

**Alfredo de Assis
Gonçalves Neto**

DIREITO DE EMPRESA

Comentários aos artigos 966
a 1.195 do Código Civil

4.^a edição
revista, atualizada e ampliada

THOMSON REUTERS

**REVISTA DOS
TRIBUNAIS™**

Capítulo IV DA ESCRITURAÇÃO

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 art. 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.

COMENTÁRIOS

732. Antecedentes

O empresário, para poder verificar periodicamente como andam seus negócios, precisa de um sistema de controle de suas despesas e de suas receitas. A prática de realizar esse controle deu origem à ciência contábil. “A gênese histórica dos preceitos de contabilidade formal” – recorda JOAQUIN GARRIGUES – “confirma a evolução natural de uma prática surgida no direito consuetudinário e dele passada para a lei escrita. Já em Roma era costume adotar um livro caixa (*codex accepti et expensi*), no qual se anotavam as entradas de dinheiro e os gastos, depois transcritas em um livro diário (*adversaria*). Essas anotações que, no princípio, só prestavam para comprovar a existência de obrigações (*nomina arcaria*), acabaram por servir para criar obrigações (*nomina transcriptia*), quando se reproduzia a obrigação nascida de outra fonte ou uma obrigação literal. Essa prática intensificou-se na Idade Média, destacando-se seu aspecto puramente informativo ou documental (para auxílio da memória)” (*Curso de derecho mercantil*, v. 1, p. 639).

Mais tarde, na Itália, os mercadores passam a adotar a técnica de anotar os fatos do negócio e o sistema migra das contas pessoais para as contas reais ou de coisas, “até que é inventado no século XIV o sistema de contabilidade por partida dobrada doutrinariamente exposto na célebre obra de LUCAS PACCIOLO: *Suma de arith-*

metica, geometria, proportioni e proportionalità” (JOAQUIN GARRIGUES, op. cit., p. 639).

A par da conveniência prática de o mercador inscrever, sob determinada forma de contabilidade, os acontecimentos dos seus negócios e resumir periodicamente as anotações em um balanço, para conhecer, a qualquer momento, sua situação econômica, a manutenção de uma escrita regular e bem ordenada passou a interessar não apenas ao dono dela, senão também a quantos com ele mantinham relações. Esse interesse geral e público foi suficiente para justificar o surgimento de normas jurídicas que dispuseram a respeito, “como acabou ocorrendo na legislação de quase todos os povos civilizados, divergindo, apenas, no tocante à maior ou menor liberdade deixada ao comerciante, em relação ao número de livros e a forma de escriturá-los” (HERNANI ESTRELLA, *Curso de direito comercial*, n. 83, p. 165).

Realmente, algumas legislações, como a francesa, foram minudentes e estabeleceram, não só quais os livros que poderiam ser utilizados pelos comerciantes na feitura de suas contas, como também a técnica ou o método a ser adotado para preenchê-los. Outras, como a alemã e a suíça – e quem o diz é EUNÁPIO BORGES –, não determinaram quais os livros a serem adotados pelo empresário nem o modo de escriturá-los, deixando-lhe ampla liberdade para ter e escriturar, como lhe convier, aqueles reclamados

pela natureza e extensão de seus negócios. E há, ainda, um terceiro sistema, “o sistema inglês que, não impondo ao comerciante, em geral, nenhuma obrigação relativa a livros, faz exceção quanto às companhias de comércio, para as quais o *Companies Act* de 1929 tornou obrigatória a contabilização, em livros adequados, de todos os seus negócios” (*Curso de direito comercial terrestre*, n. 201, p. 195).

Nosso Código Comercial cuidava da matéria em seus arts. 10 a 17. Dispensado o uso obrigatório do Copiador de Cartas, o sistema brasileiro, antes da entrada em vigor do Código Civil de 2002, impunha ao comerciante a obrigação de possuir o livro Diário, ficando com total liberdade para adotar tantos outros quantos lhe conviessem e para escriturá-los segundo a técnica que melhor lhe aprouvesse. O Código Civil de 2002 mantém a mesma orientação.

733. A escrituração

Escriturar, no sentido do texto, é a ação de registrar ou de anotar as contas de uma empresa; significa lançar nos livros ou instrumentos de escrituração adequados, com base em documento hábil, as operações que o empresário realiza no desenvolvimento de suas atividades e os reflexos que delas decorrem. Para tanto, manda-lhe a lei que (i) siga um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme dos livros adotados em consonância com a respectiva documentação e que (ii) levante, anualmente, a partir desses dados, o balanço patrimonial e o de resultado econômico de sua empresa.

A escrituração realiza-se por um dos dois únicos métodos conhecidos, que são:

- a) o de *partida simples*, pelo qual só se faz um lançamento de cada operação, a débito ou a crédito do empresário, e
- b) o de *partida dobrada*, em que há dois lançamentos da mesma operação, a crédito e a débito de duas contas.

É este último que tem sido utilizado pelos contabilistas, praticamente em todo mundo, tendo o primeiro caído em total desuso. No método de partidas dobradas, que mais de perto interessa, “há como que uma personificação das contas abertas nos livros: daí a necessidade de figurar a mesma operação a crédito de uma e a

débito de outra” (MIRANDA VALVERDE, *Força probante dos livros mercantis*, n. 11, p. 48). Baseia-se ele num princípio fundamental, “de meridiana evidência: todo débito faz surgir contemporaneamente um crédito igual, uma vez que não pode haver credor sem devedor. Assim, toda soma escriturada ao débito de uma ou mais contas, será escriturada ao mesmo tempo a crédito de outra ou de outras contas. Daí, como corolário, o princípio axiomático de que, em qualquer momento, a soma de todos os débitos há de ser igual à soma de todos os créditos, o que permitirá verificar-se, com facilidade, a exatidão da escrita, por meio dos balancetes periódicos de verificação” (JOÃO EUNÁPIO BORGES, *Curso de direito comercial terrestre*, n. 208, p. 201-202).

