UNIVERSIDADE PRESIDENTE ANTÔNIO CARLOS - UNIPAC
FACULDADE DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E SOCIAIS DE BARBACENA – FADI
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

ANA PAULA DE OLIVEIRA

LEGALIZAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL EMPRESARIAL

BARBACENA

2011

ANA PAULA DE OLIVEIRA

LEGALIZAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL EMPRESARIAL

Monografia apresentada ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Presidente Antonio Carlos – UNIPAC, como requisito parcial para a obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Esp. Fernando Antonio Mont'alvão do Prado

BARBACENA

2011

ANA PAULA DE OLIVEIRA

LEGALIZAÇÃO DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL EMPRESARIAL

Monografia apresentada à Universidade Presidente Antonio Carlos – UNIPAC, como requisito parcial para obtenção do título do Curso de Graduação do Curso de Direito da Faculdade de Ciências Jurídicas e Sociais de Barbacena/MG.

BANCA EXAMINADORA:

_____

Orientador: Esp. Fernando Antonio Mont'alvão do Prado
Universidade Presidente Antônio Carlos - UNIPAC

_____

Me. Ana Cristina Silva Iatarola
Universidade Presidente Antonio Carlos – UNIPAC

_____

Me. Edson Gonçalves Tenório Filho
Universidade Presidente Antonio Carlos - UNIPAC

Aprovado em 20 / 12 / 2011

Dedico esta obra à minha família, em especial à minha mãe, pelo eterno companheirismo, e ao meu irmão Sérgio, pela imensa compreensão.

Dedico, claro, ao meu marido Diego, por me apoiar em tempo integral na confecção deste trabalho.

AGRADECIMENTOS

Em primeiro lugar, agradeço a Deus por ser o criador de tudo, e principalmente por ser o criador desta oportunidade única.

Agradeço aos colegas de classe per estes 5 (cinco) anos, às vezes cansativos, mais sempre com horas muito valiosas para nós.

Agradeço ainda aos professores, por terem tido paciência em nos ensinar, irritados com nossa falta de atenção, mais sempre passando o melhor deles para nossa aprendizagem.

E agradeço, sem dúvida alguma, ao apoio incondicional da minha família neste período, com certeza, participaram ativamente da minha luta.

RESUMO

Este trabalho visa abordar a Legalidade da Escrituração contábil, apontando pontos essenciais ao tema, e analisando a obrigatoriedade e exigência que cada órgão distinto faz sobre a forma em que deve ser dar esta escrituração. Verificou-se neste estudo que o ordenamento Jurídico dispõe de Leis Complementares – LC 123/2006 - divergentes do especificado no atual Código Civil – Lei nº 10.406/02 – sobre o assunto. Propõe-se neste trabalho o estudo da importância do contabilista no atual cenário mundial, e a conseqüente importância que lhe foi dada com o vigente Código Civil. Alem disso, como é fundamental a correta escrituração dos livros de uma empresa, espera-se que seja cada vez mais claro as obrigações de como esta deve ser feita, já que como vamos ver neste trabalho, muitas vezes ficam lacunas não preenchidas no ordenamento jurídico, fazendo com que cada contador possa seguir caminhos diferentes com interpretações contrárias à aquelas esperadas pelo legislador. A exemplo do tema principal desta monografia, temos, em síntese, que é imposto pelo atual Código Civil a obrigatoriedade da escrita regular, com a devida confecção do Livro Diário registrando todos os movimentos contábeis da empresa, podendo inclusive o contador ser responsabilizado pela não observância desta regra. Já em momento posterior, com o advento da Lei complementar 123/2006, que trata sobre o regime simplificado para pequenas e médias empresas, foi autorizado ao contador fazer a escrituração simplificada das empresas que participam deste regime, confeccionando apenas o Livro Caixa. E ai começa todo o impasse exaustivamente abordado neste trabalho. Estuda-se sobre a hierarquia das leis e qual a responsabilidade que pode ser dada à um contador, que de certa forma, esta amparado legalmente sobre ambos os meios que escolher para trabalhar. Assim, uma coisa é certa, é imprescindível manter de forma organizada a escrituração empresarial, mais procura-se descobrir qual a legalidade que devemos seguir para a sua formatação.

