliquem uma modificação de tais resultados dos quadros síntese).

Como se faz a correção de tais erros materiais? Terá de ser a Administração a produzir novos documentos de prestação de contas, que a nosso ver, para ser aplicável a previsão do artigo 69º nº 2 do CSC, não necessitariam de nova aprovação da Assembleia Geral⁸⁸. Na

⁸⁶ Veja-se Acórdão do STJ de 09/02/2012 (Relator Abrantes Geraldês), processo nº 436/04.8TBMNC.G1.S1, publicado em www.dgsi.pt, que parece admitir a aplicação da reforma de contas, prevista no artigo 69º nº 2 do CSC, no caso de errada qualificação de dívidas (obrigação de restituição por nulidade ou por empréstimo de sócios).

⁸⁷ Cfr. análise feita no Capítulo III deste estudo.

⁸⁸ Expondo a contraposição da tese da deliberação de aprovação de contas (ou de aprovação do Balanço), como ato de declaração de vontade ou ato de declaração de ciência, e a possibilidade da Assembleia modificar (ou não), o Balanço, ver Ermanno. BOCCHINI (2010), p. 377.

verdade, a previsão deste artigo não exige uma nova aprovação da Assembleia-Geral, bem ao invés, o legislador estabelece que o Juiz não decretará a anulação da deliberação, se as contas forem reformadas, não exigindo a lei, nova deliberação. Se a reforma das contas é feita pela administração no prazo fixado pelo Juiz, em casos de pouca gravidade ou fácil correção, é porque a reforma das contas não implica uma alteração dos resultados, dos ativos, passivos ou capitais próprios, não se justificando nova deliberação da Assembleia Geral.

Ao contrário, se a reforma das contas implica uma modificação dos resultados, ativos, passivos ou capital próprio, o julgador terá de anular a deliberação, para que as demonstrações financeiras sejam alteradas e submetidas a nova deliberação da assembleia geral.

SECÇÃO V - A DECLARAÇÃO DE NULIDADE DA DELIBERAÇÃO DE APROVAÇÃO DE CONTAS

O legislador, através da previsão do n° 3 do artigo 69° do CSC veio sancionar com declaração de nulidade, a deliberação que envolva (i) *violação de preceitos legais relativos à constituição, reforço ou utilização da reserva legal*, bem como a (ii) *violação de preceitos cuja finalidade exclusiva ou principal seja a proteção dos credores ou do interesse público*.

Como resulta desta norma, eleva-se à importância que justifica a declaração de nulidade, a violação de preceitos que estão essencialmente relacionados com a proteção de terceiros ou do público.

Começamos por analisar a violação de *preceitos legais relativos à constituição, reforço ou utilização da reserva legal*. A referência feita pelo legislador à *constituição, reforço ou utilização da reserva legal*⁸⁹, constante do artigo 69° n° 3 do CSC, a nosso ver, do ponto de vista sistemático, está inserida no lugar impróprio, visto que a constituição, reforço e utilização da reserva legal não diz respeito, propriamente, à formação das contas, mas antes ao cálculo do lucro distribuível, não fazendo parte da aprovação de contas⁹⁰.

⁸⁹ Sobre as reservas, ver António PEREIRA DE ALMEIDA (2011), pp. 97 e ss.

⁹⁰ Cfr. Capítulo II deste estudo e ainda, defendendo esta interpretação Maria Adelaide CROCA (1997), p. 659.

Ou seja, como exposto *supra*, a deliberação sobre a aplicação dos resultados (positivos ou negativos), é uma deliberação subsequente e distinta da deliberação de aprovação de contas, como resulta, desde logo, da previsão dos artigos 31º e ss do CSC.

Esta previsão constante da primeira parte do artigo 69º nº 3 do CSC, parece-nos não reconduzir-se a uma deliberação sobre prestação de contas. Na verdade, como se compreenderá, as contas podem ser legais, espelharem uma imagem *verdadeira e apropriada* da situação económica, financeira e patrimonial da sociedade, não merecendo qualquer censura, sendo declarada nula, não a deliberação que aprova as contas, mas sim a deliberação subsequente que aprova a distribuição dos resultados, se violadas as regras legais relativas à *constituição, reforço ou utilização da reserva legal*.

Note-se que não nos insurgimos contra a existência de tal previsão e necessidade de declaração de nulidade, no caso de violação das regras e preceitos legais relativos à *constituição, reforço ou utilização da reserva legal*, como é exigido pelas regras de conservação do capital social, no entanto, somos da opinião que essa sanção não se aplica à *deliberação de prestação de contas*, mas sim à *deliberação de aplicação ou distribuição dos resultados*.

É certo que o legislador, na previsão do nº 3 do artigo 69º do CSC, não se refere à *aprovação de contas*, como faz nos nº 1 e 2 do mesmo artigo 69º do CSC, no entanto, a inserção sistemática de tal norma, no capítulo da apreciação anual da situação da sociedade e especificamente sobre o regime especial da invalidade das deliberações sobre contas, parece-nos desadequado.

Por outro lado, como já referimos neste estudo⁹¹, a previsão de tal norma, constante da primeira parte do artigo 69º nº 3 do CSC parece-nos redundante e repetida, face ao regime geral das nulidades de deliberações sociais. Com efeito, a deliberação que viole *preceitos legais relativos à constituição, reforço ou utilização da reserva legal*, por força da previsão do artigo 56º nº 1 al. d) do CSC era já sancionada com a nulidade, por referência ao normativo constante dos artigos 31º e ss, em especial, artigos 33º, 217º e ss. e 294º e ss. do CSC.

⁹¹ Cfr. Secção II deste Capítulo.

Por estes argumentos, entendemos que esta previsão constante da primeira parte do artigo 69º nº 3 do CSC não se aplica às deliberações sobre prestação de contas (por razões de encadeamento lógico e temporal), sendo a sua previsão uma reiteração do fundamento de nulidade constante do artigo 56º nº 1 al. d) do CSC.

