

ASSUNTOS GERAIS DIÁLOGO MULTIDISCIPLINAR

A ESCRITURAÇÃO DOS LIVROS EMPRESARIAIS

MATHEUS CAMPOLINA MOREIRA

Bacharel em Direito pela FD-UFMG, Especialista em Gestão Estratégica pela FACE-UFMG, Advogado em Belo Horizonte.

RESUMO: Escrituração é o registro sistemático das operações de uma empresa. A escrituração constitui um paradigma gráfico com informações relevantes o qual é usado pelo empresário na administração do negócio e pelas autoridades na fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias, previdenciárias e trabalhistas pela empresa. O contexto tecnológico atual recomenda que o vocábulo “livro” deva receber novo significado, designando não apenas livros em papel mas todos os “instrumentos de escrituração”. Há livros obrigatórios, de caráter geral e especial, e livros facultativos. A lei brasileira estabelece o conteúdo dos livros, as formalidades extrínsecas e intrínsecas que deverão atender e o método de escrituração. Em princípio, os livros empresariais são invioláveis. Portanto, possuem força probatória. Sempre poderão fazer prova contra o empresário. E, se escriturados regularmente, poderão também fazer prova a favor do empresário. Assim, a legislação prevê casos específicos de exibição. Os livros e documentos de escrituração deverão ser mantidos pela empresa até que as obrigações registradas sejam atingidas pela prescrição ou pela decadência.

PALAVRAS-CHAVE: Escrituração; conceito; finalidade; responsabilidade; livros obrigatórios e facultativos; formalidades extrínsecas e intrínsecas; inviolabilidade e força probatória.

ABSTRACT: Bookkeeping is the recording of business operations. Bookkeeping produces a graphic paradigm with relevant informa-

tion, which is used by the manager to run the business, and by the authorities to control whether companies meet their tax, social welfare and labor obligations. Current technological context recommends that word “book” must receive new meaning, indicating not only traditional paper book but also all instruments of accountability. There are mandatory books, which can be of general or specific nature, and optional books. Brazilian law determines books contents, their requisites, and the bookkeeping method. Ordinarily, companies books are inviolable. So they can make proof even against companies. If the bookkeeping meets all legal requisites, they can also make favourable proof for companies. Therefore Brazilian law determines specific cases in which companies books must be exhibited. Companies have to keep book and their related documents until the obligations they record are extinguished either by the prescription or by the preemption.

KEY WORDS: Bookkeeping; concept; purpose; responsibility; mandatory and optional books; requisites; inviolability and proof.

SUMÁRIO: 1. Conceito. 2. Histórico. 3. Lei brasileira. 4. Finalidade da escrituração. 5. Responsabilidade pela escrituração. 6. O método de escrituração. 7. Livros. 7.1 Livro obrigatório de caráter geral. 7.1.1. Livro Diário. 7.1.2 Substituição do livro diário por fichas. 7.1.3. Livro de Balancetes Diários e Balanços. 7.2. Livros facultativos. 7.3. Livros obrigatórios de caráter especial. 7.4. Casos específicos de escrituração. 7.4.1. Pequeno empresário. 7.4.2. Microempresas e empresas de pequeno porte. 7.5. Livros fiscais, previdenciários e trabalhistas. 8. Autenticação dos livros. 9. Regra geral de escrituração. 10. Escrituração resumida. 11. Códigos de números e abreviaturas. 12. Balanços e demonstrativos. 12.1. Balanço patrimonial. 12.1.1. Exemplo gráfico de balanço patrimonial. 12.1.2. Livro Razão. 12.1.3. Inventário. 12.1.4. Sociedades coligadas. 12.2. Demonstrativo de resultados econômicos. 12.2.1 Exemplo gráfico de Demonstrativo de Resultados Econômicos. 12.2.2. Destinação do lucro ou do prejuízo apurado. 13. Princípio da inviolabilidade da escrituração mercantil. 14. Exibição da escrituração empresarial. 14.1. Função probatória dos instrumentos contábeis. 14.2 Exibição judicial. 14.3. Exibição às autoridades tributárias. 15. Dever de guarda dos livros. 16. Referências bibliográficas.

1. Conceito

O Código Civil (CC) de 2002 inclui a escrituração entre os institutos complementares de Direito de Empresa, mas não define, em seu texto, o conceito de escrituração. Etimologicamente, escrituração vem do vocábulo latino *perscriptio* (FERREIRA, 1985, p. 338), formado pelo verbo *scriptio*, significando escrever, e o prefixo *per-*, que, ligado ao verbo, confere intensidade ao seu sentido (TORRINHA, 1986, p. 633). Escrituração, portanto, no contexto empresarial, designa o registro das contas da empresa. É realizar contabilidade das atividades empresariais.

A escrituração em livros ou demais instrumentos legalmente autorizados produz um paradigma que reproduz e sintetiza todas as operações realizadas pela empresa, de modo a compilar, e a destacar, as informações das atividades empresariais consideradas relevantes pelo empresário ou pelas autoridades que fiscalizam o cumprimento da legislação tributária, previdenciária e trabalhista pela empresa.

O prefixo latino *per-*, do verbete *perscriptio*, que confere intensidade ao verbo escrever, como acima pontuado, justifica-se pela circunstância de que a escrituração só terá valor se for feita de maneira uniforme, assídua e sistemática. De fato, havendo falha na escrituração empresarial, o paradigma da situação e das atividades da empresa, criado pela contabilidade, mostrar-se-á distorcido, perdendo confiabilidade e utilidade como parâmetro de orientação na administração do negócio ou em sua fiscalização.

A escrituração há de ser real e não ficta, devendo reproduzir com fidelidade a verdadeira situação e as atividades da empresa. Assim, a escrituração deve estar lastreada em documentos que comprovem com precisão a existência e as circunstâncias de cada operação empresarial.

Anote-se, por fim, que a escrituração atualmente não pode ser feita de qualquer maneira, segundo o livre arbítrio do empresário. Inicialmente facultativa, a escrituração passou a ser, há muito, juridicamente obrigatória. A legislação determina, além das informações que deverão constar na formação do paradigma da empresa, o método de escrituração e, ainda, as formalidades que deverão ser atendidas para que os livros ou seus instrumentos sucedâneos autorizados por lei possam ser considerados autênticos e aptos a surtirem os efeitos que a lei lhes atribui.

2. Histórico

Segundo Gonçalves Neto (2008), o sistema de contabilidade surgiu no Direito consuetudinário. Funcionava, em sua origem, como um meio de o empresário verificar a situação econômica de sua empresa e controlar e administrar seu negócio. Mais tarde, notou-se que uma escrituração regular interessava não apenas ao dono dela, mas também àqueles que mantinham relação com empresário. E esse interesse geral e público foi o motivo do surgimento de normas jurídicas para regular o tema, alastrando-se estas por todo o mundo. Algumas legislações atribuem maior liberdade ao empresário em relação aos livros utilizados e a forma de escriturá-los, como a legislação alemã. Outras atribuem menor liberdade, como no caso da legislação francesa.

