



## Comentários relativos à matéria contábil

**O novo Código Civil Brasileiro de 2.002 possui virtudes e defeitos, maiores e menores, no que tange a matéria contábil, como tem ocorrido com expressiva quantidade de outras leis precedentes. Uma análise da questão indica diversos ângulos a serem considerados, diante de uma realidade que cada vez mais evidencia a necessidade da produção de um modelo deveras atualizado, apoiado em cultura brasileira genuína.**

### LESÕES CONTUMAZES À CONTABILIDADE

Pronunciamentos feitos por eméritos mestres contadores brasileiros, tais como: Hilário Franco, Américo Mateus Florentino, Alberto Almada Rodrigues, Olívio Kolliver, Antônio Carlos Nasí, Antoninho Marmo Trevisan (todos esses notórios expoentes intelectuais e membros da Academia Brasileira de Ciências Contábeis, vários desses detentores da maior dignidade profissional que o Conselho Federal concede, a medalha João Lyra) e outros, exaustivamente denunciam os muitos erros cometidos por diversas leis no que estas disciplinaram assuntos de Contabilidade.

Tanto em matéria comercial e civil, quanto em matéria fiscal, a intervenção do legislador no campo contábil nem sempre tem sido a das mais felizes.

Existem, todavia, também, acertos e nos parece injusto afirmar que tudo esteja absolutamente errado.

Graves lacunas existem, entretanto,

em nossas leis, especialmente no que possui copiado dos regimes contábeis estadunidenses, esses que ensejaram as manobras vergonhosas que a imprensa tanto noticiou desde a década de 70 do século passado e que ainda veicula até hoje.

A legislação das sociedades por ações é, contabilmente, de inspiração estadunidense, curiosamente votada em nosso país na mesma época em que o próprio Senado dos Estados Unidos criticava tal modelo, esse que aqui se copiou (basta ver o relatório da Comissão Parlamentar de Inquérito daquele parlamento, "The accounting establishment" referido na bibliografia deste artigo).

Perdeu-se a oportunidade de um progresso, para imitar justamente o que estava sendo considerado como inadequado, e, pior ainda, um instrumento de mistificação segundo denunciou o parlamento norte-americano (na década de 70 do século passado já se acusava a debilidade do sistema que agora novamente emerge nos escândalos da ENRON, WORLD COM, MERCK, XEROX, QWEST, VIVENDI etc.).

Tomou-se como algo superior o que na realidade estava contaminado por sérios equívocos, além de, em sua boa parte, não encontrar sustentação em doutrinas científicas.

Os muitíssimos erros da Lei 6404/76 (das sociedades por ações), esses como fatores de empobrecimento da clareza e da fidelidade demonstrativa contábil, eu os denunciei em livros, artigos, conferências, cursos, entrevistas, como

□ **Antônio Lopes de Sá**

□ Contador e Professor

também o fiz em relação a outros que ocorreram na legislação fiscal e que mesclaram práticas contábeis incompatíveis (como as do regime de Caixa e de Competência), evidenciando desacertos do poder público em matéria de respeito a um conhecimento consagrado como o é o contábil.

Contumaz, pois, tem sido a lesão a realidade dos registros e como defluência às demonstrações contábeis.

### VIRTUDE ESSENCIAL DO CÓDIGO DE 2002 E A FIDELIDADE DOS BALANÇOS

O novo Código Civil tem erros formais, alguns conceptuais, quanto à matéria pertinente à Contabilidade, mas, possui, também, um acerto tão vigoroso que, quanto a este não merece senão aplauso e consagração.

Tem o novo estatuto legal a **virtude essencial** de exigir **seriedade nos balanços**, coisa que não se encontra na lei 6404/76 (que tem sido tomada como paradigma), esta que em **nenhum de seus artigos exige de forma expressa a fidelidade** e nem a **realidade** informativa (não se encontra um só artigo que **expressamente** manifeste a exigência de fidelidade).

Muito ao contrário, o que a legislação das "anônimas" determina é o uso dos di-

tos “Princípios Geralmente Aceitos” (artigo 177 da lei 6404/76), denominação importada de institutos estadunidenses e que se consagrou para representar regras contábeis que o Senado norte-americano, a imprensa e grandes intelectuais (como o prof. Abraham Briloff, da Universidade de Nova York, o prof. Leopold A. Bernstein e outros) consideram de má qualidade e lesivos aos interesses sociais (como está referido na súmula do processo parlamentar instaurado a respeito e citado na bibliografia deste artigo).