Analisemos agora a 2ª parte da previsão do artigo 69º nº 3 do CSC. Recordemos que através desta norma o Legislador, veio sancionar com declaração de nulidade, a deliberação de aprovação de prestação de contas, que tenha subjacente contas que violem *preceitos cuja finalidade exclusiva ou principal seja a proteção dos credores ou do interesse público*.

Esta segunda parte da norma, a nosso ver, é aquela que maiores dúvidas interpretativas pode levantar ao intérprete, para uma correção concretização da sua previsão.

Esta norma, por força da previsão do revogado artigo 454º nº 2 do CSC⁹² chegou a ser interpretada como uma norma que previa que a violação de normas que presidem à elaboração das contas das sociedades anónimas implica a nulidade do ato deliberativo de aprovação, por colocarem em causa interesses de terceiros e de ordem pública em geral, sanção reforçada pelos artigos 56º nº 1 al. d) ou 69º nº 3 do CSC.

Vejamos qual o sentido interpretativo útil e atual de tal norma.

Se esta norma, pela sua previsão, não contivesse a interlocução “*finalidade exclusiva ou principal*” (de proteção de credores ou do interesse público), seríamos tentados a considerar, face à natureza e objetivos das normas sobre elaboração da contabilidade e das demonstrações financeiras, que a violação das normas de contabilidade, na medida em que visam fornecer informação verdadeira e apropriada aos sócios e vários *stakeholders*, que tal violação determinaria a nulidade da deliberação de prestação de contas.

Ou seja, uma interpretação atual de tal norma, se não tivesse aquela interlocução, esvaziaria de conteúdo a previsão do artigo 69º nº 1 do CSC, o que nos parece não ter sido pretendido pelo Legislador, pelo menos de forma expressa, além de que, traduzir-se-ia no reconhecimento como regime regra, o da nulidade, nos casos de violações de normas e

⁹² Esta norma, hoje revogada, previa que *a deliberação do conselho geral que aprove sem reservas as contas das sociedades pode ser declarada nula pelo tribunal a requerimento de qualquer acionista ou, verificando-se ofensa das normas destinadas a proteger interesses dos credores, também a requerimento destes, no prazo de três anos*.

princípios contabilísticos. Não parece ser essa a interpretação em vigor, face àquela interlocução, *finalidade exclusiva ou principal*, constante do nº 3 do artigo 69º do CSC.

Também entendemos, que não deveria ser sancionado como regime regra, a nulidade da deliberação de aprovação de contas não verdadeiras. Essa sanção, a nosso ver, apresenta-se como demasiado grave para casos de meras violações de normas e princípios contabilísticos. Com efeito, admitir-se essa solução, seria criar um regime muito distinto do regime geral da invalidade das deliberações sociais (em que apenas existe nulidade de deliberações, por vício de conteúdo, nos casos de ofensa dos bons costumes ou de preceitos legais inderrogáveis, destinados a proteger interesses de terceiros, credores ou público em geral).

É certo que tal norma vem sendo interpretada, no sentido de que a sua *ratio* é a de fomentar a certeza jurídica (e sancionar) no que respeita à elaboração dos documentos de prestação de contas não verídicos, os quais, como é sabido, são elementos importantes e essenciais, nos dias de hoje, na prática da vida societária, para as tomadas de decisão dos diversos *stakeholders*⁹³.

Também é certo que face ao regime jurídico do IES e do artigo 70º do CSC⁹⁴, acima exposto, parece ter existido um alargamento da publicidade das contas das sociedades, com objetivos óbvios de fornecer informação sobre a situação económica, financeira e patrimonial da sociedade, num sistema muito equiparado à divulgação de informação por parte das sociedades anónimas cotadas.

No entanto, em termos gerais, os preceitos que impõem e regulam a elaboração das contas e das demonstrações financeiras, bem como as normas que impõem a publicidade das contas (através do IES ou do sistema de publicidade constante do artigo 70º do CSC), não podem ser qualificadas como normas ou preceitos cuja *finalidade, exclusiva ou principal*, seja a proteção de credores ou do interesse público.

⁹³ Cfr. Ana Maria RODRIGUES e Rui Pereira DIAS (2010), p. 811

⁹⁴ Cfr. exposição constante do Capítulo II deste estudo.

Ou seja, por muito útil que pudesse ser para os sócios, investidores ou financiadores⁹⁵, parece-nos que o normativo contabilístico e as normas que impõem a publicidade das contas aprovadas, não poderá corresponder a esta previsão do artigo 69º nº 3, 2ª parte do CSC.

Qual então o sentido desta norma? É nossa opinião que o legislador pretendeu criar uma “cláusula de segurança”, que permitisse a declaração de nulidade da deliberação de aprovação de contas, que absorvam violações de normas ou preceitos mais graves, em que os lesados não fossem apenas os sócios (com as eventuais incorreções dos resultado), mas em que os lesados fossem terceiros ou o interesse público. Ou seja, pretendeu-se criar uma cláusula, que permitisse a declaração de nulidade quando estivéssemos perante violação de normas que visam proteger os credores (e porque não os investidores, diremos nós) e o interesse público.

Dessa forma, face à multiplicidade de situações subjacentes à aprovação de contas ilegais, o legislador veio impor através desta parte final, se analise a situação concreta e que se detete, se no caso, as normas e princípios contabilísticos violados *visam de forma principal ou exclusiva* proteger os interesses de credores ou o interesse público.

