

Reflexos Contábeis no Novo Código Civil de 2002

Ildefonso Assing *

Através do presente trabalho, visa-se apresentar aos contabilistas e demais interessados na área contábil, as principais alterações, práticas e teóricas, a respeito do exercício das funções contábeis no novo código civil de 2002.

Para facilitar o entendimento dos artigos inerentes à função, menciona-se o artigo e comenta-se o mesmo, a fim de posicionar o interessado no contexto atual.

* Bacharel em Ciências Contábeis pela UFSC; CRCSC 021.771/O-0; Especialista em Controladoria, Auditoria e Tributos FGV-Fpolis (MBA) e sócio da Machado & Associados Consultores SC Ltda.

INTRODUÇÃO

Desde o nascimento da ciência contábil - por volta de 8.000 a .C., quando civilizações pré-históricas usavam pequenas fichas de barro caracterizando dessa forma um sistema contábil, através dos quais inventariavam seus ativos e passivos; ou, quando o Frei italiano Luca Pacioli divulgou o método das partidas dobradas, através de sua obra *La Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita*, lançado em 1494 na cidade de Veneza - a contabilidade, ou a ciência contábil, desempenha relevante papel, que é, basicamente, através de números traduzir toda a vida da entidade.

No Brasil, a contabilidade sempre foi muito influenciada pelos limites e critérios fiscais, principalmente os da legislação do imposto de renda. Esse fato, ao mesmo tempo em que trouxe à Contabilidade algumas contribuições importantes e de bons efeitos, vinha sendo um fator que realmente limitava a evolução dos princípios contábeis ou, ao menos, dificultava a adoção prática de alguns desses princípios, já que algumas empresas faziam a contabilidade com base nos preceitos e formas da legislação fiscal, a qual nem sempre se baseava em critérios da ciência contábil.

Em 1976, se teve um avanço nesse campo com a edição da Lei 6.404, mais conhecida como Lei das Sociedades por Ações. O artigo 177 dessa lei regula a escrituração:

a escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência...

Com essa Lei, o Brasil vê sua contabilidade desvinculada, até certo ponto, da legislação fiscal, o que representa, um considerável avanço. Evidentemente, com essa desvinculação, não significa que a contabilização deva ser realizada com total indiferença a legislações fiscais, pois, sabe-se que, quanto mais próximos os critérios contábeis dos fiscais melhor, já que, além de a contabilidade ter funções gerenciais, mostrando a situação patrimonial da entidade aos usuários da mesma, ela também serve de suporte para os órgãos fiscalizadores. A contabilidade, em sua essência, não se trata de atividade que pode aceitar interferências de órgãos fiscais preocupados com arrecadação tributária e, mesmo, com os sistemas financeiros, interessados em não criar desequilíbrios momentâneos. No entanto, os operadores desta ciência milenar devem ter o bom senso, e se adaptarem as situações.

O NOVO CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO

Após a tramitação por 26 anos no Congresso Nacional, na data histórica de 10 de janeiro de 2002, foi promulgado o novo Código Civil brasileiro, pela Lei nro. 10.406, com prazo de *vacatio legis* de um ano, ou seja, está em vigor desde 11 de janeiro de 2003. Substitui a ultrapassada legislação em vigor, o Código Civil de 1916.

Neste artigo, serão estudados apenas os artigos que dizem respeito ao contabilista, sua responsabilidade e da escrituração contábil.

O novo Código Civil de 2002 possui virtudes e defeitos, maiores e menores, como ocorre com inúmeras leis. Nos pontos que estas disciplinam sobre assuntos de contabilidade, os defeitos são maiores que as virtudes.

Como principal virtude dessa nova legislação, aponta-se o artigo 1.188, que estabelece

rigores ao balanço patrimonial, exigindo fidelidade, clareza e situação real da empresa, tudo isso subordinado rigorosamente ao processo milenar das partidas dobradas. Exigências, essas, que não eram expressamente feitas pela Lei 6.404/76 (que tem sido tomada como base). Essa lei apenas fazia menção ao uso dos "Princípios Geralmente Aceitos".

Outro ponto positivo ocorre no artigo 1.185 que prevê a substituição do livro diário pelo livro de balancetes diários, que são bem mais sintetizados. Trazendo na prática, uma melhor operacionalização e economia.

Por outro lado, existem vários artigos mal preparados, principalmente com impropriedades terminológicas. Aparecem várias expressões confusas, que não se sabe ao certo se intencionam dispor a respeito do que aparentemente interpreta-se. Artigos esses que serão analisados um a um, a seguir.

Art. 1.177. Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele.

Parágrafo único. No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.

Comentário: Este artigo não apresenta mudança ao que já existia. Regras semelhantes, relativas às responsabilidades do preponente e dos prepostos, encontravam-se previstas nos artigos 77 e 78 da Lei 556, de 25 de Junho de 1850, ou seja, nosso atual Código Comercial.