O senador Lee Metcalf, na mensagem conclusiva sobre o exame das práticas contábeis norte-americanas, no sumário de seu relatório foi incisivo em afirmar:

**“Eu acredito que essas recomendações servem de linhas básicas para uma ação do Congresso no sentido da reforma das práticas contábeis.”**

**(U.S. Senate – The Accounting Establishment, V – obra referida na bibliografia)**

Já em 1977 o parlamento dos Estados Unidos reconhecia que as normas contábeis daquele país não eram boas e que **não inspiravam confiança**, mas como o inquérito se abafou, novo escândalo, de maiores proporções, ocorreu em 2002, com lesões profundas, golpeando o mercado de ações daquele país e até envolvendo pronunciamentos do Presidente da República.

Por incrível que pareça, o que o Senado acusou oficialmente aos estadunidenses, na década de 70, como **débil qualidade em práticas contábeis**, foi o que se copiou como modelo no Brasil, na lei 6404/76.

Imitamos em nosso país o que Briloff considerou como “lixo contábil” ( ).

O artigo 1.188 do novo Código Civil de 2002, todavia, com grande virtude, competente para impor rigores, impondo muralhas à burla, de forma hialina estabelece:

**“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.”**

**Fidelidade, clareza, realidade**, são exi-

gências que perturbam aos que mistificam, que defendem critério similar ao que nos Estados Unidos se consagrou, hoje objeto de centenas de processos administrativos e judiciais. Não interessa aos especuladores, nem é da conveniência do corrupto, do manipulador de dados, a informação correta, mas, sim, a distorcida e equivocada, aquela que permite a engenharia malsã, o uso mistificador de alternativas, quase sempre encoberta por sofisticação faz-laz, mas com a aparência de qualidade contábil superior (que em realidade não existe, mas assim é alardeada).

Quem tiver em mãos os balanços das empresas que se envolveram nos escândalos de vultosas fraudes nos Estados Unidos e mesmo no Brasil, ficará impressionado com a quantidade de Notas Explicativas (algumas com conceitos vazios), de formas aparentemente de alta tecnologia, mas que se constitui apenas em meio utilizado para encobrir os veículos de fraudes contra a sociedade (que a imprensa internacional amplamente difundiu).

Só as formas verdadeiramente atadas à ciência da Contabilidade podem garantir fidelidade informativa e é nesse particular que o Código Civil de 2002 tem alto mérito, por exigir **balanços fieis**, subordinados rigorosamente ao processo das partidas dobradas (que apesar de secular é indestrutível, o único capaz de evidenciar **causa e efeito**) da mutação patrimonial e a defluente do rédito, com disciplina lógica.

Se tivéssemos que considerar como não verdadeiras as coisas só porque atravessam séculos, de há muito teríamos abandonado a até hoje não contestada lei da conservação da matéria, aquela que experimentalmente Lavoisier comprovou no século XVIII, mas que provém de Demócrito (460-370 Antes de Cristo).

Existem verdades indestrutíveis que no tempo ficam imunes a modificações, pela força de suas bases.

Se considerássemos a ética do Cristianismo como superada, só porque existe há 2.000 anos, cometer-se-ia um grave erro e é por isto que ela sobrevive, apoiada na indestrutibilidade do verdadeiro.

A partida dobrada, essa que atravessou milênios (segundo Melis, citado na bibliografia) para que viesse a ser substituída, abandonada, necessária se faria também que se operasse a exclusão dos conceitos de “causa” (crédito) e de “efe-

to” (débito) no raciocínio lógico, no método científico.

Segundo o maior gênio científico da Contabilidade do século passado, no Brasil, o Prof. Francisco D’Áuria, o critério de consideração de crédito e débito se aplica a “todos e quaisquer sistemas”, tal a sua abrangência, tal o seu fundamento racional.

O Código Civil de 2.002, pois, ao exigir que em débito e crédito se demonstre o balanço, não só estriba-se nas garantias da renomada partida dupla para explicar causas e efeitos, mas, com isto, busca defender a **fidelidade** e a clareza, ambas imprescindíveis a aferição dos fatos.

## LUCROS E PERDAS COMO UM BALANÇO

A expressão Lucros e Perdas, tradicional e consagrada internacionalmente, encontra-se tanto na Lei 6404/76 (§6º artigo 289) quanto no Novo Código Civil de 2.002 (diversos artigos, como o 1.189, por exemplo).

A Lei 6404/76, porém, por ser cópia do débil e falaz modelo contábil norte-americano, não faz referência ao balanço da conta, adotando, então, um **conceito genérico de resultado** (para uma peça específica), fazendo da demonstração deste mais uma literatura onde se evidenciam **“mais e menos”** que mesmo se elabora uma peça contábil.

