

CONTABILIDADE E O NOVO DIREITO EMPRESARIAL

Wilson Alberto Zappa Hoog

1 RESUMO

O novo código civil, elaborado com base no modelo italiano, cria as condições propícias para a educação continuada do contador, em especial os fatores contemporâneos do novo direito empresarial, que imprime uma mais valia aos princípios contábeis, em especial o da entidade, em decorrência da responsabilidade civil do contador.

O objetivo desse estudo de contabilidade, com foco no novo direito, representa uma análise dos atos e fatos praticados pelo administrador e registrados no balanço patrimonial à luz da dicotomia entre a responsabilidade, direitos e obrigações da pessoa jurídica e da pessoa natural do administrador. Despesa ou Ativo Realizável a Longo Prazo?

Os contadores, auditores, sócios e administradores que não observarem a distinção entre a responsabilidade da pessoa jurídica e a do administrador, responderão por dolo junto a terceiros, podendo gerar a quebra da personalidade jurídica, além de serem obrigados a indenizar com seu patrimônio pessoal os terceiros prejudicados por sua ação ou omissão.

Estamos vivendo um momento de transição entre o velho código comercial brasileiro de 1.850, elaborado com base no código napoleônico/francês de 1.807, e o novo

código civil feito com base no modelo italiano. O novo Código Civil Brasileiro, criado pela Lei 10.406/02, revoga parte do Código Comercial, do Código Civil e da Lei das Sociedades de Responsabilidade Limitada, criando novas regras para a escrituração contábil, as quais passarão a vigorar a partir do dia 11 de janeiro de 2003; as sociedades têm o prazo de um ano para se adequar aos novos procedimentos contábeis e societários.

Objetivando colaborar com a nutrição dos conhecimentos científicos contábeis, especialmente os aspectos práticos da prova pericial contábil sob a égide do novo direito empresarial, o qual está tratado no livro II do Código Civil de 2002, analisamos e interpretamos uma situação prática de registro contábil, um ato da administração contrário ao estatuto social ou às leis vigentes. O administrador é o antigo gerente/ diretor ou presidente das organizações, está regulado pelos arts. 1.010 a 1.021, do CC 2002, e a expressão contrária às leis é no sentido amplo, além do direito empresarial, incluindo o direito tributário.

No exemplo, analisaremos uma despesa não operacional, por não ser usual nas transações empresariais, § 2ª do art. 299 do RIR, fato que muitos contadores estão atualmente escriturando como uma despesa não dedutível para fins de lucro real, mas integrante das despesas que afetam o rédito com reflexo direto no patrimônio líquido. Neste exemplo, a análise está restrita apenas   multa relativa ao

ICMS, ou seja, **uma multa por venda sem nota fiscal**. Não estamos emitindo opinião contábil/jurídica sobre o caixa paralelo e os tributos.

Iniciamos a análise contábil jurídica do reflexo do ato administrativo, que segundo o prof. Antonio Lopes de Sá “*É a ação praticada pela administração e que não afeta o seu patrimônio*”. Sendo que, no nosso exemplo, a ação que antecede o fato é autorizar uma venda sem a respectiva emissão de nota fiscal; o fato administrativo, segundo o prof. anteriormente citado “*É uma ação que provoca mutação no patrimônio*”, neste caso, a multa pela venda sem nota fiscal. Considerando os princípios contábeis, em especial o art. 1º da Resolução CFC 750/93, onde está grafado que a essência da informação se sobrepõe à forma, entendemos esta máxima como sendo robustos lastros a equidade e a isonomia, aspectos agasalhados pela justiça. Temos ainda o princípio da entidade, Resolução CFC 750/93, art. 4º “*..... afirma a autonomia patrimonial, a necessidade da diferença de um patrimônio particular não se confunde com aqueles dos seus sócios..*”.