Palavras-Chaves: Escrituração Contábil. Livros fiscais. Livro Diário. Livro Caixa. Regime Simplificado.

ABSTRACT

This work aims to address the Legality of the bookkeeping, pointed key points to the subject, and analyzing the requirement and a requirement that each organ is different about the way they should be giving this bookkeeping. There was this study that the law has Complementary Laws - LC 123/2006 - differing from that specified in the current Civil Code - Law No. 10.406/02 - on the subject. It is proposed in this paper to study the importance of accounting in the current world scenario, and the consequent importance was given to the existing Civil Code. Also, how important is the correct bookkeeping of a company, is expected to be increasingly clear obligations on how this should be done, since as we see in this work, are often not filled gaps in the legal , so that each counter can follow different paths with interpretations contrary to those expected by the legislator. Like the main theme of this monograph, we have, in short, that is imposed by the current Civil Code mandating the regular script, with proper preparation of the paper diary recording every move the company's accounting, the accountant may even be held responsible for non-compliance this rule. Already at a later date, with the advent of Complementary Law 123/2006, which deals with the simplified scheme for small and medium enterprises, the meter was allowed to simplified bookkeeping firms participating in this scheme, only the fashioning Cash Book.

And then get all the deadlock thoroughly discussed in this work. Study up on the hierarchy of laws and the responsibility which can be given to an accountant, that somehow, this legally backed on both means you choose to work. So, one thing is certain, it is essential to keep in an organized bookkeeping business, the more we seek to find out the legality that must be followed for formatting.

Key Words: Bookkeeping. Tax books. Diary Book. Cash Book. Simplified Scheme.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....08

2 COMO SURGIU A CONTABILIDADE.....09

2.1 Período Antigo.....10
2.2 Período Medieval.....10
2.3 Período Moderno.....10
2.4 Frei Luca Pacioli.....11
2.5 Período Científico.....11

3 A RELAÇÃO DO DIREITO COM A CONTABILIDADE.....12

4 LEGISLAÇÃO PERTINENTE SOBRE OS DEVERES DO CONTADOR.....14

5 HIERÁRQUIA DAS LEIS.....16

6 A EXIGÊNCIA DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL NO NOVO CÓDIGO CIVIL.....18

7 ENTENDENDO E CONCEITUANDO O LIVRO CAIXA.....22

8 LEGISLANDO SOBRE A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL EMPRESARIAL.....23

9 LIVRO CAIXA x LIVRO DIÁRIO.....35

10 CONCLUSÃO.....37

11 REFERÊNCIA.....39

1 INTRODUÇÃO

O tema abordado, apesar de sua grande influência na área profissional contábil, envolve também grandes curiosidades para os estudiosos do Direito.

O fato é que no ramo do Direito Empresarial, muito é contestado atualmente sobre a legalidade das leis sobre o tema ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL. Diante dos vários órgãos em que as empresas devem prestar periodicamente informações sobre sua movimentação financeira e contábil, existem leis diversificadas, com demandas diferenciadas, para uma mesma empresa.

Em síntese, especificamente sobre o assunto deste Trabalho de Conclusão de Curso, tentar-se-á discutir exaustivamente sobre a obrigatoriedade da Contabilidade Completa, através do Livro diário e do balanço anual, ou a possibilidade da Contabilidade Simplificada, através do Livro Caixa.

Será feito um apanhado de todas as leis que tratam deste assunto, procurando analisar a abrangência de cada uma, juntamente com a superioridade de uma sobre a outra.

Os Objetivos deste trabalho são o de:

1 - Buscar amenizar as divergências legislativas. Diariamente somos colocados em situações de difícil solução, não só pela gravidade do problema a ser resolvido, mas principalmente pela duplicidade e má confecção das leis brasileiras;

2 - Traçar um paralelo entre todas as visões divergentes;

3 - Procurar chegar a um único fim comum sobre o problema apresentado.