3. Lei brasileira

O art. 1.179 do Código Civil de 2002 determina que:

Art. 1.179. O empresário [individual] 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.

A lei brasileira determina a obrigatoriedade da escrituração e da guarda dos documentos a esta relacionados (art. 1.194 do CC), o método e as formalidades de sua elaboração (art. 1.183 e art. 1.181 do CC) e sua tutela pela legislação penal.

De fato o art. 297, §2º, do Código Penal determina:

Art. 297 - Falsificar, no todo ou em parte, documento público, ou alterar documento público verdadeiro:

Pena - reclusão, de dois a seis anos, e multa.

[...]

§ 2º - Para os efeitos penais, equiparam-se a documento público o emanado de entidade paraestatal, o título ao portador ou

transmissível por endosso, as ações de sociedade comercial, os *livros mercantis* e o testamento particular. (grifo nosso).

Ao instituir o crime de falsificação de documento público, com pena de reclusão de dois a seis anos e multa, o Código Penal equiparou os livros mercantis aos documentos públicos, o que confere força coercitiva às disposições da legislação destinadas a prover garantia de autenticidade à escrituração mercantil.

4. Finalidade da escrituração

A escrituração mercantil visa a criar um registro autêntico e sistemático da situação e das atividades desenvolvidas pela empresa, produzindo um verdadeiro padrão gráfico a ser utilizado pelo próprio empresário e por terceiros que com ele se relacionam.

A escrituração comercial, essencialmente, destina-se ao próprio empresário, para o planejamento e a administração de seu negócio.

Determina o art. 1.190 do Digesto Civil:

Art. 1.190. Ressalvados os casos previstos em lei, nenhuma autoridade, juiz ou tribunal, sob qualquer pretexto, poderá fazer ou ordenar diligência para verificar se o empresário ou a sociedade empresária observam, ou não, em seus livros e fichas, as formalidades prescritas em lei.

Assim, na seara puramente comercial, não são encontradas sanções diretas e imediatas pela falha de escrituração mercantil regular.

É possível, sim, extrair do ordenamento jurídico algumas sanções indiretas, impostas ao empresário ou aos seus representantes, pela inexistência de escrituração comercial ou pela irregularidade desta. Essas sanções sugerem que a escrituração deve ser, mesmo, elaborada.

O empresário individual ou representante da sociedade empresária que não possui livros ou escrituração regular:

- 1) responde pelo crime do art. 178 da Lei nº 11.101/2005¹ (Lei de Falências), sobrevivendo falência ou recuperação judicial ou extrajudicial;
- 2) não poderá requerer recuperação judicial, conforme disposto no art. 48, IV, da Lei nº 11.101/2005,² sendo condenado por qualquer crime falimentar, inclusive o crime mencionado no item 1;
- 3) não poderá fazer prova a seu favor por meio de seus livros e documentos;
- 4) poderá ver seus livros, em uma demanda judicial relacionada à empresa, constituírem prova contra ele próprio;
- 5) poderá ter seu representante responsabilizado por omissão em face dos sócios.

Ademais, dispõem os arts. 1.191, §1º, e 1.192 do CC de 2002:

Art. 1.191. [...]

§ 1º O juiz ou tribunal que conhecer de medida cautelar ou de ação pode, a requerimento ou de ofício, ordenar que os livros de qualquer das partes, ou de ambas, sejam examinados na presença do empresário ou da sociedade empresária a que pertencerem, ou de pessoas por estes nomeadas, para deles se extrair o que interessar à questão.

[...]

Art. 1.192. Recusada a apresentação dos livros, nos casos do artigo antecedente, serão apreendidos judicialmente e, no do seu § 1º, ter-se-á como verdadeiro o alegado pela parte contrária para se provar pelos livros.

Parágrafo único. A confissão resultante da recusa pode ser elidida por prova documental em contrário.

¹ 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.

² Art. 48. Poderá requerer recuperação judicial o devedor que, no momento do pedido, exerça regularmente suas atividades há mais de 2 (dois) anos e que atenda aos seguintes requisitos, cumulativamente: [...]IV – não ter sido condenado ou não ter, como administrador ou sócio controlador, pessoa condenada por qualquer dos crimes previstos nesta Lei.

Vislumbre-se, assim, que, em um caso prático, no curso de um processo judicial, se o empresário deixar de exibir seus livros, alegando sua inexistência, o magistrado poderá interpretar esse fato como recusa de apresentação dos livros e, conseqüentemente, aplicar a penalidade prevista no art. 1.192 do CC de 2002, erigindo presunção relativa de veracidade dos fatos alegados pela parte contrária.

As ressalvas legais na seara mercantil, previstas no início do art. 1.190, são instituídas para dirimir, judicialmente, questões internas da própria empresa (sucessão, comunhão, administração etc.) ou, também judicialmente, em favor de terceiro que com o empresário se relaciona (em demandas individuais ou em falência).

Fora do âmbito puramente mercantil, as ressalvas ao princípio da inviolabilidade dos livros mercantis são estabelecidas na presença de um interesse público, seja em companhias abertas fiscalizadas pela Comissão de Valores Mobiliários (CVM), seja em instituições financeiras fiscalizadas pelo Banco Central, seja em empresas sujeitas à fiscalização das agências reguladoras, seja em ação de fiscalização do cumprimento pelo empresário das legislações tributária, trabalhista e previdenciária, conforme veremos.

5. Responsabilidade pela escrituração

O Código Civil de 2002, no seu art. 1.182, determina que a contabilidade seja feita sob a responsabilidade de contabilista habilitado.

Contabilistas habilitados são pessoas diplomadas em curso técnico de nível médio (técnicos em contabilidade) ou com formação superior em Ciências Contábeis (contadores), estando regulamentemente inscritos no Conselho Regional de Contabilidade (CRC) de seu Estado.

O contabilista poderá ser preposto da empresa, trabalhando como seu empregado, ou autônomo, prestando serviços de contabilidade à empresa, sem, contudo, integrar sua estrutura.

De acordo com art. 25 do Decreto-Lei nº 9.295/46, o técnico em contabilidade poderá organizar e executar serviços de contabilidade

em geral (alínea *a*), e realizar a “escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil e levantamento dos respectivos balanços e demonstrações” (alínea *b*).