O contabilista é o preposto encarregado da escrituração contábil da empresa. Os lançamentos efetuados por este, nos livros e documentos da empresa, consideram-se realizados

pelo próprio preponente, salvo se for verificado que o contabilista agiu de má-fé. Como regra geral de responsabilidade na relação de preposição, o parágrafo único estabelece que haverá responsabilidade objetiva da empresa quando o preposto venha a causar dano a terceiro em virtude de ato culposo (não proposital), cabendo ao preponente indenizar os prejuízos causados a terceiros. No entanto, este tem a possibilidade de entrar com ação regressiva contra o contabilista, com o objetivo de cobrar do verdadeiro responsável o prejuízo que arcou. Na prática, o contabilista responde apenas perante a empresa. Já no caso de ato doloso, existe a ligação com a vontade de obter o resultado, pratica o ato mesmo sabendo que poderá causar prejuízo à terceiro. Aqui ocorre a situação de solidariedade. Na prática, o terceiro lesionado, pode entrar com ação correspondente tanto contra a empresa, quanto contra o contabilista, indistintamente.

Art. 1.178. Os preponentes são responsáveis pelos atos de quaisquer prepostos, praticados nos seus estabelecimentos e relativos à atividade da empresa, ainda que não autorizados por escrito.

Parágrafo único. Quando tais atos forem praticados fora do estabelecimento, somente obrigarão o preponente nos limites dos poderes conferidos por escrito, cujo instrumento pode ser suprido pela certidão ou cópia autêntica do seu teor.

Comentário: O artigo 1.178, assim como o 1.177, não traz mudanças, já que disposição praticamente idêntica encontra-se no artigo 75 do Código Comercial de 1850. A destacar: "Os preponentes são responsáveis pelos atos dos feitores, guarda-livros, caixeiros e outros quaisquer prepostos, praticados dentro das suas casas de comércio, que forem relativos ao giro comercial das mesmas casas, ainda que se não achem autorizadas por

escrito. Quando, porém, tais atos forem praticados fora das referidas casas, só obrigam os preponentes, achando-se os referidos agentes autorizados pela forma determinada pelo art. 74".

Os atos praticados pelo contabilista no estabelecimento do empresário presumem-se autorizados por este, mesmo inexistindo autorização expressa. Dessa forma, o contabilista não é obrigado a apresentar ao cliente ou àquele que comparecer ao estabelecimento para realizar um negócio, qualquer comprovante de autorização para praticar ato negocial. Assim, o empresário é responsável por qualquer ato praticado por seu contabilista.

No entanto, sabe-se que atualmente o mais comum é a terceirização do departamento contábil por escritórios de serviços contábeis. Nesse caso, o empresário responderá apenas pelas obrigações contraídas pelo contabilista, que expressamente constarem no documento ou instrumento de delegação de poderes para a prática de atos, o que, conforme ensiná-nos Fiuza (2002, p.1.048) "... pode ser provado por certidão ou cópia autenticada". Na prática, para se resguardar, é fundamental que o contabilista externo da empresa providencie prova escrita de que a empresa lhe deu poderes para que desempenhasse tal função, como por exemplo, através da lavratura e assinatura de um contrato de prestação de serviços contábeis. Os poderes devem estar claramente especificados em documento assinado por ambas as partes e por duas testemunhas, se possível, com reconhecimento de firma em cartório. Pelo fato de o novo Código Civil não estabelecer forma, entende-se que os poderes mencionados neste artigo bastam estar contido no contrato de prestação de serviços contábeis. Obviamente, este deve ser cuidadosamente redigido, para que dessa forma a responsabilidade não recaia somente sobre o contabilista, enquanto a em-

presa, principal interessada nos atos praticados por este, se esquive da responsabilidade. Isto significa, na prática, sérios problemas, pois, não raro, o empresário, ao tentar aliviar a sua alta carga tributária, poderá omitir fatos ao profissional, e a lesão que vier a provocar ao fisco recairá, no caso, no contabilista.

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Parágrafo 1º Salvo o disposto no art. 1.180, o número e a espécie de livros ficam a critério dos interessados.

Parágrafo 2º É dispensado das exigências deste artigo o pequeno empresário a que se refere o art. 970.

Comentário: Anteriormente, as regras relativas à manutenção da contabilidade e escrituração contábil eram reguladas pelos artigos 10 a 20 do Código Comercial, atualizadas pelo Decreto-Lei 305/67 e 486/69. A escrituração contábil regia-se pelos artigos 175 a 188 da Lei 6.404/76.

A iniciativa e a obrigação de manter um sistema de contabilidade organizado é do empresário e da sociedade empresarial. O novo Código Civil dispõe que pode ser mecanizado ou não; sabe-se que hoje, generalizando, todas as contabilidades são informatizadas, pelo menos, parcialmente.