De iure condendo diríamos que a interlocução *principal ou exclusiva*, constante da segunda parte de tal norma, encerra em si uma dúvida para o intérprete, que justificaria a sua eliminação. Na verdade, essa expressão, pode levar o intérprete a fazer uma interpretação mais rigorosa da norma, do que aquela pretendida pelo interprete e mais exigente do que a previsão do artigo 56º nº 1 alínea d) do CSC. Na verdade, esta interlocução pode levar-nos a interpretar essa norma, no sentido de que apenas existirá nulidade da deliberação, quando existir uma norma criada para proteger, exclusivamente ou principalmente, os credores ou o interesse público. No caso das normas da contabilidade, como visto supra, assim não sucede. Estas normas visam proteger os interesses de vários *stakeholders* e vários interesses, nem sempre coincidentes.

Dessa forma, parece-nos que seria importante a alteração legislativa de tal norma constante do artigo 69º nº 3 do CSC, eliminando-se essa interlocução.

⁹⁵ Ou talvez não, porque por vezes, a declaração de nulidade da deliberação de aprovação de contas, ou o risco de declaração de nulidade, poderá ser um fator importante para os investidores, sócios ou financiadores, enquanto fator desincentivador do investimento ou financiamento.

Por outro lado, perante a norma atualmente positivada nesse artigo, torna-se necessário dar-lhe um sentido interpretativo útil. Com efeito, parece-nos que a interpretação possível para tal previsão legislativa, em termos de correta articulação sistemática do código, será aquela que considera que serão declaradas nulas as deliberações de aprovação de contas que ofendam os bons costumes ou que ofendam normas legais imperativas inderrogáveis, destinadas a proteger o interesse de terceiros (credores) ou do interesse público.

Ou seja, não podemos concordar com a posição de COUTINHO DE ABREU, visto que, não poderá aceitar-se a declaração de nulidade de qualquer deliberação que aprove um balanço falso (por representar uma lesão dos interesses dos sócios e de terceiros e do interesse público-fiscal)⁹⁶, sem uma prévia verificação da natureza da norma violada, isto é, da sua natureza imperativa e do seu âmbito de proteção.

Por outro lado, não se argumente, em favor de uma tese de automática nulidade da deliberação que aprove balanços contas não verídicas, com o argumento de que se desprotege os terceiros que contratam com a sociedade e que assentam essa vontade em contratar, nos dados contabilísticos aprovados. É que, o regime da nulidade das deliberações não deverá servir para substituir os interesses dos terceiros na verificação da solvabilidade ou situação patrimonial de com quem contratam, interesses esses que os mesmos devem acautelar por via contratual, ou até mesmo por via do instituto da responsabilidade civil. O regime da nulidade das deliberações, não deverá constituir o mecanismo de reação desses terceiros.

Entendemos sim, que perante a aprovação de contas não verdadeiras (porque *falsas, imprecisas, incorretas ou não claras*), o intérprete terá sempre de identificar qual a norma violada pelo órgão responsável pela redação das contas e identificar se estamos perante um caso de nulidade ou anulabilidade. Se a norma violada for uma norma imperativa e proteger interesses de terceiros ou de ordem pública, parece-nos que a solução terá de ser a aplicação da sanção mais grave, ou seja, da nulidade.

Assim sucederá, pelo menos, no caso de violação de normas e preceitos, quer do direito das sociedades, como do direito da contabilidade, que tenham incidência ou objeto, violação de normas e princípios sobre reconhecimento e mensuração, com influência sobre as reservas, capital próprio e ativos de uma sociedade.

⁹⁶ Jorge COUTINHO DE ABREU (2009), p. 490.

A invalidade da deliberação de aprovação de contas

Como se compreende da exposição apresentada, entendemos que esta norma, constante do artigo 69º nº 3 do CSC não tem valência ou relevância autónoma, pelo que, deveria ser revogada. Na verdade, os fins pretendidos pela mesma podem ser alcançados pelo intérprete, pela aplicação, quer das normas que protegem a integridade do capital social (quanto à primeira parte), como pela previsão da norma semelhante constante do artigo 56º nº 1 al. d) do CSC (quanto à segunda parte).

CAPÍTULO VII - CONCLUSÃO

A prestação e aprovação das contas é um dos momentos mais importantes na vida de uma Sociedade Comercial, com a sua incidência no apuramento dos resultados financeiros de uma sociedade, na subsequente deliberação sobre a aplicação dos resultados (distribuição dos lucros aos sócios, constituição, reforço ou utilização de reservas).

Na aprovação de contas, concentram-se vários órgãos, funções e deveres diversos. A saber, as funções ou deveres de, redigir, controlar e aprovar as contas de um determinado exercício. Em concreto, à administração compete redigir e relatar a gestão, ao órgão de fiscalização a competência de fiscalizar as mesmas, exprimindo o seu parecer e à Assembleia Geral o dever de discuti-las e aprová-las, ou não. É a invalidade dessa deliberação da assembleia geral, que constitui o objeto deste estudo.

Este estudo centrou-se na análise interpretativa do artigo 69º do CSC tendo por objetivo analisar essencialmente duas questões. Por um lado analisar a pertinência de tal norma, e por outro, tentar distinguir as situações subsumíveis em casos de anulabilidade e nulidade da deliberação de prestação de contas.

As conclusões mais importantes deste estudo, em sede de interpretação do artigo 69º do CSC são as seguintes, que se passam a sumariar:

- 1) *A deliberação de aprovação da prestação de contas não se deve confundir com a deliberação sobre aplicação dos resultados, com efeito, uma coisa é aprovar a prestação de contas, que tem por objeto o relatório de gestão e demais documentos de prestação de contas, outra distinta, é a deliberação de aprovação da aplicação dos resultados, que terá de ser posterior e ter como pressuposto a prévia aprovação das contas;*
- 2) *A construção do modelo jurídico subjacente à apreciação anual das sociedades, em especial, o regime da prestação de contas e da respetiva publicidade, permite-nos concluir que a prestação de contas tem um manifesto e relevante objetivo de prestação de informação e relato aos sócios (informação “interna” da administração para os sócios), mas também um objetivo de informação a terceiros interessados (informação “externa” a terceiros), previsto no artigo 70º do CSC, no artigo 245º do CVM e no regime do IES, destinado a todos os que pretendam obter informações sobre as contas da sociedade, porque com ela se relacionem, designadamente, investidores, trabalhadores, financiadores, reguladores, etc (os chamados*

“stakeholders”). Ou seja, na prestação de contas e nas respetiva aprovação, coexistem interesses privados, interesses públicos e interesses de ordem pública.