Só seria contabilmente aceita a dita **Demonstração de Resultado** se seguisse o mesmo critério do **Balanço Patrimonial**, possuindo a evidência que este expressa em **débito (Ativo) e crédito (Passivo)**, ou seja também apresentando as origens e os investimentos que produziram o resultado, dentro da **forma contábil** (artigo 1183), ou seja, a da partida dobrada.

A lei das sociedades anônimas não obriga a isto, mas, para todas as demais empresas, sabiamente, o novo Código Civil de 2002 passa a fazer a exigência formal contábil.

O Código exige **forma contábil** (artigo 1183), e, esta, é, consuetudinária e consagradamente a dos registros em **partidas dobradas**.

O que a lei 6404/76 ensejou, na questão, foi um artifício desfigurado em face da realidade dos registros contábeis; tal erro não o comete o novo Código Civil, apelando corretamente para os atributos de

**fidelidade** e clareza, de obrigatoriedade de exposição em **débitos e créditos**.

Na realidade o tratamento legal do Código é correto em face do conceito de balanço, pois, este é a evidência de qualquer equilíbrio de valores (e o lucro ou a perda nisto se enquadram).

Toda conta pode gerar um balanço, assim como o podem os conjuntos e sistemas destas.

O termo balanço, de origem latina, proveniente de "bi-lancis" (dois pratos da balança, sugerindo o sentido de estabilidade, como a emprega Marco Túlio Cícero, em Academia, 2, 38) etimologicamente significa, exatamente, a idéia do **equilíbrio de valores** em face de um objeto definido.

Continuamos, de forma consuetudinária, a empregar a expressão Balanço Patrimonial para exprimir com propriedade os dois lados de uma só realidade – em causa (origem do patrimônio) e em efeito (destino atribuído ao recurso obtido).

No caso da apuração do Lucro ou da Perda, a mesma lógica, por coerência, por natureza do princípio que rege o processo das partidas duplas, é exigível.

Tal critério elimina qualquer distorção ou falta de coerência entre o funcionamento de contas que se relacionam a um sistema de resultabilidade.

De forma destacada se deve evidenciar: de um lado, a recuperação das aplicações em bens negociados ou de venda, em ingressos que aumentaram o capital e do outro o que se investiu nos referidos bens ou que fez diminuir a riqueza.

Ou ainda, os custos (no sentido genérico, aquele que abrange os técnicos e os complementares) e as receitas (também em sentido genérico abrangendo as técnicas e as complementares).

O saldo ou confronto de tais elementos é o que indica o verdadeiro "resultado emanado de registros da escrita contábil".

O artigo 1.189, pois, ao disciplinar a questão, mesmo com alguma impropriedade terminológica (fala em resultado **econômico**) do ponto de vista da Contabilidade é fiel à origem doutrinária.

Disciplina o referido artigo:

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

A falha conceptual está na expressão "**econômico**", deveras usual para quem não sabe distinguir entre **fato econômico** e **fato contábil**, fenômenos que não são iguais, pois, representam matérias de ciências distintas, observados, quanto a finalidade, sob métodos diferentes.

O lucro ou a perda da empresa é um fenômeno contábil; o lucro somado das empresas de São Paulo, por exemplo, sim, é um Lucro Econômico.

A riqueza quando observada em aspecto geral, de espaços amplos sociais, é matéria de Economia, mas, quando individualizada, de uma célula social (empresa ou instituição) é assunto da Contabilidade.

Está correto, portanto, o artigo, ao determinar que em crédito e débito se deva demonstrar o que defluiu da apuração e esta é uma das virtudes dos acertos contidos no Código de 2002.

A não ser desta forma, o que se demonstra não é o espelho do que foi procedido nos registros contábeis, mas, sim, uma explicação que pode dar ensejo a dúbias interpretações e até a mistificações (como se vê nas peças em que se evidencia Lucro/Perda, sem definir o que ocorreu, deixando a matéria vaga).

### FALHAS TERMINOLÓGICAS QUANTO A EXPRESSÃO DO VALOR

O Novo Código Civil de 2002, em seu artigo 1.187 trata da avaliação dos elementos patrimoniais inventariáveis.

Embora empregue a expressão correta, no caput, evocando o conceito de avaliação, no item II equivoca-se conceitualmente ao estabelecer que os valores mobiliários "podem ser **estimados** pelo custo de aquisição ou de fabricação, ou pelo preço corrente".

Doutrinariamente, em Contabilidade, "**estimar**" não equivale a "**avaliar**".

