

# A PRÁXIS DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL NO NOVO CÓDIGO CIVIL



O Código Civil Brasileiro de 2002 envolve a ciência contábil com um modelo contábil da escola italiana evidenciando novas peças contábeis entre outras inovações, tais como novos tipos societários, além de revogar a primeira parte do velho Código Comercial Brasileiro de 1850, em especial as regras de escrituração da escola francesa, e o Decreto nº 3.708/19, que criou as Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada, unificando o Direito Empresarial brasileiro com o Civil. A operacionalização dessas inovações é de responsabilidade do Contador que figura como preposto, Art. 1.177.

Todos os usuários, do NCC, incluindo os operadores de direito e os profissionais de contabilidade administração e economia, devem sempre lembrar que a palavra empresa, segundo a teoria "da empresa" e a melhor doutrina jurídica contábil contemporânea, é atividade, objeto social e não o local, muito menos a própria sociedade ou estabelecimento. Caso contrário errarão, 100% na interpretação do novo ordenamento civil pátrio.

Ao profissional de contabilidade é apresentada de forma clara a delimitação de sua responsabilidade civil ampla, Art. 1.177, por culpa<sup>3</sup> na linguagem jurídica, erro linguagem, perante a sociedade que o contratou e, por dolo<sup>4</sup>, fraude, perante terceiros, solidariamente com a sociedade. A hipótese de crime do profissional de contabilidade, responsabilidade criminal, além da não-conformidade civil<sup>5</sup>, está explicada por Hoog e Petrenco<sup>6</sup> de forma analítica.

Neste sentido, considera-se perfeita a entrega de todos os documentos ao pro-

□ **Wilson Zappa Hoog**

□ Bacharel em Ciências Contábeis pela FAE, Mestrando em Direito Profissionalizante em Gestão Empresarial pela UNIVALI- SC, Perito Contador, consultor e pesquisador de matéria contábil, professor de perícia contábil, Diretor da Câmara de Perícia do SESCAP 1

fissional de contabilidade, preposto, se este recebeu sem protesto, nos termos do Art. n. 1.171, o que pode levar a uma culpa presumível do profissional de contabilidade pelo não-registro contábil dos fatos relativos à gestão da riqueza. Logo, não poderá jamais, fazer-se substituir no desempenho da preposição, sob pena de responder pessoalmente pelos atos do substituto e pelas obrigações por ele contraídas, conforme define o Art. 1.169.

A escrituração contábil deve ser realizada por um sistema de contabilidade<sup>7</sup>, ficando dispensado desta exigência o pequeno empresário, Art. n. 1.179 § 2º. Entende-se que o mesmo está definido no Decreto nº 64.567/69, que é contemporâneo à época da propositura do NCC, e não revogado assim, o seu capital social deve ser de até, 20 vezes o salário mínimo, e sua receita anual de até 100 vezes o valor do mesmo, exercendo atividade artesanal e exígua, em um único estabelecimento, com o concurso apenas de pessoas de sua família, não possuindo empregados. Porém, existem correntes contrárias e equivocadas a este pensamento; dentre elas podemos citar Fiuza<sup>8</sup>, relator do NCC, e Diniz<sup>9</sup>, professora e doutora em direito da PUCSP. Estes apresentam uma interpretação ambígua acerca da dispensa da escrituração contábil, no sentido de que as micro e as empresas de pequeno porte, caracterizadas pela Lei nº 9.841/9910, devem escriturar

somente o Livro Caixa e o Inventário do estoque. Necessário se faz realçar que não estamos diante de uma antinomia<sup>11</sup>, pois as normas não pertencem ao mesmo ordenamento. Bobbio<sup>12</sup> explica que: "é possível sob uma condição: demonstrar que não são incompatíveis, que a incompatibilidade é puramente aparente, que a pressuposta incompatibilidade deriva de uma interpretação ruim, unilateral, incompleta ou errada de uma das duas normas ou de ambas". A visão holística coloca em foco além destas normas: a) o Decreto-Lei nº 7.661/45 Art. 140 e 186 VII, indeferindo o benefício da concordata pela ausência de demonstrações contábeis; b) a prova no direito do trabalho, CLT Art. nº769 e nº818; c) a prova contábil no CPC Art. nsº 378 e 379; d) e a prova de fato jurídico no próprio Código Civil Art. nº 212 inciso II e V, e Art. nº 1.192. E neste diapasão não temos nem a micro e nem a empresa de pequeno porte, dispensadas da escrituração contábil societária, apenas a dispensa da escrituração ou tratamento fiscal, diferenciado e simplificado, em sintonia com a Constituição Federal, Art. nº179.