Certamente onde não houver contabilista habilitado, o próprio empresário fará suas contas. É, aliás, o que está franqueado pelo art. 1.182. E aí, não sendo técnico em lançamentos contábeis, ele irá realizar o controle pela forma que lhe parecer mais fácil e capaz de proporcionar-lhe o conhecimento de sua situação econômico-financeira. Provavelmente fará os lançamentos pelo método de partidas simples, mesmo sem ter ideia do que isso seja.

Não há uma sanção específica para ser aplicada ao empresário que não apresta devidamente suas contas sob forma mercantil, nem mesmo para aquele que não adota nenhum sistema de escrituração. Existirão, porém, sanções indiretas, porquanto, não possuindo livros ou escrituração regular, o empresário, dentre outras consequências,

- a) sujeita-se, em caso de sua falência ou de recuperação judicial ou extrajudicial, a responder por crime falimentar (Lei 11.101/2005, art. 178);
- b) não pode requerer recuperação judicial, se condenado pelo crime referido na letra a (Lei 11.101/2005, art. 48, IV);
- c) não pode fazer prova por meio de seus registros contábeis (CC, art. 226);
- d) não pode proceder à autenticação de seus livros e demais documentos (CC, art. 1.181, parágrafo único); e
- e) em se tratando de sociedade empresária, os respectivos dirigentes podem ser responsabilizados por omissão perante os sócios

ou acionistas (CC, art. 1.016; Lei 6.404/1976, art. 158, § 2.º).

Não me refiro, evidentemente, às exigências de preenchimento dos livros ou registros de natureza tributária que, se não forem cumpridas, acarretam a aplicação de sanções administrativas e penais. O empresário pode atender à risca as exigências do fisco, mas descurar-se da escrituração de suas contas na forma determinada pelos dispositivos do Código Civil aqui comentados, como pode prestar sua declaração de imposto de renda com o demonstrativo de suas receitas e despesas para o recolhimento do tributo gerado com suas operações e não elaborar, por exemplo, os balanços patrimonial e de resultado econômico exigidos.

É através da escrituração – já o dizia ASSIS TAVARES – “que se determinam a evolução dos negócios e a real situação do comerciante ou do industrial e é ela que fornece as provas quando tiver de se recorrer aos tribunais em quaisquer ações que possam ser propostas” (*As sociedades anônimas – conceitos fundamentais e regime tributário*, p. 228). Entretanto, a obrigação de escriturar é mais para efeitos internos, tanto que nenhuma autoridade, juiz ou tribunal, sob qualquer pretexto, pode fazer ou ordenar diligência para conferir se suas contas estão em ordem, salvo em casos muito peculiares, especificados em lei, para efeito probatório; ainda assim, o empresário que os possui pode recusar-se a exibi-los, arcando com as consequências (CC, arts. 1.190 a 1.193). Com o talento que lhe era peculiar, sintetizava RUBENS REQUIÃO que “os livros comerciais são a consciência dos comerciantes”, assim resgatando a expressão contida exposição de motivos do Código Comercial francês de 1807: “A consciência do comerciante está escrita nos seus livros; neles é que o comerciante registra todas as suas ações; são, para ele, uma espécie de garantia. É pelos livros que ele conhece o resultado de seus trabalhos; quando recorre à autoridade do magistrado, é à sua consciência que ele se dirige, é aos seus livros que se reporta” (*Curso de direito comercial*, 4. ed., n. 91, p. 79).

734. Balanço patrimonial e de resultado econômico

Outra obrigação comum a todos os empresários é a de proceder ao levantamento de sua

situação econômico-financeira e patrimonial, ao final de cada ano – ou seja, realizar um balanço do que ocorreu durante o período. A regra que vigorava anteriormente para os comerciantes em geral, exceto para as sociedades por ações, era a de formar anualmente um balanço geral do seu ativo e passivo, compreendendo todos os bens, direitos e quaisquer outras espécies de valores, bem como todas as dívidas e obrigações passivas (CCom, art. 10, n. 4). A expressão balanço geral, aí utilizada, era sinônima de inventário, ou, na expressão de MIRANDA VALVERDE, “o recenseamento e a estimação de todos os valores ativos e passivos da empresa ou estabelecimento em data determinada. O balanço propriamente dito, isto é, o quadro sintético no qual o inventário é resumido e pelo qual se verifica a situação da empresa ou do estabelecimento e os resultados da exploração”, resultou de prática adotada para poder ser lançado no Livro Diário (*Força probante dos livros mercantis*, n. 17, p. 53-54).

Com o advento da norma codificada, o empresário deve confeccionar dois balanços: o patrimonial e o de resultado econômico. Dentre as sociedades empresárias, cumpre acrescentar que, para as sociedades limitadas, há, ainda, a obrigação de elaborar o inventário de seus bens (CC, arts. 1.065 e 1.187); já as companhias e as sociedades em comandita por ações possuem tratamento próprio com normas específicas para a elaboração de suas demonstrações financeiras, não se lhes aplicando, nesse ponto, as disposições do Código Civil (Lei 6.404/1976, arts. 176 e ss.).

Também não se aplicam as normas do Código Civil às sociedades de grande porte, mesmo não constituídas sob a forma de sociedades por ações, porquanto o art. 3.º da Lei 11.638/2007 as obrigou a observar as disposições da Lei 6.404/1976, sobre escrituração e elaboração de demonstrações financeiras e sobre a obrigatoriedade de se sujeitarem a auditoria independente por auditor registrado na Comissão de Valores Mobiliários. Como já esclarecido (n. 531 *supra*), para tal fim é considerada de grande porte “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)” (art. 3.º, parágrafo único da mesma Lei).

Por *balanço patrimonial* deve-se entender aquele que é confeccionado para exprimir, com clareza e fidelidade, a situação real do patrimônio da empresa – o que implica, em linhas gerais, levar em conta o valor de todos os bens e as demais grandezas do ativo e do passivo.