Um valor **estimado** deriva-se de uma suposição de realidade ou arbitramento.

A **avaliação** é fruto de uma técnica que busca a medida adequada através de critérios técnicos definidos.

Há muita diferença, por exemplo, em **estimar** o custo de uma mercadoria e **avaliar** o mesmo.

Admitir que algo possa ter um certo valor é "**estimar**".

Atribuir um valor que se consegue estabelecer como medida, partindo de realidades, é "**avaliar**".

As normas de **avaliação**, todavia, expressas no Código são semelhantes às da lei 6404/76 e àquelas que o Conselho Federal de Contabilidade igualmente emitiu (estas feitas para avaliar e não para estimar).

Não existe, nesse particular, grave divergência em relação ao que na prática deveras se realiza, ao que a lei estabelece e ao que se tem aceitado como usual em registros contábeis.

### REMINISCÊNCIAS DO ANTIGO CÓDIGO COMERCIAL E ERROS CONCEPTUAIS

Segundo está ostensivo o novo Código Civil absorve a primeira parte do Código Comercial de 1850, criando, todavia, no Livro II, a denominação **Direito de Empresa** e que antes não existia.

Da absorção aludida, entretanto, algumas coisas se posicionaram, como se tudo estivesse parado no tempo.

Apresentasse-nos, pois, como estranhável a referência a acontecimentos que só se justificariam em uma escrita manual, esta em desuso e que só empresa de pequeno porte tende a adotar.

Se o pequeno não precisa ter escrita contábil (artigo 1179) e se só este tende a possuir hoje a manual, porque não se regulou tendo em vista tal circunstância?

Borrões, entrelinhas, intervalos em branco, rasuras, transportes em margens (artigo 1183), **nada disto mais existe na escrita feita em computadores**.

É óbvio que se é concedida a escrituração manual (artigo 1179) tais fatos devem ser considerados, mas, se tal facilidade representa, na prática, uma exceção, hoje, na realidade, só admissível em pequenas empresas, como tal a lei deveria ter tratado a matéria.

O Código refere-se, sim, à escrita eletrônica (artigo 1180), mas, não considera que hoje ela é a maioria absoluta, quer por efeito da praticidade, quer pelo custo dos equipamentos e que cada vez tem sido mais baixo.

Também o regime de livro de balancetes, de fichas diárias etc. tão utilizado antes, especialmente na atividade bancária, hoje, nos sistemas em linha, nos praticados por grandes empresas, tem outras conotações.

Falta, em nosso modo de ver, pois, uma observação coerente com a realidade, fato

que com veemência não se pode condenar o legislador, mas, sim, aos que deveriam ter aprovado a lei e não o fizeram por várias décadas (desde os anos quarentas existem as pretensões reformadoras em face do Código de 1916).

O Congresso nacional é bem mais responsável pelos erros que se cristalizaram no Código, segundo acredito, do que os que elaboraram os textos há cerca de 20 anos atrás.

### A RESPONSABILIDADE DO PROFISSIONAL DA CONTABILIDADE

A lei estabelece que a responsabilidade da escrituração é do "contabilista", termo esse genérico, por usos e costumes, abrangendo Técnicos e Contadores.

Assim é o fixado no artigo 1182:

**"Sem prejuízo do disposto no artigo 1174, a escrituração ficará sob a responsabilidade de contabilista legalmente habilitado, salvo se nenhum houver na localidade."**

No artigo 1177, todavia, pratica-se uma grave discriminação ao profissional, imputando-lhe uma responsabilidade que poderá ser veículo de sérios problemas futuros e que já promove reações da classe, manifestadas em reuniões ocorridas em vários locais do país.

Difícil é estabelecer conjecturas sobre o que possa vir a ser postulado em defluência do legislado.

Estabelece o texto do artigo 1177:

**Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedimento de má-fé, os mesmos efei-**

**tos 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.**

Isto implica em sérios problemas na prática, pois, o empresário, ao tentar aliviar a sua carga fiscal poderá omitir fatos ao fisco e a lesão que vier a provocar ao fisco recairá, no caso, segundo o texto legal, no contabilista.

É sugerível, pois, que todos os registros, todos os documentos, todas as consignações de informações sejam comprovadas em seus repasses.

Reforça a questão o fato da lei, quanto a prepostos, responsabilizar a estes de forma grave, em relação ao preponente (artigo 1169):

O preposto não pode, sem autorização escrita, fazer-se substituir no desempenho da preposição, sob pena de responder pessoalmente pelos atos do substituto e pelas obrigações por ele contraídas.