3) As sociedades comerciais, como comerciantes, estão obrigadas a ter escrituração mercantil efetuada de acordo com a lei (neste sentido, dispõe o artigo 29º do C.Com.), sendo que as contas devem fornecer uma *imagem verdadeira e apropriada* da posição financeira e dos resultados das operações das empresas, para que seja útil não só aos sócios, mas também aos *stakeholders*, que com a sociedade se relacionem ou pretendam relacionar (como é evidente nos dias de hoje, em que a análise feita a qualquer sociedade parte da análise das respetivas demonstrações financeiras).

4) A referência no artigo 69º do CSC a às normas que regem a elaboração das prestações de contas, terá de ser tida como feita para a normalização contabilística, a qual é feita em três níveis, por um lado o SNC, as Portarias que aprovaram os modelos de demonstrações financeiras e códigos de contas, e por fim, em terceiro lugar, o conjuntos de Despachos que definiram a EC do SNC, as NCRF, as NCRF-PE e as normas interpretativas.

5) As normas e princípios do SNC e demais normativo contabilístico, são *normas e princípio de aplicação geral obrigatória e vinculativa*, que visam assegurar que foram adotados os devidos critérios qualitativos e quantitativos para que as demonstrações financeiras forneçam uma *imagem verdadeira e apropriada* da posição financeira e dos resultados de uma sociedade.

6) Tendo presente a previsão do artigo 69º nº 1 do CSC, concluímos que o regime regra será o da anulabilidade da deliberação inválida, solução que se mostra conforme com a integralidade do sistema jurídico societário, conforme as opções legislativas do legislador, expressas nos artigos 56º e 58º do CSC para a impugnação das deliberações sociais. Com efeito, na nossa opinião, o tratamento da invalidade das deliberações de aprovação de contas, não deve merecer um enquadramento, em termos de regime de nulidade ou anulabilidade, distinto do regime “regra” e “residual” das invalidades das deliberações sociais.

7) Uma análise cuidada do artigo 69º do CSC permite-nos concluir que essa norma não comporta um regime tão especial, face ao regime geral da invalidade das deliberações. Na verdade, a interpretação de tal norma permite-nos concluir que o regime do artigo 69º do CSC não é assim tão distinto da previsão do regime geral da invalidade das deliberações constante

dos artigos 56º nº 1 al. d) e 58º nº 1, al. a) do CSC, sendo que o intérprete poderia chegar aos mesmos resultados que hoje podem ser atingidos pelo artigo 69º do CSC, a que chegaria pela aplicação daqueles normativos do regime geral da invalidade das deliberações sociais.

8) Como regime especial de impugnação de deliberações sociais, entendemos que o legislador deveria ter consagrado um prazo limite de impugnação (sendo esse limite, a aprovação das contas subsequentes), para conformar o regime da invalidade das deliberações sociais de aprovação de contas, com os *princípios contabilísticos da continuidade e da periodização económica* na preparação das demonstrações financeiras.

9) Os vícios procedimentais da deliberação de aprovação de contas não merecem um tratamento ou regime especial, sendo o seu regime regulado pelo regime geral de invalidade das deliberações sociais previsto nos artigos 56º e 58º do CSC.

10) A previsão do artigo 69º nº 1 e nº 2 do CSC estabelece que “*a violação dos preceitos legais relativos à elaboração do relatório de gestão, das contas do exercício e de demais documentos de prestação de contas*” torna anuláveis as deliberações, o qual constituirá o regime regra.

11) Por *preceitos legais relativos à elaboração do relatório de gestão*, o legislador está, necessariamente, a referir-se às normas constantes dos artigos 65º e 66º do CSC, pelo que, sendo tal documento um documento expositivo de apresentação fiel e clara sobre os negócios, desempenho (resultados) e posição (balanço) da sociedade, concluímos que a violação de tais normas (porque o relatório mostra-se desconforme com os requisitos legais) determinará a anulabilidade da deliberação que aprovou o mesmo. Esta parte da norma não suscita, dúvidas interpretativas especiais, sendo que o intérprete chegaria à mesma conclusão, pela aplicação do artigo 58º nº 1 alínea a) do CSC.

12) Concluímos que a expressão *violação dos preceitos legais relativos à elaboração das contas do exercício e de demais documentos de prestação de contas*, refere-se não só à legislação do Direito das Sociedades, mas também para a legislação do chamado *Direito da Contabilidade*, em especial, para o SNC e respetiva normalização contabilística.

13) O facto de o legislador, no artigo 69º nº 1 do CSC, ter estabelecido que a invalidade resulta da *violação de preceitos legais*, não impede a aplicação ao caso do chamado direito da contabilidade, apesar de este ser composto por normas e princípios, alguns sem natureza legal.

14) Na verdade, parece-nos, por um lado, que o SNC e as Portarias que definiram os modelos de demonstração financeiras e código de contas, pela sua natureza legislativa, além da remissão dos artigos 65º do CSC e 29º do CCom determinar a relevância legal de tais normas e a sua aplicação obrigatória e vinculação a todas as organizações a que são aplicáveis. Os demais despachos que definiram a EC do SNC, NCRF e as normas interpretativas, serão o chamado normativo de suporte técnico-contabilístico para o relato financeiro, incorporados no SNC e assumidos por este. Pelo que, independentemente da natureza jurídica de tais normas, as mesmas constituirão os chamados *preceitos legais relativos à elaboração das contas do exercício e de demais documentos de prestação de contas*.