Para bailar ao som do princípio da entidade, colocamos a pessoa jurídica; entre as pessoas jurídicas de direito privado, temos as sociedades empresariais, antigas sociedades comerciais, art. 44 do CC2002. E sobre a pessoa natural do administrador, o art. 1.010 do CC2002 informa que ele decide sobre os negócios da sociedade, podendo ser nomeado por instrumento apartado, art. 1.012, ou no silêncio, todos os sócios serão administradores, art. 1.013. O art. 47 do CC2002 é claro: “*obrigam a pessoa jurídica os atos dos administradores, exercidos nos limites de seus poderes definidos no ato constitutivo*”, nesta relação ética profissional das duas pessoas, observamos, pela objetiva científica contábil, que a pessoa jurídica responde pelos atos do administrador, desde que esteja dentro dos ditames do estatuto (contrato) e das leis vigentes, concluindo que o exemplo dado não se encontra nesta situação, por ser aquele um ato ilícito, art. 186 do CC 2002, crime de gestão. Hoog e

Petrenco, descreve a demanda de Responsabilidade por Crime de Gestão:

“A gestão é por essência um sistema cibernético pautado em uma dicotomia. A gestão é função delegada a uma pessoa, normalmente física, exercida com o máximo rigor de zelo e probidade que estuda as comunicações, o meio ambiente onde está inserida a empresa e os sistemas de controles internos – segurança das organizações e o seu desempenho social, econômico e financeiro, tem o caráter de dicotomia, pela obrigação e direito subjetivo pessoal, e o dever objetivo positivado pelas normas escritas, (guardiã da probidade e dos resultados, é pautada no dever de agir conforme a lei, tolerância zero, sob pena de chamar a si toda a responsabilidade dos atos, isentando a pessoa jurídica e os demais sócios dos erros ou fraudes); esta função reprime veementemente a desídia e valoriza a equidade. Os aspectos da dicotomia estão robustamente presentes quando a pessoa é sócio-gerente, pois como sócio tem direitos, direito ao lucro, direito à prestação de contas, direito de espremeir etc.; como gerente tem obrigações de fazer, e responsabilidade pessoal pelos prejuízos, multas e todos os atos que a empresa praticar contra a ordem econômica, fiscal, trabalhista e ambiental, e o espírito da lei (dever de diligência, art. 153, dever de lealdade, art. 155, dever de informar, art. 157, mais a responsabilidade, arts. 158 e 159, da lei 6.404/76)” e, em especial o fato de que o administrador responde pelos seus atos, relativamente aos atos culposos do administrador encontramos no art. 1.016 do CC2002: “*Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e*

os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções”.

A primeira conclusão é que quem responde pelo ônus financeiro é o administrador e não a pessoa jurídica da sociedade, portanto, não é despesa indedutível; na hipótese desta multa ser paga com recursos da empresa, deve o contabilista escriturar o valor, no Ativo Realizável à Longo Prazo, como um direito da pessoa jurídica a receber do administrador, isto sem prejuízo de ação por lucro cessante; além de receber o que perdeu, tem a parte lesada em seu patrimônio o direito de receber o que deixou de lucrar com o capital, art. 402 do CC 2002, dano financeiro e mais o dano moral. Esta contabilização, à luz do nosso ordenamento civil pátrio, evita a confusão patrimonial ou desvio de finalidade, fato tratado no art. 50 do CC 2002, quebra da personalidade jurídica requerida por uma parte que se sentir lesada, um terceiro, como os empregados que tenham a sua participação nos lucros diminuída ou eliminada pela inserção de despesas estranhas ou oriundas de ato ilícito do administrador. Poderá ainda, ser arguida também por um sócio não administrador que se sinta prejudicado na sua participação dos lucros ou na resolução de suas cotas, esta última hipótese prevista no art. 1.031 do CC 2002.

A classificação como valor a receber do administrador, que implica em um direito da pessoa jurídica, deve ser exigido por ela, podendo fazer com que a execução da dívida que está requerendo venha a recair sobre a parte dos lucros que couber ao mesmo se este for sócio, conforme prevê o art. 1026 do CC 2002:

“O credor particular de sócio pode, na insuficiência de outros bens do devedor, fazer recair a execução sobre o que a este couber nos lucros da sociedade, ou na parte que lhe tocar em liquidação.

Parágrafo único. Se a sociedade não estiver dissolvida, pode o credor requerer a liquidação da quota do devedor, cujo valor, apurado na forma

do art. 1.031, será depositado em dinheiro, no juízo da execução, até noventa dias após aquela liquidação”.

Na ausência de lucro, pode requerer que a execução recaia sobre as quotas, mediante balanço especial, operando com isso a resolução da sociedade em relação às quotas do administrador nos termos do art. 1.031 CC 2002:

“Nos casos em que a sociedade se resolver em relação a um sócio, o valor da sua quota, considerada pelo montante efetivamente realizado, liquidar-se-á, salvo disposição contratual em contrário, com base na situação patrimonial da sociedade, à data da resolução, verificada em balanço especialmente levantado.