Por outro lado, bacharéis em contabilidade podem realizar todas as atividades permitidas aos técnicos em contabilidade e, privativamente, nos termos dos art. 25, ‘c’, e do art. 26 do Decreto-Lei nº 9.295/46, elaborar e assinar:

c) perícias judiciais ou extra-judiciais, revisão de balanços e de contas em geral, verificação de haveres revisão permanente ou periódica de escritas, regulações judiciais ou extra-judiciais de avarias grossas ou comuns, assistência aos Conselhos Fiscais das sociedades anônimas e quaisquer outras atribuições de natureza técnica conferidas por lei aos profissionais de contabilidade.³

Ademais, no caso das sociedades anônimas, impõe o art. 177, §3º, da Lei nº 6.404/76, com a redação dada pela Lei nº 11.941/2009, que as demonstrações financeiras das companhias abertas obedecerão às “[...] normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários e serão obrigatoriamente submetidas à auditoria por auditores independentes nela registrados”.

O registro de auditor independente pessoa física na CVM pressupõe comprovação dos requisitos estabelecidos na Instrução CVM Nº 308/99⁴, entre eles, possuir experiência de no mínimo 5 anos em auditoria, contados da data de seu registro como contador no Conselho Regional de Contabilidade (CRC). Para preservar a imparcialidade da auditoria, o contador que realizar a escrituração dos livros empresariais não poderá auditá-los.

³ A Resolução nº 590/83 do Conselho Federal de Contabilidade, alterada pela Resolução CFC nº 878/2000, minudencia, em seu art. 3º, *caput* e seus parágrafos, as atividades privativas do contabilista, discriminando quais delas poderão ser executadas pelos técnicos em contabilidade e quais deverão obrigatoriamente ser executadas por profissionais de contabilidade com curso superior.

⁴ Disponível em: <<http://www.cvm.gov.br/asp/cvmwww/atos/exiatio.asp?File=%5Cinst%5Cinst308.htm>>. Acessado em: 02 fev. 2010.

O empresário individual ou o representante legal da sociedade empresária sempre assina juntamente com o contabilista a escrituração que este elaborou.

A responsabilidade do empresário pela escrituração da empresa perante terceiros é objetiva, cabendo regresso contra o contabilista nos casos de culpa e dolo. Havendo má-fé, o contabilista responderá solidariamente com o empresário perante terceiros (art. 1.177, Código Civil/2002).

Estabelece o art. 1.182 do CC/2002 que, não havendo contabilista legalmente habilitado na localidade, a escrituração poderá ser feita e assinada pelo empresário ou pelo representante da sociedade empresária.

A regra visa resguardar os pequenos empresários que exercem suas atividades em cantos remotos de nosso território, onde não há contabilista habilitado disponível. A expressão “localidade”, para efeitos do art. 1.182 supracitado, deve ser considerada como o município em que se localiza a sede da empresa. Assim, não havendo contabilista habilitado laborando no município, o próprio empresário individual ou representante legal da sociedade empresária poderá elaborar a escrituração e assiná-la sozinho.

6. O método de escrituração

A contabilidade empresarial do Brasil, assim como acontece no resto do mundo, adota o método das partidas dobradas, em detrimento do método das partidas simples.

No método de partida simples, para cada operação da empresa, faz-se apenas um lançamento, a débito ou a crédito. É um sistema incompleto, que não possibilita controlar com exatidão a variação patrimonial da empresa.

O método de partidas dobradas, por outro lado, parte do princípio de que não existe crédito sem débito de igual valor. Vale dizer, para cada crédito há um débito correspondente de valor igual. Cada

operação da empresa, assim, é lançada em duas contas, sendo uma delas a débito e a outra a crédito.

A conta que recebe o valor será sempre debitada, enquanto a conta que entrega o valor será sempre creditada. O contabilista debita o valor na conta que recebe e credita o valor na conta que *paga*.⁵ Vejamos um exemplo:

Uma empresa recebeu \$1.000 em dinheiro pelo pagamento de mercadorias vendidas.⁶ Temos:

Conta Caixa	
Débito	Crédito
1.000	

Conta Estoques	
Débito	Crédito
	1.000

Posteriormente, a empresa recebeu, em dinheiro, uma duplicata no valor de \$2.000.

Conta Caixa	
Débito	Crédito
2.000	

Conta Duplicatas a receber	
Débito	Crédito
	2.000

Depois a mesma empresa pagou a seu funcionário salário no valor de \$800:

⁵ Note que os lançamentos pelas partidas dobradas são feitos de modo oposto ao que orienta o senso comum. Pelo senso comum, haveria crédito para quem recebe e débito para quem paga (como no caso dos extratos bancários, por exemplo). Daí a dificuldade de compreender os lançamentos contábeis.

⁶ Os débitos (D) sempre serão registrados na coluna da esquerda, e os créditos (C) sempre serão apresentados na coluna da direita.

Conta Caixa	
Débito	Crédito
	800

Conta Salários	
Débito	Crédito
800	

E pagou também impostos no valor de \$1.500:

Conta Caixa	
Débito	Crédito
	1.500

Conta Impostos	
Débito	Crédito
1.500	

Para conferir a consistência da escrituração realizada, somamos todos os débitos e todos os créditos lançados:

Totais	
Débitos	Créditos
\$5.300	\$5.300

Decorre do sistema das partidas dobradas que a soma de todos os débitos sempre será igual à soma de todos os créditos. A diferença entre a soma de todos os créditos e de todos os débitos lançados será igual a zero. Se isso não acontecer, é sinal de que houve falha na escrituração, não sendo os dados confiáveis. Nesse caso, as contas deverão ser reexaminadas, até ser encontrado o erro e corrigido pelo método contábil próprio, o estorno.

7. Livros

Na década de 70, época que o Novo Código Civil foi escrito, os processos eletrônicos e mecanizados de escrituração eram desconhecidos e rudimentares, sendo muito pouco utilizados. Atualmente,

em face da utilização generalizada de computadores e da internet, o vocábulo “livro” deve receber novo significado, designando não um conjunto de folhas de papel encadernadas, mas um “instrumento de escrituração empresarial”.

Nesse sentido, não obstante o anacronismo do Código Civil de 2002, dispõe o art. 2º da Instrução Normativa nº 107/2008 do Departamento Nacional de Registro de Comércio (DNRC):

Art. 2º São instrumentos de escrituração dos empresários e das sociedades empresárias:

I - livros, em papel;

II - conjunto de fichas avulsas (art. 1.180 – CC/2002);

III - conjunto de fichas ou folhas contínuas (art. 1.180 – CC/2002);

IV - livros em microfichas geradas através de microfilmagem de saída direta do computador (COM);

V - livros digitais.

Não havendo vedação expressa na legislação, poderá ser utilizado qualquer dos instrumentos de escrituração mencionados no dispositivo citado. Dispensa-se, por exemplo, com a escrituração de livros digitais, a necessidade de utilização de papel, fato positivo, até mesmo por razões ecológicas de economia e preservação dos nossos recursos naturais.