A escrituração deve ser uniforme, atendendo as formalidades extrínsecas e intrínsecas. Conforme Higuchi (2001, p. 136) "extrínsecas são as que dizem respeito ao tipo de livro ou ficha, os termos de abertura e encerramento, a autenticação no órgão competente etc. As formalidades intrínsecas são as que regulam a

forma de escrituração, tais como a obrigatoriedade da escrituração em moeda nacional, a obrigação de seguir ordem cronológica de dia, mês e ano, a proibição de fazer rasuras, borões, emendas etc." Lembrando ainda, que, cada lançamento(s) contábil (eis) deve ser corroborado por documento hábil e idôneo.

O artigo em estudo dispõe que ao término de cada exercício anual, deverão ser levantados o balanço patrimonial e o de resultado econômico. Aqui sim, surge uma novidade, diferente do que ocorria na legislação anterior. Vejamos, certamente calçado no artigo 176 da Lei 6404/76, Matarazzo (1998, p. 43) disciplina: "demonstrações financeiras obrigatórias: Balanço, Demonstração do Resultado do Exercício, Demonstração de Lucros/Prejuízos Acumulados ou Demonstrações das Mutações do Patrimônio Líquido e Demonstração das Origens e Aplicações de Recursos". Como se percebe, não existe na legislação ou na doutrina a peça Balanço de Resultado Econômico. Quanto a resultado econômico, sabe-se que uma das grandes diferenças entre a Contabilidade e a Economia, reside no fato da primeira ainda não reconhecer o custo de oportunidade. Ocorre que o Custo de Oportunidade é um dos conceitos mais relevantes dentro da economia, e, referindo-se a balanço econômico, necessariamente, o custo de oportunidade deve estar embutido.

Para um melhor aprofundamento, relembra-se que o custo de oportunidade é, por exemplo, quando determinada empresa deixa de investir no mercado financeiro, optando em investir seu dinheiro em estoque. Nesse caso, o custo de oportunidade é o valor que ele deixou de ganhar no mercado financeiro.

Interessante observar que a figura dos juros sobre capitais próprios, admitidos pela legislação fiscal, está inicialmente, baseada nesse conceito, no entanto, esse juro nunca se cha-

mou de custo de oportunidade e também jamais denominou de lucro econômico o lucro contábil após a dedução desses juros sobre capital próprio.

Resumidamente, resultado econômico não é sinônimo de resultado contábil. Então, acredita-se que o legislador e/ou seus auxiliares, ao exigirem o balanço de resultado econômico, na verdade, se referiam ao demonstrativo de resultado do exercício.

Art. 1.180. Além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica.

Parágrafo único. A adoção de fichas não dispensa o uso de livro apropriado para o lançamento do balanço patrimonial e do de resultado econômico.

Comentário: Este artigo não traz nada de novo, pois o art. 5º do Decreto-Lei 486/69 já exigia o livro diário. Mesma exigência existia no art. 11 do Código Civil anterior. Sendo que aquele (a antiga legislação), além do livro diário, fazia menção ao livro Copiador de cartas, que foi abolido pelo art.11 deste.

No livro diário serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade mercantil, que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial do comerciante. Os registros e lançamentos contábeis podem ser efetuados por meio manual em livro encadernado, ou em sistema de fichas ou folhas soltas, quando for adotada escrituração mecanizada, ou, como é mais comum atualmente, mediante processamento de dados por computador, com impressão de relatórios sob a forma contábil. O balanço patrimonial anual e o relatório de resultados do exercício também poderão ser escriturados da forma prevista neste artigo, desde que, ao final, sejam encadernados em livros impressos.

Art. 1.181. Salvo disposição especial de lei, os livros obrigatórios e, se for o caso, as fichas, antes de postos em uso, devem ser autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis.

Parágrafo único. A autenticação não se fará sem que esteja inscrito o empresário, ou a sociedade empresária, que poderá fazer autenticar livros não obrigatórios.

Comentário: Os procedimentos de autenticação dos livros contábeis pela Junta Comercial estão disciplinados no art. 30 da Lei 9.934/94.

Para que possam fazer prova a favor da empresa, os livros adotados pela empresa devem ser levados para autenticação na Junta Comercial do Estado da sede da empresa. Se os livros forem escriturados manualmente ou em fichas utilizadas na escrituração mecânica eles devem ser previamente autenticados. Já quando forem obtidos através de contabilidade informatizada eles devem ser autenticados posteriormente aos lançamentos e a encadernação. Somente podem levar os livros e fichas para autenticação no Registro Público de Empresas Mercantis os empresários e sociedades regularmente inscritos no referido registro.