Já o balanço de *resultado econômico* não é propriamente um balanço, mas um demonstrativo dos lucros e dos prejuízos verificados no exercício, do qual – diz o art. 1.189 – constarão crédito e débito na forma da lei especial, para o fim de apurar o lucro ou prejuízo num determinado exercício. Por ora não há uma lei especial, a não ser a do anonimato que, em substituição à antiga “demonstração de lucros e perdas”, inseriu, dentre as demonstrações financeiras a serem apresentadas pelas sociedades por ações, a obrigatoriedade de apresentação da “demonstração dos lucros e prejuízos acumulados”, que é complementada pela “demonstração do resultado do exercício” (Lei 6.404/1976, arts. 176, II e III, 186 e 187).

Esses balanços serão objeto de análise mais adiante, nos comentários aos arts. 1.188 e 1.189.

735. Livros de escrituração

O empresário precisa possuir um livro específico para realizar a escrituração, que é o Diário (n. 739 *infra*). Afora esse livro, fica o empresário com plena liberdade para definir o número e a espécie dos demais livros de sua escrituração, salvo se outros não forem exigidos por lei especial.

O termo “livro” (de escrituração) soa um pouco arcaico quando se pensa no modo pelo qual os empresários hoje aprestam e controlam suas contas. Já o dizia TULLIO ASCARELLI, nos idos da década de trinta do século passado, que, “dado o desenvolvimento dos sistemas de contabilidade nos grandes estabelecimentos – onde são deveras frequentes sistemas de contabilidade mecanizada, até para os custos unitários de cada singular operação e de cada uma das nuances do desenvolvimento de um serviço – a imposição do código, fundada nos cotidianos registros analíticos de um livro diário, tende, em alguns casos, a resultar anacrônica” (*Corso di diritto commerciale*, p.287). Hoje em dia, lembra FABIO ULHOA COELHO, “embora existam três outros instrumentos igualmente admitidos pelo registro de

empresas (a saber: conjunto de fichas ou folhas soltas, conjunto de folhas contínuas e as microfichas geradas por microfilmagem de saída direta de computador), a expressão *livro* conserva ainda o sentido genérico designativo do instrumento de que o empresário se vale para dar cumprimento ao dever legal de escrituração do seu negócio” (*Curso de direito comercial*, v. 1, p. 78).

Mantém-se aqui, por isso, a terminologia adotada pelo Código, porém com um significado bem mais amplo do que o vocábulo sugere, para abranger todo e qualquer instrumento de escrituração legalmente admitido, inclusive bases de dados capazes de permitir o controle das contas do empresário, mesmo por meios virtuais.

Um livro de extrema utilidade para os empresários, cujo uso obrigatório foi abolido pelo art. 11, do Dec.-lei 486/1969, é o *Copiador de Cartas*. Não se trata, em verdade, de um livro de contabilidade, mas de prova. Nele se lançam, em ordem cronológica, as correspondências do comerciante que, muitas vezes – e ainda hoje –, revelam-se importantíssimas para esclarecer suas relações negociais com terceiros que com ele contratam. Apesar da dispensa de seu uso obrigatório, é de todo recomendável que o empresário crie e mantenha o copiador porque, no futuro, uma mensagem aparentemente ingênua será capaz de comprovar a ocorrência de fatos que suas contas não conseguem revelar.

Outro livro que costuma ser utilizado pelos empresários é o *Razão*, que contém em ordem classificada ou sistemática os mesmos lançamentos que se encontram em ordem cronológica no diário. Funciona como uma espécie de índice do diário. “Nele, cada conta tem sua página especial, contendo colunas para datas, débitos e créditos e referências à página do Diário da qual foram transcritos, extraídos os lançamentos” (JOÃO EUNÁPIO BORGES, *Curso de direito comercial terrestre*, n. 221, p. 211).

Diante das particularidades que a atividade do empresário apresenta, quer decorram da existência de vários estabelecimentos, quer do ramo exercido ou, ainda, de outras peculiaridades do empreendimento, outros livros podem ser por ele adotados, podendo-se indicar, exemplificativamente, dentre os mais conhecidos,

a) o *Caixa*, que registra o movimento de entrada e de saída de dinheiro;

b) o *Contas-Correntes*, que controla o movimento individual de quem mantém relações de negócio permanentes com o empresário, como fornecedores, consumidores, sócios ou empregados;

c) o *Borrador*, que servia como uma espécie de rascunho para a escrituração que era passada para os demais livros, tendo caído em total desuso em virtude dos atuais sistemas de escrituração.

Os livros não obrigatórios ou facultativos, uma vez adotados pelo empresário, passam a integrar sua escrituração e, por isso, precisam ser autenticados, como o Diário, e, como este, podem servir para provar determinados fatos a favor e contra o empresário que os utiliza.

736. Outros livros obrigatórios

Embora seja o Diário o único livro geral obrigatório de escrituração do empresário, outros há que não dizem respeito à escrituração, mas cuja obrigatoriedade decorre de fatores peculiares. Assim é que, por exemplo, o empresário que realiza vendas a prazo com saque de duplicatas, obriga-se a possuir o *Livro de Registro de Duplicatas* para nele escriturar, em ordem cronológica, todas as duplicatas de sua emissão (Lei 5.474/1968, arts. 2.º e 19).

A sociedade empresária, que se revista da forma anônima, igualmente é obrigada a possuir e manter outros livros, que dizem respeito à sua estrutura, os chamados livros sociais, quais sejam: o de *Registro de Ações Nominativas*; o de *Transferência de Ações Nominativas*; o de *Registro de Partes Beneficiárias Nominativas* e o de *Transferência de Partes Beneficiárias Nominativas*, se emitidas; o de *Presença de Acionistas*; o de *Atas de Reuniões do Conselho de Administração*, se houver; o de *Atas de Reuniões de Diretoria*; o de *Atas das Assembleias Gerais*; e o de *Atas e Pareceres do Conselho Fiscal* (Lei 6.404/1976, art. 100).