15) No que concerne à interpretação do artigo 69º nº 2 do CSC, nem a legislação comercial, nem as normas contabilísticas definem-nos o que se entende por “*contas irregulares*”, nem o que deve entender-se por “*casos de pouca gravidade ou fácil correção*”, conceitos que devem ser encontrados pelo intérprete no caso concreto.

16) Entendemos que reforma das contas que implique uma alteração dos *resultados*, ou dos *ativos ou passivos, ou capitais próprios* da sociedade, constantes das demonstrações financeiras, não deverá ser considerado um caso de *pouca gravidade* ou de *fácil correção*, nem mesmo de mera *irregularidade*. Ou seja, concluímos que a aplicação de tal normativo será reduzida a situações de meros erros contabilísticos, que não impliquem nova deliberação da assembleia social, o que apenas sucederá quando não existam alterações nos resultados, ativos, passivos ou capitais próprios (i.e. de alterações de registos, que não impliquem uma modificação de tais resultados dos quadros síntese).

17) No que concerne à interpretação da primeira parte do artigo 69º nº 3 do CSC, entendemos que do ponto de vista sistemático, está inserida no lugar impróprio, visto que a constituição, reforço e utilização da reserva legal não diz respeito, à formação das contas, mas antes ao cálculo do lucro distribuível, não fazendo parte da aprovação de contas. Ou seja, constitui um fundamento de invalidade da deliberação subsequente sobre aplicação dos resultados (e não sobre a prestação e aprovação de contas).

18) Por outro lado, a previsão de tal norma, constante da primeira parte do artigo 69º nº 3 do CSC é, quanto a nós, redundante e repetida, face ao regime geral das nulidades de deliberações sociais. Com efeito, a deliberação que viole *preceitos legais relativos à*

constituição, reforço ou utilização da reserva legal, por força da previsão do artigo 56º nº 1 al. d) do CSC era já sancionada com a nulidade, por referência ao normativo constante dos artigos 31º e ss, em especial, artigos 33º, 217º e ss. e 294º e ss. do CSC.

19) No que concerne à interpretação da segunda parte do artigo 69º nº 3 do CSC, entendemos que esta norma, pela sua previsão, não pretendeu criar um regime regra, de declaração de nulidade para a aprovação de contas não verdadeiras.

20) Consideramos que em termos gerais, os preceitos que impõem e regulam a elaboração das contas e das demonstrações financeiras, bem como as normas que impõem a publicidade das contas (através do IES ou do sistema de publicidade constante do artigo 70º do CSC), não podem ser qualificadas, em termos gerais, como normas ou preceitos cuja *finalidade, exclusiva ou principal*, seja a proteção de credores ou do interesse público.

21) Concluimos que o legislador pretendeu criar uma “*cláusula de segurança*”, que permita a declaração de nulidade da deliberação de aprovação de contas, que absorvam violações de normas ou preceitos mais graves, em que os lesados não fossem apenas os sócios (com as eventuais incorreções dos resultado), mas em que os lesados fossem terceiros ou o interesse público.

22) Entendemos que, de *iure condendo* a interlocação *principal ou exclusiva*, constante da segunda parte de tal norma, encerra em si uma dúvida para o intérprete, que justificaria a sua eliminação. Com efeito, não se justifica, no caso das deliberações de aprovações de contas, uma exigência mais rigorosa, do que aquela pretendida pelo interprete na previsão do artigo 56º nº 1 alínea d) do CSC.

23) Concluimos que a interpretação possível para tal previsão legislativa, em termos de correta articulação sistemática do código, será aquela que considera que serão declaradas nulas as deliberações de aprovação de contas não verdadeiras, que ofendam os bons costumes ou que ofendam normas legais imperativas inderrogáveis, destinadas a proteger o interesse de terceiros (credores) ou do interesse público. Ou seja, impõe-se ao intérprete fazer uma prévia verificação da imperatividade da norma violada e do seu âmbito de proteção (proteção de terceiros ou do interesse público), ou concluir que a violação ofende os bons costumes.

24) Entendemos que perante a aprovação de contas não verdadeiras (porque *falsas, imprecisas, incorretas ou não claras*), o intérprete terá sempre de identificar qual a norma

violada pelo órgão responsável pela redação das contas e identificar se estamos perante um caso de nulidade ou anulabilidade. Se a norma violada for uma norma imperativa e proteger interesses de terceiros ou de ordem pública, parece-nos que a solução terá de ser a aplicação da sanção mais grave, ou seja, da nulidade.

25) Como conclusão última, entendemos que esta norma, constante do artigo 69º nº 3 do CSC não tem valência ou relevância autónoma, pelo que, deveria ser revogada. Na verdade, os fins pretendidos pela mesma podem ser alcançados pelo intérprete, pela aplicação, quer das normas que protegem a integridade do capital social (quanto à primeira parte), como pela previsão da norma semelhante constante do artigo 56º nº 1 al. d) do CSC (quanto à segunda parte).