Art. 1.182. Sem prejuízo do disposto no art. 1.174, a escrituração ficará sob a responsabilidade de contabilista legalmente habilitado, salvo se nenhum houver na localidade.

Comentário: Este artigo é uma reprodução do art. 3º do Decreto-Lei 486/69.

Atendidas as exigências fixadas pelo Decreto-Lei 486/69, somente os profissionais habilitados em contabilidade, devidamente inscritos no Conselho Regional de Contabilidade, podem ser responsáveis pela escrituração contábil da empresa. Na pouco provável hipótese de não existir contabilista habilitado no município onde se situa a sede da

empresa, o art. 1.182 permite que outro profissional, com conhecimentos mínimos exerça a função. Lembra-se ainda, que, conforme o art. 1.174 do novo Código Civil, o ato de designação do contabilista responsável pela escrituração contábil da empresa, deverá ser arquivado no Registro Público de Empresas Mercantis.

Art. 1.183. A escrituração será feita em idioma e moeda corrente nacionais e em forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens.

Parágrafo único. É permitido o uso de código de números ou de abreviaturas, que constem de livro próprio, regularmente autenticado.

Comentário: Os mesmos requisitos de escrituração contábil constavam no art. 2º do Decreto-Lei 486/69, ou seja, outro artigo que não acrescenta nada.

Os requisitos de escrituração contidos neste artigo são denominados requisitos intrínsecos, que dizem respeito à forma, ou seja, regulam a forma de escrituração, tais como a obrigatoriedade da escrituração em moeda nacional, a obrigação de seguir ordem cronológica de dia, mês e ano, a proibição de fazer rasuras, borrões, emendas etc.

O parágrafo 1º faculta ao contabilista utilizar códigos numéricos e/ou abreviaturas desde que constem em livro próprio, regularmente autenticado. Essa liberdade, conferida pela norma em análise, é de grande utilidade. Não se imagina que algum contabilista, ao invés de utilizar um plano de contas com sistemas de códigos reduzidos ou abreviaturas, opte em, a cada lançamento contábil, escrever o nome da conta e o histórico do lançamento descrevendo o ato ou fato contábil.

Art. 1.184. No Diário serão lançadas, com individualização, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.

Parágrafo 1º Admite-se a escrituração resumida do Diário, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação.

Parágrafo 2º Serão lançados no Diário o balanço patrimonial e o de resultado econômico, devendo ambos ser assinados por técnico em Ciências Contábeis legalmente habilitado e pelo empresário ou sociedade empresária.

Comentário: Todos os atos e fatos contábeis realizados pela empresa, que tenham ou possam ter reflexo patrimonial, devem ser lançados no livro diário, com observância das formalidades intrínsecas. Havendo movimentação em grande quantidade em contas específicas, a empresa poderá optar por fazer lançamentos totalizadores, dentro do mesmo mês. No entanto, deverá manter livro auxiliar demonstrando os lançamentos de forma analítica. O balanço e o demonstrativo de resultado do exercício deverão ser assinados pelo contabilista responsável e pelo empresário ou administrador da sociedade empresarial.

Interessante observar que, neste artigo, no parágrafo 2º surge a expressão técnico em ciências contábeis. Ocorre que, em nosso país, habilitado como técnico em ciências contábeis, certamente não há nenhuma pessoa, pois, de acordo com o art. 2º do Decreto-Lei 9.295/46 existem duas classificações distintas para o contabilista: o técnico em contabi-

lidade (formação técnica de nível médio) e o contador (bacharelado em nível superior), não existindo, dessa maneira, a terceira classificação, técnico em ciências contábeis. Observa-se ainda, que, ao se referir a este mesmo profissional em artigos anteriores, este diploma legal não faz a mesma confusão. Acredita-se que o legislador se referiu a contabilista, não fazendo distinção as duas categorias. Ou é isso, ou ainda será criada através de lei uma graduação específica de "técnico em ciências contábeis", o que não se acredita seja o melhor entendimento.

Art. 1.185. O empresário ou sociedade empresária que adotar o sistema de fichas de lançamentos poderá substituir o livro Diário pelo livro Balancetes Diários e Balanços, observadas as mesmas formalidades extrínsecas exigidas para aquele.

Comentário: Neste artigo, o novo Código Civil inovou. Em legislações anteriores não existia essa previsão.

Atualmente, com a intensa informatização dos sistemas contábeis, o livro diário na forma original, ou seja, escriturado manualmente, praticamente foi abolido.

Acredita-se que com esta norma ocorreu um certo avanço. A defasada legislação foi complementada com a alternativa de a empresa, ao invés de emitir o livro diário - que em algumas empresas pode chegar a milhares de folhas por mês - pode emitir balancetes diários, que, lançados no computador e totalizados, expressam o resultado patrimonial da empresa em tempo real. Esses balancetes diários devem respeitar todas as formalidades extrínsecas e intrínsecas. Após todas essas etapas o livro deve ser autenticado no Registro Público de Empresas Mercantis.