E no artigo 1171:

Considera-se perfeita a entrega de papéis, bens ou valores ao preposto, encarregado pelo preponente, se os recebeu sem protesto, salvo nos casos em que haja prazo para reclamação.

É fácil entender e admitir que se o profissional não se acautelar, garantindo-se sobre a realidade dos documentos recebidos para registros poderá, de futuro, ser maldosamente responsabilizado por alguma omis-

são de fatos sobre os quais nenhuma responsabilidade teria.

Ou seja, para safar-se de uma responsabilidade o empresário poderia alegar que a documentação fora entregue, embora não tivesse sido, porque as entregas se presumem feitas se protestos não se fazem.

Finalmente, dentre as curiosidades conceptuais está a expressão do artigo 1184, §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.

Ocorre que habilitado, em nosso país, como **técnico em ciências contábeis** não há uma só pessoa, pois, tal categoria não existe para efeito do órgão fiscalizador do exercício profissional e nem para fins de registros de diplomas.

Diante dos outros posicionamentos em outros textos do Código, todavia, só podemos admitir a denominação "técnico em Ciências Contábeis" como impropriedade, descuido ou, no máximo, um inexplicável equívoco.

Se a lei cria uma "nova profissão", se antes já se referia a "contabilista", se por lei a função é de Técnicos em Contabilidade e Contador, tudo isto gera algo não preciso, incerto.

Como no caso, criou-se uma **incerteza**, e como: "Lex incerta certum obligationem imponere nequit", entendendo, não é de considerar-se como real a função profissional referida no artigo 1184 §2º.

## REVISTA BRASILEIRA DE CONTABILIDADE

**SOLICITE SUA ASSINATURA PELO FAX (61) 226-6547**

**OU LIGUE PARA A CENTRAL DE ATENDIMENTO AO ASSINANTE:  
0800 611946 (LIGAÇÃO GRATUITA)**

Maiores informações: [www.cfc.org.br](http://www.cfc.org.br)



## BIBLIOGRAFIA

- ANTONIOZ, Joseph - *L'économie des peuples et l'harmonisation internationale des comptabilités*, edição Charat, Pont - de - Beauvoisin, janeiro de 1968
- BARNES, Derek e BISCALCHIN, Plínio - *Comparação das práticas contábeis internacionais, americanas e brasileiras*, in Boletim do IBRACON no. 228, São Paulo, maio de 1997
- BERNARD, Sonia Bonnet - *La normalisation comptable dans dix pays*, em *Revue Française de Comptabilité*, número especial do 15o. Congresso Mundial, no. 293, Paris, Outubro de 1997
- BRANCO, Manuel Emílio Mota de Almeida Castelo e RODRIGUES, Lúcia Maria Portela de Lima - *Estruturas Conceptuais da informação financeira : uma análise comparativa*, em JTCE nº 418, Lisboa, Julho de 2000
- BRILOFF, Abraham J. - *More debts than credits*, editor Harper & Row, Nova York, 1976
- MELIS, Federigo - *Storia della Ragioneria*, edição Zuffi, Bolonha, 1950
- NEPOMUCENO, Valério - *Entre a práxis e a teoria: os equívocos da pesquisa contábil empírica nos Estados Unidos*, em *CRCSC & Você*, edição do Conselho Regional de Contabilidade de Santa Catarina, volume 1, edição nº 3, Florianópolis, 2002
- SÁ, Antônio Lopes de - *Contabilidade e o novo Código Civil de 2002*, edição UNA, Belo Horizonte, 2002
- SÁ, Antônio Lopes de - *Bases da escola européia e norteamericana*, em *Boletim do IPAT* nº 18, edição UNA, Belo Horizonte, 2002
- U.S. SENATE - *The accounting establishment*, U.S. Government Printing Office, Washington, 31 de março de 1977 (Relatório da Comissão Particular de Inquérito sobre Conluio em Contabilidade, número de estoque da publicação 052.071.00514-5, com 1.760 páginas)
- UEC - *Lexique UEC*, 2a. edição IdW, Dusseldorf, 1974
- VENOSA, Sílvio de Salvo - *Novo Código Civil - edição Atlas*, São Paulo, 2002
- XIANG, Bing - *Institutional Factors Influencing China's Accounting Reforms and Standards*, em *Accounting Horizons*, volume 20, número 2, edição da American Accounting Association, Sarasota, Florida, Junho de 1998

# Salte na Frente



Faça os cursos do **CRC-RJ**

Veja a programação na Tribuna do Contabilista,  
no site [www.crc.org.br](http://www.crc.org.br) e na sede do Conselho.

**Informações:** (21) 2216-9544 / 2216-9545 / 2216-9571