Também a sociedade limitada deve possuir, como livros sociais, o de *Atas de Assembleias* ou de *Atas de Reuniões*, mesmo que não esteja sujeita à regência supletiva da Lei do Anonimato (CC, arts. 1.072 e § 6.º, 1.075 e 1.053, parágrafo único). Se essa sociedade adotar conselho fiscal, deve possuir, também, o Livro de *Atas e Pareceres do Conselho Fiscal* (art. 1.067) e, se designar administrador por ato separado, terá de possuir o Livro

de *Atas da Administração* para nele ser lavrado o respectivo termo de posse (art. 1.062). Não alude o Código Civil à necessidade de a sociedade limitada possuir Livro de Presença de Quotistas que, todavia, pode ser utilizado para complementar os de atas de assembleias ou reuniões, mas nada impede que as presenças sejam colhidas em folha separada ou ao final do ato (da ata).

Já as instituições financeiras, em substituição ao Diário, necessitam fazer sua escrituração no livro de *Balancetes Diários e Balanços*, quando adotarem o sistema de fichas de lançamento (Lei 4.843/1965, art. 1.º), opção agora franqueada aos demais empresários (CC, arts. 1.185 e 1.186); as empresas de pequeno porte e as microempresas estão, em princípio, obrigadas a possuir o *Livro Caixa* (n. 738 *infra*), salvo quando se tratar de microempresa individual que se enquadre no conceito de pequeno empresário. (Ver os comentários ao art. 970, n. 18 *supra*.)

Livros obrigatórios também são exigidos em razão da natureza da atividade exercida pelo empresário, como, por exemplo: (i) dos leiloeiros, que devem possuir o Diário de Entrada, o Diário de Saída, o Contas-Correntes, o Protocolo, o Diário de Leilões e o Livro-Talão (Dec. 21.981/1932, arts. 31 e 32); (ii) dos que exploram armazéns gerais, que devem possuir o Livro de Entrada e Saída de Mercadorias e o Livro-Talão (Dec. 1.102/1903, art. 5.º, § 2.º, e art. 7.º); (iii) das cooperativas que, além dos livros de Atas e de Presença das Assembleias Gerais, do Conselho de Administração e do Conselho Fiscal, têm de possuir o Livro de Matrícula dos Cooperados (Lei 5.764/1971, art. 22) etc.

737. Livros fiscais

Afora os livros mercantis de escrituração, o empresário, como contribuinte de tributos federais, estaduais e municipais, dependendo da natureza da atividade exercida, deve possuir e escriturar outros livros, impostos pela legislação tributária para controle da arrecadação. Não são livros de escrituração mercantil, mas podem ser a ela integrados como auxiliares, detalhando, por exemplo, os lançamentos resumidos do Diário. Nesse caso, passam a ser desdobramentos do próprio Diário.

Um dos mais importantes livros fiscais é o Livro de Apuração do Lucro Real, exigido

pela legislação do Imposto de Renda, conhecido por LALUR, que tem por finalidade controlar o registro das operações que vão influenciar na determinação do lucro real, através de inclusões ou exclusões permitidas pela lei. Esse livro é dispensado de autenticação, inclusive perante a Receita Federal, sendo expressamente prevista a possibilidade de ser escriturado por sistema eletrônico de processamento de dados (Lei 8.218/1991, art. 18).

O Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI) e o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) possuem livros de controle comum: Livro Registro de Entradas, Livro Registro de Saídas, Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência e Livro de Apuração do ICMS e do IPI, cada qual com as finalidades previstas nas referidas legislações.

No âmbito municipal, ainda em caráter exemplificativo, é exigido, com denominações variadas, o Livro de Receitas Gerais (Livro dos Serviços Prestados e Controle de Pagamento do Imposto Sobre Serviços), que concentra o faturamento do empresário para efeito do controle da tributação do Imposto sobre Serviços (ISS).

Em adendo, vale observar que o Decreto 6.022/2007 instituiu o Sistema Público de Escrituração Digital – SPED, que informatizou o modo de cumprimento das obrigações que devem ser transmitidas pelos contribuintes ao fisco, implantando a utilização da certificação digital para a assinatura de documentos eletrônicos, que passam a ter, assim, validade jurídica em forma virtual.

738. O pequeno empresário, os microempresários e os empresários de pequeno porte

É dispensado das obrigações constantes do artigo sob análise o pequeno empresário, tal como definido pelo art. 68 da Lei Complementar 123/2006, como já foi visto nos comentários ao art. 970 (n. 18 *supra*), consoante determinação constante do § 2.º do art. 1.179. A dúvida quanto à perfeita identificação do pequeno empresário, que surgiu quando da entrada em vigor do Código Civil, está assim desfeita.

O Enunciado 56 da I Jornada de Direito Civil estabeleceu a necessidade de advento de lei para definir o pequeno empresário, com a obrigatoriedade de lhe ser imposta a adoção do Livro Diário. Porém, na III Jornada de Direito Civil, houve sua revogação pelo Enunciado 235, sob o entendimento de que o pequeno empresário seria aquele previsto na Lei 9.841/1999. Essa insegurança foi superada pelo conceito que lhe deu o art. 68 da Lei Complementar 123/2006 (modificado, em parte, pela Lei Complementar 139/2011).

Quanto aos demais microempresários e os empresários de pequeno porte (individuais ou coletivos), a questão não é de tão fácil solução. De fato, sabe-se que, antes da vigência dessa Lei Complementar, os micro e pequenos empresários, sob forma individual ou societária, estavam dispensados de ter e escriturar o livro diário, desde que mantivessem e escriturassem em sua substituição, dois outros livros (Caixa e de Registro de Inventário) e conservassem em boa guarda todos os documentos-base para a respectiva escrituração (Lei 9.317/1996, art. 7.º). No atual sistema do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, não há mais essa norma e, portanto, todas as microempresas e empresas de pequeno porte, que não se enquadrem no conceito de pequeno empresário, teriam a obrigação de escriturar o Livro Diário.