Art. 1.186. O livro Balancetes Diários e Ba-

lanços será escriturado de modo que registre:

I - a posição diária de cada uma das contas ou títulos contábeis, pelo respectivo saldo, em forma de balancetes diários;

II - o balanço patrimonial e o de resultado econômico, no encerramento do exercício.

Comentário: Da mesma forma que o artigo anterior, o artigo 1.186 também não tem precedentes em legislações anteriores.

Na escrituração do livro de balancetes diários, todas as contas serão objeto de modificação de saldo a partir dos lançamentos contábeis efetuados. No fim de cada exercício financeiro, que, normalmente, corresponde ao término do ano-calendário, será levantado o balanço patrimonial e de resultado econômico, ou, como se entendeu no artigo 1.179, o demonstrativo de resultado do exercício, com base nos dados acumulados e consolidados nos balanços diários.

Art. 1.187. Na coleta dos elementos para o inventário serão observados os critérios de avaliação a seguir determinados:

I - os bens destinados à exploração da atividade serão avaliados pelo custo de aquisição, devendo, na avaliação dos que se desgastam ou depreciam com o uso, pela ação do tempo ou outros fatores, atender-se à desvalorização respectiva, criando-se fundos de amortização para assegurar-lhes a substituição ou a conservação do valor;

II - os valores mobiliários, matéria-prima, bens destinados à alienação, ou que constituem produtos ou artigos da indústria ou comércio da empresa, podem ser estimados pelo custo de aquisição ou de fabricação, ou pelo preço corrente, sempre que este for inferior ao preço de custo, e quando o preço corrente ou venal estiver acima do valor do custo de aquisição, ou fabricação, e os bens forem avaliados pelo preço corrente, a diferença entre este e o pre-

ço de custo não será levada em conta para a distribuição de lucros, nem para as percentagens referentes a fundos de reserva;

III - o valor das ações e dos títulos de renda fixa pode ser determinado com base na respectiva cotação da Bolsa de Valores; os não cotados e as participações não acionárias serão considerados pelo seu valor de aquisição;

IV - os créditos serão considerados de conformidade com o presumível valor de realização, não se levando em conta os prescritos ou de difícil liquidação, salvo se houver, quanto aos últimos, previsão equivalente.

Parágrafo único. Entre os valores do ativo podem figurar, desde que se preceda, anualmente, à sua amortização:

I - as despesas de instalação da sociedade, até o limite correspondente a dez por cento do capital social;

II - os juros pagos aos acionistas da sociedade anônima, no período antecedente ao início das operações sociais, à taxa não superior a doze por cento ao ano, fixada no estatuto;

III - a quantia efetivamente paga a título de aviamento de estabelecimento adquirido pelo empresário ou sociedade.

Comentário: Tanto no Código Comercial de 1.850 quanto no Decreto-Lei 486/69 não existe disposição semelhante, já a Lei 6.404/76, em seu artigo 183 fixa critérios semelhantes para avaliação dos ativos das sociedades anônimas.

Este artigo especifica critérios para avaliação dos elementos patrimoniais inventariáveis, sendo que, uma das principais inovações introduzidas por este, é quanto ao aviamento do estabelecimento comercial adquirido. Lembra-se que aviamento, nada mais é que o valor suscetível de avaliação subjetiva, que considera o modo como os recursos e fatores de produção de empresa são organizados para a captação da clientela e para geração futura de lucros por parte da empresa.

Neste artigo ocorrem várias confusões terminológicas. Logo no inciso I aparece a expressão..." que se desgastam ou depreciam com o uso "...percebe-se facilmente a ausência dos bens que se exaurem ou são amortizáveis, como exemplo do primeiro grupo cita-se as jazidas minerais e alguns tipos de lavoura, como exemplo do segundo grupo tem-se os gastos com implantações pré-operacionais, os ativos intangíveis, entre outros. Salienta-se que no artigo 183 da Lei 6.404 não ocorre o mesmo esquecimento. Outra confusão que este artigo traz ocorre quando, ainda no inciso I, usa a expressão fundo de amortização. Essa expressão pode trazer o falso entendimento que, mensalmente, a sociedade depositaria em um fundo ou em um banco certa quantia de recursos, correspondente a depreciação, amortização e exaustão para assegurar a substituição ou a conservação do valor.