7.1 Livro obrigatório de caráter geral

7.1.1. Livro Diário

O empresário é obrigado a possuir, de maneira geral, apenas um livro, o Livro Diário (CC/2002, art. 1.180). O conteúdo da escrituração lançada no Livro Diário vem disciplinado pelo art. 1.184 do CC/2002:

Art. 1.184. No Diário serão lançadas, com individuação, clareza e caracterização do documento respectivo, dia a dia, por escrita direta ou reprodução, todas as operações relativas ao exercício da empresa.

[...]

§ 2º Serão lançados no Diário o balanço patrimonial e o de resultado econômico, devendo ambos ser assinados por técnico em Ciências Contábeis legalmente habilitado e pelo empresário ou sociedade empresária.

Ademais, a escrituração do Livro Diário precisa obedecer às formalidades gerais de escrituração extrínsecas e intrínsecas exigidas pela legislação. O livro precisa ser autenticado (CC, art. 1.181), possuir termo de abertura e de encerramento (Decreto-Lei nº 486/69, art. 5º, §2º), ter numeradas suas folhas⁷ (formalidades extrínsecas) e ser escriturado de acordo com as regras do art. 1.183 (formalidades intrínsecas). Vejamos: “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”.

As formalidades extrínsecas e intrínsecas conferem garantia de autenticidade, consistência e organização aos dados lançados na escrituração empresarial, operacionalizando, também, a verificação da ocorrência do tipo previsto no art. 297 do Código Penal brasileiro.

7.1.2 Substituição do livro diário por fichas

O Novo Código Civil autoriza a substituição do Livro Diário por fichas no caso de a empresa optar por realizar a escrituração mecanizada ou eletrônica (art. 1.180). Optando pela escrituração de fichas, o empresário deverá escriturar um livro auxiliar, inominado, para registrar, no final do exercício, o balanço patrimonial e o demonstrativo de resultados.

⁷ Decreto-lei nº 486/68, art. 5º, e Decreto nº 64.567/69, art. 4º. O Código Civil, que dispõe sobre a escrituração do Livro Diário, parece não exigir sua numeração, mas o DNRC, nos arts. 4º, §3º, e 8º, I, ambos da Instrução Normativa nº 107/2008, entende necessária a numeração de folhas, fichas ou microfichas de escrituração.

Esse livro auxiliar é obrigatório, devendo, portanto, ser escriturado com todas as formalidades intrínsecas e extrínsecas exigidas para o Livro Diário.

7.1.3. Livro de Balancetes Diários e Balanços

O Livro de Balancetes Diários e Balanços constitui um sistema alternativo que substitui a escrituração do Livro Diário. Surgiu inicialmente para os bancos, depois para as sociedades de crédito imobiliário, sendo finalmente estendido a todos os empresários que optarem por sua escrituração.⁸

A empresa deverá lançar cada uma de suas operações, pormenorizadamente, nas fichas, e, no encerramento do dia, produzir e lançar em um livro auxiliar um balancete diário, que resumirá o movimento das contas no dia. No final do exercício, neste livro também é lançado o balanço patrimonial e o demonstrativo de resultados econômicos. Realizada a opção por sua escrituração, o Livro de Balancetes Diários e Balanços será obrigatório, devendo, portanto, observar todas as formalidades intrínsecas e extrínsecas exigidas para o Livro Diário.

7.2. Livros facultativos

Alem dos livros obrigatórios, o empresário pode escriturar outros livros, que são facultativos. Há livros facultativos tradicionais, que outrora foram obrigatórios, mas que passaram, na evolução do Direito positivo, a ser facultativos. E há livros facultativos tradicionais que nunca foram obrigatórios.

São exemplos de livros facultativos tradicionais:

1. Livro Copiador de Cartas: registra em ordem cronológica as correspondências recebidas e enviadas pelo comerciante.
2. Livro Razão:⁹ resume e totaliza, por conta ou subconta, os lança-

⁸ Ver Gonçalves Neto (2008).

⁹ O Livro Razão, desde 01/01/1992, é obrigatório para as pessoas jurídicas que apuram imposto de renda com base no lucro real, sob pena de ver estabelecido o montante devido do referido tributo através de arbitramento, nos termos do art. 259 do Regulamento

mentos efetuados no Diário. Funciona como base do balanço patrimonial.

3. Caixa: registra as entradas (receitas) e as saídas (pagamentos) em dinheiro, apurando o saldo de um período.

4. Contas Correntes: controla o movimento individual de fornecedores, consumidores, sócios e empregados que mantêm relacionamento permanente com a empresa.

5- Borrador: serve como rascunho para a escrituração dos demais livros.

Além desses, a empresa poderá criar e escriturar outros livros, conforme sua própria conveniência, não havendo limites neste ponto à criatividade do empresário.

A escrituração dos livros facultativos, como o próprio nome diz, é uma opção do empresário. Mas, uma vez adotados, os livros facultativos passam a integrar a escrituração da empresa e fazem prova contra o empresário dos fatos nele inseridos, com ou sem escrituração regular. Para que os livros possam fazer prova a favor do empresário, precisarão observar todas as formalidades intrínsecas e extrínsecas exigidas para o Livro Diário.

7.3. Livros obrigatórios de caráter especial

Além do Livro Diário, de caráter geral e obrigatório, há livros obrigatórios de caráter especial que deverão ser escriturados por parcela dos empresários, com as formalidades intrínsecas e extrínsecas prescritas para o Livro Diário, somente em certas circunstâncias.

Tomemos alguns exemplos:

1. Se a empresa vende mercadorias a prazo com saque de duplicatas, deverá então escriturar o Livro de Registro de Duplicatas (Lei nº 5.474/1968, art. 19).

2. Dependendo da forma assumida pela sociedade empresária, há livros societários ou sociais.

2.1. Para as sociedades anônimas: Livro de Registro de Ações Nominativas; Livro de Transferência de Ações Nominativas; Livro de Registro de Partes Beneficiárias Nominativas; Livro de Atas das As-

do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/1999).

sembléias Gerais; Livro de Presença de Acionistas; Livro de Atas de Reuniões do Conselho de Administração; Atas de Reuniões de Diretoria; Atas e Pareceres do Conselho Fiscal. Obrigatórios para as sociedades empresárias que se revistam da forma de Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76, art. 100).

2.2. Para as sociedades limitadas: Livro de Atas das Assembléias (CC/2002, art. 1.075, §1º); Atas de Reuniões (CC, 2002, art. 1.079); Atas e Pareceres do Conselho Fiscal (CC/2002, art. 1.067, 1.069, II e III); Livro de Atas da Administração (CC/2002, art. 1.062).

3. Dependendo da atividade exercida pelo empresário, há livros específicos.

3.1. Para os leiloeiros: Diários de Entrada; Diário de Saída; o Contas-Correntes, o Protocolo, o Diário de Leilões e o Livro-Talão (Decreto nº 21.981/32, arts. 31 e 32, e Instrução Normativa DNRC nº110/2009, art. 11).