A partir de 11 de janeiro 2003, a escrituração contábil terá como base as novas normas do Código Civil, isto é, "forma contábil<sup>13</sup>", que revogou o velho sistema do Código Comercial "forma mercantil", com Balancetes Diários<sup>14</sup>, Balanço Patrimonial<sup>15</sup>, Balanço de Resultado Econômico<sup>16</sup> e Inventário<sup>17</sup>, sen-

do os três últimos anuais, com exceção das Sociedades Anônimas. Essas continuarão a utilizar o sistema contábil americano (Lei nº 6.404/76, e instruções da CVM) que, conforme Sá18, "malsinada Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76) e que deformou as demonstrações contábeis."; "pois há muita falsidade na avaliação dos balanços no Brasil, mascarados os valores que estão por um incompetente sistema contábil da Lei nº 6.404/76.", "as demonstrações, tal como as exige a lei e a própria CVM, não são peças úteis para o estudo científico da situação da empresa e conduzem a conclusões falsas.", "a falsidade de dados, pois, pode ser por erro, por fraude, ou imposta pelas leis e normas.", "em face do que de defeituoso existe na Lei das Sociedades por Ações, esta, neste particular, cópia de um modelo que se tem comprovado decadente e acobertador de fraudes". Já Hoog e Petrenco19, vêm classificando as demonstrações contábeis elaboradas nos termos da Lei nº 6.404/76, como peças medonhas20. O processo alternativo, encontrado pelo NCC Art. nº 1.031, foi o de criar um balanço que soluciona esta situação, denominado Balanço Especial21, de forma que os profissionais de contabilidade terão que conviver com dois tipos de balanços, o especial e o tradicional22.

O balanço especial, conforme a melhor doutrina, divide o Patrimônio Líquido apurado pelos valores de mercado em "líquido e o ilíquido"23. Este deverá servir como base para a resolução das sociedades, nos casos em que um dos sócios fique enquadrado em uma das situações a seguir: desaje retirar-se da sociedade; decesso; dissidência; falência; execução; justa causa; ou ainda seja remisso. O mesmo balanço será utilizado também para avaliação em casos de alienação da sociedade de parte das quotas ou ações.

O balanço tradicional, elemento da prestação de contas, Art. nº 1.020, deve ser submetido à aprovação em reunião ou assembléia, Art. nº 1.078 inciso I, e após, junto com a ata, deverá ser arquivado no registro civil de pessoa jurídica ou na junta comercial, conforme o gênero societário, seja sociedade Simples ou Empresária.

Para a elaboração de um modelo sintético, estrutura do Balanço Patrimonial, obrigatório em 2003, art. nº 1.188 do NCC, para todas as sociedades24 empresárias e simples, exceto as sociedades anô-

nimas, contamos com a robusta participação do prof. Msc Nelson Nones, o modelo foi desenvolvido a partir de uma tradução livre e sintética do art nº 2.424 do Código Civil Italiano. Necessária esta derivação, pois o NCC, não trouxe na íntegra estrutura do Balanço em seu bojo, apenas que será composto de ativo e passivo. Mas contemporâneo ao NCC, na Europa, este era o modelo, muito próximo do que se utilizava no Brasil em 1940 pela Lei nº 2627 que vigorou até 1975.

Este modelo tem como, disposição linear a ordem crescente de realização ou exigibilidade, o inverso do arts. nºs 178 e 183 da lei 6.404/76. Separando as aplicações de recursos no ativo e as origens no passivo, sem contas redutoras como o modelo americano, mas revelando a atualização monetária dos valores patrimoniais por força do art. nº 1.183 "forma contábil" que remete ao art. nº 8 da resolução CFC 750/93, (Princípio da Atualização Monetária).