No inciso II desse artigo, surge a expressão "estimados", acredita-se que nesse ponto o legislador, cometeu um equívoco, pois sabe-se que os valores dos ativos circulantes listados nesse inciso, são objetivamente determinados através do princípio contábil do custo como base de valor, a saber "... O Custo de aquisição de um ativo ou dos insumos necessários para fabricá-lo e colocá-lo em condições de gerar benefícios para a Entidade representa a base de valor para a Contabilidade, expresso em termos de moeda de poder aquisitivo constante...", caso a obtenção desses ativos não seja de forma direta, tem-se, ainda, a alternativa de usar como método o custo médio. Em contabilidade, estimar não é sinônimo de avaliar. Um valor é estimado quando é fruto de uma suposição ou arbitramento, não é fruto de técnicas contábeis.

Tratando-se, ainda, em avaliações, estranha-se o fato de não existir previsão quanto à avaliação dos investimentos societários em controladas, com isso, entende-se que preva-

leça o conceito da Lei 6.404/76.

O parágrafo único estabelece limites a ativação dos ativos diferidos. Interessante notar que, nem o artigo em questão, nem mesmo o novo Código Civil usam o termo ativo diferido ou ativo intangível, no entanto, pelas características das despesas listadas, conclui-se que o legislador se referiu aos ativos diferidos. No inciso I, ocorre a limitação para ativação das despesas de instalação, ou pré-operacionais, em dez por cento do capital social, sendo que, essa limitação, muitas vezes, é impraticável, pois, sabe-se que durante o projeto de implantação de determinadas empresas, o investimento pré-operacional pode chegar perto da integralidade do capital social. Outra limitação aparece no inciso II, limita os juros pagos aos acionistas da sociedade anônima à taxa máxima de doze por cento ao ano. A contabilização desses juros aos acionistas, antes que a sociedade esteja operando é o único exemplo, no Brasil, de registro do custo de oportunidade na contabilidade. O item III continua vedando o reconhecimento do aviamento, ou fundo de comércio, modernamente denominado de Goodwill. O reconhecimento contábil continua sendo permitido somente nos casos de aquisição.

Art. 1.188. O balanço patrimonial deverá exprimir, com fidelidade e clareza, a situação real da empresa e, atendidas as peculiaridades desta, bem como as disposições das leis especiais, indicará, distintamente, o ativo e o passivo.

Parágrafo único. Lei especial disporá sobre as informações que acompanharão o balanço patrimonial, em caso de sociedades coligadas.

Comentário: Atualmente, uma das maiores preocupações do mundo econômico financeiro, é as fraudes contábeis que levaram à bancarrota inúmeras grandes empresas até então consideradas eternas e perfeitas em re-

lação a sua saúde. Tudo isso está diretamente relacionado com uma certa fragilidade da legislação que guia os procedimentos contábeis e fiscais.

Relacionado ao assunto contábil, aqui está a principal virtude do novo Código Civil. Estabelecem-se, expressamente, rigores ao balanço patrimonial, exigindo fidelidade, clareza e situação real da empresa, tudo isso subordinado rigorosamente ao processo milenar das partidas dobradas. Exigências, essas, que não eram expressamente feitas pela Lei 6.404/76 (que tem sido tomada como base). Essa lei, nos artigos 178 a 188, estabelece os conceitos contábeis, critérios e procedimentos para a elaboração do seu balanço patrimonial, normas que também podem ser aplicadas às demais sociedades, desde que tal aplicação esteja prevista no contrato social.

No parágrafo único deste artigo, referente às informações que acompanharão o balanço patrimonial, Fiuza (2002, p.1.056) comenta: "...referente à apresentação de relatórios e informações que devem acompanhar o balanço patrimonial das sociedades coligadas, vinculadas a um mesmo grupo econômico, é a própria Lei das Sociedades Anônimas (Lei n. 6.404/76, artigos 247 a 253)".

Art. 1.189. O balanço de resultado econômico, ou demonstração da conta de lucros e perdas, acompanhará o balanço patrimonial e dele constarão crédito e débito, na forma da lei especial.

Comentário: Pelo artigo 176 da Lei 6.404/76, as demonstrações financeiras que deveriam acompanhar o balanço patrimonial eram: a) demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados; b) demonstração do resultado econômico; c) demonstração das origens e aplicações de recursos.

Com a nova legislação surge duas novidades, a primeira se deve ao fato do novo Cód

go Civil de 2002 não exigir a demonstração das origens e aplicações de recursos (doar), e ainda, como segunda novidade tem-se que na norma em estudo o legislador lista como peça obrigatória o "balanço de resultado econômico", como já expôs-se no comentário ao artigo 1.179, entende-se que, na verdade, ele se referiu ao demonstrativo de resultado econômico.

Art. 1.190. Ressalvados os casos previstos em lei, nenhuma autoridade, juiz ou tribunal, sob qualquer pretexto, poderá fazer ou ordenar diligência para verificar se o empresário ou a sociedade empresária observam, ou não, em seus livros e fichas, as formalidades prescritas em lei.

