



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

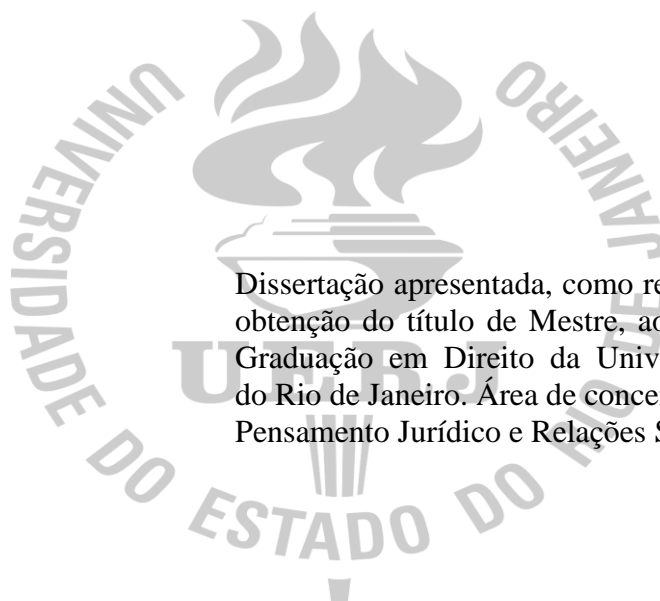
Fernando Antonio Couto Gammino

**A escrituração de livros empresariais no Brasil: evolução legislativa e
adoção das IFRS**

Rio de Janeiro
2019

Fernando Antonio Couto Gammino

A escrituração de livros empresariais no Brasil: evolução legislativa e adoção das IFRS



Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Pensamento Jurídico e Relações Sociais.

Orientador: Prof. Dr. Leonardo da Silva Sant'Anna

Rio de Janeiro
2019

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

G193 Gammino, Fernando Antonio Couto.

A escrituração de livros empresariais no Brasil: evolução legislativa
adoção das IFRS / Fernando Antonio Couto Gammino. - 2019.
79 f.

Orientador: Prof. Dr. Leonardo da Silva Sant'Anna.

Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro,
Faculdade de Direito.

1.Escrituração contábil - Teses. 2. História –Teses. 3.As normas
internacionais – Teses. I.Sant'Anna, Leonardo da Silva. II. Universidade do
Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 657(091)(81)

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Fernando Antonio Couto Gammino

A escrituração de livros empresariais no Brasil: evolução legislativa e adoção das IFRS

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de concentração: Pensamento Jurídico e Relações Sociais.

Aprovada em 13 de março de 2019.
Banca Examinadora:

Prof. Dr. Leonardo da Silva Sant'Anna (Orientador)
Faculdade de Direito – UERJ

Prof. Dr. Enzo Baiocchi
Faculdade de Direito – UERJ

Prof^a. Dr^a. Márcia Bataglin Dalcastel
Universidade Federal Fluminense

Rio de Janeiro
2019

DEDICATÓRIA

Dedico este trabalho aos meus pais Vicente e Rosi Gammino, com profunda gratidão por cada sacrifício que fizeram para proporcionar-me acesso à alta cultura.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus pela dádiva que a cada dia concede de permitir que eu busque me tornar uma pessoa melhor.

Ao meu estimado orientador: o Prof. Dr. Leonardo Sant'Anna, pela forma afetuosa com que me ajudou a atravessar a tempestade. Os pássaros desviam o rumo ao pressentir um mau tempo se aproximando. As águias são a exceção. Muito obrigado por me permitir voar ao seu lado.

Ao bom amigo José Vicente Santos de Mendonça por cada batalha que comprou para que eu pudesse completar o mestrado: não sei em quantas vidas, mas ainda hei de retribuir.

À minha esposa Clarice, que suportou com fidalguia o tempo que os estudos e a preparação dessa dissertação demandaram. Muito obrigado pelo seu amor e por me mostrar que os planos traçados para nós por Deus são maiores do que aqueles que nossa minguada imaginação previa. À Madalena por cada reconfortante demonstração de carinho.

Gratidão aos meus pais por me acolherem de braços abertos todas as vezes que venho ao Brasil.

Um agradecimento especial aos meus sócios Elton Nunes e Jordana Righetti. Com vocês cerrando seus escudos ao meu lado, estou seguro de que nenhum machado ou lança atingirá meus flancos.

Agradeço a todos os professores e colegas do mestrado por ajudarem a fazer dessa experiência algo transformador, rico e repleto de significado.

Obrigado ao meu grupo de amigos dedicados à discussão de filosofia, com especial destaque para os cientistas políticos José Augusto Filho e Eduardo Sumares, para os melhores vizinhos que pode haver Rômulo Marzulo e Joanna Paraizo, e para todos os demais participantes do Encontro Europeu dos alunos do COF, fruto da ambição de um inspirado Felipe Lessage.

A todos os meus amigos imaginários, encarnados ou desencarnados, com quem costumo conversar e aprender por meio do hábito da leitura.

Aos companheiros de graduação na UERJ que, como eu, seguem a tocar lindamente seus violinos enquanto o casco do Titanic trinca. A cada dia vocês estão ficando mais chiques no meio jurídico.

Obrigado a você, que pacientemente lerá as páginas a seguir. A culpa por qualquer erro, imprecisão ou idiosincrasia é exclusivamente minha. E tenho dito!

RESUMO

GAMMINO, Fernando Antonio Couto. *A escrituração de livros empresariais no Brasil: evolução legislativa e adoção das IFRS*, 2019. 79 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

Análise histórica do tratamento legislativo dispensado à escrituração de livros empresariais, especialmente nas codificações de países de raiz romano-germânica que influenciaram a legislação brasileira desde a atracação das Caravelas até a edição da Lei n. 10.406/2002 (Código Civil). Com base em pesquisa bibliográfica e documental, utiliza-se o método dedutivo para se mostrar a relevância histórica e atual do tratamento dispensado aos livros empresariais, a crescente influência das regras de escrituração de origem anglo-saxônica, alguns pontos polêmicos no marco legislativo em vigor, especialmente no que diz respeito à internalização dos padrões contábeis das IFRS, além de sugerir questões relevantes para futura investigação científica.

Palavras-chave: Livros empresariais. Escrituração contábil. IFRS. História. Evolução legislativa.

ABSTRACT

GAMMINO, Fernando Antonio Couto. *Bookkeeping of commercial books and records in Brazil: legislative evolution and the adoption of IFRS*, 2019. 79 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2019.

Historical analysis of the legal treatment regarding bookkeeping of commercial books and records, specially the rules set forth in Codes of civil law countries that had direct influence in Brazil, since the wharf of Portuguese Caravels to the edition of Federal Law nº 10.406 (Brazilian Civil Code). The analysis of documents and bibliographical sources allows the use of deductive method of research so as to manage to prove the actual and historical relevance of the legal treatment of the accounting books and notes, the growing influence of the practices of common law countries, the discussion of some controversial issues regarding the matter set forth in Brazilian law, specially the transposition of IFRS patterns to Brazilian law, as well as to suggest further scientific investigation about some relevant questions preliminarily detected herein.

Keywords: Accounting books. Bookkeeping. IFRS. History. Legislative evolution.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO.....	9
1 HISTORIOGRAFIA DA ESCRITURAÇÃO: DO CÓDIGO DE HAMURABI AO CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO.....	12
1.1 A importância histórica da escrituração.....	12
1.2 As codificações do Sistema Romano-Germânico.....	15
1.3 A experiência anglo-saxônica.....	19
1.4 A dualidade de modelos de escrituração contábil internacional.....	22
2 OS REQUISITOS LEGAIS PARA A ESCRITURAÇÃO NO BRASIL.....	26
2.1 Ambientação.....	26
2.2 Os contabilistas.....	27
2.3 Escrituração e contabilidade.....	29
2.4 Empresários não obrigados à escrituração.....	31
2.5 Autenticação dos livros.....	31
2.6 Classificação dos livros empresariais.....	33
2.7 Livros fiscais e trabalhistas.....	36
2.8 Elementos externos dos livros empresariais.....	38
2.9 A forma de escrituração do livro Diário.....	39
2.10 O Inventário de Bens e o Balanço Patrimonial.....	41
2.11 O sigilo dos livros.....	42
2.12 Preservação do exame da contabilidade, exibição integral e parcial dos livros e prazo de conservação e guarda.....	42
3 A COORDENAÇÃO ECONÔMICA E AS NORMAS INTERNACIONAIS DE ESCRITURAÇÃO.....	44
3.1 A ideia de coordenação econômica.....	44
3.2 Os mecanismos jurídicos tradicionais de coordenação econômica.....	45
3.3 A ascensão da regulação privada na economia mundial.....	48
3.4 Taxonomia das SSO.....	52
4 A TRANSPOSIÇÃO DAS IFRS PARA O DIREITO BRASILEIRO.....	54
4.1 Padrões internacionais na Lei das S.A.: vantagens e possíveis problemas.....	56

4.2 Organizações obrigadas a escriturar segundo padrões internacionais e a polêmica sobre a necessidade de dar publicidade aos resultados do exercício.....	58
4.3 Breves apontamentos sobre a produção das IFRS.....	61
4.4 Órgãos com poder regulatório sobre normas contábeis.....	61
CONCLUSÃO.....	69
REFERÊNCIAS.....	74

INTRODUÇÃO

É corriqueiro que até mesmo as pessoas naturais, ao menos aquelas mais prudentes, anotem suas despesas e receitas cotidianas. Há uma infinidade de aplicativos de celular, planilhas de Excel® e as boas e velhas cadernetas para essa finalidade. Qualquer anotação é mais confiável do que a memória, de sorte que os mecanismos que facilitem o controle financeiro e patrimonial podem ser enquadrados como prementes necessidades dos humanos que refreiam suas impulsões instintivas e se orientam no sentido de viver aquém de suas posses.

Se a importância de controles não deixa de ser verdade para as pessoas naturais, torna-se uma espécie de “imperativo categórico” para os empresários e sociedades empresárias, cuja atividade é organizada para suprir ininterruptas e intensas transações.

Nesse trabalho se procura demonstrar a evolução histórica dos marcos regulatórios atinentes às escriturações de livros empresariais, sua relevância fundamental como meio de prova, o processo em curso de internacionalização das normas de contabilidade, bem como as questões mais relevantes trazidas à lume pelo Código Civil e pela implementação do Sistema Público de Escrituração Digital (SPED).

Afora poucas exceções adiante explicitadas, todo aquele que organiza uma atividade econômica com finalidade lucrativa no Brasil deverá escriturar livros que permitam dar a conhecer os meandros de suas atividades.

Manter a escrituração contábil em dia é uma obrigação do empresário. Seu desrespeito pode ensejar o crime de omissão dos documentos contábeis obrigatórios, previsto no artigo 178 da Lei nº 11.101/2.005, apenado com detenção de 1 (um) a 2 (dois) anos e multa.

O livro empresarial possui três finalidades principais: administrativa, documental e instrumento de fiscalização.

O empresário faz uma série de anotações no dia-a-dia para ter um controle de sua atividade. Com essa informação em mãos, poderá tomar decisões gerenciais de forma mais esclarecida e técnica. Essa é a contribuição administrativa dos livros empresariais.

No que diz respeito ao seu caráter documental, releva o fato de que os livros empresariais fazem prova tanto a favor quanto contra o empresário.

A finalidade fiscalizatória dos livros empresariais também não pode ser olvidada. Aliás, a simplificação e as rotinas informatizadas de fiscalização tributária têm acarretado

uma alteração significativa na forma de escrituração dos livros empresariais, como restará evidente quando for aprofundado o SPED.

Ao longo do texto, para fins de maior concisão e objetividade, empregar-se-á a terminologia “empresário” tanto para designar o “empresário individual” quanto a “sociedade empresária”. Sempre que a distinção se impuser, recorrer-se-á a tais expressões. Por uma questão de corte metodológico, aqui não serão tratados os livros a serem escriturados pelas sociedades simples, e também não serão aprofundadas as demonstrações contábeis financeiras exigidas tanto pelo Código Civil quanto pela Lei das S.A..

Mesmo que o maior foco deste estudo sejam as normas brasileiras atualmente em vigor, também apresentaremos sucintos comentários aos mais aceitos sistemas de escrituração contábil do mundo, sobretudo aqueles oriundos do Direito Comunitário Europeu e do Direito Anglo-Saxônico.

Na sequência, o leitor será apresentado a uma problemática que o Autor ainda não encontrou plenamente delimitada em língua portuguesa: estaria ocorrendo no mundo uma tendência de os Estados nacionais – independentemente de adesões oficiais, tratados internacionais ou movimentos de integração – delegarem parte de seu poder regulatório concernente às sociedades empresárias e às atividades econômicas a organismos internacionais mantidos prioritariamente pela iniciativa privada?

Caso isso seja verdade, como o fenômeno está impactando o ordenamento jurídico brasileiro que trata da escrituração de livros empresariais?

É nesse contexto que analisar-se-á um movimento a impulsionar a aplicação no Brasil e na maior parte do mundo ocidental das regras e princípios das *International Financial Standards Report* (IFRS), elaborados por uma poderosa organização privada constituída sob a forma de sociedade sem finalidade lucrativa segundo as leis de Delaware, e que opera desde a Inglaterra e o País de Gales: a *IFRS Foundation*.

Com base em pesquisa bibliográfica e documental, utiliza-se o método dedutivo para se mostrar a relevância histórica e atual do tratamento dispensado aos livros empresariais, a crescente influência das regras de escrituração de origem anglo-saxônica, alguns pontos polêmicos no marco legislativo em vigor, especialmente no que diz respeito à internalização dos padrões contábeis das IFRS, além de sugerir questões relevantes para futura investigação científica.

Observa, ainda, aspectos inerentes à forma insólita com que a tendência de imposição de padrões contábeis elaborados por organismos privados internacionais tem sido transposta para o Direito brasileiro, por ter presente a sempre atual advertência de João Eunápio Borges¹:

Do mesmo modo que não pode exercer consciente e eficientemente a sua profissão o advogado que, especializado em questões de terras, por ignorar rudimentos de agrimensura ou topografia... entregam a sorte de seus clientes ao arbítrio de agrimensores... do mesmo modo é incapaz de atuar honestamente em questões comerciais, o advogado ou o juiz que não tiver noções seguras de contabilidade. Pelo menos o *quantum satis*, o indispensável para entender os laudos periciais dos contadores que, caso contrário, decidirão soberanamente, nem sempre com critério e justiça... Quantos advogados e juízes que, por fazerem mal as quatro operações aritméticas, curvam-se temerosos e reverentes perante laudos brandamente errados e facciosos.

¹ BORGES, João Eunápio. *Curso de direito comercial terrestre*. 3ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1967, p. 216.

1. HISTORIOGRAFIA DA ESCRITURAÇÃO: DO CÓDIGO DE HAMURABI AO CÓDIGO CIVIL BRASILEIRO

1.1. A importância histórica da escrituração

Segundo a historiografia clássica, se o fogo foi a maior descoberta da humanidade, a escrita foi a sua maior invenção. Até onde se sabe, a escrita teria nascido no entorno do Mediterrâneo, mais particularmente no Próximo-Oriente² e no Nordeste Africano.

Jean-Guy Degos³ sustenta que a primitiva escrita cuneiforme da Suméria (que corresponde a uma parte do atual território iraquiano) já acolhia fins de escrituração comercial. Nesse sentido, a escrituração comercial seria tão antiga quanto a própria invenção da escrita, o que endossa a opinião de Cesare Vivante⁴ de que o registro dos negócios mercantis é provavelmente tão antigo quanto a existência do comércio a crédito, de sorte que a sua presença como um costume dos comerciantes se perde na poeira do tempo, e se presta tanto a auxiliar a memória quanto a fazer prova de transações.

A linguagem escrita desde então se caracteriza por uma busca de simplificação, como se verifica na experiência egípcia, que partiu dos hieróglifos (ilustração de objetos), passou pelos hieráticos e chegou aos demóticos, caracterizados por uma abstração dos objetos, ou seja, a revelação de ideias.

Mais adiante, os fenícios revolucionariam a linguagem escrita pela adoção de uma escrituração fonética que deu origem ao primeiro alfabeto conhecido, do qual o nosso teria derivado⁵.

Maria Amélia Barradas Carlos⁶ situa nas cidades da Mesopotâmia o surgimento das primeiras regras jurídicas atinentes à contabilidade comercial e sua força probante, dando como maior exemplo o artigo 105 do Código de Hamurabi de 1800 a. C.:

De acordo com o art. 105.º, se um comissário for negligente e não receber um documento selado relativo ao dinheiro que deu ao mercador, o dinheiro sem o documento selado não será levado à sua conta, isto é, não dará lugar a inscrição contabilística.

² Termo que no contexto desse estudo designa uma área geográfica que vai do Sudoeste Asiático entre o Mar Mediterrâneo e o Irã.

³ DEGOS, Jean-Guy. *Histoire de la comptabilité*. Paris: Presses Universitaires de France, 1998, p. 7.

⁴ Cf. MILANI, Mario Sergio. *Da escrituração no novo Código Civil: comentários aos artigos 1.179 a 1.195 do código civil aprovado pela lei n. 10.406, de 10.1.2002*. São Paulo: Ed. Juarez de Oliveira, 2004, p. 3.

⁵ CARLOS, Maria Amélia Barradas. *Do papel da escrituração no direito comercial – algumas reflexões*. In *Estudos em homenagem ao Professor Doutor José Lebre de Freitas*, 2º v. Coimbra: Coimbra Editora, 2013, pp. 363 - 384, p. 364.

⁶ *Ibidem*, p. 365, nota de rodapé (4).

Sabe-se que no Egito e na Grécia antiga a escrituração comercial foi muito praticada, até mesmo no que concerne à constituição das contas do Estado⁷.

Da Roma antiga se tem notícia da escrituração de diversos livros mercantis, como o *Calendarium*⁸, no qual quem emprestava dinheiro a juros escriturava os nomes de seus devedores e a soma por eles devida. Como tradicionalmente os juros eram devidos nas ‘calendas’ (primeiro dia de cada mês), esse livro contábil foi assim denominado. Apenas posteriormente ‘calendário’ evoluiu para a representação dos dias, semanas e meses do ano.

Ainda na Roma antiga, o *bonus pater familias* tinha o dever de escriturar os livros *adversaria* e *códex rationum* (também conhecido como *tabule accepti et expensi*). No primeiro se escriturava o resumo das operações pecuniárias diárias, provavelmente em folhas soltas. Já o segundo funcionava como uma espécie de livro caixa dos dias atuais, mas também era utilizado para gerar obrigações literais em operações de crédito e débito. Outro livro romano comumente utilizado para fazer prova literal de contratos mercantis era o *liber patrimonii*, também conhecido como *libellus familiae*. Rudolph Sohm⁹ apresenta uma visão geral bem elucidativa sobre tais livros:

Just as nowadays every business man keeps his books for registering his business transactions, so in Rome every well-to-do citizen kept his domestic books for registering all facts concerning his proprietary position. These books were of three kinds. Firstly, there were books for keeping inventories of his property. Secondly, there were books for calculating the state of his property. Lastly, there were books for effecting changes in the state of his property.

As to the first of these, it was usual for the head of a Roman family to keep an inventory of his property in a book called *liber patrimonii*, or *libellus familiae*. This book contained a catalogue of everything that belonged to him, whether movable or immovable, classified according to definite categories (*praedia, instrumentum rusticum, suppelex, aurum &c.*). His entire taxable property, of which he was bound by oath to make a true return to the state, was entered into this book. In addition to the *liber patrimonii* he kept a second book likewise for purposes of an inventory only, viz the *calendarium* (*liber kalendarii*), in which he kept a list of such capital sums as he had lent out at interest. The book owes its name to the fact that, in Rome, it was the custom to pay interest on the first day of every month (*kalendae*).

On the other hand, the book which was used for calculating the state of one's property was called the *codex rationum* (*scil. domesticarum*). This was the *paterfamilias*' account book, the book in which he entered his receipts and expenses. In this account book there was an *accepti* pagina, on which the receipts, and an *expensi* pagina, on which the expenses were entered. The *accepti ratio* (i.e. the sum of the items entered on the *accepti* pagina) constituted the debit of the

⁷ Cf. DEGOS, Jean-Guy. *Histoire de la comptabilité*. Paris: Presses Universitaires de France, 1998, p. 22.

⁸ Cf. ADAM, Alexander. *Roman Antiquities: Or, An account of the manners and customs of the romans [...]* designed chiefly to illustrate the latin classics, by explaining words and phrases from the rites and customs to which they refer, London: T. Caldell, 20^a ed., 1835, p. 442. Disponível em <<

https://books.google.pt/books?id=7FkMAAAAIAAJ&pg=PA442&lpg=PA442&dq=Senec.+De+Benef.+I.2.+VII.10&source=bl&ots=mf8UQDvo55&sig=QC4vVDtphAckA0fCMJsJV_oxl3g&hl=pt-BR&sa=X&ved=0ahUKewi3yovurPvZAhWod5oKHfImAqkO6AEILzAA#v=onepage&q=Senec.%20De%20Benef.%20I.2%2C%20VII.10&f=false >> Acesso em 20/03/2018.

⁹ SOHM, Rudolph. *The institutes of Roman Law*. London: Oxford University Press, 1842, p. 305-306.

paterfamilias; the expensi ratio (i.e. the sum of the items entered on the expensi pagina) his credit. The amount yielded by the management of his property would be found by striking the balance between these two sums.¹⁰

O maior contributo à escrituração comercial ocorrido durante a Idade Média é atribuído a Leonardo Fibonacci (1170 – 1250), também conhecido como Leonardo de Pisa, cuja obra *Liber abaci* (1202) divulgou o sistema de numeração hindu, hoje conhecido como algarismos árabes, que está na base de toda a matemática até hoje empregada.

Mais adiante, na Idade Moderna, a obra *Summa de arithmetica, geometria, proportioni et proportionalità*, escrita pelo frei franciscano Luca Bartolomeo de Pacioli (1445 – 1517) em 1494, assentou e divulgou as bases do método veneziano das partidas dobradas, que se baseia em seis noções complementares:

- (i) cada parte no negócio é uma entidade contábil;
- (ii) com uma conta de capital;
- (iii) que apresenta lucro ou prejuízo;
- (iv) avaliado em uma unidade monetária simples;
- (v) em que a cada débito corresponde um igual crédito;
- (vi) num determinado período.