3.2. Para os armazéns gerais: Livro de Entradas e Saídas de Mercadoria e Livro Talão (Decreto 1.102/1903, art. 7º).

3.3. Para as cooperativas: Livro de Matrícula dos Cooperados, Livro de Atas das Assembléias Gerais, Livro de Atas dos Órgãos de Administração, Livro de Atas do Conselho Fiscal, Livro de Presença dos Associados nas Assembléias Gerais, (Lei nº 5.764/71, art 22).

7.4. Casos específicos de escrituração

7.4.1. Pequeno empresário

O pequeno empresário, no termos do art. 970 do CC/2002, é dispensado de seguir um sistema de contabilidade (CC/2002, art. 1.179, §2). O art. 970 dispõe que: “A lei assegurará tratamento favorecido, diferenciado e simplificado ao empresário rural e ao pequeno empresário, quanto à inscrição e aos efeitos daí decorrentes”.

Mas qual a definição de pequeno empresário? A resposta pode ser encontrada na Lei Complementar (LC) nº 123/2006. A lei complementar que instituiu o novo estatuto nacional da microempresa e da empresa de pequeno porte, revogando o anterior, estabelecido pela Lei nº 9.841/99, define pequeno empresário em seu art. 68, como “[...] o empresário individual caracterizado como microempresa na forma desta Lei Complementar que aufera receita bruta anual de até R\$ 36.000,00 (trinta e seis mil reais)”.

7.4.2. Microempresas e empresas de pequeno porte

A Constituição Federal manda os entes federados conferirem tratamento privilegiado às microempresas (MC) e às empresas de pequeno porte (EPP), diante de sua importância para a economia do País:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

As microempresas e as empresas de pequeno porte são definidas pelo art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006 nos seguintes termos:

Art. 3º. Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais);

II - no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

Há dois regimes alternativos para as MC e as EPP. Ou elas optam por solicitar sua inclusão no “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional”, comprovando o atendimento dos requisitos desse programa, ou, sem perder sua qualidade de MC e EPP, optam por não aderir ao Simples Nacional.

Para as MC e as EPP que não optem por aderir ao Simples Nacional, o art. 26, §2º, da Lei Complementar nº 123/2006 determina que deverão escriturar o *Livro Caixa* com sua movimentação bancária e financeira.

Mas, havendo opção pelo Simples Nacional, o art. 27 da LC nº 123/2006 preceitua que as MC e EPP “[...] poderão, opcionalmente, adotar *contabilidade simplificada* para os registros e controles das operações realizadas, *conforme regulamentação do Comitê Gestor*” (grifo nosso).

Neste ponto, a opção pelo Simples Nacional parece ser positiva. E realmente seria, não fosse a noção de “escrituração simplificada” do Comitê Gestor do Simples Nacional, revelada no art. 3º da Resolução CGSN nº 10/2007:

Art. 3º As ME e as EPP optantes pelo Simples Nacional deverão adotar para os registros e controles das operações e prestações por elas realizadas:

I - Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira e bancária;

II - Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término de cada ano-calendário, quando contribuinte do ICMS;

III - Livro Registro de Entradas, modelo 1 ou 1-A, destinado à escrituração dos documentos fiscais relativos às entradas de mercadorias ou bens e às aquisições de serviços de transporte e de comunicação efetuadas a qualquer título pelo estabelecimento, quando contribuinte do ICMS;

IV - Livro Registro dos Serviços Prestados, destinado ao registro dos documentos fiscais relativos aos serviços prestados sujeitos ao ISS, quando contribuinte do ISS;

V - Livro Registro de Serviços Tomados, destinado ao registro dos documentos fiscais relativos aos serviços tomados sujeitos ao ISS;

VI - Livro de Registro de Entrada e Saída de Selo de Controle, caso exigível pela legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.

§ 1º Os livros discriminados neste artigo poderão ser dispensados, no todo ou em parte, pelo ente tributante da circunscrição fiscal do estabelecimento do contribuinte, respeitados os limites de suas respectivas competências.

§ 2º Além dos livros previstos no caput, serão utilizados:

I - Livro Registro de Impressão de Documentos Fiscais, pelo estabelecimento gráfico para registro dos impressos que confeccionar para terceiros ou para uso próprio;

II - Livros específicos pelos contribuintes que comercializem combustíveis;

III - Livro Registro de Veículos, por todas as pessoas que interfirm habitualmente no processo de intermediação de veículos, inclusive como simples depositários ou expositores.

§ 3º A apresentação da escrituração contábil, em especial do Livro Diário e do Livro Razão, dispensa a apresentação do Livro Caixa. (Incluído pela Resolução CGSN nº 28, de 21 de janeiro de 2008).

7.5. Livros fiscais, previdenciários e trabalhistas

Além dos livros mercantis de escrituração, o empresário deve possuir e escriturar livros impostos pelas legislações tributária, previdenciária e trabalhista. Na esfera tributária federal, o Regulamento do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica exige, no art. 262, a escrituração dos seguintes livros fiscais:

I - para registro de inventário;

II - para registro de entradas (compras);

III - de Apuração do Lucro Real – LALUR;

IV - para registro permanente de estoque, para as pessoas jurí-

licas que exercerem atividades de compra, venda, incorporação e construção de imóveis, loteamento ou desmembramento de terrenos para venda;

V - de Movimentação de Combustíveis, a ser escriturado diariamente pelo posto revendedor.

Abrangendo o Estado e a União Federal, o ICMS e o IPI têm controle comum, devendo seu contribuinte escriturar os seguintes livros: Livro de Registro de Entradas e Livro de Registro de Saídas, Livro de Apuração do ICMS, Livro de Apuração do IPI, Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque, Registro de Inventário, Registro de Entrada e Saída do Selo de Controle, Registro de Impressão de Documentos Fiscais, Livro Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termos de Ocorrência (Decreto nº 4.544/2003, art. 369).

Na legislação tributária do município de Belo Horizonte, o art. 7º do Decreto nº 6.492, de 26 de março de 1990, com a redação dada pelo Decreto nº 13.107/2008, exige a escrituração do Livro de Registro de Entradas de Serviço pelas empresas que exerçam as atividades relacionadas em seus incisos.

No orbe do Direito Previdenciário, verifica-se que a legislação não determina a escrituração de livros próprios, especificamente previdenciários, mas exige a escrituração dos fatos geradores de contribuições sociais nas contas dos livros fiscais e comerciais, os quais servirão de base para fiscalização da empresa.