4 - Analisar um tema bastante importante na área do direito empresarial, e proporcional à sua importância, bastante confuso nas legislações pertinentes.

5 - Estudar as várias linhas de raciocínio sobre o tema abordado, sempre visando, com total imparcialidade, procurar o que melhor reflete a intenção dos nossos legisladores.

6 - Demonstrar as soluções possíveis para o problema apresentado, tentando ajudar a quem necessite de uma solução definitiva para o mesmo.

Sendo assim, este trabalho visa sanar uma lacuna deixada por nossos legisladores, ao passo de que não é claro no Direito Empresarial as reais obrigações da empresa junto com o fisco, o que gera inúmeras multas indevidas.

2 COMO SURGIU A CONTABILIDADE

A idéia de “contabilidade” surgiu juntamente com o início da civilização. Os homens pré-históricos, ao iniciarem as atividades para seu sustento, como a agricultura e a criação de gado, se viram obrigados a organizar seus gastos e lucros de forma a facilitar o controle e a multiplicação das riquezas.

As riquezas acumuladas pelos Senhores e deixadas como herança aos seus herdeiros receberam então pela primeira vez o nome de PATRIMÔNIO, passando a ser o objeto principal regulado pela contabilidade.

Ainda sem lei que a regulamentasse, a organização do passivo e do ativo começa a se dar juntamente com o crescente comércio produzido na época, aproximadamente no ano 2.000 a.C., onde já há relatos de cobrança de impostos pelos governantes.

A administração de bens, e a grande cobiça do homem ao futuro, buscando sempre aumentar suas riquezas, fez com que houvesse a necessidade de criar um método para controle e calculo desses dados, pois apenas com a memorização não dava mais para fazer a análise necessária. O desenvolvimento do papel e da pena de escrever então veio para acelerar o processo da criação da nossa atual contabilidade.

A titulo de curiosidade, vários são os estudos sobre a evolução da ciência contábil, mais dentre todos, pode-se citar o de maior crédito perante os estudiosos, listado segundo a Equipe Portal de Contabilidade[1], 2007:

> **CONTABILIDADE DO MUNDO ANTIGO** - período que se inicia com as primeiras civilizações e vai até 1202 da Era Cristã, quando apareceu o Liber Abaci , da autoria Leonardo Fibonaci, o Pisano.
> **CONTABILIDADE DO MUNDO MEDIEVAL** - período que vai de 1202 da Era Cristã até 1494, quando apareceu o Tratactus de Computis et Scripturis (Contabilidade por Partidas Dobradas) de Frei Luca Paciolo, publicado em 1494, enfatizando que à teoria contábil do débito e do crédito corresponde à teoria dos números positivos e negativos, obra que contribuiu para inserir a contabilidade entre os ramos do conhecimento humano.
> **CONTABILIDADE DO MUNDO MODERNO** - período que vai de 1494 até 1840, com o aparecimento da Obra "La Contabilità Applicatta alle Amministrazioni Private e Pubbliche" , da autoria de Franscesco Villa, premiada pelo governo da Áustria. Obra marcante na história da Contabilidade.
> **CONTABILIDADE DO MUNDO CIENTÍFICO** - período que se inicia em 1840 e continua até os dias de hoje.

[1] http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/historia.htm

2.1 PERÍODO ANTIGO

Foi no período antigo que iniciou-se a denominação e a criação dos meios que são encontrados hoje para a escrituração contábil, tema objeto deste trabalho. É relatado que a escrita egípcia tinha como prioridade a correta contagem do inventário[2], sendo que esta contagem era finalizada e conferida pelo fisco. As "Partidas de Diário" utilizadas na época, e que muito se assemelham ao modelo atual, surgiu para facilitar a escrituração do inventário, sendo que foi criada pelos administradores necessitados de prestar contas sobre a sua administração, não existindo ainda na época legislação pertinente ao assunto.

Já no modelo utilizado neste período, encontrávamos as contas separadas por departamentos, como "Conta de Pagamento de Escravos", "Conta de Vendas Diárias", "Conta Sintética Mensal dos Tributos Diversos", etc. Esta divisão se assemelha ao que chamamos hoje de Livro Diário.