A despeito de sua disrupção, a obra de Pacioli somente passou a ganhar ampla aceitação e reconhecimento a partir de uma conferência que o Pe. Ernesto Lucchini organizou, em 1869, na Academia de Contabilidade de Milão. Desde então não se parou de produzir

¹⁰ O trecho correspondente na tradução é: “Assim como hoje em dia todo homem de negócios mantém seus livros para registrar suas transações comerciais, assim, em Roma, todos os cidadãos abastados mantiveram seus livros domésticos para registrar todos os fatos relativos à sua posição proprietária. Esses livros eram de três tipos. Em primeiro lugar, havia livros para manter inventários de sua propriedade. Em segundo lugar, havia livros para calcular o estado de sua propriedade. Por fim, havia livros para efetuar mudanças no estado de sua propriedade.

Quanto ao primeiro deles, era comum o chefe de uma família romana manter um inventário de sua propriedade em um livro chamado *liber patrimonii*, ou *libellus familiae*. Este livro continha um catálogo de tudo o que lhe pertencia, móvel ou imóvel, classificado de acordo com categorias definidas (*praedia, instrumentum rusticum, suppelex, aurum & c.*). Toda a sua propriedade tributável, da qual ele foi obrigado pelo juramento a fazer um verdadeiro retorno ao Estado, foi incluída neste livro. Além do *patrimonii liber*, ele mantinha um segundo livro da mesma forma apenas para fins de inventário, a saber, o *kalendarium (liber kalendarii)*, no qual ele mantinha uma lista de tais somas de capital que ele emprestara a juros. O livro deve o seu nome ao fato de que, em Roma, era costume pagar juros no primeiro dia de cada mês (*kalendae*).

Por outro lado, o livro que foi usado para calcular o estado de uma propriedade foi chamado de *codex rationum (scil. Domesticarum)*. Este era o livro de contas do *paterfamilias*, o livro no qual ele entrava em seus recibos e despesas. Neste livro contábil havia uma página de aceite para os recibos, e uma página *expensi* para escriturar as despesas. O rácio *accepti* (isto é, a soma dos itens inseridos na página de aceite) constituía o débito das famílias pagadoras; o rácio despesa (ou seja, a soma dos itens inseridos na página *expensi*) seu crédito. A quantidade gerada pela administração de sua propriedade seria encontrada pelo confronto dessas duas somas” (tradução nossa).

vasta literatura sobre o tema, sendo de se destacar a liderança da *Luca Pacioli Society* da Universidade de Seattle¹¹.

Finalmente, há quem aponte o ano 1840 como o último grande divisor de águas na historiografia da escrituração contábil. Nesse ano Francesco Villa publicou a obra *La Contabilità Applicata alle Amministrazioni Private e Pubbliche*. Esse autor da Escola Lombarda de Contabilidade é considerado o precursor do uso da escrituração como fonte de informação e decisão gerencial. Isso alçou a contabilidade ao status de ciência com princípios próprios, com respeitabilidade equiparável à Economia ou à Administração.

Autores como Celso Marcelo de Oliveira¹² costumam abreviar a historiografia aqui apresentada a classificando em quatro distintos períodos, a saber:

- a) Contabilidade do Mundo Antigo: do início da civilização até Leonardo Fibonacci publicar o *Liber Abaci* em 1202;
- b) Contabilidade do Mundo Medieval: da publicação do *Liber Abaci* até 1494, quando Pacioli divulgou o método veneziano (partidas dobradas);
- c) Contabilidade do Mundo Moderno: da *Summa* de Pacioli até Francesco Villa publicar a sua obra disruptiva em 1840; e
- d) Contabilidade do Mundo Científico: de 1840 até os dias de hoje, período marcado pelo método científico aplicado à escrituração.

Por óbvio que esses marcos historiográficos funcionam apenas como uma tentativa dos estudiosos de hoje de compartimentar em caixas uma evolução histórica orgânica, desigual no tempo e espaço, caótica e sujeita a fluxos e contrafluxos.

1.2. As codificações do Sistema Romano-Germânico

Acima foi dito que se pode situar no Código de Hamurabi o primeiro marco legal conhecido que impõe a necessidade de registrar contabilmente os negócios mercantis. De modo diverso, a doutrina brasileira costuma fixar em ordenanças francesas vindas a lume mais de 3000 anos depois a obrigatoriedade da escrituração.

¹¹ Cf. CARLOS, Maria Amélia Barradas. *Do papel da escrituração no direito comercial – algumas reflexões*. In *Estudos em homenagem ao Professor Doutor José Lebre de Freitas*, 2º v. Coimbra: Coimbra Editora, 2013, pp. 363 - 384, p. 367.

¹² Cf. OLIVEIRA, Celso Marcelo de. *Manual de contabilidade empresarial e societária: noção geral de contabilidade empresarial, direito e contabilidade de empresa e sociedade, contabilidade no moderno direito falimentar*. Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2006, pp. 1 – 2.

Com efeito, é costumeiramente referida a observação de Cesare Vivante¹³ de que o primeiro comando jurídico conhecido a impor o dever de adotar livros foi uma ordenança de 1539 do Rei Francisco I, da França, que se limitava aos agentes de câmbio.

Ainda mais repetida é a observação de Requião¹⁴ segundo a qual foi outra ordenança francesa a pioneira em generalizar essa obrigação para todos os comerciantes:

Na Idade Média nenhuma lei, a princípio, impunha a obrigação de o comerciante manter livros comerciais, embora os costumes os exigissem pela necessidade do registro em proveito de seu dono. Até o século XIII prevaleceu o estilo rudimentar do sistema de escrituração dos livros em partidas simples, efetuada no Diário ou Jornal, em que cada operação figura uma só vez, ou na coluna do "deve", ou na do "haver", com o nome das respectivas pessoas. Deve-se, segundo os historiadores, a Frei Luca Paciolo, no século XV, a invenção do sistema de partidas dobradas, "segundo o qual o registro de cada operação obriga a um duplo lançamento, a débito de uma pessoa e a crédito de outra, pela vantagem que oferece ao dono da empresa ou do estabelecimento de conhecer dia a dia a situação real do seu patrimônio, em face das variações por que vai este passando", como explica Valverde.

Na Itália foram revelados os arquivos do comerciante Datini, dos fins do século XIV, nos quais figura sua escrita lançada pelo sistema de partidas dobradas, introduzida só mais tarde na Alemanha. Paul Rehme confirma que um livro hamburguês da segunda metade do século XVI pouco se diferencia dos livros medievais, mas só no final desse século começa a generalizar-se o sistema de partidas dobradas.

Com o *Code de Savary* (1673), na França, tornou-se obrigatória a contabilidade mercantil, em livros determinados pela lei. Depois disso, os códigos que lhe sucederam passaram, também, em outros países a exigir praxe idêntica para todos os comerciantes.

Atribui-se à intensificação do sistema de partidas dobradas o desenvolvimento de regras codificadas. A França inaugurou essa tendência, inicialmente com o *Code de Savary* e mais tarde no *Code de Commerce* de 1807, de Napoleão, o qual dispunha que cada comerciante deveria ter:

- a) um livro diário que apresentasse, em geral, tudo quanto o comerciante pagasse ou recebesse e a que título – primeira parte do artigo 8º;
- b) um livro copiador que registrasse a correspondência enviada, devendo ser guardado em maço, a correspondência recebida – segunda parte do artigo 8º;
- c) um livro de inventário onde anualmente se desse conta dos seus efeitos mobiliários e imobiliários e dos seus créditos e débitos – artigo 9º;
- d) estes livros deveriam estar ordenados, sendo mantidos durante dez anos – artigo 11;

¹³ Cf. MILANI, Mario Sergio. *Da escrituração no novo Código Civil: comentários aos artigos 1.179 a 1.195 do código civil aprovado pela lei n. 10.406, de 10.1.2002*. São Paulo: Ed. Juarez de Oliveira, 2004, p. 3.

¹⁴ REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. 23ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998, vol. 1, p. 145-146.

- e) quando regularmente elaborados, tais livros de escrituração podiam ser admitidos pelo juiz para fazer prova entre comerciantes e relativos a fatos comerciais – artigo 12; e
- f) no caso de falência, podia ser exigida a sua exibição em juízo – artigo 14¹⁵.

Pela importância que a legislação alemã sobre escrituração até hoje possui e sua influência no sistema romano-germânico, convém trazer uma citação direta que sintetiza sua evolução histórica na fase das codificações:

Num segundo momento, na Alemanha, o sistema das partidas dobradas contribuiu para aprimorar as regras contabilísticas que já constavam nas antecedentes leis prussianas sobre sociedades anónimas.

Seria, no entanto, com o ADHGB-Allgemeine Deutsche Handelsgesetzbuch, (código comercial alemão de 1861), que se daria o grande passo na codificação das normas básicas sobre escrituração comercial.

A matéria viria ainda a ser tratada e desenvolvida nos, permanentemente revistos, §§ 238-342 do HGB- Handelsgesetzbuch (actual código comercial alemão), principal razão por que teria sido objecto de grande debate jurídico-doutrinário.

Este aspecto é importante, uma vez que permitiu conservar o Direito da escrituração comercial da maior potência jurídica continental – a Alemanha – na área do Direito Comercial.

Com efeito, em conformidade com os §§ 2-238 do HGB, excepcionando os pequenos comerciantes – desobrigados da referida escrituração –, tornou-se indispensável exarar em livro os actos de comércio praticados e a situação patrimonial, segundo os princípios de uma escrituração ordenada.

Nesta linha, o § 240 do HGB tornou obrigatória a elaboração de um inventário e de uma lista de dívidas, e o § 242 do HGB passou a impor a elaboração de um balanço e uma apresentação de lucros e perdas” (CARLOS, 2013, p. 368-369).

No Brasil, anteriormente ao Código Comercial de 1850 instituir em seu artigo 10, item 1, a obrigatoriedade de todo comerciante “seguir uma ordem uniforme de contabilidade e escrituração, e a ter livros para esse fim necessários”, e o artigo 11 estabelecer como indispensáveis “o Diário e o Copiador de Cartas”, os comerciantes já eram obrigados a escriturar livros por conta da aplicação do Código Comercial Português de 1833, também conhecido como Código Ferreira Borges, de clara inspiração no Código Comercial napoleônico de 1807, cujo art. 218º dispunha:

Todo o commerciante é obrigado a ter livros de registo de sua contabilidade e escripturação mercantil. O numero e espécie de livros, e forma de sua arrumação, é inteiramente do arbítrio do commerciante, com tanto que seja regular, e tenha os livros, que a lei especifica como necessários.

¹⁵ Cf. CARLOS, Maria Amélia Barradas. *Do papel da escrituração no direito comercial – algumas reflexões*. In *Estudos em homenagem ao Professor Doutor José Lebre de Freitas*, 2º v. Coimbra: Coimbra Editora, 2013, pp. 363 - 384, p. 368.

É curioso notar que, mesmo antes do Código Comercial Português, um Alvará Real de 13 de novembro de 1756 obrigava por via oblíqua os mercadores a apresentar ao menos um livro com o nome de Diário em caso de falência ao dispor que:

Logo que qualquer Homem de Negocio faltar de crédito se apresentará na referida Junta, perante o Provedor, e Deputados della, ou no mesmo dia, em que a quebra succeder, ou ao mais tardar, no próximo seguinte: Jurando a verdadeira causa de fallencia, em que se achar, pelas perdas, ou em partes totaes, ou parciais, que houver padecido: Entregando com as chaves do seu Escritorio, e dos livros, e papeis que nelle se acharem, as dos Armazens das Fazendas que estiverem ainda em ser: E declarando debaixo do mesmo juramento todos os bens, com que se achar, assim móveis, e de raiz, como Acções, sem ocultar cousa alguma deles: E para os sobreditos serem admitidos a fazer o referido juramento, serão precisamente obrigados a exhibir pelo menos hum livro com o Titulo de *Diario*, escrito pela Ordem Chronologica dos tempos, e das datas, sem inversão dellas, e sem interrupção, claro, ou verba alguma posta nas suas margens; no qual se achem lançados todos os assentos de todas as mercadorias, e fazendas, que os mesmos fallidos de crédito houverem comprado, e vendido; e de todas as despezas, que houverem feito com a sua pessoa e casa: Sendo o dito livro numerado, rubricado, e encerrado por distribuição por hum dos Deputados da Junta, que solicita o Bem commum do commercio: de tal sorte que aquelles Mercadores quebrados, que, ou não se apresentarem na sobredita fórma, ou não exhibirem pelo menos o referido Livro; ficarão incursos nas penas desta Lei, havendo-se desde logo por fraudolenta a quebra, que fizerem; a menos que provem logo em continente que, tendo o referido Livro, pereceo por incêndio, ou por outro semelhante caso fortuito, que notoriamente exclúa toda a presumpção da referida fraude¹⁶.

Se, de um lado, não havia nenhum alvará real determinando que todo ‘commerciante’ era obrigado a escriturar ao menos o livro Diário, o Alvará de Dom José, o I, redigido sob os auspícios do Secretário de Estado dos Negócios Interiores do Reino: Marquês de Pombal, muito citado por todos os estudiosos da historiografia das leis falimentares, promovia um tremendo incentivo para que a praxe mercantil fosse efetivamente implementada, pois as penas para o falido que não apresentasse o livro Diário, devidamente chancelado pela Junta, eram de proibição vitalícia de exercer o comércio, ‘morte natural’ para quem agisse com dolo, e ‘degredo em galés’ quando o dolo não restasse provado.

Um aspecto curioso sobre a evolução histórica da escrituração da atividade empresarial é justamente a extinção da obrigatoriedade de escrituração comercial no ordenamento jurídico português, levada a efeito pelo Decreto-Lei nº 76-A/2006, de 29 de Março, cujo preâmbulo anuncia que “visando acabar com imposições burocráticas que nada acrescentam à qualidade do serviço, [...] o presente decreto-lei elimina a obrigatoriedade da

¹⁶ DA SILVA, Antonio Delgado. *Collecção da Legislação Portuguesa desde a última compilação das Ordenações: legislação de 1750 a 1762*. Lisboa: Typografia Maygrense, 1830, p. 451. Disponível em << http://www.governodosoutros.ics.ul.pt/imagens_livros/30_collecao_legislacao_portuguesa/01_legislacao_1750_1762/0451.jpg >>. Acesso em 05/03/2018.

existência dos livros da escrituração mercantil nas empresas e, correspondentemente, a imposição da sua legalização nas conservatórias do registo comercial”.

Apenas a obrigatoriedade do registro das atas das sociedades foi mantida no direito societário português, a despeito de a legislação tributária ainda exigir o dever de escriturar a contabilidade por razões de interesse do Fisco e as Directivas comunitárias obriguem à elaboração de demonstrações financeiras segundo os padrões IFRS, conforme será abordado mais adiante.

1.3. A experiência anglo-saxônica

Paralelamente às regras codificadas de escrituração comercial próprias dos países do sistema romano-germânico, é importante salientar que nos países em que a *common law* impera o sistema é bastante diferente. Nele o Estado costumava prever apenas algumas proibições como a vedação de relatórios fraudulentos, deixando tudo mais a cargo da iniciativa empresarial.

É curioso observar a satisfação com que o Visconde de Mauá, até hoje o maior empreendedor nascido no Brasil, teria aprendido e aprimorado os métodos contábeis britânicos que lhe permitiram fazer uma grande fortuna, sobretudo por um manejo rigoroso da ‘alavancagem’ financeira e do mercado de câmbio:

Perto dos vinte anos de idade, tinha progredido bastante na empresa de Carruthers. Os tempos das dúvidas com a libra esterlina e dos tropeços com o inglês faziam parte do passado. Tornara-se um perito em contabilidade, o que não era pouco naquele período de crise. O circuito do dinheiro que favorecia ingleses como Carruthers exigia bastante do contador. O emprego de capital de terceiros obrigava a cálculos permanentes de juros e de taxas, e a existência de duas moedas no circuito, a conversões constantes - que se tornavam mais difíceis ainda quando havia necessidade de apropriar o ágio entre as diversas "moedas" brasileiras, pois papéis e ouro tinham preços diversos dos oficiais e deviam ser contabilizados pelo valor de mercado. Até mesmo os grandes comerciantes ingleses muitas vezes se perdiam no meio dessa barafunda, e acabavam tomando prejuízo em alguma transação ou perdendo a conta de seus negócios. Nada estranho num tempo em que nem mesmo os grandes economistas que ele estudava haviam formulado qualquer espécie de explicação para uma economia inteiramente movida a papel-moeda. Nesse ponto, o Brasil andava muito na frente de qualquer país daquele tempo: o distúrbio tinha sido de tal ordem que por aqui praticamente não circulava mais ouro, então considerado a única expressão real de valor em todo o mundo. Só havia dinheiro de papel, que não queria dizer nada para os fundadores da escola clássica da economia. Mas Irineu, fiel ao princípio de que a experiência comprovada pelo tempo era o único guia seguro para as ações de um homem de negócios, acabou enfrentando o problema a seu modo e introduzindo umas tantas inovações na contabilidade. A moeda brasileira de papel não deveria existir na teoria, mas funcionava na prática.¹⁷

¹⁷ CALDEIRA, Jorge. *Mauá: empresário do Império*. São Paulo: Companhia das Letras, 1995, pp. 132 - 133.

Como contraponto, é importante situar que a mesma biografia de Irineu Evangelista mostra a estupefação com que aquele se libertou dos ensinamentos do primeiro grande comercialista brasileiro, o Visconde de Cairu. Desde já o autor pede desculpas por uma longa citação direta, cujo objetivo é reforçar o entendimento de que o modelo anglo-saxônico de não intervenção tende a permitir muito mais avanços nos sistemas de escrituração empresarial do que aqueles empreendidos nos sistemas codificados de origem romano-germânica:

Nas noites e nos finais de semana, lendo e conversando com Carruthers, Irineu fez um curso completo da primeira disciplina separada da filosofia a se colocar como ciência, a economia política. Ele não desconhecia o assunto quando veio para a nova empresa. Entre as leituras obrigatórias dos caixeiros portugueses estavam os manuais de José da Silva Lisboa, o Visconde de Cairu. Este era um funcionário público baiano, que caiu nas boas graças de dom João VI quando o rei fez uma escala na Bahia, durante a vinda para o Rio de Janeiro. Homem de certo senso prático, logo percebeu que os brasileiros precisavam conhecer muito mais sobre comércio para poder lidar com os ingleses. E como escrevia copiosamente, supriu quase sozinho a total falta de literatura sobre o assunto na Colônia. Lançou uma profusão de manuais e memórias, especialmente escritas para aperfeiçoar os empregados do comércio e prepará-los para o exame da Real Junta de Comércio. Esses livros de títulos curiosos - Sabatina familiar dos amigos do bem comum, Ensaio sobre o estabelecimento de bancos para o progresso da indústria e riqueza nacional ou Regras da praça ou Bases da regulamentação comercial conforme aos novos códigos de comércio da França, Espanha e legislação pátria - passavam de mão em mão entre os caixeiros mais qualificados como Irineu, que esperavam subir na carreira com melhores conhecimentos.

Cairu admirava os ingleses, sobretudo Adam Smith, autor de A riqueza das nações. Pretendia ser apenas um bom divulgador de sua obra. Porém, ao adaptar a teoria do escocês a uma sociedade escravista, na qual o trabalho estigmatizava e o ócio premiava, e também a seus bons princípios de católico extremado, foi obrigado a muitos malabarismos. Em seu Princípios de economia política, pretensamente um folheto de divulgação de Smith, o bom Cairu remontou as idéias do mestre a seu modo, dando uma cor toda local a sua versão. Começou por substituir o mercado por um outro princípio regulador da vida econômica, o velho e bom paternalismo da Coroa: "O primeiro princípio da economia política é que o soberano de cada nação deve considerar-se como o chefe ou cabeça de uma vasta família, e conseqüentemente amparar todos os que nela estão como seus filhos e cooperadores da geral felicidade".

Torto o princípio, torto o caminho. A idéia de que o trabalho é a fonte de toda a riqueza não podia entrar na cabeça de nenhum senhor de escravos. E para que a importante função de dar ordens não parecesse menos nobre do que conviria para esses eventuais leitores, ocorreu-lhe dar a ela o devido destaque. Em vez da riqueza pelo trabalho, atribuiu a Smith o elogio de outros valores maiores - e dignos de um senhor.

Na nova escala, o trabalho vinha por último na construção da riqueza: Inteligência, Indústria e Trabalho são as causas da riqueza das nações. [...] "Inteligência é o conhecimento das cousas e bem assim dos expedientes de proporcionar fins a meios, para terem as empresas convenientes resultados. Indústria é a energia e constância dos homens em suas operações penosas para vencerem obstáculos e não desacorçoarem com perigos e sinistros. Trabalho é o exercício mecânico do corpo com que se executam essas operações", explicou em seu Estudos do bem comum. Daí a chegar a uma fórmula de progresso econômico que dava um justo prêmio para os labores intelectuais dos donos de escravos, os que só usavam a inteligência e deixavam o exercício mecânico do trabalho para os outros, foi apenas um passo. "[Seguidas as boas regras da economia política] o trabalho se aproximará cada vez mais daquele justo modo, e alívio, com as convenientes proporções de descanso, que é o objeto do voto geral".

Com essas pequenas alterações, não admira que até mesmo os brasileiros que defendiam as novidades trazidas pelos ingleses tivessem dificuldades para entender a lógica das idéias de Smith. Estudando as quase mil páginas de *A riqueza das nações* no original inglês – e discutindo o texto na companhia de um tipo que parecia saído daquele livro, Irineu teve surpresa atrás de surpresa. Em vez do economista que elogiava o deleite de senhores, Irineu conheceu, nos intervalos noturnos de suas jornadas de negócios, uma nova fórmula para o mundo. Passou a acreditar no mercado livre (que Cairu, num tique mercantilista, chamava de "livre câmbio") como o grande centro da vida social. A pensar na concorrência como um instrumento essencial de desenvolvimento, pelo incentivo a uma divisão mais eficiente do trabalho. A achar que bom governo é o que não se mete a regular o mercado, nunca o que toma conta de todos como se fossem crianças. A ver os privilégios políticos e legais por que tanto lutava seu antigo patrão como barreiras ao desenvolvimento, por serem vantagens de particulares que diminuía a eficiência do mercado.¹⁸

Após fechar dois longos parênteses sobre a história do Brasil, retorna-se à Grã-Bretanha. Mesmo que o legislador britânico tradicionalmente intervenha pouco no mundo dos negócios, algumas iniciativas merecem destaque¹⁹, a saber:

- (i) O *British Companies Act* de 1844, ao criar o processo de registro requerido para atribuir personalidade jurídica às sociedades e que impôs a auditoria das contas e balanços das sociedades empresárias listadas em Bolsa;
- (ii) O *Companies Act* de 1862, que fixou regras fiscais para o tratamento dos dividendos e determinou auditorias aos bancos;
- (iii) O *Companies Act* de 1985, altamente modificado pelo *Companies Act* de 2006, que é até hoje a mais extensa regulamentação editada pelo Parlamento, contendo 1300 *sections* e cerca de 700 páginas; e
- (iv) O *Financial Reporting Review Panel*, instituído em 1990, que de tempos em tempos se reúne para avaliar as boas práticas contábeis que permitirão sanar vícios e melhorar a boa governança corporativa, vinculado ao agente regulador *Financial Reporting Council*.