Comentário: Este artigo é o chamado princípio do sigilo dos livros mercantis, segundo esse, os dados e lançamentos da escrituração contábil e a forma como ela é efetuada somente interessam ao próprio empresário. No entanto, o paraíso não chegou para os sonegadores; esse mesmo artigo faz exceção aos casos previstos em lei. O empresário ou a sociedade empresária pode ser obrigado a exibir seus livros contábeis ou mercantis, especialmente em matéria tributária e para fins de produção de provas. É importante lembrar que a lei de falências (Decreto-Lei n.7.661/45, artigo 186, VI) tipifica como crime falimentar, punível o devedor com detenção de seis meses e três anos, quando concorrer o empresário para com a inexistência dos livros obrigatórios ou sua escrituração atrasada, lacunosa, defeituosa ou confusa.

Art. 1.191. O juiz só poderá autorizar a exibição integral dos livros e papéis de escrituração quando necessária para resolver questões relativas à sucessão, comunhão ou sociedade, administração ou gestão à conta de outrem, ou em caso de falência.

Parágrafo 1º O juiz ou tribunal que conhecer de medida cautelar ou de ação pode, a requerimento ou de ofício, ordenar que os livros de qualquer das partes, ou de ambas, sejam examinados na presença do empresário ou da sociedade empresária a que pertencerem, ou de pessoas por estes nomeadas, para deles se extrair o que interessar à questão.

Parágrafo 2º Achando-se os livros em outra jurisdição, nela se fará o exame, perante o respectivo juiz.

Comentário: Este artigo não traz nada novo, regras semelhantes a estas existem previstas nos artigos 18 e 19 do Código Comercial de 1.850, complementados pelos artigos 159 e 160 do Decreto-Lei n. 7.661/45.

Conforme este artigo, o juiz mediante ação judicial própria pode ordenar a exibição de parte, ou de toda a documentação contábil da empresa, para resolver questões relativas a sucessão, comunhão ou sociedade, administração ou gestão à conta de outrem, nos processos falimentares e de concordata. A exibição dos livros e documentos contábeis deverá ser feita, necessariamente, na presença do empresário ou de pessoas por este ou pela sociedade empresaria indicada. Se a documentação contábil estiver localizada em comarca diferente, a exibição será feita perante o respectivo juiz.

Art. 1.192. Recusada a apresentação dos livros, nos casos do artigo antecedente, serão apreendidos judicialmente e, no do seu parágrafo 1º, ter-se-á como verdadeiro o alegado pela parte contrária para se provar pelos livros.

Parágrafo único. A confissão resultante da recusa pode ser elidida por prova documental em contrário.

Comentário: Interessante observar que a expressão "elidida" constante no parágrafo único veio substituir a expressão "destruída"

que constava no projeto original do novo Código Civil. Disposição semelhante ao que dispõe este artigo está prevista no artigo 20 do Código Comercial de 1.850.

Ocorrendo recusa da apresentação dos livros contábeis solicitados judicialmente, estes serão apreendidos judicialmente. Na hipótese da requisição dos livros para produção de provas, as alegações apresentadas pela parte contrária serão tidas como verdadeiras, servindo a recusa como confissão. No entanto, ainda que, inicialmente, tenha ocorrido a confissão pela recusa da apresentação dos livros, essa confissão pode, no curso do processo, ser eliminada pela apresentação de prova documental que demonstre o contrário.

Art. 1.193. As restrições estabelecidas neste Capítulo ao exame da escrituração, em parte ou por inteiro, não se aplicam às autoridades fazendárias, no exercício da fiscalização do pagamento de impostos, nos termos estritos das respectivas leis especiais.

Comentário: O artigo 195 da Lei n. 5.172/66, mais conhecido como Código Tributário Nacional, em seu artigo 195 contém regra no mesmo sentido: "*Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais dos comerciantes, industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.*"

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se referiram". Deste modo, a autoridade fazendária, no exercício de sua função, dispõe de competência e prerrogativas legais para examinar, até ocorrer à prescrição, a documenta-

ção contábil das empresas. Salienta-se que o exercício da fiscalização não se refere, apenas, ao pagamento de impostos, como se entende ao ler este artigo, mas de todo e qualquer tributo ou exação tributária.

Art. 1.194. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondências e mais papéis concernentes à sua atividade, enquanto não ocorrer prescrição ou decadência no tocante aos atos neles consignados.

Comentário: Regramento praticamente idêntico existia no artigo 4º do Decreto-Lei 486/69, que trata da escrituração e livros mercantis.

Os livros contábeis, notas fiscais, duplicatas, recibos, contratos e demais documentos hábeis, idôneos e necessários à atividade empresarial que embasaram os lançamentos na escrituração mercantil devem ser mantidos em boa ordem e conservação pelo prazo correspondente à prescrição ou decadência das obrigações ou dos respectivos efeitos dos atos praticados. Os artigos 205 a 211 desta lei estabelecem os prazos prescricionais e decadenciais que são aplicáveis às obrigações, contratos e negócios mercantis.