2.2 PERÍODO MEDIEVAL

Na Itália do Século XI, as técnicas matemáticas são cada vez mais aperfeiçoadas e utilizadas no sistema contábil empresarial, sendo que para arquivamento deste trabalho foi crido o Livro Caixa, e este será um dos temas da discussão exaurida adiante neste trabalho.

Ainda na Itália, fora criado o método das Partidas Dobradas. O seu aparecimento implicou a adoção de outros livros que tornassem mais analítica a Contabilidade, surgindo, então, o **Livro da Contabilidade de Custos**.

2.3 PERÍODO MODERNO

O período moderno foi marcado pela fase da pré-ciência. Neste momento já haviam várias doutrinas sobre a contabilidade, que aperfeiçoavam cada vez mais os métodos para sua escrituração.

O aparecimento da obra de Frei Luca Pacioli, contemporâneo de Leonardo da Vinci, que viveu na Toscana, no século XV, marca o início da fase moderna da Contabilidade.

---

[2] Inventário deriva da palavra do latim *inventarium* que significa relação de bens deixados por alguém e documento ou lista onde se encontram registrados bens contendo ou não uma enumeração detalhada ou minuciosa dos mesmos. Por exemplo, no caso dos negócios, os inventários costumam conter a descrição do produto bem como a quantidade existente e o local onde se encontra (Dicionário, 2001).

2.4 FREI LUCA PACIOLI

Considerado como o pai da contabilidade, Frei Luca Pacioli dá em sua obra maior clareza ao método das partidas dobradas criado na Itália.

Pacioli cria várias doutrinas de importante avanço na ciência contábil, deixando entre o seu acervo de livros, o seu tratado sobre Contabilidade e Escrituração. Este tratado destacava, inicialmente, o necessário ao bom comerciante. A seguir conceituava inventário e como fazê-lo. Discorria sobre livros mercantis: memorial, diário e razão, e sobre a autenticação deles; sobre registros de operações: aquisições, permutas, sociedades, etc.; sobre contas em geral: como abrir e como encerrar, contas de armazenamento, lucros e perdas, que na época eram "Pro" e "Dano"; sobre correções de erros; sobre arquivamento de contas e documentos, etc.

Sobre o Método das Partidas Dobradas, Pacioli (1494) expôs a terminologia adaptada "Per ", mediante o qual se reconhece o devedor; "A ", pelo qual se reconhece o credor. Acrescentou que, primeiro deve vir o devedor, e depois o credor, prática utilizada até hoje.

Na Itália, com a crescente necessidade da organização contábil para controlar o patrimônio e com a necessidade cada vez mais veemente de serem utilizadas técnicas específicas para a sua escrituração, iniciou-se um processo de restrição à prática da contabilidade por pessoas que não tivessem o diploma para exercer tais atividades.

2.5 PERÍODO CIENTÍFICO

No século XVII, onde foi marcado como o período científico da consolidação da contabilidade, muito ainda se confundia a arte contábil com a arte administrativa.

No ano de 1809, chegava às faculdades o curso de Contabilidade, onde os estudiosos sairiam dali com o diploma, aptos a praticarem o controle de empresa e patrimônios.

Vicenzo Mazi, um grande estudioso e conceituado autor da época, em 1923, definiu pela primeira vez patrimônio como objeto da Contabilidade. Esta definição prática e bastante acertada, teve, sobretudo, o mérito incontestável de chamar atenção para o fato de que a Contabilidade é muito mais do que mero registro; é um instrumento básico de gestão.

3 A RELAÇÃO DO DIREITO COM A CONTABILIDADE

A contabilidade e a Ciência Jurídica há muito têm seus caminhos entrelaçados, sendo uma norteadora e essencial para a perfeita confecção da outra. O Direito, uma matéria extremamente ampla e com alcance dentre todos os ramos da vida social, foca o seu encontro com a contabilidade em sua matéria específica do Direito Empresarial. Já a contabilidade, além de se utilizar dos princípios jurídicos para criar os seus próprios, passa a idéia predominantemente econômica e subsidiariamente jurídica, ao fazer a definição de patrimônio (objeto de seu estudo) como constituído por bens reais, direito e obrigações. Além disso, deve ser de conhecimento de todos que os registros contábeis estão subordinados às normas do Direito, Leis e Decretos feitos pelo legislativo.