Toda essa tradição britânica foi herdada e aperfeiçoada nos EUA onde, diversamente das sociedades empresárias europeias tradicionais que costumavam recorrer à banca para financiar-se, o empresariado recorre principalmente ao mercado de capitais e, em

¹⁸ Ibidem, p. 118-119.

¹⁹ Cf. CARLOS, Maria Amélia Barradas. *Do papel da escrituração no direito comercial – algumas reflexões*. In *Estudos em homenagem ao Professor Doutor José Lebre de Freitas*, 2º v. Coimbra: Coimbra Editora, 2013, pp. 363 - 384, p. 379.

consequência, é imperativo se adequar a exigências de mercado, razão pela qual se aperfeiçoou o princípio de *full disclosure*.

Tais sociedades, sujeitas ao poder fiscalizador da *Securities and Exchange Commission* seguem os *Generally Accepted Accounting Principles* (USGAAP) preparados e revistos pelo *Federal Accounting Standard Board* (FASB).

O alargamento da atividade empresarial no Novo Mundo muito se deve às regras de escrituração não engessadas em Códigos, que num moto darwiniano se adaptam rapidamente à medida das necessidades impostas pelo mercado.

Ocorre que, como mostrado anteriormente, o USGAAP avolumou-se de uma forma insana e tenta prever toda e qualquer situação a fim de prevenir litígios e limitar responsabilidades dos responsáveis pela escrituração, especialmente após escândalos de governança como o da Enron. Mais adiante se mostrará que a SEC ensaiou um movimento no sentido de abraçar o IFRS, mas essa tendência por ora se encontra arrefecida.

1.4. A dualidade de modelos de escrituração contábil internacional

Maria Amélia Barradas Carlos²⁰ tira interessantes conclusões a respeito da dualidade de modelos de escrituração comercial:

As referidas particularidades históricas conduziram a uma dualidade de modelos de escrituração comercial, marcadas por singularidades regionais: o modelo romano-germânico, liderado pela Alemanha, e o anglo-saxónico, de origem britânica, liderado pelos Estados Unidos da América.

Enquanto o primeiro tende a valorizar o patrimônio, observando especialmente os interesses dos bancos e preocupando-se com a tutela dos credores, o segundo tende a dar maior relevo às perspectivas de negócio e aos interesses dos titulares das participações sociais.

Seria o modelo anglo-saxónico que acabaria por interferir nas regras internacionais da escrituração comercial, provocando sucessivas mudanças no modelo romano-germânico.

A autora ressalta a penetração do modelo anglo-saxónico nas regras internacionais de escrituração comercial em virtude de as normas da Comunidade Europeia, buscando uma harmonização de regras entre os Estados membros, terem adotado três importantes diretivas e sucessivos regulamentos atinentes ao tema²¹ que trouxeram muitas novidades de origem anglo-saxônica para as normas comunitárias.

²⁰ Ibidem, pp. 380 – 381.

²¹ Quarta diretiva, relativa à prestação de contas anuais de certas sociedades; sétima diretiva, referente às contas consolidadas; oitava diretiva, que diz respeito à fiscalização de elementos contábeis a fim de evitar falsificações;

Com efeito, hoje a Comunidade Europeia (CE) possui normativas de escrituração contábil totalmente lastreadas nos estudos do *International Accounting Standards Board* (IASB), criado em 2001 a partir de uma reformulação do *International Accounting Standards Committee* (IASC), uma fundação independente criada em 1973 por representantes dos organismos profissionais de contabilidade da Austrália, Canadá, França, Alemanha, Japão, México, Países Baixos, Grã-Bretanha, Irlanda e EUA, como demonstram os Considerandos do Regulamento (CE) n. 1126/2008:

Considerando o seguinte:

(1) De acordo com o Regulamento (CE) n.º 1606/2002, em relação a cada exercício financeiro com início em ou depois de 1 de Janeiro de 2005, as sociedades regidas pela legislação de um Estado-Membro cujos títulos são negociados publicamente devem, em determinadas condições, elaborar as suas contas consolidadas em conformidade com as normas internacionais de contabilidade, na acepção do artigo 2.º do mencionado regulamento.

(2) Determinadas normas internacionais e interpretações vigentes em 14 de Setembro de 2002 foram adoptadas no âmbito do Regulamento (CE) n.º 1725/2003 da Comissão, de 29 de Setembro de 2003, que adopta certas normas internacionais de contabilidade, nos termos do Regulamento (CE) n.º 1606/2002 do Parlamento Europeu e do Conselho (2). A Comissão, após apreciar os pareceres apresentados pelo Grupo de Peritos Técnicos (TEG — Technical Expert Group) do EFRAG (European Financial Reporting Advisory Group), alterou o referido regulamento de forma a incluir integralmente todas as normas apresentadas pelo International Accounting Standards Board (IASB), bem como todas as interpretações apresentadas pelo International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC), adoptadas na Comunidade até 15 de Outubro de 2008, excepto a IAS 39 (respeitante ao reconhecimento e mensuração dos instrumentos financeiros), da qual foram omitidas pequenas partes.

(3) As diversas normas internacionais foram adoptadas no âmbito de diferentes regulamentos, o que cria insegurança jurídica e dificulta a correcta aplicação das normas internacionais de contabilidade na Comunidade. A fim de simplificar a legislação comunitária relativa às normas de contabilidade, é conveniente, por razões de clareza e transparência, incorporar num único texto as normas actualmente constantes do Regulamento (CE) n.º 1725/2003 e respectivos actos modificativos.

(4) O Regulamento (CE) n.º 1725/2003 deve, por conseguinte, ser substituído pelo presente regulamento.

(5) As medidas previstas no presente regulamento estão em conformidade com o parecer do Comité de Regulamentação Contabilística.

Hoje há dois sistemas contábeis internacionais amplamente aceites para a escrituração empresarial: USGAAP e IFRS. Ambos possuem o objetivo manifesto de facilitar a decisão de investidores no mercado de capitais. Ainda assim, apesar de suas grandes similaridades em muitos aspectos, ainda há diversos tópicos capazes de levar os investidores e demais agentes

Regulamento (CE) n.º 1606/2002 e finalmente o Regulamento (CE) n.º 1126/2008, que, ao revogar o Regulamento (CE) n.º 1725/2003 e suas posteriores alterações, consolidou as normas do IASB.

do mercado a conclusões distintas sobre como agir a partir dos dados contábeis de determinada sociedade empresária²².

Ao bem da verdade, a dualidade de sistemas arrefeceu nos últimos anos e há atores importantes que continuam a defender que os EUA, além de permitir às empresas estrangeiras listadas em Bolsa que possam optar por apresentar seus relatórios financeiros segundo os ditames IFRS, passem também a exigí-los das empresas domésticas. Uma das pessoas influentes com esse pensamento e agenda era a presidente da SEC na gestão Obama, a Dra. Mary Jo White que, às vésperas de deixar o órgão, assim se manifestou publicamente:

Building high-quality, globally accepted accounting standards requires that the Commission support further efforts by the FASB and IASB on convergence between their accounting standards to enhance the quality and comparability of financial reporting – both domestically and across borders. The next SEC Chair, working closely with the agency’s Chief Accountant, should continue to be an active member of the Monitoring Board of the IFRS Foundation, FASB should make full use of its membership on the IASB’s Accounting Standards Advisory Forum, and the IASB should be welcoming and responsive to those inputs.

Although the FASB and IASB have completed their agreed-upon, priority convergence projects, this milestone must not mark the end of the intense collaboration that has occurred between the two Boards over the last few years. These efforts have greatly enhanced the quality of accounting standards in a number of important areas, including recently narrowing many differences in the accounting standards for revenue recognition, leases, credit losses on financial instruments, and recognition and measurement of financial assets and liabilities.

[...]

Building high-quality, globally accepted accounting standards also requires the continued commitment of the Commission, both in its public support and in its efforts to facilitate the development of strong standards by both the FASB and the IASB. In particular, the Commission, in addition to its strong support of these efforts generally, should be particularly sensitive to monitoring how the needs and interests of investors and issuers may change in the future and seek opportunities to guide and accelerate the development of high-quality, globally accepted accounting standards. This objective continues to be central to the SEC’s mission to protect investors.^{23 24}

²² Cf. FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Summary of the FASB’s IASC / USGAAP Comparison Project*. Connecticut: FASB, 1999, . Disponível em <<<https://www.treasury.gov/resource-center/international/standards-codes/Documents/code6.pdf>>>. Acesso em 05/03/2018.

²³ U.S. SECURES AND EXCHANGE COMMISSION. *Public Statement by Chair Mary Jo White*, 5 Jan 2017. Disponível em << https://www.sec.gov/news/statement/white-2016-01-05.html#_edn3>>. Acesso em 14 Set 2018.

²⁴ O trecho correspondente na tradução é: “A construção de padrões contábeis globalmente aceitos e de alta qualidade exige que a Comissão apóie os esforços do FASB e do IASB na convergência entre seus padrões contábeis para melhorar a qualidade e a comparabilidade dos relatórios financeiros - tanto internamente quanto transfronteiras. O próximo Presidente da SEC, trabalhando em conjunto com o Contador-Chefe da agência, deve continuar a ser um membro ativo do Conselho de Monitoramento da Fundação IFRS, o FASB deve fazer pleno uso de seus membros no Fórum Consultivo de Normas Contábeis do IASB, e o IASB deve ser acolhedor e receptivo a esses insumos.

Embora o FASB e o IASB tenham concluído seus projetos de convergência prioritária acordados, esse marco não deve marcar o fim da intensa colaboração que ocorreu entre os dois conselhos nos últimos anos. Esses esforços melhoraram muito a qualidade dos padrões contábeis em várias áreas importantes, incluindo recentemente a redução de muitas diferenças nos padrões contábeis para reconhecimento de receita, arrendamentos, perdas de crédito em instrumentos financeiros e reconhecimento e mensuração de ativos e passivos financeiros.

É possível dizer com alguma segurança que há uma tendência de as IFRS ganharem cada vez mais força e se consolidarem como o grande padrão global de escrituração contábil. O Brasil, por exemplo, já as adotou com um entusiasmo que chega a ser peculiar, como será tratado mais adiante.

Mas não convém pular etapas. Por esse motivo, a próxima seção entrará no detalhamento da regulamentação de base trazida pelo Código Civil Brasileiro.

[...]

A construção de padrões contábeis globalmente aceitos e de alta qualidade também requer o compromisso contínuo da Comissão, tanto em seu apoio público quanto em seus esforços para facilitar o desenvolvimento de padrões sólidos tanto pelo FASB quanto pelo IASB. Em particular, a Comissão, para além do seu forte apoio a esses esforços, deve ser particularmente sensível ao controle da forma como as necessidades e interesses dos investidores e emitentes podem mudar no futuro e procurar oportunidades para orientar e acelerar o desenvolvimento de alta qualidade dos padrões de contabilidade globalmente aceitos. Este objetivo continua a ser central para a missão da SEC de proteger os investidores” (tradução nossa).

2. OS REQUISITOS LEGAIS PARA A ESCRITURAÇÃO NO BRASIL

2.1 Ambientação

Dentre as principais obrigações legais dos empresários brasileiros, sob a ótica estritamente das leis empresariais, se destacam o registro junto aos órgãos competentes, as normas que concernem ao nome, estabelecimento e ponto empresariais, o respeito à livre concorrência e à propriedade industrial, bem como o dever de escriturar e guardar livros.

Essa última obrigação legal se torna incontestável com a simples leitura do *caput* do artigo 1.179 do CCB:

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.

Tais livros apresentam tamanha importância, a ponto de a Lei n. 13.105/2015 (Código de Processo Civil) lhes atribuir força probatória:

Art. 417. Os livros empresariais provam contra seu autor, sendo lícito ao empresário, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Art. 418. Os livros empresariais que preencham os requisitos exigidos por lei provam a favor de seu autor no litígio entre empresários.

A reforçar ainda mais a relevância da correta escrituração, o §2º do artigo 297 Decreto-lei n. 2.848/1940 (Código Penal) equipara os livros empresariais a documentos públicos para fins de capitulação dos crimes de falsificação de documento público (*caput* do artigo 297) e uso de documento falso (artigo 304), ambos apenados com reclusão de dois a seis anos e multa.

Dentre as principais consequências da ausência de escrituração ou de sua irregularidade para o empresário podem ser apontadas:

- (i) A presunção de veracidade das alegações de um *ex adverso* sobre os fatos que os livros empresariais poderiam fazer prova contrária (art. 1.191, §2º, c/c art. 1.192 do Código Civil);
- (ii) A configuração de crime falimentar²⁵ e o agravamento da pena prevista para o artigo 168 da Lei nº 11.101/2005²⁶; e

²⁵ Art. 178. Deixar de elaborar, escriturar ou autenticar, antes ou depois da sentença que decretar a falência, conceder a recuperação judicial ou homologar o plano de recuperação extrajudicial, os documentos de escrituração contábil obrigatórios:
Pena – detenção, de 1 (um) a 2 (dois) anos, e multa, se o fato não constitui crime mais grave.

- (iii) A impossibilidade de pedir a sua própria falência pela falta de requisitos essenciais previstos no artigo 105 da Lei n. 10.101/2005²⁷.

2.2 Os Contabilistas

O contabilista regularmente inscrito no Conselho Regional de Contabilidade é um preposto, com vínculo trabalhista ou não, a quem compete lançar em livros próprios todas as operações que envolvem a vida econômica da atividade empresarial, conforme determina o artigo 1.182 do Código Civil:

²⁶ Art. 168. Praticar, antes ou depois da sentença que decretar a falência, conceder a recuperação judicial ou homologar a recuperação extrajudicial, ato fraudulento de que resulte ou possa resultar prejuízo aos credores, com o fim de obter ou assegurar vantagem indevida para si ou para outrem.
Pena – reclusão, de 3 (três) a 6 (seis) anos, e multa.

Aumento da pena

§ 1º A pena aumenta-se de 1/6 (um sexto) a 1/3 (um terço), se o agente:

- I – elabora escrituração contábil ou balanço com dados inexatos;
- II – omite, na escrituração contábil ou no balanço, lançamento que deles deveria constar, ou altera escrituração ou balanço verdadeiros;
- III – destrói, apaga ou corrompe dados contábeis ou negociais armazenados em computador ou sistema informatizado;
- IV – simula a composição do capital social;
- V – destrói, oculta ou inutiliza, total ou parcialmente, os documentos de escrituração contábil obrigatórios.

Contabilidade paralela

§ 2º A pena é aumentada de 1/3 (um terço) até metade se o devedor manteve ou movimentou recursos ou valores paralelamente à contabilidade exigida pela legislação.

Concurso de pessoas

§ 3º Nas mesmas penas incidem os contadores, técnicos contábeis, auditores e outros profissionais que, de qualquer modo, concorrerem para as condutas criminosas descritas neste artigo, na medida de sua culpabilidade.

Redução ou substituição da pena

§ 4º Tratando-se de falência de microempresa ou de empresa de pequeno porte, e não se constatando prática habitual de condutas fraudulentas por parte do falido, poderá o juiz reduzir a pena de reclusão de 1/3 (um terço) a 2/3 (dois terços) ou substituí-la pelas penas restritivas de direitos, pelas de perda de bens e valores ou pelas de prestação de serviços à comunidade ou a entidades públicas.

²⁷ Art. 105. O devedor em crise econômico-financeira que julgue não atender aos requisitos para pleitear sua recuperação judicial deverá requerer ao juízo sua falência, expondo as razões da impossibilidade de prosseguimento da atividade empresarial, acompanhadas dos seguintes documentos:

I – demonstrações contábeis referentes aos 3 (três) últimos exercícios sociais e as levantadas especialmente para instruir o pedido, confeccionadas com estrita observância da legislação societária aplicável e compostas obrigatoriamente de:

- a) balanço patrimonial;
- b) demonstração de resultados acumulados;
- c) demonstração do resultado desde o último exercício social;
- d) relatório do fluxo de caixa;

II – relação nominal dos credores, indicando endereço, importância, natureza e classificação dos respectivos créditos;

III – relação dos bens e direitos que compõem o ativo, com a respectiva estimativa de valor e documentos comprobatórios de propriedade;

IV – prova da condição de empresário, contrato social ou estatuto em vigor ou, se não houver, a indicação de todos os sócios, seus endereços e a relação de seus bens pessoais;

V – os livros obrigatórios e documentos contábeis que lhe forem exigidos por lei;

VI – relação de seus administradores nos últimos 5 (cinco) anos, com os respectivos endereços, suas funções e participação societária (sublinhou-se).

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.

A ressalva do artigo 1.174 diz respeito à possibilidade do instrumento de outorga de poderes ou de nomeação delimitar as funções do contabilista, fixando-lhe limitações. A exceção da ausência de contabilista na localidade tende a virar letra morta, na exata medida em que cada vez mais os livros são escriturados eletronicamente e há diversos serviços de contabilidade a preços módicos prestados *online*.

A profissão contábil atualmente é regida pelo Decreto-Lei n. 806/1969 e pelo Decreto n. 66.408/1970. Ainda segundo a terminologia dessa época, é de se ressaltar que os lançamentos efetuados pelos contabilistas já obrigavam o comerciante proprietário dos livros, independentemente da responsabilidade pessoal do técnico por incorreções, erros grosseiros ou irregularidades que venha a cometer.

Há uma importante exceção à regra geral acima mencionada. Ao fazer uma remissão à parte final do artigo 45 da Lei n. 6.024/1974, o parágrafo único e o *caput* do artigo 3º da Lei n. 9.447/1997, estabelece a responsabilidade solidária entre os controladores de instituições financeiras e as sociedades de auditoria contábil e auditores contábeis independentes que venham a sofrer intervenção do Banco Central do Brasil (BACEN), liquidação ou falência, uma vez constatado dolo ou culpa grave, no juízo falimentar.

É de se ressaltar também que há diversas decisões em processos administrativos sancionadores, atualmente regulados pela Lei n. 13.506/2017, tanto da Comissão de Valores Mobiliários (CVM) quanto do BACEN, que aplicam consideráveis multas às sociedades de auditoria e seus sócios que negligenciam seus deveres de diligência, especialmente quanto ao dever de informar os reguladores, detectar irregularidades ou apontar operações não usuais ou com partes relacionadas em notas explicativas às demonstrações financeiras que auditam.

Ainda assim, é clássico o entendimento de que os lançamentos contábeis serão quase sempre de responsabilidade do empresário preponente, a teor do quanto dispõe o artigo 1.177 do Código Civil, *in verbis*:

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.

Entende-se que, ainda que reste incontestado a má-fé do contabilista ou qualquer outro preposto, para que haja uma completa exclusão da responsabilidade do empresário, esse deverá provar o conluio de seu preposto com o proponente da demanda que pretenda usar a escrituração de seus livros como o esteio principal da causa de pedir.

Isso porque o terceiro de boa-fé, mesmo diante de um caso de dolo do contabilista, não pode ser prejudicado por um ato ilícito cometido por alguém escolhido pelo empresário com quem contrata. Essa conclusão se baseia na tutela da boa-fé explicitada no parágrafo único do dispositivo acima citado.

A responsabilidade solidária *ex lege* de qualquer auxiliar do empresário que age com dolo no lançamento de livros ou fichas da sociedade carece de prova a ser produzida por quem propõe a demanda. No caso de culpa, caberá ao empresário o direito de, ao prová-la, buscar ressarcimento de perdas e danos.

Tudo isso é de extrema relevância, pois, como será doravante minudenciado, o artigo 226 do Código Civil estipula que “Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a quem pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem conformados por outros subsídios”.

2.3. Escrituração e contabilidade

O empresário, para desenvolver regularmente suas atividades, necessita contabilizar a vida física e dinâmica de seu empreendimento em livros próprios previstos na legislação, tal qual preceitua o artigo 1.179 do Código Civil, que ora é transcrito novamente, desta feita acompanhado de seus parágrafos:

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.

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

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

O §1º faz menção à indispensabilidade do livro Diário para todo empresário não referido no §2º, com a ressalva de que tal livro poderá ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada. Mais adiante retornar-se-á ao tema.

As palavras escrituração e contabilidade costumam ser empregadas como sinônimos no dia-a-dia da sociedade empresária, a despeito de tecnicamente não se afigurarem a mesma

coisa. Os objetivos e as distinções da escrituração e da contabilidade são muito bem delineados por Arnaldo Rizzardo²⁸:

“Escriturar” tem o significado lato de “escrever”, passando, no entanto, a expressar o ato de lançamento contábil, ou de transcrição em livros, ou em arquivos eletrônicos, de todas as movimentações e dados procedidos na sociedade empresária ou não. Por meio da escrituração, tem-se o registro da generalidade das operações da sociedade, isto é, dos atos e fatos relativos à atividade empresarial, o que se faz em livros próprios destinados para tanto.

Usualmente, não há diferença entre escrituração e contabilidade, pois representam, uma e outra expressão, os registros da vida econômica e patrimonial da sociedade. Todavia, para quem se preocupa com sutilezas, a distinção que se afigura é mais quanto à maneira de se desenvolver uma e outra forma. Enquanto a contabilidade concerne ao sistema de contas, a escrituração consiste na maneira ou método de se efetuarem os lançamentos, envolvendo os lançamentos, ao escrito dos atos e contratos realizados.

A contabilidade ou escrituração permite uma visão real dos movimentos e da vida da sociedade, permitindo o acompanhamento da situação a cada dia, e tornando-se indispensável, também, para finalidades fiscais. Os lançamentos é que traçam os níveis exatos de incidência.

Faz-se acompanhar a contabilidade da escrituração nos livros. Os dados lançados devendo reportar-se no documento respectivo e que importou (*sic*) na sua em escrituração.

Pela contabilidade se colhem os elementos que levam ao balanço patrimonial e aos resultados econômicos. Além disso, proporciona informações aos sócios da empresa que não participam diretamente de sua gestão.