§ 1º O capital social sofrerá a correspondente redução, salvo se os demais sócios suprirem o valor da quota.

§ 2º A quota liquidada será paga em dinheiro, no prazo de noventa dias, a partir da liquidação, salvo acordo, ou estipulação contratual em contrário”.

Situação em que, a pessoa física do administrador e a pessoa jurídica da sociedade, são ao mesmo tempo credores e devedores uma da outra, o administrador é devedor pelo ato ilícito, multa por venda sem nota fiscal e credor pela sua participação no patrimônio líquido, oportunidade em que se opera a compensação contábil, extinção da dívida e do crédito do administrador aos moldes do art. 368: *“Se duas pessoas forem ao mesmo tempo credor e devedor uma da outra, as duas obrigações extinguem-se, até onde se compensarem”.*

Os contabilistas que não observarem esta distinção poderão responder por culpa no exercício de suas funções, independente de ação penal por crime, indenizando, com os seus bens pessoais, a parte que prejudicou, pois ele é considerado preposto e naturalmente responde por imperícia, desídia, enfim culpa no

desempenho da escrituração contábil, é uma responsabilidade subjetiva, que está tratada no CC2002 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”.

O art. 927 do CC2002 deixa claro a reparação do dano:

“Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo. Parágrafo único. Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem”.

O art. 942 do CC 2002, diz que quem causou dano responde:

“Os bens do responsável pela ofensa ou violação do direito de outrem ficam sujeitos à reparação do dano causado; e, se a ofensa tiver mais de um autor, todos responderão solidariamente pela reparação. Parágrafo único. São solidariamente responsáveis com os autores os co-autores e as pessoas designadas no art. 932”.

O art. 1.179 do CC 2002, fala da obrigação do empresário em manter a boa escrituração e elaboração do balanço:

“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”.

Portanto, se o balanço, que não observou este fato, for aprovado, sem ressalva, por reunião ou assembleia de sócios de sociedade empresária, inclusive as limitadas, estende a responsabilidade aos demais sócios; o ato de aprovação de balanços está determinada no art. 1.078 do CC 2002 § 3º:

“A assembleia dos sócios deve realizar-se ao menos uma vez por ano, nos quatro meses seguintes à ao término do exercício social, com o objetivo de:

§ 3º A aprovação, sem reserva, do balanço patrimonial e do de resultado econômico, salvo erro, dolo ou simulação, exonera de responsabilidade os membros da administração e, se houver, os do conselho fiscal”.

Enquanto, o art. 1.080 do CC 2002, estende a ilimitação da responsabilidade por ato ilícito:

“As deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos que expressamente as aprovaram”.

De qualquer modo, esses fatos não elimina a responsabilidade do contabilista, que continua tendo de reparar civilmente; apenas a torna solidária com os demais sócios, passando todos a responder por dolo junto a terceiros, configurado-se crime de conluio entre o administrador, sócios e o contabilista. Se o balanço assim aprovado for auditado e o auditor

considerar que o mesmo atendeu os princípios contábeis, e representa adequadamente a situação econômica e financeira, também responderá solidariamente com os demais pelo ato ilícito.

A prova da não conformidade do ilícito poderá ser robustamente comprovada pela escrita contábil, em perfeita sintonia com o art. 226 do CC 2002:

“Os livros e fichas dos empresários e sociedades provam contra as pessoas a que pertencem, e, em seu favor, quando, escriturados sem vício extrínseco ou intrínseco, forem confirmados por outros subsídios.

Parágrafo único. A prova resultante dos livros e fichas não é bastante nos casos em que a lei exige escritura pública, ou escrito particular revestido de requisitos especiais, e pode ser ilidida pela comprovação da falsidade ou inexatidão dos lançamentos”.

Considerações finais alertam para as despesas indedutíveis e não operacionais; vamos analisar de forma holística os registros e a escrita contábil, ou seja, manter a educação continuada, pois o RIR nada tem a ver com o direito empresarial, e o novo código traz à tona a teoria das empresas e a teoria *Ultra Vires*, que está baseada no princípio da preservação da sociedade empresária, interesse da sociedade e sua função social, constituição federal art. 170 – III. O dever de fazer o registro contábil correto é uma responsabilidade independente de esta ser subjetiva, conforme o Dr. Rodolfo M. V. Pamplona Filho, Juiz do trabalho da 5ª região, Salvador-BA, texto extraído do *Jus Naviganti*: “A responsabilidade civil subjetiva está ancorada a um dano causado diretamente, em função de ato doloso ou culposo, onde deve estar presente os seguintes rudimentos: A ação praticada pelo profissional que deve estar comprovada, ou a sua omissão também comprovada”. A responsabilidade civil objetiva, conforme o Dr. Pamplona, “decorre da ausência da ação dolosa ou culposa, não é