No entanto, pode-se ponderar que mencionada lei, ao regular a tributação, menciona as micro e pequenas empresas revestidas da forma societária (e, portanto, excluídas do conceito de pequeno empresário) “que mantiverem escrituração contábil”, sugerindo, assim, existir hipótese de elas a não possuírem (art. 14, § 2.º). Também há para elas a obrigatoriedade de “manter o livro-caixa em que será escriturada sua movimentação financeira e bancária” (art. 26, § 2.º). E, quando “optantes pelo Simples Nacional poderão, opcionalmente, adotar contabilidade simplificada para os registros e controles das operações realizadas, conforme regulamentação do Comitê Gestor” (art. 27). Dessas disposições, forçoso é concluir que referido estatuto manteve a previsão de escrituração do livro-caixa e, mais que isso, autorizou a utilização de outros registros e controles de suas operações mediante

sistema de contabilidade simplificada, definido pelo Comitê Gestor.

Tenha-se em conta que, quando o art. 1.180 do Código Civil entrou em vigor, dispondo que, “além dos demais livros exigidos por lei, é indispensável o Diário, que pode ser substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica”, todas as microempresas e empresas de pequeno porte, por força de lei especial, podiam manter escrituração especial nos livros caixa e de registro de inventário e, com isso, estavam desobrigadas da utilização do Diário. Pelo Estatuto vigente, a ausência de menção aos mencionados livros não retroage para fazer com que aquele dispositivo legal passe a incidir e crie obrigações para quem antes não estava a ele sujeito. Assim sendo, as microempresas e empresas de pequeno porte que, no regime anterior, estavam dispensadas de ter e escriturar o livro diário, têm a faculdade de manter os livros que antes utilizavam para o controle de suas contas.

Ainda que não seja assim, o peso da prática mercantil confirmará essa solução. De qualquer modo, as microempresas que não se enquadra-

rem no conceito de pequeno empresário e todas as empresas de pequeno porte estarão obrigadas a alguma forma de escrituração, dentre as referidas nos dispositivos do respectivo Estatuto (escrituração simplificada no livro caixa ou pela forma determinada pelo Comitê Gestor). Em adição, a Lei 11.101/2005, que regula a falência e a recuperação de empresas, reafirma a necessidade de as microempresas e as empresas de pequeno porte possuírem escrituração, ainda que simplificada, bem como os respectivos instrumentos para materializá-la (art. 51, § 2.º).

É manifesto que não se enquadram na exigência de escrituração os empresários rurais, assim denominados pelo art. 971 do Código Civil – vale dizer, os ruralistas não inscritos no Registro Público de Empresas Mercantis. Eles dela não necessitam e, não sendo empresários, no sentido de se subordinarem ao regime jurídico do direito de empresa, não há norma que a imponha. Entretanto, se optarem pela inscrição no mencionado Registro, a obrigatoriedade de escrituração os apanha, visto que essa categoria de profissionais não está na ressalva do § 2.º do art. 1.179.

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

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

COMENTÁRIOS

739. Obrigatoriedade de uso do Livro Diário

Já se viu no n. 731 que o *Diário* é o único livro obrigatório de caráter geral que o empresário precisa manter. O Código Comercial, em seu art. 11, já o exigia, juntamente com o Copiador de Cartas, cujo uso obrigatório foi abolido a partir da vigência do Dec.-lei 486/1969.

Há outras legislações que impõem a obrigatoriedade do uso do Diário e do Registro de Inventário, como ocorre, v.g., com a italiana (CC, art. 2.214), com a espanhola (CCom, art. 33), e com a portuguesa (CCom, art. 31).

Recorde-se que o livro de Registro de Duplicatas não é um livro obrigatório de cará-

ter geral, visto que só precisa ser adotado pelo empresário que optar pelo sistema de vendas previsto na Lei 5.474/1968 (n. 736 *supra*).

Apesar do uso geral obrigatório do Livro Diário, enfatizado no dispositivo legal que é objeto destes comentários, há exceções. O pequeno empresário é dispensado de ter qualquer livro (CC, art. 1.179, § 2.º); as microempresas e as empresas de pequeno porte também não necessitam do Diário, devendo sua escrituração ser lançada no *Livro Caixa* (n. 738 *supra*). Também as instituições financeiras e as sociedades de crédito imobiliário que adotarem o sistema de fichas de lançamento, substituem o Diário pelo

Livro de Balancetes Diários e de Balanços (Lei 4.843/1965, art. 1.º) – alternativa estendida às demais empresas que passem a adotar o mesmo sistema de lançamentos (CC, art. 1.185).

740. Escrituração mecanizada ou eletrônica

Os avanços tecnológicos trouxeram outros modos, mais céleres e adequados para o controle das contas dos empresários. Aos poucos foi sendo abandonada a escrituração em livros “encadernados, numerados, selados e rubricados” (CCom, art. 13). Atendendo a essa realidade, o Dec.-lei 305/1967, permitiu que, no ato de sua autenticação, os livros recebessem “na furação própria ao longo do dorso e no sentido vertical, um fio e selo metálicos, conforme figura anexa, ficando suprimida a rubrica de folhas” (art. 2.º).

Essa permissão não foi suficiente, pois os sistemas mecanográficos de escrituração já então existentes – e o dizia RUBENS REQUIÃO – “não se coadunavam com a forma de livros. Impôs-se, destarte, o uso de fichas. Por muito tempo discutiu-se, dadas aquelas exigências do Código Comercial de que a contabilidade fosse lavrada em livros, se seria admissível a contabilidade sob outra forma, como o uso de fichas soltas. Aos poucos, novos usos a respeito se impuseram, passando-se a admitir a contabilidade mecanizada, desde que as fichas fossem escritas em tinta copiativa, que eram transpostas para o *Diário-copiador*, este em forma de livro, devidamente legalizado na Junta Comercial” (*Curso de direito comercial*, v. 1, n. 91, p. 157).

Com vigência efêmera, logo foi esse diploma substituído pelo Dec.-lei 486/1969, que, para fins de escrituração, facultou

- a) o uso de código de números ou abreviaturas, devidamente explicados em livro próprio revestido das formalidades legais e igualmente autenticado pela Junta Comercial (art. 2.º, § 1.º);
- b) a adoção do livro Diário mediante encadernação com folhas soltas numeradas seguidamente (art. 5.º);
- c) a substituição do Diário e dos livros facultativos ou auxiliares por fichas seguidamente numeradas, mecânica ou tipograficamente, pelo comerciante que empregasse escrituração mecanizada; e

d) a escrituração resumida do Diário, por totais não excedentes ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações fossem numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento.