A sutileza mencionada por Rizzardo a respeito da diferença entre ‘escrituração’ e ‘contabilidade’ ganha relevância na medida em que diversos autores criticam a nomenclatura atribuída ao Capítulo IV do Título IV do Livro II do Código Civil: “DA ESCRITURAÇÃO”. Isso porque o *caput* do artigo 1.179 realmente embaralha em um só conceito a escrituração uniforme dos livros empresariais e respectiva documentação (primeira parte) com as demonstrações contábeis (segunda parte), por sua vez aludidas como ‘Exercício Social e Demonstrações Financeiras’ na Lei n. 6.404/1976 (Lei das S.A.).

Convém lembrar que o objeto de qualquer sistema de contabilidade é “registrar as mutações patrimoniais”, conforme preconiza o artigo 177 da Lei das S.A., com redação não muito diferente do Decreto-lei n. 486/1969, que ao fazer uso da expressão “que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial do comerciante” igualmente delimitava o objetivo central de se adotar um sistema contábil.

Essa dissertação apenas abordará superficialmente os sistemas contábeis existentes e não abordará questões polêmicas envolvendo as demonstrações contábeis/financeiras por uma questão de corte metodológico. O principal enfoque se dará na escrituração dos livros empresariais que darão suporte a qualquer sistema contábil para o empresário brasileiro.

²⁸ RIZZARDO, Arnaldo. *Direito de Empresa*. – 5 ed. Ver, atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2014, pp. 1.111 – 1.112.

2.4. Empresários não obrigados à escrituração

O §2º do artigo 1.171 há pouco transcrito cuida da previsão de que, no artigo 970 do Código Civil, se prevê que “A lei assegurará tratamento favorecido, diferenciado e simplificado ao empresário rural e ao pequeno empresário, quanto à inscrição e aos efeitos daí decorrentes”.

Nessa esteira, o artigo 68 da Lei Complementar n. 123/2006 dispensa o Microempreendedor individual (MEI) de toda e qualquer escrituração de livros e de lançamentos contábeis, eis que reza:

Art. 68. Considera-se pequeno empresário, para efeito de aplicação do disposto nos arts. 970 e 1.179 da Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), o empresário individual caracterizado como microempresa na forma desta Lei Complementar que aufera receita bruta anual até o limite previsto no §1º do art. 18-A.

Com relação a quem já desenvolve atividade rural de forma organizada, lhe é facultado requerer a sua inscrição como empresário individual ou sociedade empresária perante as Juntas Comerciais. Nesses casos o empresário rural equipara-se aos demais e também deverá escriturar ao menos os livros obrigatórios, à luz do artigo 971 do Código Civil.

2.5. A autenticação dos livros

Segundo De Plácido e Silva²⁹, Livro:

(...) é o vocábulo usado para designar... toda coleção de cadernos, impressos, manuscritos... ligados entre si por uma costura ou outro método, protegidos exteriormente por duas capas. Segundo o método de sua confecção, os livros são brochados ou encadernados. Livros brochados são ligeiramente costurados ou grampeados, enfeixados em capas flexíveis e de pouca resistência. Livros encadernados são os que se costuram com maior firmeza e segurança, sendo protegidos por capas, geralmente duras, e de maior resistência.

Atualmente a expressão ‘livro’ ainda é utilizada por um grande apego à tradição e por imposição legislativa, já que a escrituração dos lançamentos contábeis caminha para ser totalmente gerada e conservada em meio magnético, como se passará a demonstrar.

²⁹ DE PLÁCIDO E SILVA, Oscar Joseph. *Vocabulário jurídico*. 5ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 1978, vol. III, p. 957.

A Lei n. 8.934/1994 estabeleceu a competência normativa do Departamento Nacional de Registro de Comércio (DNRC) para editar normas sobre a escrituração contábil. A conferir:

Art. 3º Os serviços do Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins serão exercidos, em todo o território nacional, de maneira uniforme, harmônica e interdependente, pelo Sistema Nacional de Registro de Empresas Mercantis (Sinrem), composto pelos seguintes órgãos:

I - o Departamento Nacional de Registro do Comércio, órgão central Sinrem, com funções supervisora, orientadora, coordenadora e normativa, no plano técnico; e supletiva, no plano administrativo;

O DNRC foi extinto de forma polêmica³⁰ e em seu lugar tais competências foram assumidas pelo Departamento de Registro Empresarial e Integração (DREI), órgão vinculado à Secretaria da Micro e Pequena Empresa da Presidência da República, que expediu Instrução Normativa (IN) DREI 011/2013, na qual são indicados os instrumentos da escrituração:

- (i) Livros em papel;
- (ii) Conjunto de fichas avulsas (art. 1.180 CC);
- (iii) Conjunto de fichas ou folhas contínuas (art. 1.180 CC);
- (iv) Livros em microfichas geradas por meio de microfilmagem de saída direta do computador até 31/12/2014; e
- (v) Livros digitais.

Importante destacar que os dados contábeis não podiam ficar registrados somente na memória do computador. Era necessária a impressão dos livros digitais e sua posterior autenticação na Junta Comercial para atender corretamente ao art. 1.180 do CC, consoante longa tradição inaugurada com o Alvará pombalino de 1756.

Sobre a autenticação prescreve o artigo 12 da IN DREI 011/2013:

Art. 12. Lavrados os Termos de Abertura e de Encerramento, os instrumentos de escrituração dos empresários e das sociedades empresárias, de caráter obrigatório, salvo disposição especial de lei, deverão ser submetidos à autenticação pela Junta Comercial (art. 1.181 – CC/2002, excepcionadas as impossibilidades técnicas):

I – antes ou depois de efetuada a escrituração, quando se tratar de livros em papel, conjuntos de fichas ou folhas contínuas;

II – após efetuada a escrituração, quando se tratar de microfichas geradas através de microfilmagem de saída direta do computador (COM) e de livros digitais.

A partir de 2014, com a IN n. 1.420 da SRF foi instituída a obrigatoriedade da Escrituração Contábil Digital (ECD) para a esmagadora maioria das sociedades empresárias,

³⁰ Diz-se que a extinção do DNRC e a sua substituição pelo DREI é, no mínimo, polêmica, pelo fato de ter se dado pela edição do Decreto n. 8.001/2003, que não teria – em princípio – força para derrogar dispositivos da Lei n. 8.934/1994.

conforme Decreto n. 6.022/2007, que instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED). A referida IN foi revogada pela IN SRF n. 1.774/2017, cujo artigo 2º prescreve:

Art. 2º A ECD compreenderá a versão digital dos seguintes livros:

I - livro Diário e seus auxiliares, se houver;

II - livro Razão e seus auxiliares, se houver; e

III - livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórias dos assentamentos neles transcritos.

Parágrafo único. Os livros contábeis e documentos mencionados no caput devem ser assinados digitalmente, com certificado digital emitido por entidade credenciada pela Infraestrutura de Chaves Públicas Brasileira (ICP-Brasil), a fim de garantir a autoria, a autenticidade, a integridade e a validade jurídica do documento digital.

O Decreto n. 8.683/2016 alterou o Decreto n. 1.800/1996, que por sua vez regulamenta a Lei n. 8.934, para afirmar que a “autenticação dos livros contábeis das empresas poderá ser feita pelo” SPED “mediante a apresentação da escrituração contábil digital”.

Entende-se que esse Decreto não conflita com o artigo 1.181 do Código Civil, que determina a autenticação dos livros no Registro Público de Empresas Mercantis, uma vez que o Decreto que regulamenta o Registro Público de Empresas Mercantis passou a considerar o comprovativo de transmissão ao SPED algo equivalente e substitutivo à autenticação de livros pelas Juntas Comerciais. É mais uma alternativa à disposição do empresário que certamente preponderará, pois uma obrigação acessória tributária passou a valer também como uma obrigação que tinha natureza estritamente empresarial.

Como de costume, os referidos livros deverão ser assinados – agora eletronicamente – tanto pelo contabilista quanto pelo responsável legal pela sociedade empresária junto à Secretaria da Receita Federal, de acordo com a Resolução n. 1.020 do Conselho Federal de Contabilidade³¹.

2.6 Classificação dos livros empresariais

Os livros empresariais podem ser classificados da seguinte forma:

- (i) livros obrigatórios comuns;
- (ii) livros obrigatórios especiais;
- (iii) livros auxiliares ou facultativos;

³¹ SEBOLD, Marcia; PIONER, Lucas Mello; SCHAPPO, Cássio; PIONER, João José Mello. *Evolução da contabilidade brasileira: do governo eletrônico ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED*. Paraná, Revista Enfoque: Reflexão contábil; v. 31, n. 2, pp. 23-32.

Com a revogação da obrigação do Livro Copiador de Cartas pelo Decreto-lei 486/1969 o Diário – mesmo antes do artigo 1.180 do CC, já era o único livro obrigatório comum.

Sérgio Campinho³² fornece uma visão panorâmica bastante satisfatória sobre os livros obrigatórios especiais e os livros facultativos, a conferir:

Dentre os livros obrigatórios especiais podemos destacar os livros a que todas as sociedades anônimas são obrigadas a escriturar, conforme redação do artigo 100, da Lei n. 6.404/76, o Livro de Atas da Assembleia dos Cotistas, nas sociedades limitadas que adotem a figura da assembleia (§1º, do artigo 1.075), o Livro de Registro de Duplicatas, que devem ser mantidos e escriturados pelos empresários que emitem estes títulos de crédito (Lei n. 5.474/78, artigo 19), o Livro de Balancetes Diários e Balanços dos estabelecimentos bancários (Lei n. 4.843/65), o Livro de Entrada e Saída de Mercadorias dos Armazéns Gerais (Decreto n. 1.102/1.903, artigo 7º), os livros dos leiloeiros exigidos pelo artigo 31 do Decreto n. 21.981/32, dentre os quais se encontram o Diário de Entrada, o Diário de Saída e o Diário de Leilões, além de outros relativos às atividades dos corretores de navio, de mercadorias, tradutor público, etc.

No rol dos livros facultativos, temos os livros Caixa, Conta-Corrente, Obrigações a Pagar, Obrigações a Receber, além daqueles que o empresário, a seu critério, quiser utilizar.

Os livros empresariais, sejam eles obrigatórios ou facultativos, para produzirem efeitos jurídicos, devem observar um critério de escrituração e estar devidamente autenticados no Registro Público de Empresas Mercantis. A escrituração, que deverá ficar a cargo de contabilista legalmente habilitado, 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. Permite-se o emprego de códigos numéricos ou abreviaturas, que deverão constar de livro próprio e separado do empresário, igualmente autenticado (artigos 1.181, 1.182 e 1.183).

Cabe ressaltar que a Lei Complementar n. 123/2006, além de liberar o MEI da obrigação de escriturar qualquer livro empresarial, estabelece mais um livro obrigatório especial no que tange às microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) optantes pelo Simples Nacional, de acordo com as circunstâncias que ora se passa a expor, qual seja, o livro Caixa:

Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

I - emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor;

II - manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento das obrigações acessórias a que se refere o art. 25 desta Lei Complementar enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes.

(...)

§ 2º As demais microempresas e as empresas de pequeno porte, além do disposto nos incisos I e II do caput deste artigo, deverão, ainda, manter o livro-caixa em que será escriturada sua movimentação financeira e bancária (sublinhou-se).

³² CAMPINHO, Sérgio. *O direito de empresa à luz do código civil*. 13ª edição revista e atualizada – Rio de Janeiro: Renovar, 2014, pp. 401 – 403.

No Livro Caixa são registrados todos os recebimentos e pagamentos em dinheiro, lançados de forma cronológica (dia, mês e ano). Destina-se exclusivamente ao controle dos lançamentos de entrada e saída da conta Caixa da empresa. É bastante adotado pelos departamentos responsáveis pelo controle das receitas e pelo pagamento de despesas e custos (tesouraria) das sociedades empresárias.

Suas anotações devem ser metódicas, detalhadas e diárias, sem fazer menção a recebíveis futuros, ou ainda dependentes de compensação bancária, e deve ter lastro em todas as notas fiscais e demais comprovantes.

Sua estrutura compreende (i) a data de cada registro; (ii) um breve histórico; (iii) as entradas (débito) e saídas (crédito); e (iv) o saldo atual da conta. Eis um exemplo bastante simplificado de livro caixa:

Gráfico 1: Exemplo de Livro Caixa

LIVRO CAIXA				
Data	Histórico	Débito (entradas)	Crédito (saídas)	Saldo
01/12/2017	Saldo do mês anterior	-	-	R\$3.000,00
06/12/2017	Pagamento aluguel mês 11/12 cfe documento n.127		R\$600,00	R\$2.400,00
13/12/2017	Compra material de escritório cfe NFe n.3758		R\$80,00	R\$2.320,00
19/12/2017	Recebimento de fatura ref. mês 10/2012 cfe doc n.322	R\$1.300,00		R\$3.620,00
29/12/2012	Venda de mercadorias cfe NFe n.0055	R\$1.000,00		R\$4.620,00
		Saldo do mês		R\$1.620,00
		Saldo anterior		R\$3.000,00
		Saldo atual		R\$4.620,00

Outra regra excepcional se aplica às ME e EPP optantes pelo Simples Nacional que desejem associar-se com terceiros para aproveitar alguma oportunidade de negócios, ao constituir uma sociedade de propósito específico (SPE). Nos termos do artigo 56 da LC 123/2006, a SPE deverá apurar o imposto de renda da pessoa jurídica (IRPJ) com base no lucro real, de modo que, além do Diário, também deverá escriturar o livro Razão (art. 56, §2º, IV).

Cumprido comentar que o motivo dessa SPE ter de escriturar o livro Razão não é propriamente uma exceção à regra geral imposta pela legislação estritamente empresarial. Pelo fato de obrigatoriamente ter de adotar a sistemática do lucro real, essa SPE deve seguir a mesma regra adotada por todas as pessoas jurídicas que optaram ou são obrigadas à apuração

do IRPJ com base no lucro real. Tal regra geral se encontra prevista no artigo 14 da Lei n. 8.218/1991, com a redação que lhe foi atribuída pelo artigo 62 da Lei n. 8.383/1991:

Art. 14. A tributação com base no lucro real somente será admitida para as pessoas jurídicas que mantiverem, em boa ordem e segundo as normas contábeis recomendadas, livro ou fichas utilizados para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no Diário (Livro Razão), mantidas as demais exigências e condições previstas na legislação.

Parágrafo único. A não-manutenção do livro de que trata este artigo, nas condições determinadas, implicará o arbitramento do lucro da pessoa jurídica.

O Razão, por conseguinte, além de ser um livro fiscal, também pode ser considerado um livro obrigatório especial para toda sociedade que apure o IRPJ com base no lucro real, e será autenticado pelo SPED. Apesar disso, a sua eficácia deveria fazer com que todos os empresários o adotassem.

Nada mais é que o detalhamento em contas individuais, com suas respectivas subcontas, dos lançamentos efetuados no Diário. Enquanto o livro Diário é uma ferramenta de ordem cronológica para verificação da vida dinâmica da atividade empresarial, o livro Diário é uma ferramenta de ordem semântica com o mesmo propósito.

Com ele é possível controlar separadamente o movimento de todas as contas e seus respectivos saldos. Na medida em que agrega as contas patrimoniais, compostas por ativo, passivo e patrimônio líquido, receitas, despesas e custos; acaba facilitando imensamente a apuração de resultados e a elaboração das demonstrações contábeis, como o balancete e o balanço.

Sua escrituração possui os seguintes requisitos: (i) nome da conta; (ii) data do lançamento; (iii) contrapartida, i.e., a conta que completa o lançamento no sistema de partidas dobradas; (iv) histórico descritivo; (v) colunas de débito e crédito; (vi) saldo; (vii) coluna que indica se o saldo corresponde a um débito (D) ou crédito (C); e (viii) número da folha correspondente no livro Diário (exceto para a escrituração manual).

2.7. Livros fiscais e trabalhistas

Ainda que fujam do objeto desse estudo e sejam constantemente modificados, vale mencionar que o Estado intervém sobejamente na economia e torna muito complicada a vida do empresário no Brasil. Apenas para dar cabo de algumas obrigações acessórias, confira-se abaixo mais alguns Livros que o empresário deve manter:

Relativos ao Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (art. 260 do Decreto n. 3.000/1.999):

- (i) Livro para Registro de Inventário (para movimentações e estoques de mercadorias);
- (ii) Livro para Registro de Entradas (compras);
- (iii) Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR;
- (iv) Livro para Registro Permanente de Estoque (exigível das sociedades empresárias de compra e venda, incorporação, loteamento de imóveis e construção de prédios); e
- (v) Livro de Movimentação de Combustíveis.

Relativos ao Imposto sobre Produtos Industrializados (art. 444 do Decreto nº 7.212/2010):

- (i) Registro de Entradas, modelo 1;
- (ii) Registro de Saídas, modelo 2;
- (iii) Registro de Controle da Produção e do Estoque, modelo 3;
- (iv) Registro de Entrada e de Saída do Selo de Controle, modelo 4;
- (v) Registro de Impressão de Documentos Fiscais, modelo 5;
- (vi) Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência, modelo 6;
- (vii) Registro de Inventário, modelo 7;
- (viii) Registro de Apuração do IPI, modelo 8.

É de se chamar a atenção para o fato de que a listagem acima trata apenas de dois tributos federais. Nada foi dito com relação a tributos estaduais e exigências municipais.

Livros Trabalhistas:

- (i) Livro de Registro de Empregados (art. 41 a 48 da Consolidação das Leis do Trabalho); e
- (ii) Livro de Inspeção do Trabalho (Portaria METPS³³ 3.158/1971).

Finalmente, convém mencionar que a Lei Complementar 123 dispensa as ME e EPP de escriturar tais livros trabalhistas, nos termos do artigo 51.

³³ Ministério do Emprego, Trabalho e Previdência Social.

2.8 Elementos externos dos livros empresariais

De acordo com o artigo 1.183 do Código Civil os elementos externos dos livros empresariais são de um caráter bastante autoexplicativo e de certa forma se assemelham aos dizeres de Pombal sobre os requisitos do Diário no Alvará régio de 13 de novembro de 1756.

Comparemos os dois dispositivos:

(...) escrito pela Ordem Chronologica dos tempos, e das datas, sem inversão dellas, e sem interrupção, claro, ou verba alguma posta nas suas margens; no qual se achem lançados todos os assentos de todas as mercadorias, e fazendas, que os mesmos fallidos de crédito houverem comprado, e vendido; e de todas as despezas, que houverem feito com a sua pessoa e casa: Sendo o dito livro numerado, rubricado, e encerrado por distribuição por hum dos Deputados da Junta.

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.

Cabe comentar que, por óbvio, equívocos e imprecisões não apenas podem ser cometidos, mas o são inevitáveis. Nesses casos se deve proceder às retificações na data em que são descobertas, por meio de lançamentos ou partida de estorno que anula ou completa o lançamento anteriormente realizado com erro ou omissão.

Para finalizar, Mário Cozza aponta alguns outros requisitos extrínsecos aos Livros empresariais com base em normas próprias da legislação contábil e baixadas pelo DNRC, ainda ativo à época:

- Serem as folhas sequencialmente numeradas tipográfica ou mecanicamente, conforme o caso – livros, conjunto de fichas, folhas soltas ou folhas contínuas, exceto microfichas – e conter o termo de abertura, aposto no anverso da primeira, e o termo de encerramento, aposto no verso da última, folhas numeradas.
- Declarar no termo de abertura:
 - a) o nome empresarial;
 - b) o número de identificação do registro de empresa – NIRE, e a data da inscrição do empresário ou da sociedade empresária;
 - c) o local da sede, sucursal, filial ou agência a que se refere o instrumento;
 - d) a finalidade a que se destina o instrumento;
 - e) o número de inscrição no Cadastro Nacional das Pessoas Jurídicas, do Ministério da Fazenda.
- Declarar no termo de encerramento:
 - a) o nome empresarial;
 - b) o fim a que se destinou o instrumento;
 - c) o número de ordem do instrumento e a quantidade de folhas.
- Serem os termos datados e assinados pelo empresário ou administrador da sociedade empresária, e por um contabilista habilitado.
- Ser o instrumento autenticado no Registro Público de Empresas Mercantis.

2.9 A forma de escrituração do livro Diário

Fábio Ulhoa Coelho³⁴ assim definiu o livro Diário: “Trata-se de livro contábil, em que se devem lançar, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade empresarial, bem como os atos que modificam ou podem modificar o patrimônio do empresário”.

É importante não confundir o Diário com outra demonstração financeira que a Lei nº 11.638/2007 introduziu no inciso IV do artigo 176 da Lei das S.A.: a demonstração de fluxo de caixa (DFC). A finalidade da DFC é revelar as oscilações nas disponibilidades de caixa e contas equivalentes (operações, financiamentos e investimentos) de uma companhia durante determinado período. Atende aos anseios de investidores institucionais, internacionais e analistas de mercado para aproximar as práticas nacionais dos sistemas US-GAAP e IASB.

O *caput* do artigo 1.184 estabeleceu que 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, de forma muito equivalente ao artigo 12 do Código Comercial de 1850.

O § 1º adota uma sofrível técnica legislativa ao admitir a escrituração resumida do Diário no que concerne a contas cujas operações são numerosas ou realizadas fora da sede, desde que haja livros auxiliares regularmente autenticados que permitam a perfeita identificação de cada subconta. Afirma-se que a redação é sofrível porque o Código Civil fala em “totais que não excedam o período de trinta dias”. O que fazer quando o mês possui trinta e um dias?

Parece que a resposta está em se aplicar o mesmo espírito que já decorria de dispositivo semelhante contido no §3º do artigo 5º do Decreto-lei nº 486/1969, que já admitia a escrituração resumida do Diário, “por totais que não excedessem o período de 1 (um) mês”.

O §2º do artigo 1.184 aponta o suporte físico onde deverá ser consubstanciada a obrigação do empresário e da sociedade empresária de “levantarem anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico”³⁵, exceto no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica que substitua o Diário por fichas, conforme parágrafo único do artigo 1.180 do Código Civil.

³⁴ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. São Paulo: Saraiva, 1998, vol. 1, p. 77.

³⁵ Parte final do artigo 1.179, *caput*, do Código Civil.

A rigor, balanço é uma fotografia que mostra numa determinada data a situação patrimonial da sociedade pelo método das partidas dobradas. O seu lugar natural não seria no livro Diário, pelas razões doravante explicitadas por Fabio Konder Comparato³⁶:

O balanço é um ato jurídico e não simples ato material. De balanço, a rigor só se pode falar depois que o titular do patrimônio balanceado – pessoa física ou jurídica – o aprova, obedecidas as formalidades legais. Antes disso, o que há é um projeto ou uma minuta de balanço, sem o valor contábil ou existência jurídica (...) Eis porque a melhor doutrina considera o balanço e a conta de resultados – seu complemento – como um negócio jurídico de certificação (accertamento), com eficácia dispositiva.