Art. 1.195. As disposições deste Capítulo aplicam-se às sucursais, filiais ou agências, no Brasil, do empresário ou sociedade com sede em país estrangeiro.

Comentário: Anteriormente ao novo Código Civil, as regras e formalidades aplicáveis às sociedades estrangeiras estavam previstas no Decreto-Lei n. 2.627, de 26 de Setembro de 1940. Basicamente, as regras eram as mesmas que as contidas neste artigo 1.195.

O regramento previsto nesta Lei relativas à escrituração contábil da empresa é válida também para os estabelecimentos sucursais,

para as filiais ou agências da sociedade estrangeira que funcione no Brasil mediante autorização, nos termos dos artigos 1.134 a 1.141 desta Lei. Este regramento é válido para as operações e negócios ocorridos no território brasileiro.

Conclusão

Após o estudo dos artigos inerentes à contabilidade, conclui-se que esse novo regramento disposto no novo Código Civil, trouxe a partir de 11 de Janeiro de 2003, algumas inovações. Algumas dessas inovações são positivas, outras nem tanto.

Como positivo tem-se a exigência expressa de fidelidade, clareza e situação real da empresa no balanço patrimonial, e ainda, uma certa modernização no que tange a emissão do livro Diário, autorizando a substituição deste pelo livro de Balancetes Diários. Com essas virtudes, o novo Código Civil provavelmente reduzirá um dos grandes problemas atuais do mundo econômico financeiro que é a fraude contábil, e ainda, como virtude à aceitação do livro de Balancetes Diários, melhorando a operacionalidade das contabilidades e reduzindo custos com a lavratura do diário.

Já os defeitos, confusões e em algumas situações aberrações, infelizmente são inúmeros. Aparece a peça contábil denominada Balanço de Resultado Econômico, que após estudo sobre o tema conclui-se que o legislador, provavelmente, se referiu a tradicional Demonstração do Resultado do Exercício. Na lei em questão surge a expressão Técnico em Ciências Contábeis, que após exposição de motivos, embasada em legislação específica, acredita-se que o novo Código Civil não criou essa nova classificação para o profissional de contabilidade, mas sim, fez outra confusão. Mais adiante se encontrou o termo "que se desgast-

tam ou depreciam”, esquecendo o legislador dos itens que se exaurem e amortizam. Ainda no mesmo artigo, surge o termo fundo de amortização, criando o falso entendimento que a empresa depositaria em um fundo o valor correspondente a cotas mensais para substituição ou conservação de bens constantes no ativo permanente. Outro artigo que apresenta vários pontos críticos é o que estabelece regras para avaliação dos elementos patrimoniais inventariáveis; esse artigo prevê que a empresa estime alguns valores, quando na verdade, a empresa pode facilmente inventa-

riar através das técnicas contábeis. O artigo em questão peca também por omissão, pois não prevê como avaliar os investimentos em coligadas, levando-nos a concluir que continuam valendo os regramentos da Lei 6.404/76. Outro ponto impraticável que ocorre é o fato dessa norma estabelecer limites à ativação de ativos intangíveis, limites estes inaceitáveis na prática.

Como advertência final, lembra-se aos contabilistas da importância de documentarem suas atribuições e responsabilidades dentro da entidade, na forma do artigo 1.178 desta lei.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ANTUNES, Maria Thereza Pompa. **Capital intelectual**. São Paulo: Atlas, 2000.
- CONSELHO Federal de Contabilidade. **Normas da profissão contábil**. Brasília: CFC, 1992.
- CONSELHO Regional de Contabilidade de Santa Catarina. **Legislação profissional**. Florianópolis: CRCSC, 2001.
- FIUZA, Ricardo (Coord). **Código Civil comentado**. São Paulo: Saraiva, 2001.
- FRANCO, Hilário. **Auditoria contábil**. São Paulo: Atlas, 1991.
- HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de renda das empresas: interpretação e prática**. 27. ed. São Paulo: Atlas, 2002.
- IUDICIBUS, Sérgio de et al. **Manual de contabilidade das sociedades por ações: aplicável também as demais sociedades**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1994.
- MATARAZZO, Dante Carmine. **Análise financeira de balanços: abordagem básica e gerencial**. São Paulo: Atlas, 1998.
- PEDRAZZI, Cesare. **Direito Penal Societário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, [199-?].
- PEREZ JUNIOR, José Hernandes. **Conversão de demonstrações contábeis para moeda estrangeira**. São Paulo: Atlas, 1999.
- SCHMIDT, Paulo. **História do Pensamento Contábil**. Porto Alegre: Bookman, 2000.