Nesse sentido, o Ministério da Previdência Social apenas aponta, entre as obrigações acessórias a cargo da empresa ou equiparada, o dever de:

[...] lançar mensalmente em títulos próprios de sua contabilidade, de forma discriminada, os fatos geradores de todas as contribuições sociais a cargo da empresa, as contribuições sociais previdenciárias descontadas dos segurados, as decorrentes de

sub-rogação, as retenções e os totais recolhidos.¹⁰

A legislação trabalhista, por sua vez, impõe a escrituração de dois livros específicos, o Livro de Registro de Empregados e o Livro de Inspeção do Trabalho. Ademais, exige, para empresas com mais de dez funcionários, a escrituração do Livro de Registro de Ponto.¹¹

Se a sanção cominada no caso da escrituração mercantil é indireta, no caso de inexistência ou falha na escrituração dos livros exigidos pelas legislações tributária, previdenciária e trabalhista a sanção será direta, traduzindo-se em pesadas multas administrativas e mesmo em sanções penais. Isso porque a falta de escrita regular nestas searas não diz respeito tão-somente ao empresário. Normalmente, nesse caso, a falha na escrituração desemboca no não pagamento, ou no pagamento a menor, de impostos, contribuições sociais e encargos sociais trabalhistas.

8. Autenticação dos livros

O art. 1.181 do Código dispõe que:

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.

O preceito visa resguardar a autenticidade dos livros e das fichas de escrituração, exigindo sua autenticação. Nada obstante, seu mandamento merece ressalva. Ao exigir que a autenticação seja feita antes de seu uso, o preceito acaba por inviabilizar a escrituração por livros digitais ou por microfichas de saída direta do computador, meios de escrituração utilizados, atualmente, pela maioria das empresas, por

¹⁰ Disponível em: <http://www1.previdencia.gov.br/pg_secundarias/paginas_perfis/perfil_Empregador_02_05.asp>. Acesso em: 07 fev. 2010.

¹¹ O livro de registro de ponto pode ser substituído por folha ou por cartão de ponto.

sua praticidade e eficiência.

De fato, se o preceito do art. 1.181, *caput*, do CC/2002 não for ponderado, as empresas deverão retroceder no controle de suas contas, adotando escrituração manual em livros de papel ou em fichas datilografadas ou impressas.

Assim sendo, visando corrigir o problema, o DNRC editou a Instrução Normativa nº 107/2008, extrapolando, em seu art. 12, o mandamento literal do art. 1.181, *caput*, do Código Civil ao determinar que:

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 após 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.¹²

Destaque-se que a autenticação só é possível para os empresários regularmente inscritos e não se limita aos livros obrigatórios, podendo, a critério do empresário, ser estendida aos livros facultativos integrantes da escrituração da empresa.

9. Regra geral de escrituração

O art. 1.183 do CC/2002 estabelece regras para a escrituração dos livros empresariais em geral. Determina que a escrituração deverá ser feita em idioma e moeda corrente nacionais e em forma contábil, por

¹² A Instrução Normativa nº 107/2008 do DNRC traz títulos específicos sobre os livros digitais e sobre as microfichas de saída direta do computador, pelo que, havendo interesse em se aprofundar no assunto, recomendamos sua leitura.

ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transporte para as margens. A escrituração, ordinariamente, deverá ser feita diariamente, com individualização, clareza e com identificação do documento correspondente.

A escrituração pode ser direta (de próprio punho) ou por reprodução do documento por papel carbono ou processo gelatinoso (os quais foram abandonados pela prática contábil há muito tempo).

No final de cada exercício, o livro, depois de receber escrituração regular, será assinado pelo contabilista responsável e pelo empresário. No caso de sociedade empresária, o balanço será lançado depois de aprovado na forma estatutária.

10. Escrituração resumida

A escrituração do Livro Diário, como seu próprio nome diz, deve ser feita diariamente. O Código Civil de 2002, contudo, autoriza a empresa a realizar escrituração resumida no Livro Diário, lançando-se no seu corpo os totais das operações de período máximo de trinta dias, caso essas operações sejam muito numerosas ou se realizadas fora da sede do estabelecimento.

Nesta hipótese, deverá haver um livro auxiliar obrigatório para cada agente externo ou para cada estabelecimento, no qual será detalhada cada uma das operações realizadas.

Os livros auxiliares são autenticados conjuntamente com o Livro Diário (Instrução Normativa nº 107/2008, art. 15, IV, 'a'), devendo, outrossim, revestir-se de todas as demais formalidades extrínsecas e intrínsecas previstas na escrituração deste.

A utilização da escrituração resumida é bastante adequada quando há volume grande de vendas externas, quando há vários estabelecimentos em várias praças e ainda quando os livros fiscais exigirem a individualização da operação, para evitar duplicidade de lançamentos.

11. Códigos de números e abreviaturas

As empresas, independentemente do ramo de atuação, podem optar por codificar ou abreviar as operações empresariais para facilitar sua escrituração.

A empresa que escolher essa opção poderá determinar os códigos e as abreviaturas de acordo com sua necessidade e conveniência. Contudo, o art. 6º, parágrafo único, da Instrução Normativa nº 107/2008 do DNRC determina que a codificação deve permanecer inalterada durante todo o período de escrituração.

Ademais, a empresa deverá possuir um livro específico discriminando todos os códigos e as correspondentes operações, bem como todas as abreviaturas e seus respectivos significados, devendo referido livro, por ser obrigatório, revestir-se das formalidades intrínsecas e extrínsecas exigidas para o Livro Diário.¹³

12. Balanços e demonstrativos

O Código Civil de 2002 exige seja lançado no livro apropriado, no final exercício, o Balanço Patrimonial e o Demonstrativo de Resultados Econômicos.

12.1. Balanço patrimonial

O Balanço Patrimonial é uma peça contábil confeccionada para exprimir, com clareza e fidelidade, a situação real do patrimônio da empresa em um determinado momento. O Código Civil de 2002 não detalha a estrutura do balanço patrimonial, sendo aplicáveis os arts. 178 e 179 da Lei de Sociedade por Ações.

¹³ No caso de ser escriturado livro digital, essa escrituração deverá abranger os códigos e suas correspondentes operações, as abreviaturas e seus significados.

12.1.1. Exemplo gráfico de balanço patrimonial

ATIVO	PASSIVO
ATIVO CIRCULANTE	PASSIVO CIRCULANTE
Disponibilidades: Caixa, Aplicações de curtíssimo prazo no Mercado Financeiro.	Fornecedores ou Duplicatas a Pagar
Duplicatas a Receber ou Clientes	Empréstimos Bancários de Curto Prazo
Estoques	Títulos a Pagar
Realizável de longo prazo: Títulos a receber; Outros Valores a receber	Encargos Sociais a Pagar
Aplicações para despesas do exercício seguinte	Salários a Pagar
	Impostos a Pagar
	Financiamentos
ATIVO NÃO CIRCULANTE	PASSIVO NÃO CIRCULANTE
Realizável de longo prazo: Aplicações em Valores Mobiliários Cauções e Garantias Depósitos Judiciais.	Exigível de Longo Prazo: Financiamentos de Longo Prazo Debêntures emitidas pela empresa
Investimentos	PATRIMÔNIO LÍQUIDO
Imobilizado: máquinas, equipamento e instalações (depreciações)	capital social
Intangível :bens incorpóreos (amortização)	reservas de capital
	ajustes de avaliação patrimonial

	reservas de lucros
	ações em tesouraria
	prejuízos acumulados

12.1.2. Livro Razão

A escrituração do Livro Razão somente é juridicamente obrigatória para as empresas que recolham Imposto de Renda de Pessoa Jurídica com base no lucro real. Contudo, sua utilização facilita a elaboração do balanço patrimonial das empresas, de modo que, mesmo não sendo obrigadas, elas terminam por optar escriturá-lo.