Ao exercer as suas funções, o contador deve se ater a regras e normas jurídicas. Deve obedecer aos princípios fundamentais da contabilidade, além da legislação comercial, empresarial, tributária e principalmente no que diz respeito à escrituração contábil, sob risco de ser penalizado perante ao novo Código Civil, podendo inclusive ter a sua autorização cassada para praticar a atividade de contador.

Outra prova de que as duas ciências estão intimamente ligadas, se dá ao fato de o contador ter que ter um vasto conhecimento da ordem civil para o bom desempenho de seu trabalho. A atividade do contador vai muito além de apenas fazer cálculos e lançar documentos, ele deve ser capaz o suficiente para entender que sua profissão exige a atualização de seu cliente constantemente, com os vários ramos jurídicos, sobre tudo do que venha a ser lícito e ilícito.

Vendo isto, fica fácil debater de ante mão o que foi determinado pelo excelentíssimo estudioso Vicenzo Mazi, já que seria extremamente simplório considerar como objeto de estudo da contabilidade apenas o Patrimônio. A função de contador exige que o profissional seja entendedor da legislação previdenciária, tributária, criminal e civil, matérias estas que não tratam sobre o patrimônio propriamente dito. Como exemplo, temos uma empresa, totalmente legalizada, que trabalha com a venda de madeira para produção de carvão. Se o se contador cuidar apenas de contabilizar a madeira vendida e estocada, e não orientar o seu cliente sobre o ilícito que pode estar sendo praticado, esta empresa corre o risco de cometer infrações em dois ramos jurídicos: Direito Ambiental e Criminal.

Assim sendo, a relação entre o Direito e a Contabilidade, às vezes, pode ser denominada como “relação matrimonial”, eis que nas áreas trabalhista e fiscal é necessário o

conhecimento científico-matemático que só o profissional contábil dispõe. Por outro lado, a assessoria jurídica é importante na medida em que auxilia nos cálculos e na aplicação da legislação pertinente.

4 LEGISLAÇÃO PERTINENTE SOBRE OS DEVERES DO CONTADOR

Inúmeras são as legislações que tratam sobre como deve se dar a escrituração contábil, e quais os reais deveres do contador. Antes de instituído o nosso atual Código Civil/02, as legislações que serão aqui estudadas se restringiam à esfera administrativa, ou seja, eram ditadas pelos Conselhos Responsáveis por fiscalizar e regulamentar a profissão de Contador, como o Conselho Federal de Contabilidade e os Conselhos Regionais de Contabilidade.

Na resolução do CFC nº 803 de 10.10.1996 – Código de Ética Profissional do Contabilista, no seu artigo 3º, é relatado a responsabilidade do contador ao confeccionar os seus demonstrativos contábeis, reforçando o compromisso ético do contabilista, conforme citação abaixo:

> Art. 3º No empenho de suas funções é vedado ao contabilista:
> XX – elaborar demonstrações contábeis sem observância dos Princípios Fundamentais e das Normas Brasileiras de Contabilidade editadas pelo Conselho Federal de Contabilidade;

Ainda em vigor e com claras conotações no novo Código Civil brasileiro, devendo sempre servir como norteador principal para o contabilista, tratando sob as suas responsabilidades perante a escrituração que assina, cabe aqui ressaltar o Artigo 39, parágrafo I do Decreto-Lei nº 5.844 de 23.12.1943, *in verbis:*

> Art. 39 Os balanços, demonstração de contas de lucros e perdas, extratos, discriminações de contas ou lançamentos e quaisquer outros documentos de contabilidade deverão ser assinados por atuários, peritos-contadores ou guarda-livros legalmente registrados, com indicação do número do respectivo registro.
>
> § 1º Esses profissionais, dentro do âmbito de sua atuação e no que se refere à parte técnica, serão responsabilizados, juntamente com os contribuintes, por qualquer falsidade dos documentos que assinarem e pelas irregularidades de escrituração praticadas no sentido de fraudes no imposto de renda.