Regulamentando-o, o Dec.-lei 64.567/1969, dispôs que as fichas deveriam ser “contínuas, em forma de sanfona, em blocos, com subdivisões numeradas mecânica e tipograficamente por dobras, sendo vedado o destaque ou ruptura das mesmas” (art. 8.º), e que a adoção do sistema de fichas obrigava o comerciante a ter e escriturar um livro próprio para inscrição do balanço, de balancetes e demonstrativos dos resultados do exercício social, autenticado e atendidas as exigências legais previstas para os demais livros.

Por outro lado, autorizado pelo art. 14 do mesmo Dec.-lei, o Departamento Nacional do Registro do Comércio (DNRC) baixou as normas necessárias à sua perfeita aplicação, através das Instruções Normativas 14 e 15/1972, que, dentre outras disposições, passaram a permitir a escrituração mercantil por sistema de processamento eletrônico em formulários contínuos, com suas subdivisões numeradas tipograficamente, devendo ser destacados os impressos, após o processamento, para encadernação em forma de livros, submetidos à autenticação, depois da lavratura dos termos de abertura e encerramento, permitida a microfilmagem nos termos da Lei 5.433/1968. A Instrução Normativa 65/1997, do mesmo órgão, atualizou as disposições anteriores. Após a entrada em vigor do Código Civil, o DNRC baixou a Instrução Normativa 102/2006, que sistematizou a matéria, procurando ajustá-la às novas disposições legais. Essa Instrução Normativa foi substituída pela 107/2008, que atualizou e ampliou seu conteúdo, cujo art. 2.º define como instrumentos de escrituração mercantil dos empresários e das sociedades empresárias:

- a) livros em papel,
- b) conjunto de fichas avulsas (art. 1.180 – CC/2002);
- c) conjunto de fichas ou folhas contínuas (art. 1.180 – CC/2002); e
- d) livros em microfichas geradas através de microfilmagens de saída direta do computador (COM);
- e) livros digitais.

A norma codificada sob análise cuida da flexibilização da escrituração. Embora não entrando em detalhes (por ter sido concebida ao tempo da entrada em vigor do Dec.-lei 486/1969, sem sofrer qualquer alteração durante sua tramitação no Congresso Nacional), o fato é que não rechaça nem se contrapõe, a meu ver, aos meios de escrituração até então adotados; também não contradiz, em sua essência, a prática anterior, consagrada nas Instruções Normativas do DNRC e chancela, plenamente, o teor da última delas. A permissão de ser o Diário substituído por fichas no caso de escrituração mecanizada ou eletrônica permite, como já observei, a adoção de qualquer método de aprestamento de contas, mesmo em base de dados virtual (n. 735 *supra*). Também permanece em vigor, por ausência de disposição expressa em contrário, o art. 14 do Dec.-lei 486/1969, que confere competência ao Departamento Nacional do Registro do Comércio para, resguardadas a segurança e inviolabilidade da escrituração, estender a autenticação a instrumentos de escrituração mercantil que o aperfeiçoamento tecnológico venha a recomendar.

De qualquer modo, penso que o Código Civil não devia ter repetido as disposições da legislação anterior (que já clamavam por alteração) de o empresário possuir um determinado livro geral e básico de escrituração e de, eventualmente, poder substituí-lo por fichas ou mesmo por outro livro predeterminado, como o de Balancetes Diários e Balanços (CC, art. 1.185). As técnicas contábeis estão cada vez mais apuradas e o estreitamento dos laços do comércio internacional, pelo aprimoramento dos meios de transporte e de comunicação, tem provocado tentativas de uniformização da contabilidade como a linguagem universal dos negócios e das atividades econômicas, reclamando a adoção de sistemas de escrituração cada vez mais rápidos e mais eficientes.

Essa tendência se fez sentir na Lei 11.638/2007, que, alterando o § 5.º do art. 177 da Lei do Anonimato, estatuiu a obrigatoriedade de as normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários sobre escrituração e auditoria das companhias e das sociedades de grande porte serem “elaboradas em consonância com os padrões internacionais de contabilidade adotados nos principais mercados de valores mobiliários”.

As disposições vigentes ao tempo da entrada em vigor do Código Civil de 2002 já se apresentavam obsoletas, eis que só serviam para os comerciantes ou empresários que faziam uso da escrituração manual ou mecânica, com atividade exígua e que, por isso, normalmente eram excluídos da obrigação de manter livros fiscais. Não sendo obrigados a preencher esses livros, também descuravam da obrigação que lhes era atribuída de escriturar livros comerciais.

Os demais empresários, médios e grandes, já haviam substituído o sistema de fichas, de folhas soltas, de copiagem gelatinosa ou carbonada, por sofisticados programas de computador, com autenticação de microfichas ou de formulários contínuos.

Atualmente encontram-se em operação sistemas de contabilidade integrados, que incluem vários controles instantâneos, concentrados no mesmo lançamento, de tal forma que, quando se registra uma venda, por exemplo, dá-se imediatamente a correspondente baixa no estoque com remessa da informação para o setor de fabricação para extrair pedido de compra das matérias-primas necessárias à reposição do produto vendido, e assim por diante. O registro das despesas da atividade e das receitas por ela geradas não comporta mais a adoção dos esquemas tradicionais de controle de contas.

Para tanto e para a segurança da incolumidade dos dados contábeis, bastaria, a meu ver, que se limitasse o Código a impor a obrigação de o empresário manter um controle de contas suscetível de merecer fé, de sua livre escolha, contanto que viesse cercado de mecanismos capazes de garantir a confiabilidade do sistema de escrituração assim adotado.