### BALANÇO PATRIMONIAL EM 31 DE DEZEMBRO DE 2003

<b>ATIVO</b>	<b>PATRIMÔNIO LÍQUIDO</b>
<b>CRÉDITO SÓCIO, CAP. NÃO INTEGRALIZADO.</b>	Capital Social
Capital não Integralizado	Reserva de Capital
Outros créditos conta sócios	Reservas de reavaliações
<b>IMOBILIZAÇÕES</b>	Reserva Legal
Imobilizações imateriais	Reserva por ações próprias em Tesouraria
Custos de ampliação e desenvolvimento de proj.	Reserva estatutária
Direitos de Patente Industrial, licenças e marcas	Outras reservas, distintamente indicadas
Aviamento	Lucros (prejuízos) levados ao novo exercício
Despesas de instalação até 10% do Capital	Lucros (prejuízos) do exercício
Juros pagos aos sócios	Total do patrimônio Líquido
Imobilizados em cursos e antecipações	<b>FUNDOS (PROV.) RISCOS E ONERAÇÕES</b>
Subtotal	Fundos
Imobilizações materiais	Por tratamento de obsolência e obrigações similares
Terrenos e Edificações	Por tributos
Aparelhos e Artefatos Industriais e Comerciais	Subtotal
Imobilizações em cursos e antecipações	Provisões
Subtotal	Trabalhistas
Imob. financeiras, créd. exigíveis exer. sucessivo	Subtotal
Participações em:	Total dos Fundos e Provisões
Soc. Controladas, coligadas e controladoras	<b>TRATAMENTO FIM DO LABOR SUBORDINADO</b>
Subtotal	<b>DÉBITOS EXIGÍVEIS, EXERCÍCIO SUCESSIVO</b>
Total das Imobilizações	Obrigações
<b>ATIVO CIRCULANTE</b>	Obrigações conversíveis
Estoques	Débitos junto a bancos
Matéria-prima, prod., serv. em elaboração e acabados	Débitos junto a outros financiadores
Adiantamentos	Adiantamentos
Subtotal	Débitos com fornecedores
Créditos, exigíveis no exercício sucessivo	Débitos representativos de títulos de crédito
Contra clientes	Débitos com empresas controladas
soc. controladas, coligadas e controladoras	Débitos Tributários
Subtotal	Débitos inst. Prev. E de seguridade social
Atividades de "financiamento" não amortizáveis	Total dos Débitos E.E.S
Part. Soc. controladas, coligadas e controladoras	
Subtotal	
Disponibilidades Líquidas	
Depósitos bancários, postais e caixa	
Subtotal	
Total do Ativo Circulante	
Total do Ativo	Total do Passivo

Como preposto da sociedade Zappa Hoog SS e responsável pela escrituração, declaro que o presente exprime, com fidelidade e clareza a situação real da empresa e as peculiaridades desta.

Wilson Alberto Zappa Hoog  
CO. CRC PR - 021594/O-1

A escrituração empresarial, atos e fatos, exceto a das sociedades anônimas, será realizada nos seguintes livros:

- Livro de registro de códigos e abreviaturas, Art. nº 1.183;
- Livro de registro de inventário, Art. nº 1.181 e 1.187;
- Diário - Art. nº 1.180 do NCC;
- Balancetes Diários e Balanços-Art. 1.186 do NCC;
- Razão - RIR art. nº 250 e 260;
- Razão em UFIR-Decreto-Lei nº 1.598/77, Art. nº 42º § 1º;
- Registro de Duplicatas-Lei nº 5.474/69;
- Livro de Atas da Administração-Art. nº 1.062 do NCC;

- Livro de Atas e Pareceres do Conselho Fiscal - Art. nº 1.069 do NCC;
- Livro de Atas da Assembléia – Art. nº 1.075 do NCC;

Nos novos registros contábeis, serão observadas a aplicação da teoria *ultra vires*<sup>25</sup>, fundamentada no princípio contábil da entidade, e da autonomia patrimonial código civil de 1916 art. nº 20 contabilizando como direito de receber do administrador os valores relativos aos atos de culpa (NCC Arts. Nºs 1.016 e 47) contrários ao estatuto, objeto social ou às leis, como exemplos: uma multa pelo não-registro de um empregado ou multa por venda sem nota fiscal. Tais fatos deverão ser

registrados no ativo realizável em longo prazo, e não em despesas, como o sistema francês permitia (Código Comercial de 1.850). Na nova estrutura de Balanço, modelo italiano, devem, a partir do dia 11 de janeiro de 2003, ser classificados no primeiro grupo do ativo, Créditos Contra Sócios Administradores.

No entender de Sá26, como fator igualmente relevante, pelo modelo contábil italiano, NCC Art. nº 1.187 inciso I, temos os “fundos de reintegração de ativos”, contabilizados no passivo, em substituição ao modelo americano, Lei nº 6.404/76, Art. nº 183 inciso V, “depreciação” deduzindo o valor do bem classificado no ativo permanente.

1 Wilson Alberto Zappa Hoog, e-mail zapahoog@bsi.com.br. Mentor intelectual do Método Zappa de avaliação da carteira de clientes. Co-autor do livro **Prova Pericial Contábil: Aspectos Práticos & Fundamentais – 2ª edição, Juruá 2002 p.438.**

2 A escola italiana de contabilidade, por ser esta, parte integrante do novo código civil pátrio, Lei n. 10.406.02 inspirado totalmente no código civil italiano atualizado até 1961,

3 Culpa é a violação da regra normal de conduta profissional e ética, que gera lesão ou perdas e danos do direito alheio, inclusive dano moral. Pode ser *in vigilando*, pela falta de diligência ou vigilância no exercício da função ou *in eligendo*, que resulta na falta de cuidado por imprudência, ou seja, atuação irrefletida, imperícia, que é a ausência de conhecimentos, negligência sendo esta a atuação descuidadosa, desídia que é o descaso, má vontade ou preguiça. Normalmente é o erro.