Tratando ainda sobre as obrigações do contabilista e suas atividades de escrituração contábil, o Decreto-Lei nº 9.295 de 27.05.1946 dispõe sobre o exercício da profissão contábil, e em suas alíneas “a” e “b” do artigo 25, se manifesta sobre as suas atividades, *in verbis:*

> Art. 25 São considerados trabalhos técnicos de contabilidade:
> a) Organização e execução de serviços de contabilidade em geral;

b) Escrituração dos livros de contabilidade obrigatórios, bem como de todos os necessários no conjunto da organização contábil de levantamento dos respectivos balanços e demonstrações;

Até 2003, quando entra em vigor a Lei nº 10.406/02, o contador tinha para base de seu trabalho apenas as leis e artigos mencionados anteriormente. Não havia nenhuma disposição na esfera cível de nosso ordenamento judiciário, sendo as obrigações e punições do contador regidas pelas leis de seu Conselho de Classe. Assim, caso houvesse o cometimento de algum ato ilícito, o contador poderia ter a cominação de multa e até a perda de sua Carteira profissional, mais ambas as medidas tomadas pela esfera administrativa. Se houvesse um ato mais grave, e fosse necessário ir para a esfera judiciária, e apenas assim, o contador poderia responder por fraude ou culpa e sofrer ação regressiva para reparação do dano.

Com a entrada em vigor do novo Código Civil, a posição do contador se altera perante o cenário brasileiro, já que as regras para sua vida profissional passam a ser regidas também pela esfera cível, e muitos de seus artigos entram em conflitos com as regras até então adotadas. Esse conflito passa a ser analisado com maior detalhamento adiante.

5 HIERÁRQUIA DAS LEIS

Primeiramente, antes de adentrar ao estudo das obrigações do contador perante a cada órgão e sua legislação, cabe relembrar a hierarquia das leis, ou seja, em leis conflitantes, qual possui maior soberania dentre elas.

FONTE: http://www.google.com.br/search?q=piramide+de+kelsen&hl=pt-BR&rlz=1R2ADRA_pt-BRBR421&biw=1280&bih=603&prmd=imvnsb&tbm=isch&tbo=u&source=univ&sa=X&ei=GLDCTr-lDYTwggff-6jaDg&ved=0CCcQsAQ

Hans Kelsen foi um estudioso muito importante para a área jurídica, implementando entre outras idéias a de que o ordenamento jurídico era um conjunto hierarquizado de normas jurídicas estruturadas na forma de uma pirâmide abstrata, cuja norma mais importante, que subordina as demais normas jurídicas de hierarquia inferior, é a denominada norma hipotética fundamental, da qual as demais retiram seu fundamento de validade.

Em resumo, a pirâmide ilustrativa acima traz as normas no seguinte grau de prioridade:

• Constituição Federal;

• Emendas Constitucionais;

• Tratados Internacionais sobre Direito Humanos aprovados pelo Poder Legislativo nos mesmos moldes das Emendas Constitucionais;

• Demais Tratados Internacionais, de acordo com entedimento emanado do Supremo Tribunal Federal;

• Lei Complementar;

• Lei Ordinária;

• Medida Provisória;

• Lei delegada;

• Decreto Legislativo;

• Resolução;

• Decretos;

• Portarias.

Sabendo da soberania de uma lei sobre a outra, passa-se a analisar a implementação do novo Código Civil, com seus artigos voltados para a atividade de contador, e o seu conflito com outras lei que tratam do mesmo assunto.