No Diário também deve estar contido o Balanço de Resultado Econômico (também emprega-se como sinônimo “demonstração da conta de lucros e perdas” vide art. 1.189). Eliseu Martins³⁷ chama a terminologia do CC de risível, não à toa a praxe ainda consagra a expressão “demonstração do resultado do exercício”, a conferir:

Balanço de Resultado Econômico? ... a nossa Demonstração do Resultado atual, passaria a se chamar balanço de resultado econômico... E a mesma expressão balanço de resultado econômico aparece em vários outros artigos, como no art. 1.179, por exemplo. Novamente os legisladores e/ou seus auxiliares mostram parecer não entender nem de Contabilidade nem de Economia. Todos nós sabemos que uma das grandes diferenças entre essas duas áreas de conhecimento está no não reconhecimento, ainda, pela primeira, a Contabilidade, de um dos conceitos mais relevantes da segunda: o do Custo de Oportunidade. Ele representa o que se obteria com a melhor alternativa desprezada quando se toma uma decisão. Por exemplo, quem está lendo este artigo poderia estar fazendo outra coisa. O benefício desta leitura tem como custo o que o leitor está deixando de obter ao não fazer outra coisa. Quem aplica seu dinheiro no fundo de investimento ao invés de gastá-lo numa viagem de recreio tem a renda de aplicação mas arca com o custo de oportunidade relativo ao prazer que perdeu por não ter feito sua viagem. No caso de uma empresa, o grande problema da Contabilidade está, no que respeita ao registro desse Custo. Na apuração de um Resultado que contempla toda a despesa apresentada pelo custo do uso do capital de terceiros (despesas financeiras em geral), mas que não registra o quanto custa o uso do capital dos próprios sócios da empresa. Assim, não é computado, para diminuir o lucro contábil e se chegar, efetivamente, a um lucro mais econômico, o Custo de Oportunidade do patrimônio líquido dos sócios, ou seja, o quanto eles consideram que estariam ganhando na melhor alternativa desprezada ao fazerem seu investimento. Em outras palavras, não estamos contabilizando, na apuração do resultado, o quanto os sócios consideram como o mínimo abaixo do qual não estariam interessados em manter-se como sócios tendo em vista o juro do dinheiro, o risco do negócio e as demais alternativas existentes para eles no mercado...

O que interessa, para não nos alongarmos mais exageradamente do que já fizemos, é que o resultado econômico não é nosso resultado contábil, e a adoção dessa nomenclatura nos colocará em situação até ridícula...

³⁶ COMPARATO, Fábio Konder. *Natureza jurídica do balanço de sociedade anônima. Licitação*. In: Revista dos Tribunais 489, 1976, jul./1976. Disponível em << https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/252461/mod_folder/content/0/COMPARATO.%20Natureza%20Jur%C3%AAdica%20do%20Balan%C3%A7o%20de%20Sociedade%20An%C3%BAnima.pdf?forcedownload=1 >> em 20/03/2018.

³⁷ MARTINS, Eliseu. *Atrocidades Contábeis no Novo Código Civil*. In: Boletim SAI CIA Sistema de Informações da Associação Brasileira das Companhias Abertas – ABRASCA: Rio de Janeiro, n. 611, 16/09/2002, pp. 2-4.

É claro que há bastante de econômico na nossa Demonstração do Resultado, já que o Regime de Competência tem essa extraordinária característica e capacidade de vincular despesas às receitas, fazendo uma transposição temporal dos fluxos de caixa. Mas não é uma apuração integral do resultado econômico, daí o que consideramos uma terminologia inapropriada e incorreta. Tanto que essa expressão há décadas e décadas não aparece mais na terminologia mais reconhecida do mundo inteiro.

E o que falar então do uso da palavra balanço para denominar a demonstração da apuração de resultado de balanço de resultado econômico. Interessante, não? Talvez uma volta há muitas e muitas décadas atrás à procura de alguns que propusessem terminologia parecida com essa, mas que, obviamente, nunca foi utilizada.

Para finalizar esse tópico, cabe mencionar que o artigo 1.185 do Código Civil inovou a legislação prévia ao, reconhecendo o avanço da informatização dos sistemas de contabilidade, admitir a substituição do Diário pelo livro de Balancetes Diários e Balanços, que irão expressar o resultado patrimonial em tempo real, na forma regulamentada pelo artigo subsequente.

2.10 O Inventário de Bens e o Balanço Patrimonial

Por serem questões muito mais atinentes às demonstrações contábeis do que aos livros empresariais, não serão analisados em profundidade os artigos 1.187 a 1.189 do Código Civil, conforme anteriormente explicitado, além das questões já suscitadas e das breves observações abaixo.

O artigo 1.065 do Código Civil Brasileiro³⁸ já obrigava as sociedades limitadas a elaborar o Inventário, o Balanço Patrimonial e o Balanço de Resultados Econômicos. Daí se conclui que Inventário é algo distinto de Balanço Patrimonial, uma confusão costumeiramente feita por operadores do Direito.

Inventário tem acepção mais estrita que balanço, mas é a base fundamental sobre a qual o balanço se apóia. É a operação primária mediante a qual se promove o levantamento das verdadeiras situações de todas as contas do empresário. Trata da avaliação e classificação dos elementos do patrimônio, é o arrolamento dos bens e obrigações em um dado momento.

Há diversas questões palpitantes atinentes aos critérios de avaliação do Inventário estatuídos no artigo 1.187 do Código Civil. Seriam necessárias muito mais linhas e a explicitação de inúmeras premissas de ciências contábeis para minimamente enfrentar o tema, com inúmeras repercussões práticas no dia-a-dia.

³⁸ Art. 1.065. Ao término de cada exercício social, proceder-se-á à elaboração do inventário, do balanço patrimonial e do balanço de resultado econômico.

2.11 O sigilo da escrituração

O artigo 1.190 do Código Civil trata do sigilo dos livros e das fichas do empresário. A violação desse sigilo tanto pode configurar o crime de inviolabilidade de segredos previsto no artigo 154 do Código Penal, quanto o crime de concorrência desleal previsto nas alíneas XI e XII do artigo 195 da Lei n. 9.279/1996 (LPI).

Adicionalmente, é motivo para demissão de funcionários por justa causa, consoante a alínea “g” do artigo 482 da CLT, e também pode tipificar o crime de quebra de sigilo bancário estatuído no artigo 10 da Lei Complementar n. 105/2001.

Com efeito, a partir de uma leitura minudenciada dos livros do empresário é possível se saber quem são seus clientes, fornecedores, margens, e todo tipo de informação útil para a sua concorrência. Não é sem motivo que a sua exibição é sempre excepcional, exceto com relação às autoridades fazendárias (art. 1.193 do Código Civil).

2.12 Preservação do exame da contabilidade, exibição integral e parcial dos livros e prazo de conservação e guarda

Como a questão da exibição dos livros e seu poder de prova merecem um trabalho de igual ou maior envergadura do que o ora realizado, por ora limitar-se-á a transcrever a sintética abordagem de Sérgio Campinho³⁹ sobre os temas deste item:

A exibição total ou integral dos livros e papéis de escrituração do empresário individual ou da sociedade empresária somente pode ser deferida pelo juiz quando necessária para resolver questões pertinentes à sucessão, comunhão, sociedade, administração ou gestão à conta de outrem, ou em caso de falência. É o que preceitua o artigo 1.191, *caput*, do Código Civil de 2002, que tem correspondência no artigo 381 do Código de Processo Civil. A eventual recusa por parte do empresário em exibi-los ensejará a apreensão por ordem judicial.

No âmbito dos processos de falência e de recuperação judicial, os credores já têm assegurado o direito de exame dos livros e papéis do devedor (artigo 22, I, ‘b’ e ‘c’, c/c artigo 104, II e V, e §1º do artigo 51 da Lei n. 11.101/2005), regras essas que se harmonizam com os artigos 1.190 e 1.191 do Código Civil de 2002.

A exibição parcial pode ser determinada de ofício ou a requerimento do interessado, em qualquer ação judicial, sempre que se afigurar de utilidade para a solução da demanda, devendo o exame ser procedido na presença do empresário ou de pessoa por este habilitada, extraíndo-se suma que interessar ao litígio, bem como reproduções autenticadas (Código Civil/2002, §1º do artigo 1.191 e CPC, artigo 382), ficando, entretanto, limitado às transações entre os litigantes (Súmula 260 do STF). A recusa na apresentação implica tomar-se como verdadeiro o fato alegado pela parte, que se pretendia pelos livros ou documentos provar. Contudo, a confissão ficta resultante da recusa poderá ser elidida por prova documental em contrário (artigo 1.192), prestigiando-se a verdade real para a solução da contenda.

³⁹CAMPINHO, Sérgio. *O direito de empresa à luz do código civil*. 13ª edição revista e atualizada – Rio de Janeiro: Renovar, 2014, pp. 403 – 405.

Achando-se os livros em outra jurisdição, nela será procedido o exame, perante a respectiva autoridade judicial.

O empresário individual e a sociedade empresária devem conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondência e papéis concernentes à sua empresa, até que se consume com a prescrição ou decadência tocante aos atos neles consignados (Código Civil/2002, artigo 1.194 e CTN, parágrafo único do artigo 195).

3. A COORDENAÇÃO ECONÔMICA E AS NORMAS INTERNACIONAIS DE ESCRITURAÇÃO

3.1 A ideia de coordenação econômica

O problema da coordenação é um dos aspectos mais basilares da política econômica desde que o mundo é mundo. Confirma-se o quanto foi apresentado em um Congresso Colonial português em plena segunda guerra mundial:

A intervenção crescente do Estado na produção e no comércio justifica-se pela necessidade imperiosa de assegurar o abastecimento em matérias primas indispensáveis para a defesa nacional e para a indústria, e, bem assim pela conveniência em obter mercados estáveis para a produção metropolitana.

A expansão colonial do último século, o jogo dos tratados, os entendimentos entre países produtores, a aplicação de tarifas alfandegárias discriminativas, o estabelecimento de contingentes são, em boa verdade, diversas facetas dum mesmo problema.

Este movimento, natural consequência do capitalismo, veio a intensificar-se quando se estava vincando, cada vez mais, a interdependência dos diversos Estados. A maioria das matérias primas e dos produtos que tornam possível a vida moderna deixaram de ter um mercado nacional.

Não é hoje possível encarar o futuro de qualquer produto fora da órbita da vida internacional, e qualquer solução nacionalista tem de contar com repercussões maiores ou menores no campo mundial. O processo de organização da produção e comércio de muitos produtos está, de facto, iniciada no âmbito internacional e mesmo a sua coordenação nêsse plano superior.

A guerra mundial, precipitando o choque dos vastos interesses em causa, veio acelerar o processo de coordenação que se estava iniciando.⁴⁰

Há vasta literatura a demonstrar que antes do início do século XVIII a velocidade de deslocamento das trocas comerciais permanecera praticamente inalterada (cerca de 30 quilômetros ao dia por terra e cento e cinquenta por mar). Muitas relações de troca eram pausadas ou diminuídas no inverno ou em períodos de ventos desfavoráveis, bem como o gerenciamento exigia um contato pessoal que demandava longas e constantes viagens.

As três revoluções industriais classicamente reconhecidas na historiografia catapultaram sistemas de organização científica do trabalho, acordos internacionais e a instituição de padrões métricos e tecnológicos. Permitiram ao mundo encurtar distâncias, gerar um vertiginoso crescimento populacional, maior expectativa e qualidade de vida, e uma abundância material sem precedentes, mas sempre apresentaram em alguma medida as seguintes problemáticas:

⁴⁰ GARCIA, José Penha. *Organismos e fórmulas de coordenação econômica: memória apresentada ao congresso colonial*. Lisboa: Bertrand (Irmãos), 1941, pp. 3-4.

- (i) A necessidade de algum nível de entendimento no que diz respeito às mercadorias a serem trocadas e ao mercado de câmbio;
- (ii) A busca de acomodar os indivíduos em um mercado de trabalho que evite “o domínio da máquina sobre o homem”⁴¹; e
- (iii) O propósito de permitir que a riqueza circule evitando immobilizações, aumentos de estoque⁴² e desabastecimentos.

3.2 Os mecanismos jurídicos tradicionais de coordenação econômica

O Direito relacionado à empresa e às atividades econômicas pode ser encarado de uma forma ampla, como anteriormente o fazia o Código Comercial de 1850, ou de uma forma residual em diversos ramos autonomizados do Direito como o Societário, da Concorrência, da Propriedade Intelectual, dos Títulos de Crédito, dos Contratos Mercantis, bem como dos Direitos Internacional Público e Privado.

Tradicionalmente, se entende que o Direito Empresarial ou Comercial possui uma profunda raiz universalista, já que a atividade mercantil não tem fronteiras e está sempre buscando se adaptar aos mais diversos ordenamentos, influenciando as mudanças que melhor lhe aprouverem.

Não obstante, não se afigura incorreto afirmar que o Direito Empresarial positivado no Brasil possui mais características marcantemente nacionais que o próprio Direito Civil. Isso não significa, evidentemente, que a realidade de um comércio sem fronteiras não bata à nossa porta e crie demandas mais ou menos irresistíveis para as quais o Direito terá de trazer soluções.

Quando essas demandas e pressões que dizem respeito a problemas inerentes a múltiplas jurisdições se impõem, os Estados costumam os tratar (i) pela aplicação do Direito nacional de uma das jurisdições, segundo as regras de conexão ditadas pelo Direito Internacional Privado; (ii) pela unificação dos Direitos nacionais, mediante um movimento de mimetismo em que as mesmas normas vão sendo reproduzidas em cascata; ou (iii) pela existência de uma norma internacional aplicável à hipótese, sancionada segundo os ditames do Direito Internacional Público, que almeja um Direito uniforme.

⁴¹ É interessante notar que essa preocupação é refletida nas artes e em diversas legislações.

⁴² É também interessante verificar como será trabalhada essa problemática em um mundo em que a Internet das Coisas (IoT em seu acrônimo em língua inglesa) promete reduzir muitos problemas alfanegários a partir da impressão de bens corpóreos.

Os Códigos Comerciais de Portugal (Veiga Beirão) e Brasileiro são marcados por regras típicas do Direito Internacional Privado, na medida em que fixaram leis aplicáveis aos atos de comércio, dispuseram das relações com estrangeiros, determinaram a lei competente para reger a capacidade comercial e fixaram a competência internacional dos tribunais de comércio de seus respectivos países.

Nos dias de hoje, tanto o Direito Civil quanto o Direito Comercial/Empresarial adquiriram características cosmopolitas por força da adoção de regras de Direito Internacional Privado advindas da Comunidade Europeia, como o Regulamento (CE) n.º 593/2008, do Parlamento Europeu e do Conselho, de 17 de junho, sobre a Lei aplicável às obrigações contratuais (Roma I).

Cordeiro de Menezes⁴³, célebre comercialista lusitano, faz apontamentos bastante interessantes sobre um período em que o mundo apostou em leis uniformes sobre o comércio, a conferir:

IV. Na primeira parte do século XX surgiram as leis uniformes relativas a letras⁴⁴ e livranças⁴⁵ e a cheques. Podemos considerar que, nessa ocasião, houve uma convicção forte de que a unidade das leis do comércio poderia advir da aprovação, por convenção internacional, de leis que vigorariam, depois, nos diversos Estados signatários ou aderentes.

O problema, como afluímos, é bem mais complexo.

No momento da aplicação, nunca funciona uma única norma isolada ou, sequer, um único diploma: por várias vias – incluindo a do pré-entendimento do intérprete aplicador – é sempre o conjunto do ordenamento que se aplica. Leis aparentemente idênticas vêm, assim, a ganhar sentidos normativos diferentes, consoante o espaço de aplicação. Jogam as conexões com outras normas, as tradições e o próprio sentido específico que, após a tradução, as leis uniformes adquiram no espaço de destino.

A experiência das leis uniformes mantém-se, pois e há quase um século, solitária.

É interessante notar que, mesmo diante da tão propalada internacionalização do Direito empresarial ou comercial⁴⁶, a experiência comunitária europeia não evoluiu para uma uniformização assente em Regulamentos, como se imaginava inicialmente. As Diretrizes, por sua maleabilidade a diferentes sistemas jurídicos, têm sido mais frequentes na regulação europeia de temas relacionados às atividades empresariais como os Direitos Bancário, Societário e Securitário.

⁴³ CORDEIRO, António Menezes. *Direito comercial*. Coimbra: Edições Almedina, SA; 4ª ed., 2016, p. 179.

⁴⁴ Letras de câmbio.

⁴⁵ Notas promissórias.

⁴⁶ Essa dissertação definitivamente não se propõe a entrar nessa “bola dividida” terminológica. A referência à terminologia Direito Comercial nesse contexto se deve ao fato de se estar tratando do Direito Comunitário Europeu sob a perspectiva do Direito Comercial Português, terminologia consagrada por lá.

Contudo, o núcleo duro do Direito Comercial ou Empresarial ainda se mantém fortemente nacional, por mais contraditório que isso possa parecer. Assim, os pequenos negócios locais continuam fortemente sob a égide de regras e costumes locais.

De outro lado, negócios de vulto transnacional tendem a determinar por conta própria as leis que aceitam obedecer e as jurisdições às quais se submetem. É interessante notar que algumas regras mais internacionalizadas são aplicáveis exclusivamente aos negócios de grande porte no Brasil. Esse é o caso da escrituração segundo as IFRS, mas ainda não é o momento de tratar o tema em toda sua complexidade.

Ainda se está mencionando os mecanismos tradicionais que impulsionavam a internacionalização do Direito Empresarial. Para além de mecanismos de integração como a Comunidade Europeia e do lobby de grandes corporações para reformar leis nacionais segundo ditames internacionais, é válido mencionar os esforços realizados pela Organização das Nações Unidas (ONU).

A Comissão das Nações Unidas para o Direito Mercantil Internacional (UNCITRAL, na sigla inglesa) é uma agência criada por Resolução da Assembleia Geral de 17 de dezembro de 1966, com o objetivo de uniformizar os Direitos empresariais de diversas jurisdições. Sua missão é eliminar obstáculos às trocas internacionais.

Uma das maiores conquistas da UNCITRAL é a ampla aceitação da Convenção das Nações Unidas sobre Contratos de Compra e Venda Internacional de Mercadorias (CISG, na sigla em inglês), também conhecida como Convenção de Viena de 1980, que vigora no Brasil desde 2014⁴⁷.

A UNCITRAL também tem uma atuação marcante na elaboração de leis-tipo, como a que elaborou sobre arbitragem comercial, que restou implementada em diversas jurisdições, a exemplo de Portugal.

Ainda deve se destacar o papel do Instituto Internacional para Unificação do Direito Privado (UNIDROIT), criado em 1926 como órgão auxiliar da Liga das Nações Unidas, do qual o Brasil é membro desde 1940.

Muito embora o objetivo de uniformização do Direito Privado mediante a minuta de convenções e leis-tipo seja ambicioso, Cordeiro de Menezes⁴⁸ destaca importantes Convenções que surgiram a partir dos esforços do UNIDROIT:

⁴⁷ BRASIL. Decreto n. 8.327, de 16 de outubro de 2014. Promulga a Convenção das Nações Unidas sobre Contratos de Compra e Venda Internacional de Mercadorias – Uncitral, firmada pela República Federativa do Brasil, em Viena, em 11 de abril de 1980. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 out. 2014, p. 2.

⁴⁸ CORDEIRO, António Menezes. *Direito comercial*. Coimbra: Edições Almedina, SA; 4ª ed., 2016, p. 184.

- Convenção de Haia sobre Venda Internacional de Móveis (1964);
- Convenção de Bruxelas sobre Contratos de Viagem (1970);
- Convenção de Otava sobre Locação Financeira (1988);
- Convenção de Otava sobre Cessão Financeira (1988);
- Convenção de Roma sobre Bens Culturais Subtraídos ou Ilicitamente Exportados (1995);
- Convenção relativa às garantias internacionais relativas a bens móveis de equipamento (2001); existe, ainda, um protocolo desse mesmo ano, sobre a matéria em causa;
- Convenção de Genebra relativa a normas de Direito material aplicáveis a valores intermediados (2009).

Vale chamar a atenção, ainda, para o fato de que os Princípios UNIDROIT de Contratos Comerciais Internacionais (UPICC) possuem um grande reconhecimento ao nível de *soft law*, como uma forma mais palpável de vislumbrar a boa-fé objetiva no comércio internacional.

Finalmente, a Organização Mundial do Comércio (OMC) que surgiu como sucessora do GATT após a rodada Uruguai (1995) promove muitas medidas para combater o *dumping*, as subvenções às exportações e as barreiras não tarifárias.

É curioso notar que uma prosaica diretiva inserida no combate às barreiras não tarifárias teria o condão de empoderar organismos privados como reguladores da atividade mercantil e do tráfego internacional. Um novo modo de internacionalizar o Direito empresarial a partir de decisões tomadas em organismos privados tem passado abaixo do radar da maioria das pessoas.

3.3 A ascensão da regulação privada na economia mundial

No dia 28 de agosto de 2008 a comunidade financeira global acordou aturdida pela notícia de que a poderosa *Secures and Exchange Comission* (SEC) havia sugerido prazos para que as práticas contábeis norte-americanas passassem a adotar as *International Finance Reporting Standards* (IFRS), produzido pela International Accounting Standards Board (IASB), órgão mais proeminente de um organismo privado focado em desenvolver regulações com sede em Londres.

Apenas uma década antes e, portanto, antes dos abalos que a governança corporativa sofrera com escândalos como os casos Enron, WorldCom e Tyco, a hipótese de adoção das IFRS pelas empresas norte-americanas listadas em bolsa seria risível. Havia muito mais pessoas a apostar em que as práticas americanas de contabilidade geralmente aceitas (USGAAP) tornar-se-iam um grande farol de referência mundial.

A decisão da SEC de cogitar aplicar regras criadas por um organismo privado de formulação de padrões internacionais seria parte de uma guinada mais abrangente e significativa no que se refere à governança das empresas privadas e dos mercados financeiros e de capitais? O que está em jogo? Padrões de demonstrações financeiras especificam como calcular ativos, responsabilidades, lucros e perdas, bem como determinam quais tipos de transação e eventos devem ser descortinados, de forma a permitir que se obtenha informação acurada e facilmente comparável.

Mas a importância desses padrões de contabilidade pode ser avaliada de uma forma mais aprofundada. Os incentivos criados pelos padrões modelam a pesquisa e desenvolvimento, a remuneração dos executivos, os incentivos aos empregados, as regras sobre empréstimos⁴⁹ e tantos outros aspectos de governança corporativa. O padrão adotado afeta todos os setores da economia e é uma questão nevrálgica para a estabilidade do sistema financeiro de um país.