Aliás, é preciso ser dito que, pelos sistemas atualmente praticados, há pouca possibilidade de se dar fé a uma escrituração – os procedimentos que têm sido usualmente adotados só poderiam ter credibilidade se o empresário levasse ao Registro Público de Empresas Mercantis, para conservação, cópia do material escriturado ou se houvesse autenticação peça a peça de todo o conjunto de sua escrituração. Admitir-se – como a prática consagrou – a manutenção da autenticação dos instrumentos de escrituração na primeira folha, ou na abertura, e na última, ou no fechamento do conjunto de folhas soltas

ou de fichas, é permitir a alteração do conteúdo a qualquer tempo. Não se revela seguro, também, pela possibilidade de modificação a qualquer tempo, o sistema de microfichas por microfilmagem com saída direta do computador.

Um sistema *on line* de contabilidade seria o ideal, dispensando livros, folhas e fichas, que só materializam o que se encontra nos meios virtuais. A certeza dos lançamentos só seria obtida pela sua transferência a uma entidade capaz de armazená-los em caráter permanente e imutável, o que já pode ser alcançado por meio de chaves públicas, sem maiores dificuldades, evitando a alteração instantânea dos lançamentos, a substituição de toda a escrituração elaborada no ano por outra absolutamente distinta e a existência de contabilidade oculta, diferente da oficial.

Os Estados-membros da Federação têm-se adaptado aos avanços tecnológicos, passando a adotar, para o controle da arrecadação do ICMS, a Nota Fiscal Eletrônica, disciplinada no Ajuste SINIEF 7/2005. Antes, o Estado do Paraná havia adotado o Equipamento Emissor de Cupon Fiscal (ECF) para ser utilizado pelo contribuinte em suas operações sujeitas ao ICMS (arts. 307 e ss. do Decreto Estadual 5.141/2001); tal mecanismo visou impedir qualquer alteração nos dados por ele registrados, envolvendo informações com acesso direto da receita estadual.

741. Livro para feitura dos balanços

Pelo sistema do Código, a substituição do Livro Diário por fichas reclama a adoção de um outro livro, inominado, para a feitura ou para a transcrição dos balanços anuais. Já era assim no regime anterior, porquanto essa obrigação foi introduzida pelo Dec. 64.567/1969, que regulamentou o Dec.-lei 486/1969, o qual impunha ao comerciante que adotasse o sistema de escrituração por fichas, a inscrição do balanço, de balancetes e de demonstrativos de resultados do exercício em livro próprio para tal fim (art. 11).

Esse livro deve preencher as formalidades extrínsecas que o Código Civil estatui para os lançamentos, porém com as devidas adaptações. Assim, é necessário que ele seja autenticado pela Junta Comercial (CC, art. 1.181) e que os balanços patrimonial e de resultado econômico estejam nele transcritos em ordem

cronológica, sem borrões, rasuras ou emendas ou transportes para as margens (art. 1.184), devidamente assinados por técnico contabilista e pelo empresário ou pelo administrador da sociedade empresária com poderes para tanto (art. 1.184, § 2.º). Tal livro deve conter exclusivamente os balanços, não se confundindo com o Livro de Balancetes Diários e Balanços, de que tratam os arts. 1.185 e 1.186, que o empresário pode adotar em substituição ao Diário (n. 751 e 752 *infra*).

A exigência desse livro visa perenizar os dados dos balanços que, uma vez nele transcritos, não são suscetíveis de sofrer quaisquer alterações. Mas, para que isso aconteça, é preciso que o livro apresente-se devidamente encadernado para a autenticação ou que, sendo adotado o sistema de folhas soltas, cada balanço contenha numeração cronológica e seja submetido a uma autenticação própria, pelo órgão registrador.

Até o advento da Lei 11.101/2005, havia a obrigatoriedade de submeter os livros de escrituração à rubrica do juiz, como previa a Lei de Falências anterior (art. 186, VII, do Dec.-lei 7.661/1945).

O visto judicial, a rigor, tinha de ser aposto no Livro Diário, logo após a transcrição do balanço, com a finalidade de comprovar que a contabilidade da empresa encontrava-se feita dia a dia, de forma regular, no tempo e no espaço. Se houvesse livro próprio para a feitura dos balanços, o visto nele tinha de ser colhido. Com a faculdade de autenticar os livros após o preenchimento, prevista, já então, pela Instrução Normativa 65/1996, do DNRC, esse visto passou a ser considerado dispensável, eis que tal autenticação, se realizada a cada final de exercício, acabava atingindo a mesma finalidade.

Vale recordar que a doutrina abordou questão semelhante quando enfrentou a prática de não obtenção de vistos judiciais nos balanços das sociedades por ações, tendo prevalecido o entendimento, ainda na égide do Dec.-lei 2.627/1940, de que “a exigência da publicação dos balanços preenche nas sociedades por ações, corretamente, a mesma finalidade do visto judicial, mesmo se se quiser argumentar apenas com o fator tempo. De fato, sendo as sociedades anônimas, por força do art. 98 da lei que as regulamenta, obrigadas a examinar e discutir o balanço e as contas e o

parecer do conselho fiscal sobre eles, depois da ampla publicidade referida no art. 99 da mesma Lei, torna-se o visto judicial sem razão de ser nas sociedades anônimas” (ERYMÁ CARNEIRO, *Balanço das sociedades anônimas*, p. 90). Nesse sentido, também, SAMPAIO DE LACERDA: “Não estão os balanços das sociedades anônimas sujeitos ao visto judicial, que decorre de dispositivo da lei de falências, que impõe penas àqueles que não o fizerem (art. 186, VII). A obrigatoriedade do visto judicial decorre da necessidade de comprovar se o comerciante atendeu à exigência legal de formar anualmente um balanço do ativo e passivo (CCom, art. 10, 4.º), fato esse que não se poderia saber se os balanços foram elaborados tardiamente. Mas, para as sociedades anônimas tal exigência é visivelmente desnecessária, uma vez que obrigatoriamente terão elas que dar publicidade ao balanço (art. 99, parágrafo único) para que possam realizar a assembleia geral ordinária,

que o examinará e aprovará” (*Sociedades por ações*, n. 191, p. 135-136).