No Livro Razão, são separadas e organizadas as informações lançadas no Livro Diário em contas e subcontas pelo método das partidas dobradas. Cada conta e subconta do Livro Razão corresponde a um elemento do patrimônio da empresa, a ser considerado em campo específico no balanço patrimonial.

Assim, o contabilista escritura regularmente o Livro Razão, lançando todas as operações da empresa e, no final do exercício, para produzir o balanço patrimonial, transporta o total de cada conta do Livro Razão para o campo correspondente do balanço patrimonial.

Em razão disso, o Livro Razão é considerado o livro mais importante na ótica contábil.

12.1.3. Inventário

Não há uma regra geral determinando que todas as pessoas jurídicas devam proceder ao inventário. Há, contudo, regras específicas determinando a elaboração do inventário para determinadas sociedades empresárias e não empresárias e há, também, regras fiscais, determinando a transcrição dos inventários em livro próprio.

Na prática, não há possibilidade de elaborar os balanços sem proceder anteriormente ao inventário. Então o inventário sempre é realizado pelas empresas.

O Código Civil de 2002 prevê critérios para a determinação do valor pelo qual os bens, que compõem esse inventário, devem figurar no balanço.

Os bens de exploração, incluindo máquinas e equipamentos, entram no ativo pelo preço de custo, sendo excluída a amortização já realizada. A matéria-prima e os estoques podem entrar pelo preço de custo ou pelo preço corrente. Entram pelo preço corrente se este for menor que o preço de custo. Se o preço de custo for menor do que o preço corrente, e a avaliação se der pelo preço corrente, esta diferença não poderá ser levada em conta para a distribuição dos lucros, nem para as percentagens referentes a fundos de reserva. Ações e títulos que tiverem cotação em bolsa entram no balanço pelo preço desta cotação. Se não tiverem cotação em bolsa, entram pelo custo de aquisição. Os créditos prescritos ou de difícil liquidação não entram no balanço, a menos que haja provisão para devedores duvidosos.

O Código Civil de 2002 também permite que sejam amortizados os investimentos para a instalação da empresa, chamados pré-operacionais, incluindo despesas de instalação, os juros sobre este investimento, e o aviamento.

12.1.4. Sociedades coligadas

O investimento em sociedades coligadas deve ser pormenorizado se for maior que 10% do valor do patrimônio líquido em uma só sociedade coligada, ou se for maior de 15% do patrimônio líquido no conjunto de sociedades coligadas.

12.2. Demonstrativo de resultados econômicos

O Demonstrativo de Resultados Econômicos presta-se para aferir o resultado do exercício, planejar as metas para o próximo exercício e verificar o montante do patrimônio líquido, determinando-se, conseqüentemente, a capacidade de endividamento da empresa.

O Código Civil não detalhou o conteúdo do Demonstrativo de Resultados Econômicos, sendo aplicável, subsidiariamente, o art. 187 da Lei nº 6.404/76.

12.2.1 Exemplo gráfico de Demonstrativo de Resultados Econômicos

Receitas Operacionais Brutas -(Impostos indiretos) -(Devoluções)
Receitas Operacionais Líquidas -(Custo dos Produtos ou Mercadorias Vendidos)
Lucro Bruto -(Despesas Administrativas) -(Despesas Funcionais) -(Despesas Comerciais ou de Vendas) -(Despesas Gerais) -(Provisão para Devedores Duvidosos) -(Depreciação)
Lucro Operacional +/-Resultado Financeiro (Despesas – Receitas Financeiras) +/-Resultado não Operacional (Receitas – Despesas não Operacionais)
Resultado do exercício antes do Imposto de Renda e CSLL -(Provisão para Imposto de Renda e CSLL)
Lucro após Imposto de Renda - (participações de debêntures, empregados, administradores e partes beneficiárias, mesmo na forma de instrumentos financeiros, e de instituições ou fundos de assistência ou previdência de empregados, que não se caracterizem como despesa) -(Reservas Legais)
Lucro à Disposição dos Acionistas

12.2.2. Destinação do lucro ou do prejuízo apurado

Produzido o Demonstrativo de Resultados Econômicos e apurada a realização de lucro, este poderá destinar-se a cobrir prejuízos anteriores, a constituir ou integrar reserva para absorver eventuais prejuízos futuros. Poderá também ser incorporado ao capital social, com o aumento deste, ou ser distribuído aos sócios, na forma de dividendos.

As sociedades por ações têm regra especial a respeito, no art. 202, da Lei nº 6.404/76, o qual manda distribuir 50% do lucro líquido, descontadas as reservas, se não houver previsão estatutária a respeito, ou, no mínimo 25% do lucro líquido se houver disposição estatutária.

Nos demais tipos societários não há obrigação legal de distribuir lucro aos sócios.

Apurado prejuízo no exercício, este poderá ser absorvido por reserva destinada a este fim, ficar pendente de cobertura para ser compensado com o lucro dos exercícios futuros, ou ser rateado pelos sócios.

13. Princípio da inviolabilidade da escrituração mercantil

Ressalvados os casos previstos em lei especial, nenhuma autoridade administrativa ou judiciária poderá fazer ou ordenar diligência para saber se o empresário escritura seus livros com a observância das formalidades prescritas (CC/2002, art. 1.190). O empresário não poderá ser alvo de curiosos ou de pessoas mal intencionadas.

As ressalvas em lei especial somente dizem respeito às companhias abertas, fiscalizadas pela CVM, às instituições financeiras, fiscalizadas pelo Banco Central, e às empresas sujeitas à fiscalização das agências reguladoras Anatel, Aneel, ANP, ANTT etc.

14. Exibição da escrituração empresarial

14.1. Função probatória dos instrumentos contábeis

Os livros têm função probatória. O art. 226 do CC/2002 estabelece

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 confirmados por outros subsídios”.

No mesmo sentido dispõem os preceitos do arts. 378 e 379 do Código de Processo Civil (CPC). Naturalmente, não apenas os livros têm função probatória, mas também toda a documentação que lastreia a escrituração.

14.2 Exibição judicial

Em qualquer caso, a exibição dos livros só pode ser ordenada pelo juiz no curso de processo judicial.