Com efeito, a contabilidade é a linguagem dos negócios. Produz informações úteis para o empresário e todo tipo de parte interessada (*stakeholder*), como bancos, fornecedores, credores, investidores atuais e potenciais, governos etc.

O sistema USGAAP foi desenvolvido de forma extensivamente detalhada por contabilistas muito preocupados em isentar-se de responsabilidades, já que a sociedade norte-americana produzira litígios em escala industrial. A transição do USGAAP para as IFRS envolveria muitos milhões de dólares em sistemas e consultoria, além de todas as dores inerentes a uma mudança de chave mental: como deixar de lado cerca de 25.000 páginas de regras contábeis detalhadas para adotar cerca de 250 baseadas em princípios?

A previsão inicial de adoção das IFRS pelas empresas norte-americanas até 2014 não se concretizou, e talvez jamais ocorra. As empresas domésticas precisam usar o USGAAP. No entanto, mais de 500 sociedades empresárias estrangeiras listadas naquele país, que representam mais de 7 trilhões de dólares em valor global de mercado, já apresentam relatórios financeiros de acordo com os padrões das IFRS⁵⁰.

⁴⁹ As IFRS estabelecem o princípio da primazia da realidade sobre a forma, razão pela qual inúmeras operações de leasing mercantil passaram a ser contabilizadas como aquisições de ativos permanentes, o que pode acarretar diversos efeitos positivos e negativos em planejamentos tributários e estruturas de *project finance*, por exemplo.

⁵⁰ IFRS FOUNDATION. Disponível em << <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/united-states/#profile>>>. Acesso em 03 Jan 2019.

Por aqui, a aplicação do padrão das IFRS já é uma realidade desde que a Lei nº. 11.638/2007⁵¹ começou a dar base legal a essa tendência, especialmente por meio de diversas alterações nas normas contábeis contidas na Lei n. 6.404/1976 (Lei das S.A.), cujo §5º do artigo 177 passou a prever o quanto segue:

“§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários”⁵².

Na prática o IASB publica as normas das IFRS, que são traduzidas e adaptadas ao Brasil por um Comitê a respeito do qual serão necessários comentários especiais, e a CVM expede Deliberações atribuindo-lhes força normativa cogente.

O último relatório financeiro da IFRS Foundation⁵³ dá conta de que em 2016 havia 126 jurisdições que exigiam o uso dos padrões das IFRS para todas ou para a maioria das sociedades empresárias de capital aberto. Outras 13 jurisdições permitiam o seu uso. Ao longo de 2017 mais 17 países da África Ocidental e Central, com o apoio da *Organization for the Harmonization of Business Law in Africa*, passarão a exigir o uso de padrões contábeis das IFRS a partir de 2019. Somando Papua Nova Guiné, o atual número de jurisdições que exigem os padrões das IFRS totaliza 144. Há outras 13 jurisdições que permitem o seu uso, incluindo o Japão. Os Estados Unidos da América reconhecem o padrão das IFRS para as companhias estrangeiras registradas junto à SEC. China e Índia desenvolveram padrões contábeis substancialmente alinhados com as IFRS.

A produção de regras sensíveis para qualquer mercado pelo IASB é parte de um processo marcante e até o momento pouco estudado, sobretudo em língua portuguesa, de uma tendência verificada no início do século XXI de que muitos governos aceitam delegar uma parte significativa do seu soberano poder de elaboração normativa para entidades privadas sediadas no exterior que, na sua área de especialização, são vistas por agentes públicos e privados como o fórum óbvio para desenvolvimento da regulação global.

⁵¹ BRASIL. Lei nº 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Altera e revoga dispositivos da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, e da Lei no 6.385, de 7 de dezembro de 1976, e estende às sociedades de grande porte disposições relativas à elaboração e divulgação de demonstrações financeiras. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 28 dez. 2007, p. 2 (edição extra).

⁵² BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Poder Executivo, Brasília, DF, 17 dez. 1976, p. 1 (suplemento).

⁵³ IFRS FOUNDATION. *Annual report*. Disponível em <<<https://www.ifrs.org/-/media/feature/about-us/funding/annual-report-2017.pdf>>>. Acesso em 10 dez 2018.

Tim Büthe e Walter Mattli⁵⁴ escreveram uma obra incrível sobre essa tendência, e mostram que os seus defensores acreditam no que vai abaixo como argumento básico:

“This simultaneous privatization and internationalization of governance is driven, in part, by governments’ lack of requisite technical expertise, financial resources, or flexibility to deal expeditiously with ever more complex and urgente regulatory tasks. Firms and other private actors also often push for private governance, which they see as leading to more cost-effective rules more efficiently than government regulation” (BÜTHE; MATTLI, 2011, p. 5)⁵⁵.

Importante salientar que a delegação normativa ao IASB/Fundação IFRS é apenas um dos tantos movimentos desse gênero ocorrendo no mundo. Organizações como a International Organization for Standardization (ISO) e a International Electrotechnical Commission (IEC) podem ser descritas como redes de contatos globais centralmente gerenciadas, que reúnem de dezenas a milhares de especialistas que representam indústrias e outros grupos em centenas de comitês a cuidar da criação, manutenção e aperfeiçoamento de padrões técnicos. Juntos, ISO e IEC respondem por cerca de 85% (oitenta e cinco por cento) de todos os padrões técnicos de produtos existentes no mundo.

Os padrões de produtos cobrem os mais variados aspectos, tais como interoperabilidade, interconectividade, níveis de segurança, conformidade, materiais, sistemas de classificação, métodos de testagem, sistemas operacionais, e certificações de qualidade.

A integração global dos mercados de produtos aumentou a interdependência internacional e assim criou fortes incentivos à coordenação de soluções técnicas comuns. Padrões internacionais oferecem tal solução. Os padrões ISO e IEC têm desempenhado um papel brutal na facilitação do comércio internacional e tem dado impulso significativo ao crescimento econômico.

Em meados da década de 1980, *Standard-Setting Organizations* (SSO) internacionais como ISO e IEC eram ilustres desconhecidas. Muito de sua popularidade se deve à Rodada Uruguaia de negociações no âmbito da Organização Mundial do Comércio, levada a cabo entre 1987 e 1994. Com efeito, o Acordo sobre Barreiras Técnicas ao Comércio (TBT na sigla em inglês) passou a considerar que padrões internacionais elaborados por organismos internacionais como ISO e IEC devem ser usados quase sempre. O seu emprego gera a

⁵⁴ BÜTHE, Tim. MATTLI, Walter. *The new global rulers: the privatization of regulation in the world economy*. New Jersey, EUA: Princeton University Press, 2011, p. 5.

⁵⁵ O trecho correspondente na tradução é: “Essa privatização e internacionalização simultâneas da governança são conduzidas, em parte, porque falta aos governos conhecimento técnico, recursos financeiros ou flexibilidade para lidar rapidamente com tarefas regulatórias cada vez mais complexas e urgentes. As empresas e outros atores privados também freqüentemente pressionam pela governança privada, por considerarem que tais regras são mais econômicas e eficientes do que a regulamentação governamental” (tradução nossa).

presunção relativa de conformidade às normas da OMC. Recusar-lhes validade pode acarretar disputas em painel de solução de litígios da OMC sobre possíveis barreiras não tarifárias. O artigo 2.4 do TBT assim reza:

“2.4 Where technical regulations are required and relevant international standards exist or their completion is imminent, Members shall use them, or the relevant parts of them, as a basis for their technical regulations except when such international standards or relevant parts would be an ineffective or inappropriate means for the fulfilment of the legitimate objectives pursued, for instance because of fundamental climatic or geographical factors or fundamental technological problems⁵⁶”.

O compromisso de inúmeros governos em usar padrões internacionais em substituição aos seus antigos padrões nacionais tem uma relevância econômica avassaladora. Governos costumam adotar centenas de novas e revisadas medidas regulatórias a cada ano que guarda correlação a padrões de produtos.

Consumidores exigentes e preocupações em prevenir demandas indenizatórias e riscos de imagem associados a maus produtos muitas vezes levam os empresários a buscar cumprir com exigências técnicas percebidas como o estado da arte. A adoção de padrões internacionais irá beneficiar sobremaneira as multinacionais e empresas com boa penetração em mercados externos.

No que diz respeito à escrituração de livros empresariais, a elaboração de demonstrações segundo os padrões e normas das IFRS já é uma realidade para as sociedades empresárias brasileiras de grande porte, trazendo todas as consequências estratégicas sobre a linguagem dos negócios que se desenvolvem no país.

3.4. Taxonomia das SSO

Os estudiosos que se ocuparam em buscar uma teoria geral que conceitue as Organizações Internacionais a funcionar como sujeitos do Direito Internacional Público costumam pecar pela imprecisão para aumentar sua abrangência. Entre nós, o saudoso mestre Celso Duvivier de Albuquerque Mello disseminou o conceito doutrinário formulado por Ângelo Piero Sereni, que no português empregado em Angola ganhou a seguinte tradução:

“organização Internacional pode definir-se como uma associação voluntária de sujeitos do Direito Internacional, constituída mediante tratado Internacional e

⁵⁶ O trecho correspondente na tradução é: “2.4 Quando forem necessários regulamentos técnicos e existirem padrões internacionais relevantes ou o seu preenchimento iminente, os Membros os utilizarão, ou as partes pertinentes deles, como base para suas regulamentações técnicas, exceto quando tais padrões internacionais ou partes relevantes forem meios ineficazes ou inadequados para o cumprimento dos objetivos legítimos a que se busca, por exemplo, devido a fatores climáticos ou geográficos fundamentais ou a problemas tecnológicos fundamentais” (tradução nossa).

regulada nas relações entre as partes por normas de Direito Internacional, e que se concretiza numa entidade de carácter estável, dotada de um ordenamento jurídico Interno próprio e de órgãos próprios, através dos quais prossegue fins comuns aos membros da organização, mediante a realização de certas funções e o exercício de poderes necessários que lhe tenham sido conferidos”⁵⁷.

Outras definições menos prolixas sobre esses sujeitos do Direito Internacional Público foram cunhadas, como a de Rudolf Bindschedler para quem uma Organização Internacional consiste na “associação de Estados instituída por um tratado, que prossegue objectivos comuns aos Estados membros e que possui órgãos próprios para a satisfação das funções específicas da organização”⁵⁸.

Tais definições das Organizações Internacionais atuantes no Direito Internacional Público dão conta de fenômenos sociológicos de poder. Geralmente são desprovidas de poder político em sentido próprio, exceto sobre os Estados membros e dentro dos limites da sua carta de constituição.

As *Standard-Setting Organizations* (SSO) que são mencionadas nessa dissertação, especialmente a IFRS Foundation, certamente não se enquadrariam como um sujeito típico das relações estudadas no Direito Internacional Público. Não são criadas por tratados, quase nunca possuem Estados como membros, regem-se por normas de Direito Privado de alguma Jurisdição, e, o que é mais relevante, não recebem formalmente dos Estados poderes para exercer suas funções, especialmente as regulatórias. Organizações Internacionais e SSO Internacionais certamente não se encontram na mesma categoria taxonômica. Ainda assim, é inegável que as SSO acabam desempenhando um poder de fato que faz inveja a quase todas as Organizações Internacionais.

Ao deixar de lado o Direito Internacional Público e pensar a questão sob o enfoque do Direito Administrativo, Econômico e/ou Regulatório, também será possível sublinhar diferenças fundamentais. As SSO nem sequer parecem estar enquadradas no espectro visual dos especialistas em tais ramos do Direito.

Há poucos anos o incomparável Dr. José Vicente Santos de Mendonça⁵⁹ publicou um intrigante artigo sobre *As Fases do Estudo sobre Regulação da Economia na Sensibilidade Jurídica Brasileira*. Dentre inúmeras observações argutas, cabe destacar a reproduzida nas linhas abaixo:

⁵⁷ In LUKAMBA, Paulino. *Direito internacional público*. Lobito, Angola: Escolar Editora, 2011, p. 130.

⁵⁸ *Ibidem*, p. 30.

⁵⁹ MENDONÇA, José Vicente Santos de. *As fases do estudo sobre regulação da economia na sensibilidade jurídica brasileira*. In Revista Opinião Jurídica – Fortaleza, ano 13, n. 17, p.284-301, jan./dez. 2015, p. 288.

Nosso debate sobre o Direito Regulatório é, ainda, caracteristicamente voltado ao Estado. Decerto que há algo de necessário nisso: regulação da economia é, em sua grande parte, regulação pública da economia. Mas as evidências indicam algo além. Em muitos casos, mercê de o debate girar em torno ao Estado, chega-se a certa naturalização da regulação pública. Se regular é, em certo sentido, sempre regular mais – à conta da necessidade de as burocracias justificarem publicamente sua existência –, o foco do debate jurídico acaba sendo mesmerizado a tal linha de ação.

Assim, obras jurídicas fundacionais sobre Direito Regulatório são voltadas à figura das agências reguladoras. Ainda hoje são relativamente escassos os textos dedicados à autorregulação sob perspectiva jurídica. Mesmo iniciativas sobre como incrementar a qualidade da regulação perguntam o que as agências reguladoras e demais instâncias públicas podem ou devem fazer para tanto. Encantados ou desencantados com a regulação setorial, o ponto focal de nossas esperanças ou críticas é sempre o Estado.

A linha de pesquisa aqui desenvolvida não é a de Direito Público e o foco dessa dissertação nem de longe será o Estado. Mas é importante notar que talvez a sensibilidade jurídica nacional deva buscar também aprofundar a privatização e internacionalização da atividade regulatória para a qual se chama a atenção nesse momento.

Há muitas questões a serem trabalhadas pelos especialistas da área. O artigo acima afirma que atualmente os pesquisadores do Direito Administrativo e do Direito Econômico tendem a se preocupar com “Discussões sobre a qualidade da regulação. Propostas de fixação de índices de qualidade regulatória. Reflexões sobre boas práticas regulatórias. Debates sobre a governança regulatória, muitos deles centrados na figura nascente da análise de impacto regulatório”⁶⁰. Pegando um gancho, recomenda-se aos especialistas que investiguem, por exemplo, as seguintes questões atinentes às SSO:

- (i) Quem exatamente escreve as regras nessas organizações privadas? Quais são as suas regras de governança?
- (ii) Quando um padrão é estabelecido numa organização privada internacional: quem ganha, quem perde, e o motivo?
- (iii) Como as relações políticas no setor privado se desenrolam até virar regras?
- (iv) O que define poder nessas organizações e como é exercido?
- (v) Todos os *stakeholders* com algum interesse comercial, financeiro ou sócio-político em tais regras terão direito a opinar no processo de sua elaboração?
- (vi) Qual a taxonomia das SSO no Direito?

⁶⁰ Ibidem, p. 291.

É verdade que todas essas questões são muito interessantes e podem levar a respostas que recomendem até mesmo a uma maior integração entre as pastas ministeriais da Economia, da Ciência e Tecnologia e das Relações Exteriores.

Mas aqui essa problemática da regulação econômica elaborada por organismos privados internacionais de normalização técnica é o ponto de partida para a análise de como o Direito Brasileiro faz a internalização das normas contábeis elaboradas pela IFRS Foundation, que é o assunto da próxima seção.

4. A TRANSPOSIÇÃO DAS IFRS PARA O DIREITO BRASILEIRO

4.1 Padrões internacionais na Lei das S.A.: vantagens e possíveis problemas

Essa dissertação já tratou das regras básicas de escrituração previstas na Lei n. 10.406 (Código Civil Brasileiro), embora não tenha se aprofundado no que tange ao detalhamento das demonstrações financeiras. Tampouco tratará com detalhes das regras contábeis e específicas sobre demonstrações financeiras previstas na Lei n. 6.404 (Lei das S.A.), na legislação extravagante e nos regulamentos.

Apesar de o autor acreditar que a internacionalização da escrituração proporciona diversos avanços, não poderá deixar de tecer sucintos comentários a respeito da forma *sui generis* com que os padrões de demonstrações financeiras criados pelo IASB são coercitivamente transpostos para o ordenamento nacional.

Aqui não se está a criticar a técnica empregada nas modificações da Lei das S.A. empreendidas pela Lei n. 11.638/2007 e pela Medida Provisória n. 449/2008, posteriormente convertida na Lei n. 11.941/2009.

A respeito da relevância de tais modificações e da mudança de chave mental que representam, Antônio Dias Pereira Filho e Livia Maria de Pádua Ribeiro⁶¹ teceram as seguintes considerações:

As modificações trazidas pela Lei das Sociedades Anônimas propõem mudanças, não só na estrutura e na contabilização dos documentos contábeis, mas, principalmente, na postura e na forma de pensar dos profissionais da contabilidade. Isso porque os profissionais terão que obedecer às normas e aos princípios internacionais de contabilidade possuindo maior poder de julgamento dos fatos contábeis.

Toda vez que um profissional de contabilidade se deparar com um documento que não retrata exatamente a realidade econômica, ele, o profissional da contabilidade, bem como o auditor e o gestor da empresa, terão que fazer com que se registre o que é de fato a realidade econômica (MARTINS e SANTOS, 2008).

Assim, o profissional contábil terá a responsabilidade de apresentar as demonstrações contábeis de acordo com a sua realidade, já que as demonstrações trazidas na Lei n. 11.638/07 têm como objetivos: (i) propiciar uma avaliação do patrimônio das organizações com mais credibilidade para os investidores; e (ii) amparar o processo de tomada de decisões e de elaboração de relatórios gerenciais, avaliando o resultado econômico e financeiro da organização em um determinado período, bem como apresentando-se como um determinante na comparação entre os resultados alcançados e planejados. A postura do profissional contábil será de suma importância para a interpretação das normas contábeis de acordo com a realidade da organização e com as boas práticas de governança corporativa.

⁶¹ PEREIRA FILHO, Antônio Dias. RIBEIRO, Livia Maria de Pádua. *A controvérsia das normas contábeis internacionais (IFRS): a redução dos custos de capital e os novos riscos de manipulação*. In Revista Mineira de Contabilidade, v. 1, n 37(2010), pp. 47-48.

Essas leis inseriram as organizações brasileiras no contexto de melhores práticas de governança corporativa e no mercado internacional. Normas de escrituração aceitas internacionalmente contribuem para diminuir os custos de transação com a busca de informações da parte de investidores internacionais, o que potencializa mais investimentos e *trades* na B3. Como as normas IFRS também são muito eficazes para responder às frequentes indagações dos bancos na análise de crédito, também se espera que as sociedades empresárias brasileiras consigam captar recursos mais baratos no mercado financeiro.

Se o objetivo imediato dessas novas normas contábeis é ajudar o empresário a captar mais recursos, o mediato é gerar mais emprego e renda. O legislador e boa parte do mercado enxergam as IFRS como um ciclo virtuoso: suas boas práticas de governança estimulam os investidores, reduzem o risco dos bancos e barateiam a captação de recursos. Tudo isso ajuda na expansão dos empreendimentos, o que acarreta novas contratações, gera mais renda, impostos e aumenta os níveis brutos de felicidade da sociedade.

Por outro lado, há quem destaque os possíveis lados negativos da adoção das IFRS, o que de resto é perfeitamente plausível para quem acredite que agentes podem adotar condutas dolosas com autointeresse, exatamente aquilo que economistas alinhados com a escola da Nova Economia Institucional, como Williamson, chamam de comportamento oportunista:

Então, certifica-se nas normas uma sustentabilidade, porém esta se apresenta ameaçada quando se observa que as próprias normas possuem aberturas que levam a manipulações dos resultados, ficando as demonstrações passíveis de alterações. O uso, por exemplo, da conversão de algumas contas em valor presente líquido sem definição de uma taxa propicia a escolha do resultado mais satisfatório para a organização. Nesse cenário, diversas indagações se fazem presentes como: “As IFRS não estariam induzindo as organizações a mostrar publicamente o que apenas for conveniente para elas?”; “Confiabilidade e transparência não seriam um discurso que potencializa a especulação e a possibilidade de manipulação?”.⁶²

Por conseguinte, quando aqui se afirma que há uma adaptação nada convencional dos padrões internacionais ao ordenamento jurídico brasileiro não se está a criticar a forma como a Lei das S.A. foi modificada para albergar os princípios básicos das IFRS e até mesmo passou a exigir a aplicação de padrões internacionais por imposição da redação que a Lei n. 11.638/2007 conferiu ao §5º do artigo 177 da Lei das S.A., a qual prevê:

§ 5º As normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários a que se refere o § 3º deste artigo deverão ser elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários.

⁶² Ibidem, p. 54.

Insólito é o modo como tais normas chegam até a Comissão de Valores Mobiliários. O autor não encontrou nenhum comentarista tratando de certas questões que doravante serão apresentadas. A verdade é que a CVM não cuida da elaboração de norma alguma, o que ficará claro ao final da explanação que ora se inicia.

4.2 Organizações obrigadas a escriturar segundo padrões internacionais e a polêmica sobre a necessidade de dar publicidade aos resultados do exercício

As IFRS são normas internacionais de contabilidade emitidas com o propósito de padronizar as demonstrações contábeis no mundo. A internacionalização do mercado de capitais tem conduzido a uma maior convergência das normas contábeis. Muitos países já aderiram às normas contábeis do IASB, sobretudo após sua adoção pela Comunidade Europeia desde 2005.

No Brasil, desde 2010 as regras passaram a ser exigidas nas demonstrações de diversas organizações. Isso porque a Lei n. 11.638/2007 modificou a Lei das S.A. para exigir tal necessidade (i) das companhias abertas; e (ii) das sociedades ou grupos de sociedades de grande porte, assim entendidas aquelas sociedades ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiverem no exercício social anterior um ativo total superior a R\$ 240 milhões ou receita bruta anual superior a R\$ 300 milhões, ainda que não sejam de capital aberto. Confira-se o artigo 3º da Lei n. 11.638/2007:

Art. 3º Aplicam-se às sociedades de grande porte, ainda que não constituídas sob a forma de sociedades por ações, as disposições da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e a obrigatoriedade de auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários.

Parágrafo único. Considera-se de grande porte, para os fins exclusivos desta Lei, a sociedade ou conjunto de sociedades sob controle comum que tiver, no exercício social anterior, ativo total superior a R\$ 240.000.000,00 (duzentos e quarenta milhões de reais) ou receita bruta anual superior a R\$ 300.000.000,00 (trezentos milhões de reais). (sublinhou-se)

É muito importante esclarecer que as companhias fechadas, ainda que não se enquadrem como sociedades de grande porte, poderão optar pela adoção das IFRS. Isso porque o §6º do artigo 177 da Lei das S.A. reza que “As companhias fechadas poderão optar

por observar as normas sobre demonstrações financeiras expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários para as companhias abertas”⁶³.