necessário que se caracterize a culpa da pessoa causadora responsável pelo dano, esta é presumível e decorrente dos riscos da atividade ou invigância”. Neste estudo, a atividade do contabilista, nela incluída a diligência, probidade e a atualização no nosso ordenamento civil pátrio, poderá existir por motivo de ordem fortuita ou força maior que eventualmente venha a extinguir a obrigação de indenizar. Sugerimos muito cuidado ao interpretar o novo código; lembramos que a extinção da obrigação está tratada no artigo 393 do CC 2002, pois o serviço do contabilista executado fora do estabelecimento da sociedade empresária pode ser contratado por cláusula resolutiva expressa.

Art. 393 do CC 2002: *“O devedor não responde pelos prejuízos resultantes de caso fortuito ou força maior, se expressamente não se houver por eles responsabilizado.*

Parágrafo único. O caso fortuito ou de força maior verifica-se no fato necessário, cujos efeitos não era possível evitar ou impedir”.

Art. 1.178 do CC 2002: *“Os preponentes são responsáveis pelos atos de quaisquer prepostos, praticados nos seus estabelecimentos e relativos à atividade da empresa, ainda que não autorizados por escrito.*

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

Art. 474 do CC 2002: *“A cláusula resolutiva expressa opera de pleno direito; a tácita depende de interpelação judicial”.*

O exemplo analisado é apenas uma hipótese de responsabilidade do administrador, não devemos perder de vista que a omissão do

mesmo também é um ato ilícito. Exemplo: as indenizações trabalhistas por acidentes onde o empregado deixou de usar um equipamento de segurança podem ter ocorrido por omissão do administrador, se este não o advertiu sobre sua utilização; caso o tenha feito, e o empregado não observou a advertência, o administrador deverá suspendê-lo e, em caso de reincidência, demiti-lo por justa causa, pois, não o fazendo, a responsabilidade pelo fato será sua e não da pessoa jurídica. Dessa forma, há várias situações, como a multa por não registrar um empregado; a lista é grande e não temos a intenção de esgotar as hipóteses, pois, entre elas, temos: erros, fraudes, simulações e conluio. Hoog e Petrenco tratam do erro e fraude na escrita contábil, pág. 137:

“As grandes fraudes, na maioria das vezes, têm como mentor intelectual aquele que decide e principalmente acumula funções, como exemplo, a mesma pessoa que é responsável pela compra é responsável pelo pagamento. A administração ruínosa normalmente emerge de acúmulos de cargos, deficiência dos sistemas de organização, métodos e responsabilidades, onde o início da investigação está na cumulação de funções, podendo o fraudador se utilizar de terceiros que desenvolvem serviços correlatos, pois o maior índice ocorre nas contas relativas ao capital circulante, bancos, caixa, estoques, créditos a receber. As mais singelas são os saldos de caixas fictícios, altos valores contabilizados e pouco dinheiro no cofre.”

A simulação de negócios jurídicos está tratada no art. 167 do CC 2002.

“Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

1 - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;”

Nestes casos, o princípio da entidade determina a separação das perdas danos e responsabilidades, da pessoa física do administrador e da pessoa jurídica, evitando, com isso a confusão patrimonial e o ato persecutório da quebra da personalidade jurídica, que pode ser requerida judicialmente por um terceiro lesado, como credores. no caso de falência ou concordata, que se sentirem prejudicados pela existência de uma despesa impura, profana ou alienígena, estranha à atividade, situação onde os que se acharem lesados poderão denunciar a lide, para compor o pólo passivo da ação, o contabilista responsável técnico pela escrita e o auditor e, ato contínuo, convidar o ministério público para compor o pólo ativo da demanda, pela existência de crime de conluio na simulação da peça contábil. Isto sem prejuízo de uma representação junto ao tribunal de ética do CRC. O ministério público age como defensor da lei, responsabilizando o administrador e o contabilista..