Ocorre que a autenticação após o preenchimento dos livros não é mais permitida, porque revogada com a norma do art. 1.181 (n. 742 *infra*). E os balanços, conquanto devam ser submetidos à deliberação dos sócios, não são publicados para poder produzir efeitos perante terceiros. Assim, o empresário que se quiser assegurar da produção de efeitos plenos de seus balanços, não tendo mais a opção de submetê-los ao visto judicial, pode pré-constituir prova de seus dados e do tempo de sua elaboração, v.g., (i) levando-os a arquivamento na Junta Comercial, como o permite o art. 32, II, e, da Lei 8.934/1994, (ii) publicando-os voluntariamente na imprensa, ou (iii) adotando alguma outra providência de eficiência equivalente para tal comprovação.

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

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

COMENTÁRIOS

742. A autenticação dos instrumentos de escrituração

Com a experiência observada na prática mercantil e atendendo às novas técnicas de escrituração, o Departamento Nacional do Registro do Comércio passou a flexibilizar as formas de autenticação. Isso ocorreu com a Instrução Normativa 65/1996, e veio reafirmado na adaptação das normas do Registro Público de Empresas Mercantis ao Código Civil vigente, pela Instrução Normativa 102/2006, substituída pela Instrução Normativa 107/2008, cujo art. 12 dispõe que, uma vez 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):

a) antes ou após a escrituração, quando se tratar de livros, conjunto de fichas ou folhas contínuas;

b) após a escrituração, quando se tratar de microfichas geradas através de microfilmagem de saída direta do computador e de livros digitais.”

As Juntas Comerciais, já há algum tempo, vinham autenticando os instrumentos de escrituração *a posteriori*, isto é, depois de devidamente preenchidos, dando, com isso, certeza ao respectivo conteúdo. Essa prática visava atender às exigências das escriturações feitas por sistema de processamento de dados, já que não há como autenticar, antes do uso, as folhas que são emitidas, já preenchidas, pelo computador.

O artigo sob análise proíbe essa alternativa, porquanto estabelece que os livros obrigatórios e, quando for o caso, as fichas, devem ser autenticados antes de postos em uso. Consequente-

mente, as disposições da referida instrução, na parte em que admitem a autenticação posterior, não encontram abrigo na disposição codificada.

A regra sob comentário cria um sério problema para os empresários porque a maioria deles, nos dias de hoje, só controla suas contas por meios eletrônicos. A autenticação prévia ao preenchimento de cada folha ou ficha solta ou contínua exige a utilização exclusiva do material autenticado – o que dificulta o serviço de preenchimento e impossibilita a adoção de microfichas (produto de microfilmagem extraída diretamente de computador). Tal imposição só se justificava quando o livro Diário era feito por decalque das fichas do razão e copiado pelo processo de gelatina. Nesse caso o livro poderia ser autenticado antes do uso, eis que em suas folhas, já então existentes, é que eram lançadas as reproduções.

Há – é certo – a ressalva da existência de lei especial dispondo a respeito; contudo, não existe previsão legal contrária. A autorização contida no art. 12 da mencionada Instrução Normativa 107, prevendo a alternativa de autenticação posterior, não pode ser tomada como tal, porquanto, embora afirmando basear-se no art. 1.181 do Código Civil, prendeu-se ao regime anterior, que não continha previsão expressa, como se pode ver dos arts. 32, III, e 39, da Lei 8.934/1994, combinados com o art. 78 do Dec. 1.800/1996.

Convém observar, a propósito, que, ao contrário de certas práticas adotadas por algumas Juntas Comerciais, a autenticação folha a folha, ficha a ficha, deve ser sempre feita, mesmo que o preenchimento ocorra antes desse processo, pois é a única forma de dar a necessária fidedignidade aos lançamentos nelas efetuados. De fato, como já observei anteriormente (n. 740 *supra*), a autenticação da primeira e da última folha ou ficha permite a substituição das intermediárias – o que não garante a imutabilidade do conteúdo da escrituração.

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.

COMENTÁRIOS

744. Contabilista legalmente habilitado

A obrigatoriedade de a escrituração ficar sob a responsabilidade de profissional quali-

A autenticação não diz respeito, exclusivamente, aos livros obrigatórios – melhor dizendo, aos instrumentos de escrituração obrigatórios –, mas se estende aos ditos livros ou instrumentos de escrituração facultativos, podendo dar-se (i) voluntariamente, a critério do empresário ou (ii) impositivamente, para efeito probatório, se tais instrumentos são por ele adotados como desdobramento da escrituração contida resumidamente nos livros obrigatórios e, por isso, sujeitos às mesmas exigências previstas para estes.

743. Autenticação só para empresários regularmente inscritos

O parágrafo único enfatiza a exigência da inscrição como condição para o empresário poder gozar dos benefícios da autenticação de seus instrumentos de escrituração e para ter atuação regular. Trata-se de um direito que a lei confere ao empresário regularmente inscrito e, ao mesmo tempo, de um ônus para que possa revestir de fé os lançamentos que neles sejam efetuados.

Já era assim no regime anterior, que só permitia “a autenticação dos instrumentos de escrituração das empresas mercantis registradas e dos agentes auxiliares do comércio” (Lei 8.934/1994, art. 32, III).

Aliás, a autenticação só se faz com a aposição, na respectiva chancela, do Número de Identificação do Registro de Empresas (NIRE), como está determinado pelo art. 9.º, I, b, da Instrução Normativa 107, do DNRC.

A autenticação de que se está tratando, evidentemente, diz respeito aos livros ou instrumentos de escrituração mercantil, pois aquelas autenticações que se refiram a cópias de documentos assentados, como previstas na Lei 8.934/1994 (art. 39, II), podem ser obtidas por qualquer interessado.

ficado já figurava no regime anterior (Dec.-lei 486/1969, art. 3.º). A norma atual apenas explicita que esse profissional é o contabilista legalmente habilitado, isto é, regularmente