Como o caput do artigo 3º se restringe às obrigações de auditar contas elaboradas em conformidade com as IFRS, nada mencionando a respeito da publicização dessas contas, estariam as sociedades de grande porte igualmente obrigadas a publicar seus resultados, ainda que sejam sociedades limitadas ou companhias fechadas?

Para não fugir muito ao tema central, tentar-se-á ir direto ao ponto com o menor número de caracteres. Na opinião desse autor há duas situações diversas que levam a conclusões antagônicas.

Quando uma determinada sociedade limitada ou companhia fechada pertença a um grupo de sociedades de grande porte e, por equivalência patrimonial, seus resultados impactem direta ou indiretamente o resultado de uma companhia aberta, nada seria mais natural e desejável que a contabilidade dessa sociedade limitada fosse escriturada e auditada com os mesmos rigores.

Já as sociedades anônimas fechadas e as sociedades limitadas de grande porte que não pertençam a um grupo de sociedades de grande porte com companhias abertas, em tese não teriam razões para publicar as suas demonstrações financeiras, ainda que seja válido prepará-los segundo as IFRS e quiçá auditá-los. Enxerga-se aqui um incentivo legal a uma preparação para abertura de capital e uma prática benfazeja para que as sociedades de grande porte possam atender com menores custos de transação às exigências de bancos e fornecedores.

Por outro lado, obrigá-las a publicizar seus resultados pode prejudicar sua situação frente à concorrência. Não é uma exigência razoável.

Durante um bom tempo as sociedades empresárias limitadas ou companhias fechadas que não quisessem enquadrar-se no artigo 3º da Lei n. 11.638/2007 não eram molestadas, até porque não havia uma sanção prevista para o descumprimento.

Por *lobby* do IBRACON – Instituto dos Auditores Independentes do Brasil foi editada a Instrução Normativa DREI n. 11/2013, cujo inciso II do artigo 4º passou a exigir a assinatura digital do auditor independente no SPED. Portanto, desde 2014 que tais sociedades empresárias já se veem efetivamente obrigadas a elaborar demonstrações de acordo com os padrões das IFRS e auditadas por profissional registrado na CVM.

⁶³ Essa faculdade somente se aplica para as sociedades empresárias que não precisem necessariamente ser reguladas pelas normas expedidas pelo Conselho Monetário Nacional ou pelo Conselho Nacional de Seguros Privados, pelo princípio da especialidade, consoante será demonstrado adiante.

Resta a questão polêmica sobre a obrigatoriedade de as sociedades não anônimas de grande porte estarem obrigadas, ou não, a publicar suas demonstrações contábeis. Até alguns anos atrás não havia quem incomodasse as sociedades de grande porte que não publicassem seus resultados. Isso começou a mudar quando a JUCESP passou a exigir a publicação das demonstrações de resultado do exercício para permitir o arquivamento de atas de aprovação das contas da administração⁶⁴.

Dois órgãos de classe ingressaram no Judiciário e obtiveram provimentos jurisdicionais diametralmente opostos: (i) a Associação Brasileira de Internet ABRANET⁶⁵ obteve uma resposta desfavorável que se refletiu na atual Deliberação JUCESP n. 2/2015; e (ii) a Federação do Comércio de Bens Serviços e Turismo do Estado de São Paulo – FECOMERCIO SP obteve um provimento judicial, transitado em julgado, que assegura a todos os seus associados o direito de não publicar seus resultados como requisito para arquivamento de seus atos assim ementado:

“DIREITO ADMINISTRATIVO. RECURSO DE APELAÇÃO. MANDADO DE SEGURANÇA. DELIBERAÇÃO JUCESP N. 02/2015. EXIGÊNCIA DE PUBLICAÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES FINANCEIRAS NA IMPRENSA OFICIAL E EM JORNAL DE GRANDE CIRCULAÇÃO. AFRONTA AO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE. DICÇÃO DO ART. 37, CAPUT, DA CF/88. APELAÇÃO PROVIDA.

- Dispõe o art. 1º da Deliberação JUCESP n. 02/2015 que as sociedades empresárias de grande porte deverão publicar o Balanço Anual e as Demonstrações Financeiras do último exercício em jornal de grande circulação no local da sede da sociedade e no Diário Oficial do Estado.

- Por sua vez, da leitura do art. 3º da Lei n. 11.638/07 conclui-se que as disposições a serem observadas pelas sociedades de grande porte não constituídas sob a forma de S/A são aquelas relativas à escrituração e elaboração de demonstrações financeiras, e não quanto a sua publicação.

- Desse modo, não cabe ao administrador público ampliar, por meio de ato administrativo infralegal de caráter normativo, os termos estipulados pela lei, sob pena de afronta ao princípio da legalidade insculpido no artigo 37, caput, da CF/88.

- O princípio em referência, no âmbito do Direito Administrativo, tem conteúdo diverso daquele aplicável na seara do Direito Privado. É que, enquanto no Direito Privado o princípio da legalidade estabelece ser lícito realizar tudo aquilo que não esteja proibido por lei, no campo do Direito Público a legalidade estatui que à Administração Pública só é dado fazer aquilo que esteja previsto em lei.

- Recurso de apelação a que se dá provimento”⁶⁶.

Fora do Estado de São Paulo, o autor não tem notícia de qualquer outra Junta Comercial que obrigue sociedades limitadas de grande porte a apresentar a publicação de seus resultados como requisito para o arquivamento da ata que aprova as contas da administração.

⁶⁴ Esse movimento teve início com a aprovação da Deliberação nº 13/2012 e o Enunciado n. 41.

⁶⁵ Processo n. 2008.61.00.030305-7.

⁶⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Primeira Turma. Apelação Cível n. 0008609-24.2016.4.03.6100/SP, Relator Juiz Federal de Segunda Instância Wilson Zauhy, D.O. 17/11/2017.

4.3 Breves apontamentos sobre a produção das IFRS

Uma vez sedimentada a premissa sobre quem precisa se inteirar das questões inerentes às IFRS, que até 2001 eram conhecidas como *International Accounting Standards* (“IAS”), tratemos em breves linhas da forma como essas são concebidas no âmbito do IASB.

Tudo começou em 1973 quando os representantes dos “conselhos”⁶⁷ nacionais de contabilidade de Alemanha, Austrália, Canadá, Estados Unidos da América, França, Holanda, Irlanda, Japão, México e Reino Unido iniciaram a construção de um modelo de regulação das normas internacionais com a criação do *International Accounting Standards Committee* (“IASC”). No decorrer desse processo, muitos órgãos e *trustees* foram criados e substituídos. Ainda é recorrente se dizer que é o International Accounting Standards Board (“IASB”) quem produz as IFRS.

Essa é uma verdade incompleta. Atualmente o IASB é um órgão formado por conselheiros independentes responsáveis pelo desenvolvimento e publicação dos padrões, bem como pela aprovação das interpretações elaboradas pelas *IFRS Interpretations Committee*. Contudo, é apenas a parte mais proeminente da estrutura da *IFRS Foundation*, um ente privado sem finalidade lucrativa constituído sob as leis de Delaware como uma *overseas company* com sede em Londres.

A estrutura de governança da IFRS Foundation foge ao escopo dessa dissertação, mas é interessante notar que atualmente até mesmo agências nacionais regulatórias como a CVM possuem voz em um órgão denominado *IFRS Foundation Monitoring Board*.

Até aqui não há nenhuma dúvida de que o IASB irá publicar padrões contábeis e a CVM deverá expedir alguma norma para que passem a ter eficácia no Brasil, respeitando o comando do §5º do artigo 177 da Lei das S.A. O caminho que o padrão contábil faz desde a publicação pelo IASB até a CVM torna-lo normativo é um exemplo de como agentes reguladores entusiasmados agem quando há boa-vontade.

4.4 Órgãos com poder regulatório sobre normas contábeis

Sempre com o escopo de dar mais celeridade à normatização contábil, inúmeras leis trataram de instituir delegações de competência a órgãos que o legislador entende como

⁶⁷ A palavra conselho é empregada de forma genérica para designar qualquer entidade que desempenhe funções assemelhadas às desempenhadas pelo Conselho Brasileiro de Contabilidade.

especializados e confiáveis para decidir os rumos da escrituração. Esse foi um movimento de grande empuxo em meados dos anos 1960.

Com efeito, a Lei n. 4.595, de 29 de dezembro de 1964, delegou competência ao Conselho Monetário Nacional (CMN) para expedir normas gerais de contabilidade e estatística a serem observadas pelas instituições financeiras (artigo 4.º, XII). Entidades pertencentes a outros setores não se sujeitavam às normas contábeis expedidas pelo CMN.

Mas a Lei n. 4.728, de 14 de julho de 1965, ampliou a delegação de poderes normativos ao CMN para regular alguns atores do mercado de capitais que prestam contas ao Banco Central do Brasil (artigo 20, § 1.º, alíneas “a” e “b”).

Em novembro de 1966 foi editado o Decreto-lei n. 73 que criou o Conselho Nacional de Seguros privados (CNSP), e prontamente lhe atribuiu competência para fixar normas gerais de contabilidade e estatística a serem observadas pelas Sociedades Seguradoras (artigo 32, V).

A próxima delegação de poderes regulatórios atinentes à escrituração contábil veio quase uma década mais tarde. A Lei n. 6.385/1976 atribuiu poder à Comissão de Valores Mobiliários (CVM) para expedir normas que se apliquem às companhias abertas sobre:

- (i) a natureza das informações relevantes que devem ser divulgadas;
- (ii) o relatório da administração e as demonstrações financeiras;
- (iii) os padrões de contabilidade, relatórios e pareceres de auditores independentes⁶⁸ (artigo 22, §1º).

Finalmente, a delegação legislativa que mais importa para os fins dessa dissertação ocorreu por intermédio do artigo 76 da Lei n. 12.249, que acrescentou a alínea “f” ao artigo 6º do Decreto-Lei n. 9.295/1946. Com isso, passou a ser atribuição do Conselho Federal de Contabilidade (CFC) “regular acerca dos princípios contábeis, do Exame de Suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada; e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional”.

Rogério Dias Correia e Fábio Moraes da Costa apresentam importante esclarecimento sobre o grau de autonomia e independência de tais órgãos normativos, que podem até mesmo inovar em matérias técnicas e criar direitos e obrigações:

Tais órgãos e entidades gozam de um elevado grau de autonomia e capacidade normativa; exercem um papel relevante no cenário econômico, designadamente no que se refere ao estabelecimento de normas de natureza técnica, necessárias para o

⁶⁸ Cabe mencionar que o §3º do artigo 177 da Lei n. 6.404/1976, com a redação que lhe foi atribuída pela Lei n. 11.241/2009, reafirma o poder normativo da CVM para regulamentar as demonstrações financeiras das companhias abertas.

bom funcionamento do mercado. Cabe a tais órgãos e entidades, respeitados os *standards*, contidos nas leis que regulam os temas que a eles foram afetos, estabelecer regulamentações contábeis, promovendo seu detalhamento e maneira de aplicação.

Nesse papel, o CMN, o CNSP, a CVM e o CFC não estão circunscritos ao estabelecimento de decretos executivos com a finalidade de promover a fiel execução da lei, pois podem, sim, inovar em matérias técnicas, criando direitos e obrigações, desde que o façam em estrita consonância com as normas primárias que versam sobre o tema a ser regulado e passem pelo filtro do princípio da proporcionalidade.

Vale destacar que a existência de quatro centros com aptidão para estabelecer normas em matéria contábil poderia conduzir a um cenário de confusão normativa, decorrente da dificuldade de se identificar qual norma deve ou não ser aplicada em caso de tratamento normativo diverso. Todavia, tal conflito pode ser resolvido pelas próprias regras impostas pelo sistema jurídico, havendo um conflito, em termos de competência normativa, apenas aparente, pois as próprias leis que delegam competência normativa ao CMN, ao CNSP, à CVM e ao CFC estabelecem quais são os sujeitos que devem observar os preceitos normativos editados por cada um deles. Logo, o critério para identificar a norma aplicável há de ser o da especialidade.

Como se vê, o CFC apenas recebeu poderes normativos residuais, face ao princípio da especialidade, após a Lei n. 12.249/2010. Tudo o que fazia antes era emanar recomendações sem força legal.

As IFRS não são traduzidas e adaptadas à realidade brasileira pelo CFC, mas por um “órgão⁶⁹” criado por meio de uma de suas Resoluções no ano de 2005: o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

José Luiz Nunes Fernandes, José Wilson Nunes Fernandes, Bárbara Ádria Oliveira Farias Fernandes e Cyntia Meireles Martins assim descrevem o surgimento do CPC:

Antecedendo a Lei n. 11.638/07 e preparando-se para o cenário contábil, econômico, jurídico e financeiro que iria surgir, o Conselho Federal de Contabilidade (CFC), que é uma autarquia especial corporativa cuja função, dentre outras, é de orientar, normatizar e fiscalizar o exercício da profissão contábil no Brasil, assim, esse, por meio da Resolução CFC n. 1.055/2005 constituiu o Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC).

Nesse sentido Nascimento et al., (2014) entendem que, no intuito de seguir o padrão internacional, o Conselho Federal de Contabilidade criou o CPC com a finalidade de conciliar os principais órgãos emissores de normas contábeis no Brasil. Além desse entendimento, o CPC estuda, prepara e emite pronunciamentos técnicos sobre procedimentos de Contabilidade, o que possibilita a emissão de normas pela entidade reguladora brasileira visando à centralização e uniformização do seu processo de produção, levando sempre em conta a convergência da Contabilidade Brasileira aos padrões internacionais (CPC, 2017).

O CPC é uma entidade autônoma e as deliberações ocorrem por voto de 2/3 de seus membros. O CFC fornece a estrutura necessária para o funcionamento do CPC. Além do CFC é possível destacar entre seus membros o Banco Central do Brasil, a Comissão de Valores Mobiliários, a Secretaria da Receita Federal e a Superintendência de Seguros Privados⁷⁰.

⁶⁹ O motivo das aspas será doravante explicado.

⁷⁰ FERNANDES, José Luiz Nunes. FERNANDES, José Wilson Nunes. FERNANDES, Bárbara Ádria Oliveira Farias. MARTINS, Cyntia Meireles. *Implantação das normas internacionais de contabilidade: estudo*

O CPC foi criado 5 anos antes de o CFC receber poder regulatório. A “entidade autônoma” criada por meio de uma Resolução sem poder normativo que objetiva estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de Contabilidade e a divulgação de informações dessa natureza, visando à centralização e uniformização do seu processo de produção (art. 3.º da Resolução CFC 1.055/2005), decorreu da conjunção de esforços e comunhão de objetivos das seguintes entidades com assento permanente no Comitê:

- a) ABRASCA - Associação Brasileira das Companhias Abertas;
- b) APIMEC NACIONAL - Associação dos Analistas e Profissionais de investimento do mercado de capitais;
- c) BOVESPA - Bolsa de Valores Mercadorias e Futuros (atual B3);
- d) CFC - Conselho Federal de Contabilidade;
- e) FIPECAFI - Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras; e
- f) IBRACON - Instituto dos Auditores Independentes.

Rogério Dias Correia e Fábio Moraes da Costa⁷¹ assim se manifestam sobre o funcionamento do CPC:

O CPC atua mediante uma estrutura física, biblioteca, recursos humanos e tecnológicos, fornecidos pelo CFC. Contudo, trata-se de um órgão totalmente autônomo, não existindo qualquer relação de hierarquia ou mesmo de subordinação com as entidades que dele fazem parte.

Além dos representantes que tem assento permanente no CPC, serão sempre convidados a participar das reuniões os seguintes órgãos:

- a) Comissão de Valores Mobiliários – CVM;
- b) Banco Central do Brasil - BACEN;
- c) Superintendência dos Seguros Privados - SUSEP;
- d) Secretaria da Receita Federal do Brasil - SRFB;
- e) Federação Brasileira de Bancos - FEBRABAN;
- f) Confederação Nacional da Indústria - CNI.

Nesse ponto surge uma primeira curiosidade. Já que o CPC é um “órgão totalmente autônomo” e sem qualquer “relação de hierarquia ou subordinação com o CFC”, por qual motivo o CPC não foi formalmente constituído segundo as leis brasileiras?

O CFC é uma autarquia criada pelo Decreto-Lei n. 9.295/1946, que não lhe confere em lugar algum o poder de constituir outra pessoa jurídica de direito público interno como apêndice. Ao associar-se com diversas outras entidades no CPC, a rigor seria necessária a criação de alguma pessoa jurídica de direito privado prevista no artigo 44 ou a instituição de

comparativo entre Brasil e Portugal. Disponível em << https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xvii/cica/finais_site/21.pdf >>. Acesso em 10/12/2018.

⁷¹ CORREIA, Rogério Dias. COSTA, Fábio Moraes da. *A sistematização das normas contábeis no ordenamento jurídico brasileiro*. In *Revista de Contabilidade e Organizações* 27 (2016), pp. 46-57.

uma fundação prevista no artigo 62. Ambos dispositivos mencionados são do Código Civil Brasileiro.

É inusitado constatar que um órgão tão vital para toda a cadeia econômica do Brasil sequer existe enquanto pessoa jurídica com atos societários devidamente arquivados perante os órgãos competentes. A sua instituição por meio de Resolução do CFC não definiu qualquer tipo societário para sua formalização. Tanto é assim que o CPC não possui um CNPJ até hoje. Trata-se de uma “entidade” sem personalidade jurídica formal e sem personalidade judiciária que, na prática, informa aos reguladores o detalhamento das regras contábeis que esses terão de aprovar.

Não se quer aqui insinuar que o trabalho desenvolvido no âmbito do CPC tenha sido ruim ou maléfico aos interesses da nação, mas introduzir uma reflexão. Tendo em mente que numa democracia saudável existe uma tendência à alternância de poder e ao dinamismo das relações, como é possível conferir tamanho poder prático a uma entidade despersonalizada que não pode ser questionada ou submetida a uma mediação judicial?

Ainda que o artigo 6º da Resolução CFC n. 1.055/2005 exija que o CPC submeta as minutas dos Pronunciamentos Técnicos a audiências públicas, o Parágrafo único apenas recomenda a consulta por correspondência a algumas entidades públicas e privadas, sempre a critério do CPC.

Caso alguém entenda que uma norma discutida no âmbito do CPC possa lhe afetar e não conseguir meios de fazer sua voz ser ouvida, a quem poderá recorrer? Para ter alguma voz ativa será necessário tornar-se um apoiador como atualmente o são o BNDES, o Instituto Brasileiro de Governança Corporativa (IBGC), o Instituto Brasileiro de Relações com Investidores (IBRI) ou o Conselho Regional de Economia de São Paulo (CORECON SP)⁷²?

Talvez seja válido levar mais adiante a preocupação com o direito de voz sonogado aos demais *stakeholders* que serão afetados positiva ou negativamente pela forma como o CPC definirá a linguagem dos negócios praticados no Brasil. Mesmo que os órgãos com poder normativo (v.g. CVM e CMN) convoquem audiências públicas antes de transformar um pronunciamento do CPC em norma cogente, o mais provável é que tal foro de participação tenha tanta força de persuasão quanto a opinião dissidente de um acionista minoritário que não participa das reuniões prévias de um grupo de controle vinculado por acordo de

⁷² Os apoios financeiros não são dados diretamente ao CPC que, como vimos, não possui personalidade jurídica. Tampouco são feitos em uma conta do CFC afeita ao CPC. Como se verá adiante, os apoios são revertidos à Fundação de Apoio ao CPC, muitas vezes em troca do poder de indicar um Conselheiro Vogal.

acionistas, ou seja, nenhuma, especialmente se a própria autarquia tiver participado do processo de criação da minuta de Pronunciamento CPC.

Poder-se-ia argumentar que o CPC possui representatividade formal e uma vinculação direta ao CFC, na medida em que os artigos 8º e 11º da Resolução 1.055/2005 preveem:

“Art. 8º - O Comitê de Pronunciamentos Contábeis- (CPC) elegerá, dentre seus membros, 4 (quatro) Coordenadores, a saber: Coordenador de Operações, Coordenador de Relações Institucionais, Coordenador de Relações Internacionais e Coordenador Técnico, e respectivos Vice-Coordenadores, com mandatos de 2 (dois) anos, permitindo-se reeleições, fixando-lhes a competência em Regimento Interno.

(...)

CAPÍTULO IV

DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

Art. 11 - Ao Conselho Federal de Contabilidade competirá:

- a) convidar e firmar com as instituições referidas no art. 2º;
- b) fornecer estrutura física, biblioteca, recursos humanos, tecnológicos e outros para o pleno atendimento dos objetivos da presente Resolução que criou o Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC);
- c) dar ampla divulgação das minutas dos Pronunciamentos Técnicos, das suas Interpretações e das Orientações emanadas do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC);
- d) viabilizar a promoção de audiências públicas para discussão das minutas de matéria técnica acima referidas;
- e) firmar convênios visando à adoção dos atos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) pelas instituições interessadas na matéria técnica;
- f) manter os contatos necessários para questionar, quando aplicável, as razões pelas quais uma entidade não aderiu e não aprovou ou aprovou os procedimentos técnicos recomendados pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC);
- g) firmar convênios, contratos, acordos ou recorrer a quaisquer outras formas de colaboração ou cooperação para o atendimento ao disposto na presente Resolução;
- h) proceder a divulgação, inclusive por via eletrônica, dos atos do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) e editar, no mínimo a cada seis meses, material de divulgação de tais atos;
- i) firmar convênios com os órgãos reguladores contábeis brasileiros para que estes implementem, em suas respectivas áreas de abrangência, os Pronunciamentos Técnicos, as Orientações e as Interpretações emitidos pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) e/ou as Normas Brasileiras de Contabilidade, emitidas pelo CFC, deles derivadas; e
- j) fomentar a divulgação dos atos e decisões do Comitê de Pronunciamentos Contábeis - (CPC) nas instituições de ensino contábil no Brasil.

A leitura desses artigos do ato constitutivo parece levar à conclusão de que, por um lado, há órgãos internos que relevam a sua autonomia decisória e, de outro, aquelas questões administrativas mezinhas como a celebração de convênios, parcerias, contratos e pagamento de boletos ficaria a cargo do CFC.

O fato é que nem mesmo essa carta de intenções expressa no ato constitutivo de um ente irregular (sem personalidade jurídica, ativos, personalidade judiciária e muitos outros aspectos) é levada a cabo pelo CPC. Com efeito, todos esses atos jurídicos acima são realizados por meio da Fundação de Apoio ao Comitê de Pronunciamentos Contábeis

(FACPC), instituído formalmente pelos mesmos membros fundadores do CPC em dezembro de 2010.