6 A EXIGÊNCIA DA ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL NO NOVO CÓDIGO CIVIL

A escrituração contábil nas empresas, em sentido amplo, é o processo de registro das operações envolvendo recursos financeiros, bens, direitos e obrigações. É materializada através da execução dos serviços de escrituração de todos os livros e produção dos demontrativos e relatórios contábeis vinculados à movimentação financeira no campo fiscal e contábil, em todas as modalidades específicas, conhecidas por denominações que informam sobre o ramo de atividade, como contabilidade bancária, contabilidade pública, contabilidade rural, dentre outras, constituindo-se em um direito e ao mesmo tempo uma obrigação dos contabilistas, não importando o porte ou regime de tributação da empresa ou entidade.

Este trabalho visa, como sua prioridade principal, trazer a tona qual é esta real responsabilidade e obrigação do contador ao fazer a escrituração contábil de seu cliente. Este é um assunto extremamente confuso, e com várias lacunas, que dão margem a serem tomadas atitudes diversificadas por cada contador. Primeiramente, passa-se a analisar como o atual e inovador Código Civil trata sobre o assunto.

A Lei 10.406/2002 traz em seu corpo legislativo 18 artigos específicos, artigos estes dispostos entre o 1.177 e 1.195, da seção III – Do contabilista e Outros Auxiliares, que tratam especificamente da profissão contábil e definem a responsabilidade civil do contabilista pelos atos relativos à escrituração contábil e fiscal praticados por este, e quando houver danos a terceiros. Os artigos de 1.179 a 1.195 deste diploma legal tratam especificamente sobre a escrituração contábil, e serão estudados adiante. Cabe ressaltar que neste momento será estudada a versão que o atual Código civil traz para o assunto, sendo que em momento posterior, estudar-se-a os outros diplomas que tenham esse assunto como seu objeto.

Para melhor estudo dos Artigos relacionados anteriorente, vejamos primeiramente o que eles trazem para nós:

> **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.
> **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.

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.

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.

Art. 1.183. A escrituração será feita em idioma e moeda corrente nacionais e em forma contábil, por ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens.

Parágrafo único. É permitido o uso de código de números ou de abreviaturas, que constem de livro próprio, regularmente autenticado.

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

§ 1º Admite-se a escrituração resumida do Diário, com totais que não excedam o período de trinta dias, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares regularmente autenticados, para registro individualizado, e conservados os documentos que permitam a sua perfeita verificação.

§ 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.

Art. 1.185. O empresário ou sociedade empresária que adotar o sistema de fichas de lançamentos poderá substituir o livro Diário pelo livro Balancetes Diários e Balanços, observadas as mesmas formalidades extrínsecas exigidas para aquele.

Art. 1.186. O livro Balancetes Diários e Balanços será escriturado de modo que registre:

I - a posição diária de cada uma das contas ou títulos contábeis, pelo respectivo saldo, em forma de balancetes diários;

II - o balanço patrimonial e o de resultado econômico, no encerramento do exercício.

Art. 1.187. Na coleta dos elementos para o inventário serão observados os critérios de avaliação a seguir determinados:

I - os bens destinados à exploração da atividade serão avaliados pelo custo de aquisição, devendo, na avaliação dos que se desgastam ou depreciam com o uso, pela ação do tempo ou outros fatores, atender-se à desvalorização respectiva, criando-se fundos de amortização para assegurar-lhes a substituição ou a conservação do valor;

II - os valores mobiliários, matéria-prima, bens destinados à alienação, ou que constituem produtos ou artigos da indústria ou comércio da empresa, podem ser estimados pelo custo de aquisição ou de fabricação, ou pelo preço corrente, sempre que este for inferior ao preço de custo, e quando o preço corrente ou venal estiver acima do valor do custo de aquisição, ou fabricação, e os bens forem avaliados pelo preço corrente, a diferença entre este e o preço de custo não será levada em conta para a distribuição de lucros, nem para as percentagens referentes a fundos de reserva;

III - o valor das ações e dos títulos de renda fixa pode ser determinado com base na respectiva cotação da Bolsa de Valores; os não cotados e as participações não acionárias serão considerados pelo seu valor de aquisição;

IV - os créditos serão considerados de conformidade com o presumível valor de realização, não se levando em conta os prescritos ou de difícil liqüidação, salvo se houver, quanto aos últimos, previsão equivalente.