4 Dolo, ato premeditado que intencionalmente visa prejudicar ou lesar terceiros; quando realizado junto com outra pessoa, diz-se dolo em conluio. Normalmente é a fraude.

5 A não conformidade civil, são os ilícitos, culpa, art nº. 186 do NCC.

6 HOOG, Wilson Alberto Zappa; PETRENCO, Solange Aparecida. Prova Pericial Contábil - Aspectos Práticos & Fundamentais. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2002. 438 p. Nas páginas 50 a 65, trata da Responsabilidade Moral, Ética, Social, Civil, Penal e Filosófica dos profissionais de Contabilidade.

7 Sistema de Contabilidade, meio mecanizado, maquinizado, eletrônico ou manual, para proceder à escrituração dos atos e fatos do patrimônio, objeto da contabilidade, que tem por objetivo o estudo, análise e interpretação de atos e fatos, e, por função a informação aos seus usuários.

8 FIUZA, Ricardo. Novo Código Civil Comentado. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 1.048 e 1.049.

9 DINIZ, Maria Helena. Novo Código Civil Comentado. São Paulo: Saraiva 2002. p.575.

10 Entendemos ser esta lei relativa ao Direito Tributário e não ao Empresarial.

11 Conforme BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico. 10 ed. Brasília: UNB, p. 81, Antinomia é a situação de normas incompatíveis entre si, é uma dificuldade tradicional frente à qual se encontram os juristas.

12 BOBBIO, Norberto. Teoria do Ordenamento Jurídico. 10 ed. Brasília: UNB, p.102.

13 Idioma nacional e moeda corrente, por ordem cronológica de dia e mês e ano, com individualização, clareza e caracterização do documento relativo ao exercício da atividade de empresário ou Sociedades Empresárias e Simples e ainda as atividades sem fins econômicos como as Associações e Fundações.

14 Balancetes Diários terão um livro próprio e serão efetuados diariamente, de forma contábil, o que quer dizer, com lançamentos diários da folha de salários e provisão com férias e gratificação de Natal entre outros, Art. nº1.186.

15 Balanço Patrimonial, conforme Art. nº 1.188, deverá exprimir, com fidelidade e clareza, a situação real da atividade, indicando distintamente o Ativo e o Passivo.

16 Balanço de Resultado Econômico, em substituição à Demonstração de Resultado do Exercício Art. nº 1.189.

17 Inventário, do estabelecimento e não apenas do estoque, Art. 1.187; esta peça faz parte da Prestação de Contas Anual Art. nº 1.020 devendo ser aprovada em reunião ou assembléia.

18 SÁ, Antônio Lopes. Perícia Contábil. 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2002. p. 96,229 e 245.

19 HOOG, Wilson Alberto Zappa; PETRENCO, Solange Aparecida. Prova Pericial Contábil-Aspectos Prático & Fundamentais. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2002. P. 28, trata das inutilidades do Balanço Patrimonial.

20 A citação de Hoog e Petrenco, balanço como peça medonha está na p. 213.

21 Para a elaboração do Balanço Especial, recomenda-se a leitura da p. 211 a 257, do Livro Prova Pericial Contábil - Aspectos Práticos & Fundamentais. 2 ed. Juruá 2002, que está atualizado de acordo com o NCC Lei nº 10.406/02, onde estão descritas as técnicas e os procedimentos contábeis a serem observados.

22 Balanço tradicional está especificado no Art. nº 1.188, composto de Ativo e Passivo.

23 Os líquidos são as certezas, e os ilíquidos são as incertezas quanto à sua realização, que devem ser evidenciados como um axioma contábil.

24 HOOG, Wilson Alberto Zappa; PETRENCO, Solange Aparecida. Prova Pericial Contábil-Aspectos Prático & Fundamentais. 2 ed. Curitiba: Juruá, 2002. p. 213 e 224, trata dos novos tipos societários, empresariais e simples.

25 HOOG, Wilson Alberto Zappa, Jornal do CFC, agosto 2002, n.51 Brasília DF, p11. (A Ultra vires Doctrine está presente na contabilidade)

26 SÁ, Antônio Lopes de, Contabilidade e o novo Código Civil, Belo Horizonte - MG: UNA, 2002. p. 90 a 91