O ato formal mais importante da história do CPC foi firmado por seu Coordenador de Relações Internacionais e pelo CFC, agindo como uma espécie de curador não declarado. Trata-se do memorando de entendimentos com a Fundação IFRS em 28/01/2010⁷³, que o torna o representante do IASB no Brasil.

Esse autor deseja sinceramente que alguém refute o seu entendimento de que o referido memorando de entendimentos entre CPC e Fundação IFRS em circunstâncias normais não venceria a primeira etapa de uma auditoria jurídica prévia à celebração de um contrato: a verificação de que as partes foram legitimamente constituídas e estão devidamente representadas.

Após a criação da FACPC é essa entidade quem toma o lugar que o ato constitutivo reservava ao CFC. Foi a FACPC quem firmou acordos com a CVM⁷⁴ e o BNDES⁷⁵, e certamente firmou contrato com os demais apoiadores. É o FACPC quem ministra cursos e paga as contas do CPC, muito embora o seu estatuto em momento algum mencione ser o CPC um órgão a si subordinado ou de outra forma relacionado que não seja pelos mesmos membros fundadores.

Caminhando para o arremate sobre a forma como o padrão emanado do IASB vira norma cogente no Brasil, vale lembrar que, originalmente, o CFC não recebeu delegação de poder normativo para editar normas contábeis. Isso apenas ocorreu com a edição da lei n.º 12.249/2010, que acrescentou a alínea “f” ao art. 6.º do Decreto-lei n. 9.295/1946, *in verbis*:

“Art. 6º São atribuições do Conselho Federal de Contabilidade:

- a) organizar o seu Regimento Interno;
- b) aprovar os Regimentos Internos organizados pelos Conselhos Regionais, modificando o que se tornar necessário, a fim de manter a respectiva unidade de ação;
- c) tomar conhecimento de quaisquer dúvidas suscitadas nos Conselhos Regionais e dirimi-las;
- d) decidir, em última instância, os recursos de penalidade imposta pelos Conselhos Regionais;
- e) publicar o relatório anual de seus trabalhos, em que deverá figurar a relação de todos os profissionais registrados;
- f) regular acerca dos princípios contábeis, do Exame de Suficiência, do cadastro de qualificação técnica e dos programas de educação continuada; e editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional”. (letra “f” acrescentada pelo art.76 da Lei n.º 12.249, de 11 de junho de 2010; sublinhou-se)

⁷³ Disponível em << <https://www.ifrs.org/-/media/feature/around-the-world/mous/mou-brazil.pdf?la=en> >>. Acesso em 14/01/2019.

⁷⁴ Disponível em << <http://www.cvm.gov.br/export/sites/cvm/convenios/anexos/FACPC.PDF> >>. Acesso em 14/01/2019.

⁷⁵ Disponível em << http://static.cpc.aatb.com.br/Imagens/conv%C3%AAnio%2014_2_0702_1.pdf >>. Acesso em 14.01.2019.

O CFC já vinha exercendo um papel orientador ao editar normas técnicas. Mas é importante frisar que, anteriormente à Lei n. 12.249/2010 tais normas não possuíam força cogente por falta de delegação legal.

A despeito da forma atabalhoada com que foi instituído, parece ser maioritariamente aceito que o CPC viabilizou a existência de um fórum de discussão capaz de propor um marco normativo contábil mais homogêneo, o que ajudou nas etapas de convergência às normas internacionais de contabilidade.

Finalmente, cumpre lembrar que os Pronunciamentos CPC somente serão internalizados no ordenamento jurídico pátrio mediante preceito normativo próprio dos órgãos ou entidades com competência normativa em matéria contábil, a saber: CMN, CNSP, CVM e CFC.

As normas internacionais de contabilidade emitidas pelo IASB não produzem efeitos imediatos no Brasil. O caráter impositivo apenas se fará presente depois de exaurido o processo de internalização acima descrito.

CONCLUSÃO

Apesar de as normas brasileiras sobre escrituração de livros empresariais beberem em fontes históricas que podem ser remetidas à maior invenção da humanidade, a escrita, e terem respaldo em um respeitável desenvolvimento das codificações comerciais de inúmeros países de *civil law*, o Brasil já começou a se mirar no exemplo das nações de raiz romano-germânica da CE, que inovaram as suas tradicionais praxes de escrituração empresarial ao beber precipuamente da experiência anglo-saxã, de modo que hoje as IFRS constituem o sistema de contabilidade mais aceito do mundo, chegando até mesmo a superar a influência das US-GAAP.

Até mesmo os exemplos tirados da biografia do Barão de Mauá corroboram o fato de que métodos mais flexíveis de evolução das práticas de escrituração são um diferencial e tanto para se buscar respostas aos novos anseios da dinâmica vida empresarial e, mesmo quando surgem problemas como aqueles da Enron, World Com ou Parmalat que tornaram a governança corporativa um assunto pujante, a sociedade civil costuma reagir de modo muito mais rápido e eficaz do que o legislador.

Não é sem motivo que a prática de um dos princípios basilares da governança corporativa, o *compliance*, que pode ser definido como o cumprimento das normas internas e legais de uma sociedade empresária, passou a ganhar mais destaque com a edição do Decreto n. 8.420/2015, que regulamentou a Lei n. 12.846/2013, conhecida como Lei Anticorrupção ou Lei da Empresa Limpa. Mesmo diante da iniciativa legislativa, uma regulação mais fluida por meio da CVM ou mesmo da Brasil, Bolsa e Balcão (B3) é um caminho mais adequado para a efetivação das melhores práticas de governança, como sugere o estudo realizado por Alexandre Ferreira de Assumpção Alves e Caroline da Rosa Pinheiro⁷⁶.

A nomenclatura “livros empresariais” ainda é utilizada em virtude da tradição e de imposições legais. Contudo, a realidade da esmagadora maioria dos empresários já é completamente digital. Com isso era esperado uma facilitação das obrigações acessórias.

Avanços tímidos como o SPED e o arquivamento digital em muitas Juntas Comerciais ocorreram. Ainda assim o empreendedor brasileiro continua uma fiel representação de Atlas. Suporta um Estado inchado que lhe impõe muitos e altos tributos, obrigações acessórias sem fim, proteções trabalhistas que inibem a geração de emprego e encarecem a contratação, e

⁷⁶ ALVES, Alexandre Ferreira de Assumpção Alves; PINHEIRO, Caroline da Rosa. *O papel da CVM e da B3 na implementação e delimitação do programa de integridade (compliance) no Brasil*. In: Revista Brasileira de Direito Empresarial, v. 3, n. 1, p. 40-60, Jan/Jun 2017.

regulamentações excessivas e dotadas de altos custos de transação que acarretam perdas significativas de tempo e dinheiro.

Com a finalidade de reverter tais vicissitudes do ambiente de negócios brasileiro e permitir que as companhias abertas e sociedades de grande porte conseguissem atrair importantes recursos que lhes permitam alavancar seus negócios e ajudar o Brasil a prosperar com a geração de mais emprego e renda, a partir de 2010 passou a ser exigido de tais empresários que adotassem as práticas contábeis elaboradas pelo IASB conhecidas como IFRS.

As IFRS são normas contábeis internacionais padronizadas que muito contribuíram para uma maior coordenação econômica global. Contudo, a Organização de Estabelecimento de Padrões (SSO, na sigla inglesa) em questão não funciona como uma Organização Internacional convencional. Sequer impõe seu poder regulatório de uma forma tradicionalmente estudada pelo Direito Administrativo e Econômico. A IFRS Foundation é uma organização privada sediada no exterior que não possui Estados como membros ou uma carta de constituição. Ainda assim, seu poder de ditar a linguagem dos negócios na maior parte do globo é simplesmente impressionante.

As mais famosas *Standard-Setting Organizations* são entidades privadas que estabelecem padrões interoperáveis para inúmeras jurisdições porque seus membros são amplamente reconhecidos como detentores do estado da técnica em determinada seara. Assim, muitos Estados acabam por concordar em privatizar determinados poderes regulatórios. Em princípio isso é excelente. As melhores flautas são distribuídas aos melhores flautistas. O professor de metafísica recolhe-se e dá voz ao agricultor ou ao médico no aconselhamento sobre como conseguir o alimento ou ministrar medicações.

É nesse sentido que questões nevrálgicas de interesse de sociedades empresárias e atividades econômicas tendem a ser muito melhor tratadas nesses foros especializados que se apresentam como independentes do que em engessados foros governamentais.

Ocorre que também é prudente reconhecer a imperfectibilidade do homem e a sua tendência para aproveitar-se de institutos e organizações para promover pautas de autointeresse com dolo, também conhecidas como ações oportunistas.

Dá a necessidade de que os agentes de mercado e os responsáveis pela condução das pautas econômicas fiquem atentos às estruturas e regras de governança próprias das SSO para que interesses mais elevados não sejam capturados por uma pequena elite que fala em

princípios nobres, mas que se envolve no mais abjeto pântano político camuflada em linguagem técnica.

No Brasil, cabe ao CPC, um órgão autônomo de características muito peculiares o papel de traduzir e adaptar as IFRS, transformando-as em Pronunciamentos CPC, a fim de que sejam finalmente adotadas com caráter cogente pelas entidades a quem a lei brasileira delega competência normativa.

A despeito das inusitadas peculiaridades apontadas, cabe destacar que o modelo de normatização contábil adotado no Brasil guarda relativa simetria com aquele adotado nos EUA.

Por lá, desde a sua gênese logo após o *crash* da bolsa de Nova Iorque, a SEC delega o seu poder/dever de promover a discussão técnica e de emitir pronunciamentos contábeis a terceiros. Hoje esse papel cabe ao Financial Accounting Standards Board (FASB), uma entidade privada formada por membros de reconhecida capacidade técnica criada em 1973.

A autoridade substantiva das normas elaboradas pelo FASB é imediatamente reconhecida pela SEC, que apenas se outorga o direito de estabelecer reservas em raras ocasiões. Geralmente, mesmo as sociedades empresárias que não estão sujeitas à regulamentação da SEC seguem as normas expedidas pelo FASB por imposição de regulamentação estadual da profissão contábil.

No Brasil a situação é um pouco diferente, na medida em que os pronunciamentos, as orientações e as interpretações do CPC não se tornam normas jurídicas com caráter vinculante antes de ser internalizados no sistema jurídico por meio de ato normativo próprio das entidades reguladoras dotadas de poder normativo.

Ainda não há estudos suficientes para amparar conclusões definitivas sobre os efeitos das IFRS no ambiente de negócios brasileiro. Dificilmente os problemas de um país que por um triz escapa de ser avaliado pela Heritage Foundation como altamente reprimido podem ser atribuídos às IFRS utilizadas em muitas das nações mais prósperas do mundo. O autor enxergaria com muita desconfiança uma estatística que utilizasse esse dado como principal lastro estatístico, dadas as enormes possíveis variáveis.

Uma boa governança corporativa e regras contábeis padronizadas que possam diminuir a percepção de risco de potenciais investidores e credores devido à familiaridade e à redução dos custos de transação com a busca de informações não é, por si só, um fator que gere valor. Isso tudo pode contribuir com a disposição dos atores para pagar ágios. A decisão de investir, emprestar ou negociar com alguém é precipuamente baseada em fatores como a

percepção de solidez do negócio, confiança na gestão e na sua capacidade de geração de caixa, e inserção num ambiente com segurança jurídica, previsibilidade e respeito à propriedade privada. O Brasil falha em muitos desses quesitos.

Essa mesma prudência leva o autor a criticar a forma como as autoridades aceitam sem questionar a autoridade de um ente irregular, desprovido de personalidade jurídica, que cuida de traduzir as normas elaboradas em outro órgão privado sediado alhures.

Nada contra agentes da iniciativa privada atuando nas áreas em que suas especializações são amplamente reconhecidas. Mas depois que o Brexit⁷⁷ deixou um recado de que o pêndulo está voltando e há uma crescente insatisfação quanto a órgãos reguladores distantes com representantes não eleitos, é bom apurar os sentidos e familiarizar-se com a governança, a diplomacia, as normas e os resultados práticos das SSO antes de sair atropelando as regras corriqueiras de internalização como uma criança afoita encantada com um brinquedo novo.

Seja como for, o ideal para o Brasil de hoje é o mesmo que dois contabilistas lusitanos expuseram sobre os anseios que viam prementes em 1936:

Ao lançarmos a público esta obra, não tivemos a pretensão de apresentar um método novo de contabilidade. Mouveu-nos apenas o desejo de vulgarizar alguns sistemas ainda desconhecidos por muitos Guarda-Livros, introduzindo-lhes ao mesmo tempo algumas modificações que ainda não vimos em nenhum tratado de contabilidade e que a experiência nos tem mostrado serem de grande alcance prático.

Tomando sempre por base o antigo método clássico, teem alguns contabilistas apresentado vários sistemas de escrituração. Todos êles, porém, buscam uma única finalidade: ECONOMIZAR TEMPO.

A morosidade do sistema clássico torna-o pouco adaptável ás novas exigências do comércio moderno.

Já lá vai o tempo em que o Guarda-Livros passava o dia inteiro agarrado aos Borrões e *desenhando* letras bonitas nos livros mestres.

As evoluções do comércio e o desenvolvimento sempre crescente das transacções, exigem processos novos, mais práticos e mais claros, e que com mais rapidez forneçam os dados estatísticos indispensáveis ao comerciante.

TEMPO É DINHEIRO. O conhecido provérbio inglês <<time is Money>> parece ter sido compreendido por todos os homens de negócios.

O comércio saiu da rotina em que por longos anos viveu. Hoje trabalha-se menos horas; mas trabalha-se melhor.

Nos tempos antigos, verdade é dizê-lo, qualquer podia ser comerciante: um pouco de força de vontade – e o resultado era certo.

Hoje, a força de vontade (êsse grande fator do êxito) não é por si só bastante. A concorrência é enorme e cada vez maior; as dificuldades, por isso, aumentam; o trabalho é mais árduo, e só vencem nesta áspera luta, os que tiverem a ciência de comerciar, e esta intimamente ligada à contabilidade – pois uma não pode viver nem progredir sem a outra.

O Guarda-Livros, já pelos elementos de informação e dados estatísticos que pode fornecer, já pela indicação das responsabilidades presentes e futuras, das

⁷⁷ O brasileiro parece ser mais adestrado a conviver com regulamentos invasivos que os britânicos. Por aqui, leis que somem com “saleiros” são respeitadas. Por lá, normas da CE que visavam proibir pepinos curvos se tornaram um ultraje.

disponibilidades de numerário, e enfim pela indicação da posição de tôdas as contas, é o melhor auxiliar da Gerência.

Porém, todos os dados apontados, só serão de real e incontestável valor, quando fornecidos no momento oportuno, ou seja em tôdas as ocasiões em que se torne necessária uma consulta.

Em face do exposto, compreende-se claramente que contabilidade moderna, tem necessariamente de atender aos seguintes factores:

SIMPLICIDADE E CLAREZA

ECONOMIA DE TEMPO

Por isso, hoje mais que nunca, ela tem que ser executada no *espaço mínimo de tempo* e deve ser extremamente *simples e clara*⁷⁸.

⁷⁸ MONTEIRO, Álvaro. MONTEIRO, Claudio. *A escrituração moderna*. Porto: Martins & Irmão, 1936, pp. 5 - 7.

REFERÊNCIAS

ADAM, Alexander. *Roman Antiquities: Or, An account of the manners and customs of the romans [...] designed chiefly to illustrate the latin classics, by explaining words and phrases from the rites and customs to which they refer*, London: T. Caldell, 20^a ed., 1835. Disponível em

<<
https://books.google.pt/books?id=7FkMAAAAYAAJ&pg=PA442&lpg=PA442&dq=Senec.+De+Benef.+I.2,+VII.10&source=bl&ots=mf8UQDvo55&sig=QC4vVDtphAckA0fCMJsJV_o_xl3g&hl=pt-BR&sa=X&ved=0ahUKEwi3yoyurPvZAhWod5oKHf1mAqkQ6AEILzAA#v=onepage&q=Senec.%20De%20Benef.%20I.2%2C%20VII.10&f=false >> Acesso em 20 mar 2018.

ALVES, Alexandre Ferreira de Assumpção Alves; PINHEIRO, Caroline da Rosa. *O papel da CVM e da B3 na implementação e delimitação do programa de integridade (compliance) no Brasil*. In: Revista Brasileira de Direito Empresarial, v. 3, n. 1, p. 40-60, Jan/Jun 2017.

BORGES, João Eunápio. *Curso de direito comercial terrestre*. 3^a ed., Rio de Janeiro: Forense, 1967.

BÜTHER, Tim. MATTLI, Walter. *The new global rulers: the privatization of regulation in the world economy*. New Jersey, EUA: Princeton University Press, 2011.

CALDEIRA, Jorge. *Mauá: empresário do Império*. São Paulo: Companhia das Letras, 1995.

CAMPINHO, Sérgio. *O direito de empresa à luz do código civil*. 13^a edição revista e atualizada – Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

CARLOS, Maria Amélia Barradas. *Do papel da escrituração no direito comercial – algumas reflexões*. In *Estudos em homenagem ao Prof. Doutor José Lebre de Freitas*, 2^o v. Coimbra: Coimbra Editora, 2013, pp. 363 - 384.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. São Paulo: Saraiva, 1998, vol. 1.

COELHO, José Gabriel Pinto. *A escrituração comercial como meio de prova*. In: Revista da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Lisboa, vol. VIII, 1951, pp. 23 - 70.

COMPARATO, Fábio Konder. *Natureza jurídica do balanço de sociedade anônima. Licitação*. In: Revista dos Tribunais 489,1976, jul./1976. Disponível em << https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/252461/mod_folder/content/0/COMPARATO.%20Natureza%20Jur%C3%ADica%20do%20Balan%C3%A7o%20de%20Sociedade%20An%C3%B4nima.pdf?forcedownload=1 >> Acesso em 20 mar 2018.

CORDEIRO, António Menezes. *Direito comercial*. Coimbra: Edições Almedina, SA; 4^a ed., 2016.

CORREIA, Rogério Dias. COSTA, Fábio Moraes da. *A sistematização das normas contábeis no ordenamento jurídico brasileiro*. In Revista de Contabilidade e Organizações 27 (2016) 46-57.

DA SILVA, Antonio Delgado. *Collecção da Legislação Portuguesa desde a última compilação das Ordenações: legislação de 1750 a 1762*. Lisboa: Typografia Maygense, 1830, p. 451. Disponível em << http://www.governodosoutros.ics.ul.pt/imagens_livros/30_collecao_legislacao_portuguesa/01_legislacao_1750_1762/0451.jpg >> Acesso em 05 mar 2018.

DEGOS, Jean-Guy. *Histoire de la comptabilité*. Paris: Presses Universitaires de France, 1998.

DE PLÁCIDO E SILVA, Oscar Joseph. *Vocabulário jurídico*. 5^a ed., Rio de Janeiro: Forense, 1978, vol. III.

FINANCIAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD. *Summary of the FASB's IASC / USGAAP Comparison Project*. Connecticut: FASB, 1999. Disponível em << <https://www.treasury.gov/resource-center/international/standards-codes/Documents/code6.pdf> >>. Acesso em 05 mar 2018.

GARCIA, José Penha. *Organismos e fórmulas de coordenação económica: memória apresentada ao congresso colonial*. Lisboa: Bertrand (Irmãos), 1941.

IFRS FOUNDATION. *Annual report*. Disponível em <<<https://www.ifrs.org/-/media/feature/about-us/funding/annual-report-2017.pdf>>>. Acesso em 10 dez 2018.

LUKAMBA, Paulino. *Direito internacional público*. Lobito, Angola: Escolar Editora, 2011.

MARTINS, Eliseu. *Atrocidades Contábeis no Novo Código Civil*. In: Boletim SAI CIA Sistema de Informações da Associação Brasileira das Companhias Abertas, n. 611, Rio de Janeiro: ABRASCA, 09 de 2002.

MENDONÇA, José Vicente Santos de. *As fases do estudo sobre regulação da economia na sensibilidade jurídica brasileira*. In Revista Opinião Jurídica – Fortaleza, ano 13, n. 17, p.284-301, jan./dez. 2015.

MILANI, Mario Sergio. *Da escrituração no novo Código Civil: comentários aos artigos 1.179 a 1.195 do código civil aprovado pela lei n. 10.406, de 10.1.2002*. São Paulo: Ed. Juarez de Oliveira, 2004.

MONTEIRO, Álvaro. MONTEIRO, Claudio. *A escrituração moderna*. Porto: Martins & Irmão, 1936.

OLIVEIRA, Celso Marcelo de. *Manual de contabilidade empresarial e societária: noção geral de contabilidade empresarial, direito e contabilidade de empresa e sociedade, contabilidade no moderno direito falimentar*. Rio de Janeiro: Maria Augusta Delgado, 2006.

PEREIRA FILHO, Antônio Dias. RIBEIRO, Livia Maria de Pádua. *A controvérsia das normas contábeis internacionais (IFRS): a redução dos custos de capital e os novos riscos de manipulação*. In Revista Mineira de Contabilidade, v. 1, n 37(2010), p. 47-54.

RECHTMAN, Marcos. FONTES FILHO, Joaquim Rubens. GAMMINO, Fernando Antônio Couto. *Governança corporativa aplicada ao contexto empresarial brasileiro*. Rio de Janeiro: Papel Virtual, 2004.

REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. 23ª ed., São Paulo: Saraiva, 1998, vol. 1.

RIZZARDO, Arnaldo. *Direito de Empresa*. – 5 ed. Ver, atual. e ampl. – Rio de Janeiro: Forense, 2014.

SEBOLD, Marcia; PIONER, Lucas Mello; SCHAPPO, Cássio; PIONER, João José Mello. *Evolução da contabilidade brasileira: do governo eletrônico ao Sistema Público de Escrituração Digital – SPED*. Paraná, Revista Enfoque: Reflexão contábil; v. 31, n. 2, pp. 23-32.

SOHM, Rudolph. *The institutes of Roman Law*. London: Oxford University Press, 1842.

ZAPPELIN, Thiago Mondo. ANTUNES NETO, Orleans de Oliveira. *A possibilidade de Regulamentação do Sistema Público de Escrituração Digital (Sped) por meio de Lei Complementar e a Inconstitucionalidade da Manutenção das Antigas Obrigações Tributárias Acessórias Frente ao Princípio Constitucional da Eficiência*. In: Revista de Estudos Tributários, Ano XIX, nº 112, nov a dez 2016, pp. 25 – 42.