CAPÍTULO VII - BIBLIOGRAFIA

- Abreu, Jorge Manuel Coutinho de (2009), *Curso de Direito Comercial*, Vol. II, 3ª Edição, Coimbra, Almedina.
- Alberti, Alberto Maffei (2011), *Commentário Breve al Diritto delle Società* (Coord. Gianluca Guerrieri), 2ª Edição, Milão, CEDAM.
- Almeida, António Pereira de (2011), *Sociedades Comerciais – Valores Mobiliários e Mercados*, 6ª Ed., Coimbra, Coimbra Editora.
- Bocchini, Ermanno (2010), *Diritto della contabilità delle imprese – 2 Bilancio di esercizio*, Milão, UTET.
- Borges, António; Azevedo Rodrigues e Rogério Rodrigues (2010), *Elementos de contabilidade geral*, 25ª Edição, Lisboa, Áreas Editora.
- Colombo, Giovanni E. (1965), *Il Bilancio Di Esercizio delle Società per Azioni*, Padova, CEDAM.
- Cordeiro, António Menezes (2007), *Manual de Direito das Sociedades, Vol. I – Das Sociedades em Geral*, 2ª Edição, Coimbra, Almedina.
- Cordeiro, António Menezes (2012), *Código das Sociedades Comerciais Anotado*, 2ª Edição, Coimbra, Almedina.
- Correia, Ferrer e Vasco Lobo Xavier, “*Sociedade por quotas de responsabilidade limitada – Anteprojecto de Lei – 2ª Redacção*”, *Separata da Revista de Direito e Economia*, Ano 3 (1977), nº 1 e 2, ano 5 (1979).
- Croca, Maria Adelaide Ramalho (1997), “*As contas do exercício, perspectiva civilística*”, *Revista da Ordem dos Advogados (ROA)*, Ano 57, II.
- Cueto, José Carlos Vásquez (2001), *Tratado de derecho mercantil – la Sociedad anónima: las cuentas y la documentación contable de la sociedad anónima*, Madrid, Marcial Pons.
- Graziani, A; G. Minervini e U. Belviso (2011), *Manuale di Diritto Commerciale*, 14ª Edição, Milão, CEDAM:
- Jaeger Pier Giusto (1980), *Il bilancio d’esercizio delle società per azioni*, Milão, Dott. A. Giuffrè Editore.
- Rodrigues, Ana Maria (2012), *Sistema de normalização contabilística*, 2ª Edição, Coimbra, Almedina.
- Rodrigues, Ana Maria, Rui Pereira Dias (2010), *Código das Sociedades Comerciais em comentário* (Coord. Jorge M. Coutinho de Abreu), Vol. I, Coimbra, Almedina;
- Sabato, Franco di (1984), *Manuale dell Società*, 4ª Edição, Milão, UTET
- Tantini, Giovanni (1994), *Il Bilancio D’Esercizio*, Padova, CEDAM.
- Xavier, Vasco da Gama Lobo (1998), *Anulação de deliberação social e deliberações conexas*, Coimbra, Almedina.

ANEXOS

ANEXO A – ARTIGO 65º, 69º E 70º DO CÓDIGO DAS SOCIEDADES COMERCIAIS

CAPÍTULO VI

Apreciação anual da situação da sociedade

Artigo 65.º

Dever de relatar a gestão e apresentar contas

1 - Os membros da administração devem elaborar e submeter aos órgãos competentes da sociedade o relatório de gestão, as contas do exercício e demais documentos de prestação de contas previstos na lei, relativos a cada exercício anual.

2 - A elaboração do relatório de gestão, das contas do exercício e dos demais documentos de prestação de contas deve obedecer ao disposto na lei; o contrato de sociedade pode complementar, mas não derrogar, essas disposições legais.

3 - O relatório de gestão e as contas do exercício devem ser assinados por todos os membros da administração; a recusa de assinatura por qualquer deles deve ser justificada no documento a que respeita e explicada pelo próprio perante o órgão competente para a aprovação, ainda que já tenha cessado as suas funções.

4 - O relatório de gestão e as contas do exercício são elaborados e assinados pelos gerentes ou administradores que estiverem em funções ao tempo da apresentação, mas os antigos membros da administração devem prestar todas as informações que para esse efeito lhes forem solicitadas, relativamente ao período em que exerceram aquelas funções.

5 - O relatório de gestão, as contas do exercício e demais documentos de prestação de contas devem ser apresentados ao órgão competente e por este apreciados, salvo casos particulares previstos na lei, no prazo de três meses a contar da data do encerramento de cada exercício anual, ou no prazo de cinco meses a contar da mesma data quando se trate de sociedades que devam apresentar contas consolidadas ou que apliquem o método da equivalência patrimonial.

Artigo 69.º CSC

Regime especial de invalidade das deliberações

1 - A violação dos preceitos legais relativos à elaboração do relatório de gestão, das contas do exercício e de demais documentos de prestação de contas torna anuláveis as deliberações tomadas pelos sócios.

2 - É igualmente anulável a deliberação que aprove contas em si mesmas irregulares, mas o juiz, em casos de pouca gravidade ou fácil correção, só decretará a anulação se as contas não forem reformadas no prazo que fixar.

3 - Produz, contudo, nulidade a violação dos preceitos legais relativos à constituição, reforço ou utilização da reserva legal, bem como de preceitos cuja finalidade, exclusiva ou principal, seja a proteção dos credores ou do interesse público.

Artigo 70.º

Prestação de contas

1 - A informação respeitante às contas do exercício e aos demais documentos de prestação de contas, devidamente aprovados, está sujeita a registo comercial, nos termos da lei respetiva.

2 - A sociedade deve disponibilizar aos interessados, sem encargos, no respetivo sítio da Internet, quando exista, e na sua sede cópia integral dos seguintes documentos:

- a) Relatório de gestão;
- b) Relatório sobre a estrutura e as práticas de governo societário, quando não faça parte integrante do documento referido na alínea anterior;
- c) Certificação legal das contas;

ANEXO B – ARTIGO 245º DO CÓDIGO DOS VALORES MOBILIÁRIOS

SUBSECÇÃO VI

Informação relativa a valores mobiliários admitidos à negociação

Artigo 245.º

Relatório e contas anuais

1 - As entidades referidas no n.º 1 do artigo 244.º divulgam, no prazo de quatro meses a contar da data de encerramento do exercício e mantêm à disposição do público por cinco anos:

a) O relatório de gestão, as contas anuais, a certificação legal de contas e demais documentos de prestação de contas exigidos por lei ou regulamento, ainda que não tenham sido submetidos a aprovação em assembleia geral;

b) Relatório elaborado por auditor registado na CMVM;

c) Declarações de cada uma das pessoas responsáveis do emitente, cujos nomes e funções devem ser claramente indicados, onde afirmem que, tanto quanto é do seu conhecimento, a informação prevista na alínea a) foi elaborada em conformidade com as normas contabilísticas aplicáveis, dando uma imagem verdadeira e apropriada do ativo e do passivo, da situação financeira e dos resultados do emitente e das empresas incluídas no perímetro da consolidação, quando for o caso, e que o relatório de gestão expõe fielmente a evolução dos negócios, do desempenho e da posição do emitente e das empresas incluídas no perímetro da consolidação, contém uma descrição dos principais riscos e incertezas com que se defrontam.