Com certeza, temos presente e de forma bem cristalina e pacificada:

- A) O ilícito, praticado pelo administrador, que não é despesa da pessoa jurídica e
- B) A culpa presumível, que decorre da ausência de ação dolosa ou culposa, não sendo necessário caracterizar-se a culpa do administrador, causador/responsável pelo dano, ela é presumível em decorrência dos riscos da atividade desde que o administrador tenha agido dentro da lei. Este é o espírito do art.47 do CC2002. Exemplo: uma multa ambiental, para um caminhão da pessoa jurídica, que sofreu um acidente derramando sua carga tóxica em um rio, tendo o administrador tomado antes todas as medidas possíveis tais como,

revisão do veículo, habilitação do motorista e seu treinamento para transportar cargas tóxicas etc. enfim, atendeu ao seu dever de probidade e diligência ditados pelo art. 1.011 do CC2002, pela responsabilidade ampla que vista por Pamplona, tem sua origem no verbo latino “respondere”, significando a obrigação que alguém tem de assumir as consequências jurídicas de sua atividade. Assim, no caso em foco, a responsabilidade pela despesa é da pessoa jurídica.

Hoog e Petrenco tratam a responsabilidade do contador em seis prismas diferentes: Moral, ética, social, civil, penal e filosófica. O contabilista tem a responsabilidade profissional de distinguir uns dos outros, pois não se pode admitir um contabilista amoral. Esta situação é mais uma atividade para os peritos contábeis e a prova contábil está presente como meio robusto para revelar a verdade, apurando e mensurando as perdas, os danos e os lucros cessantes.

A necessidade da correta escrituração contábil do fato referenciado, além do aspecto analisado temos outros fatores, como a possível exclusão de um sócio administrador por falta grave no cumprimento de suas obrigações, sendo sócio majoritário nos termos do art. 1.030 e minoritário nos do art. 1.085, operando a liquidação de suas quotas conforme o art. 1.031.

Para finalizar, a robusta e contínua nutrição dos conhecimentos científicos e tecnológicos, a partir de uma boa interpretação do princípio da entidade, cria um ambiente propício para se esparcir, com veemência, os erros e as fraudes, conforme Hoog e Petrenco:

“Erro é a ação involuntária, culposa, sem o intuito de causar dano, responsabilidade objetiva. Está ancorada na preguiça, imperícia e ignorância. Fraude é toda ação dolosa premeditada que visa vantagens tidas como ilícitas”.

obtido-se, após o esparcimento científico, um balanço patrimonial verdadeiramente adequado à função social da empresa, previsto no art. 170 da CF. O Código Civil não está restringindo o direito constitucional da propriedade e sim delineando este direito, respeitando a atividade da empresa e a sua função social, nos termos da lei, CC2002, art. 1.188: *“O balanço patrimonial deverá exprimir, com fidelidade e clareza, a situação real da empresa e, atendidas as peculiaridades desta (NG), bem como as disposições das leis especiais, indicará, distintamente, o ativo e o passivo”*. Balanço que representa a situação real da empresa, isto é, a boa ciência e tecnologia contábil espargidas pela biocontabilidade. Conforme Hoog e Petrenco a biocontabilidade é a:

“Simbiose contábil, plasmada pela tecnologia biocontabilidade (biocontabilidade: de bio - contábil; bio = vida; contábil = ciência da contabilidade). Designação genérica de tecnologias que iluminam as sociedades sobre a avaliação e administração das riquezas, que tem por objetivo o desenvolvimento de métodos e avaliação, aprovação de teses, mais eqüitativas, de vanguarda, com visão holística, em resumo: a aplicação plena dos sentimentos do cientista, perito contábil”.

BIBLIOGRAFIA

BRASIL, Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. Código de Processo Civil. 26. ed. São Paulo: Saraiva. 1.499 p.

BRASIL. Código de Processo Penal. 38. ed. São Paulo: Saraiva. 1998. 813 p.

CONSELHO REGIONAL DO PARANÁ.
Coletânea da Legislação da Profissão Contábil,
50 Anos. Curitiba, 1997.

Lei das Sociedades por Ações. 27. ed. São
Paulo: Atlas, 1998. 544 p.

GHIIGNONE, Luciano Taques. Novo Código
Civil. Curitiba: Juruá, 2002, 441 p.

NEGRÃO, Theotonio. Código Civil. 14. ed.
São Paulo: Saraiva. 1.046 p.

OLIVEIRA, Juarez. Código Comercial. 41. ed.
São Paulo: Saraiva.

HOOG, Wilson Alberto Zappa; PETRENCO,
Solange A. Prova Pericial Contábil Aspectos
Práticos & Fundamentais. 2 ed. Curitiba: Juruá .
2002. 438.