Há dois casos de exibição. A exibição poderá ser integral ou parcial e abrangerá, além dos livros, a exibição de todos os meios e documentos de que lastreiam a escrituração da empresa. Tanto a exibição integral quanto a exibição parcial são disciplinadas pelo art. 1.191 do CC/2002:

Art. 1.191. O juiz só poderá autorizar a exibição integral dos livros e papéis de escrituração quando necessária para resolver questões relativas a sucessão, comunhão ou sociedade, administração ou gestão à conta de outrem, ou em caso de falência.

§ 1º O juiz ou tribunal que conhecer de medida cautelar ou de ação pode, a requerimento ou de ofício, ordenar que os livros de qualquer das partes, ou de ambas, sejam examinados na presença do empresário ou da sociedade empresária a que pertencerem, ou de pessoas por estes nomeadas, para deles se extrair o que interessar à questão.

§ 2º Achando-se os livros em outra jurisdição, nela se fará o exame, perante o respectivo juiz.

O rol do *caput* do artigo é *numerus clausus* porque representa uma exceção à regra geral de inviolabilidade da escrituração mercantil.

No caso específico da falência, o empresário é obrigado a entregar

os livros para a autoridade judicial (Lei nº 11.101/2005, art. 104), que os entrega para o administrador da massa, ficando à disposição para exame de qualquer credor (Lei nº 11.101/2005, art. 22, III, 'a').

A exibição parcial ocorre quando o empresário é parte no processo. Nesse caso, a exibição deve limitar-se às questões debatidas pelas partes. Há súmula do Supremo Tribunal Federal sobre o assunto. A Súmula nº 260 determina que “O exame de livros comerciais em ação judicial fica limitado às transações entre os litigantes”.

A exibição ordinariamente ocorrerá no estabelecimento do empresário ou no escritório do contabilista que escritura os livros. Nesse sentido, note que o livro deve permanecer sempre sob a guarda do empresário, evitando extravios e alterações dos dados escriturados.

Se os livros estiverem em outra comarca, a exibição ocorrerá por carta precatória, nos termos dos arts. 201 e seguintes do CPC.

A sanção para a recusa de exibição integral é a busca e apreensão (CC/2002, art. 1.192) e a sanção para a recusa de exibição parcial é a constituição de presunção *iuris tantum* de veracidade dos fatos que a outra parte alegou (CC/2002, art. 1.192, *in fine* e parágrafo único). Como a presunção é relativa, não se mostra suficiente para a procedência do pedido. Para tanto, o fato alegado não poderá contrastar com as demais provas do processo, e deve haver verossimilhança na alegação.

14.3. Exibição às autoridades tributárias

O art. 1.193 do CC/2002 licencia as autoridades fazendárias a examinar os livros mercantis para fiscalizar o pagamento de “impostos”.

O dispositivo fala em impostos, mas na verdade refere-se aos tributos em geral. Tanto as autoridades federais quanto as estaduais e municipais poderão fiscalizar o recolhimento dos tributos de sua competência por meio da escrituração empresarial.

Nesse caso, a exibição dos livros não será integral, limitando-se aos documentos e livros diretamente relacionados à hipótese de incidência do tributo que fiscalizam.

As autoridades não poderão, ademais, recolher livros ou ordenar que estes sejam levados à repartição administrativa em que funcionam. Deverão guardar sigilo sobre todos os dados da empresa aos quais tiveram acesso durante o procedimento de fiscalização, sob pena de incorrer no crime do art. 154 do Código Penal.

15. Dever de guarda dos livros

O empresário deve guardar seus livros, e os documentos neles referidos, até que os atos descritos sejam alcançados pela prescrição ou pela decadência (CC/2002, art. 1.194).

O prazo prescricional depende da natureza de cada ato ou operação. O prazo prescricional máximo estabelecido no Novo Código Civil é de dez anos (CC/2002, art 205). As obrigações previdenciárias do FGTS prescrevem em trinta anos (Lei nº 8.036/90, art. 23, §5º). As tributárias sujeitam-se ao prazo prescricional de cinco anos (Código Tributário Nacional, art. 174). As obrigações cambiais sujeitam-se ao prazo prescricional de três anos, de um ano no caso de direito de regresso do tomador contra devedores indiretos, de seis meses no caso de cobranças entre devedores indiretos (Lei Uniforme de Genebra, art. 72).

Como o contador ou técnico de contabilidade pode não ter formação jurídica sólida, o empresário e a sociedade empresária não deverão se precipitar em se livrar da documentação contábil, assumindo uma postura conservadora e guardando-a pelo maior tempo possível.

16. Referências bibliográficas

BERTOLDI, Marcelo M.; RIBEIRO, Márcia Carla Pereira. *Curso avançado de direito comercial*. 3. ed. São Paulo: RT, 2006.

CARVALHOSA, Modesto. *Comentários ao código civil* – parte especial: do direito de empresa. São Paulo: Saraiva, 2003.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial*. 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

- FAZZIO JÚNIOR, Waldo. *Manual de direito comercial*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- FERREIRA, Antônio Gomes. *Dicionário de Português-Latim*. Porto: Porto Editora, 1985.
- FIÚZA, Ricardo. *Novo Código Civil comentado*. São Paulo: Saraiva, 2003.
- FRANCO, Vera Helena de Mello. *Manual de Direito Comercial*. 2. ed. São Paulo: RT, 2004. v. 1.
- FRANCO, Vera Helena de Mello; STAJN, Raquel. *Manual de Direito Comercial*. São Paulo: RT, 2005. v. 2.
- GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *Direito de Empresa*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2008.
- MAMEDE, Gladson. *Manual de direito empresarial*. São Paulo: Atlas, 2005.
- MARTINS, Fran. *Curso de direito comercial*. 30. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Curso de Direito Empresarial*. Salvador: Jus Podivm, 2008.
- NERY JUNIOR, Nelson e NERY, Rosa Maria de Andrade. *Código civil anotado e legislação civil extravagante em vigor*. 2. ed. São Paulo: RT, 2003.
- REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. São Paulo: Saraiva, 2007. 2 v.
- RESTIFFE, Paulo Sergio. *Manual do novo direito comercial*. São Paulo: Dialética, 2006.
- RIZZARDO, Arnaldo. *Direito de Empresa*. Rio de Janeiro: Forense, 2007.
- TOMAZETE, Marlon. *Curso de Direito Empresarial: teoria geral e direito societário*. São Paulo: Atlas, 2008. v.1.
- TORRINHA, Francisco. *Dicionário Latino Português*. Porto: Gráficos Reunidos, 1986.
- WALD, Arnoldo. *Comentários ao novo Código Civil*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. (Do direito de empresa, v. 9).

Artigo enviado em: 12/02/2010

Artigo aprovado em: 29/07/2010