2 - O relatório referido na alínea b) do número anterior é divulgado na íntegra, incluindo:

a) Opinião relativa às previsões sobre a evolução dos negócios e da situação económica e financeira contidas nos documentos a que se refere a alínea a) do n.º 1;

b) Elementos correspondentes à certificação legal de contas, se esta não for exigida por outra norma legal ou se não tiver sido elaborada por auditor registado na CMVM.

3 - Os emitentes obrigados a elaborar contas consolidadas divulgam a informação referida no n.º 1 sob a forma individual, elaborada de acordo com a legislação nacional, e sob forma consolidada, elaborada de acordo com o Regulamento (CE) n.º 1606/2002, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 19 de julho.

4 - Os emitentes não obrigados a elaborar contas consolidadas divulgam a informação referida no n.º 1 sob a forma individual, elaborada de acordo com a legislação nacional.

5 - Se o relatório e contas anuais não derem uma imagem exata do património, da situação financeira e dos resultados da sociedade, pode a CMVM ordenar a publicação de informações complementares.

6 - Os documentos que integram o relatório e as contas anuais são enviados à CMVM logo que sejam colocados à disposição dos acionistas.

ANEXO C – IES – INFORMAÇÃO EMPRESARIAL SIMPLIFICADA

Decreto-Lei n.º 8/2007

de 17 de janeiro (redação conferida pelo DL 209/2013 de 19/09)

CAPÍTULO I - Informação Empresarial Simplificada

Artigo 1.º

Objeto

- 1 - O presente decreto-lei cria a Informação Empresarial Simplificada (IES).
- 2 - A IES consiste na prestação da informação de natureza fiscal, contabilística e estatística respeitante ao cumprimento das obrigações legais referidas no n.º 1 do artigo 2.º através de uma declaração única transmitida por via eletrónica.

Artigo 2.º

Âmbito de aplicação

- 1 - A IES compreende as seguintes obrigações legais:
 - a) A entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal prevista no n.º 1 do artigo 113.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), quando respeite a pessoas singulares titulares de estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;
 - b) A entrega da declaração anual de informação contabilística e fiscal prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 109.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas;
 - c) O registo da prestação de contas, nos termos previstos na legislação do registo comercial;
 - d) A prestação de informação de natureza estatística ao Instituto Nacional de Estatística (INE), nos termos previstos na Lei do Sistema Estatístico Nacional e em outras normas, designadamente emanadas de instituições da União Europeia;
 - e) A prestação de informação relativa a dados contabilísticos anuais para fins estatísticos ao Banco de Portugal, de acordo com o estabelecido na respetiva lei orgânica, incluindo a que decorre da participação do Banco de Portugal no Sistema Europeu de Bancos Centrais.
- 2 - Com a entrega da IES, devem ser igualmente apresentadas as seguintes declarações:
 - a) A declaração anual de informação contabilística e fiscal prevista no n.º 1 do artigo 113.º do CIRS, quando respeite a pessoas singulares que não sejam titulares de estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada;

b) A declaração anual de informação contabilística e fiscal e os mapas recapitulativos previstos nas alíneas d) a f) do n.º 1 do artigo 28.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado;

c) A declaração anual prevista nos n.os 1 e 2 do artigo 52.º do Código do Imposto do Selo.

3 - As obrigações legais previstas no n.º 1 do artigo 2.º são exclusivamente cumpridas através da entrega da IES.

4 - As entidades obrigadas ao cumprimento das obrigações legais referidas nos números anteriores são determinadas pela legislação respetiva.

Artigo 3.º

Modelos

1 - A informação a prestar consta de modelos oficiais, aprovados por portaria do ministro responsável pela área das finanças, os quais devem integrar toda a informação necessária ao cumprimento de cada uma das obrigações legais incluídas na IES.

2 - A obrigação a que se refere o número anterior é também aplicável às entidades abrangidas pela aplicação das normas internacionais de contabilidade.

Artigo 4.º

Forma de envio

1 - O cumprimento das obrigações legais referidas no artigo 2.º é efetuado através do envio da respetiva informação ao Ministério das Finanças, por transmissão eletrónica de dados, nos termos a definir por portaria conjunta dos membros do Governo responsáveis pela área das finanças, pelo INE e pela área da justiça.

2 - A informação rececionada nos termos do número anterior que respeite ao cumprimento das obrigações previstas nas alíneas c) a e) do n.º 1 do artigo 2.º é disponibilizada ao Ministério da Justiça, nos termos do artigo 9.º

Artigo 5.º

Prazo para apresentação da informação

1 - A IES é apresentada anualmente, até ao 15.º dia do 7.º mês posterior à data do termo do exercício económico, independentemente de esse dia ser útil ou não útil.

2 - Para efeitos do disposto no número anterior, considera-se como data de apresentação da IES a da respetiva submissão por via eletrónica.

Artigo 6.º

Submissão

1 - A IES é submetida pelas entidades competentes para a entrega das declarações de informação contabilística e fiscal.

2 - A forma de verificação da identidade do apresentante da IES é regulada na portaria prevista no artigo 4.º

Artigo 7.º

Taxa

O cumprimento da obrigação prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º está sujeito ao pagamento de uma taxa, de montante a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área da justiça, e que constitui receita própria do Instituto dos Registos e do Notariado, I. P. (IRN, I. P.).

Artigo 8.º

Incumprimento

O incumprimento das obrigações inerentes à entrega da IES é sancionado nos termos previstos na legislação respeitante a cada uma das obrigações que aquela compreende.

Artigo 9.º

Disponibilização da informação

1 - A informação respeitante ao cumprimento das obrigações previstas nas alíneas c) a e) do n.º 1 do artigo 2.º deve ser disponibilizada, por via eletrónica, às entidades perante as quais deve ser legalmente prestada, nos termos regulados na portaria prevista no artigo 4.º

2 - A disponibilização ao INE da informação respeitante ao cumprimento da obrigação prevista na alínea d) do n.º 1 do artigo 2.º é efetuada nos termos de portaria conjunta dos membros do Governo responsáveis pelo INE e pela área da justiça.

3 - A disponibilização ao Banco de Portugal da informação respeitante ao cumprimento da obrigação prevista na alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º é efetuada nos termos de protocolo a celebrar entre a entidade titular da base de dados das contas anuais (BDCA) e o banco de Portugal.

4 - Sem prejuízo do regime da publicação dos atos de registo comercial e da possibilidade de emissão de certidões dos atos de prestação de contas, designadamente por via eletrónica, a

informação de interesse económico geral constante da IES pode ainda ser disponibilizada em base de dados de acesso público, nomeadamente no sítio da Internet de acesso à edição eletrónica do Diário da República, nos termos de protocolo a celebrar entre a entidade titular da BDCA e as entidades responsáveis pela gestão dos conteúdos dessas bases de dados.

Artigo 9.º-A

Protocolo

Com vista à articulação entre as entidades perante as quais deve ser legalmente prestada a informação constante da IES, é celebrado um protocolo entre a Direção-Geral dos Impostos (DGCI), a Direção-Geral de Informática e Apoio aos Serviços Tributários e Aduaneiros (DGITA), o IRN, I. P., o Instituto para as Tecnologias de Informação na Justiça, I. P. (ITIJ, I. P.), o INE e o Banco de Portugal.

Artigo 10.º

Base de dados das contas anuais

1 - A informação constante da IES que respeita ao cumprimento da obrigação prevista na alínea c) do n.º 1 do artigo 2.º consta da BDCA, da titularidade do IRN, I. P.

2 - A BDCA deve estar organizada de forma a permitir a pesquisa, designadamente, pelos seguintes elementos:

- a) Firma;
- b) Sede;
- c) Número de identificação de pessoa coletiva e de matrícula no registo comercial;
- d) Ano de exercício a que respeita a prestação de contas.

3 - A BDCA deve estar organizada de forma a permitir o registo e a publicação automáticas da prestação de contas, em termos a definir por portaria do membro do Governo responsável pela área da justiça.

4 - Por cada registo de prestação de contas é disponibilizada uma certidão permanente gratuita, válida pelo período de três meses.

5 - A BDCA é de acesso público, designadamente através da emissão de certidões, nos termos, condições e custo a definir na portaria referida no n.º 3.

CAPÍTULO II - Alterações legislativas

(...)

CAPÍTULO III - Disposições finais e transitórias

Artigo 20.º

Promoção da transformação de estabelecimentos individuais de responsabilidade limitada em sociedades unipessoais por quotas

1 - O registo da transformação de um estabelecimento individual de responsabilidade limitada em sociedade unipessoal por quotas e os registos de atualização decorrentes dessa transformação são gratuitos, desde que sejam requeridos até 30 de junho de 2007, independentemente da data da titulação daquele facto.

2 - É igualmente gratuita a emissão do certificado de admissibilidade de firma necessário à transformação prevista no número anterior.

Artigo 21.º

Competência para a prática de atos de registo comercial promovidos por via eletrónica

1 - Sem prejuízo do disposto no número seguinte, o Registo Nacional de Pessoas Coletivas (RNPC) é a conservatória competente para a prática dos atos de registo comercial promovidos por via eletrónica, enquanto existir competência territorial para a prática desses atos, independentemente da localização da sede da entidade sujeita a registo.

2 - O RNPC pode distribuir por outras conservatórias do registo comercial a tramitação dos processos de registo promovidos por via eletrónica, nos termos fixados por despacho do diretor-geral dos Registos e do Notariado.

Artigo 22.º

Instituto dos Registos e do Notariado, I. P.

Até à entrada em vigor da lei orgânica do IRN, I. P., as referências feitas no presente decreto-lei a este organismo consideram-se feitas à Direção-Geral dos Registos e do Notariado.

Artigo 23.º

Norma revogatória

São revogados:

a) O n.º 2 do artigo 11.º e o n.º 4 do artigo 42.º do Código do Registo Comercial, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 403/86, de 3 de dezembro;

b) O artigo 1487.º-A do Código de Processo Civil, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 44129, de 28 de dezembro de 1961;

- c) O artigo 20.º do regime do estabelecimento individual de responsabilidade limitada, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 248/86, de 25 de agosto;
- d) Os n.os 4.1.1, 4.1.2, 4.3 e 5 do artigo 20.º e os n.os 2.2 e 2.3 do artigo 22.º do Regulamento Emolumentar dos Registos e do Notariado, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 322-A/2001, de 14 de dezembro.

Artigo 24.º

Aplicação no tempo

1 - As disposições do presente decreto-lei relativas à IES aplicam-se às obrigações legais previstas no artigo 2.º que respeitem a exercícios económicos que se tenham iniciado em 2006, bem como aos subsequentes.

2 - O artigo 21.º e as normas respeitantes à prática de atos de registo pela Internet produzem efeitos desde o dia 21 de dezembro de 2006.

Artigo 25.º

Entrada em vigor

O presente decreto-lei entra em vigor no dia seguinte ao da sua publicação.