Parágrafo único. Entre os valores do ativo podem figurar, desde que se preceda, anualmente, à sua amortização:

I - as despesas de instalação da sociedade, até o limite correspondente a dez por cento do capital social;
II - os juros pagos aos acionistas da sociedade anônima, no período antecedente ao início das operações sociais, à taxa não superior a doze por cento ao ano, fixada no estatuto;
III - a quantia efetivamente paga a título de aviamento de estabelecimento adquirido pelo empresário ou sociedade.
Art. 1.188. O balanço patrimonial deverá exprimir, com fidelidade e clareza, a situação real da empresa e, atendidas as peculiaridades desta, bem como as disposições das leis especiais, indicará, distintamente, o ativo e o passivo.
Parágrafo único. Lei especial disporá sobre as informações que acompanharão o balanço patrimonial, em caso de sociedades coligadas.
Art. 1.189. O balanço de resultado econômico, ou demonstração da conta de lucros e perdas, acompanhará o balanço patrimonial e dele constarão crédito e débito, na forma da lei especial.
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.
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.
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.
Art. 1.193. As restrições estabelecidas neste Capítulo ao exame da escrituração, em parte ou por inteiro, não se aplicam às autoridades fazendárias, no exercício da fiscalização do pagamento de impostos, nos termos estritos das respectivas leis especiais.
Art. 1.194. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a conservar em boa guarda toda a escrituração, correspondência e mais papéis concernentes à sua atividade, enquanto não ocorrer prescrição ou decadência no tocante aos atos neles consignados.
Art. 1.195. As disposições deste Capítulo aplicam-se às sucursais, filiais ou agências, no Brasil, do empresário ou sociedade com sede em país estrangeiro.

Fazendo um estudo sobre os artigos enumerados acima, temos que no primeiro Artigo, o Artigo 1.179 e seus parágrafos, fica determinado a exigência do empresário ou da sociedade empresária fazer a escrituração de sua documentação contábil, mantendo encadernado em livros, ficando a critério dos empresários as espécies de livros a escriturar, mais mantendo a exigência de que ao final de cada exercício seja confeccionado o balanço patrimonial e o de resultado econômico. Neste artigo abre-se uma exceção quanto aos empresários rurais e aos micro-empresários, que são definidos em lei especial, hoje

conhecidos como Micro Empreendedor Individual. Apesar de não falar explicitamente, de acordo com o nosso Excelentíssimo Doutrinador Marcelo Fortes Barbosa Filho (2007, p.968), o Código Civil determina:

> Como o constante do parágrafo único, o próprio empresário escolhe quais livros elaborará, de acordo com sua conveniência, sendo comumente adotados o Livro-Razão, separando as espécies de operações mais importantes, ou o Livro-Caixa, atestando todo o fluxo de valores pecuniários relativos à atividade mantida. Ressalvam-se, porém, a obrigatoriedade geral do Livro-Diário e as prescrições legais derivadas de determinado tipo societário ou de certo ramo empresarial (...).

Quando passa-se adiante e começa-se a analisar o Artigo 1.180 da Lei 10.406 de 2002, encontramos o diploma legal definindo claramente e sem margens para o surgimento de dúvidas a obrigatoriedade da manutenção do Livro-Diário, onde conterá os documentos já exigidos no Artigo anterior, que são o Balanço Patrimonial e o de Resultado do Exercício.

Sem nos prendermos em Artigos menos relevantes ao tema deste Trabalho de Conclusão de curso, passando a analisar o Artigo 1.184, percebemos a determinação de como deve ser elaborado o Livro-diário, principal livro obrigatório que deve ser escriturado pelo contabilista responsável pela empresa.

Já no Artigo seguinte, dá-se a faculdade ao empresário de substituir o uso do Livro-Diário por fichas de lançamento, que serão registradas pelos livros Balancetes Diários e Balanços, mas que deverão seguir as formalidades do Livro Diário, ficando claro mais uma vez a exigência que este diploma faz quanto à utilização deste livro. No Artigo 1.186, segue o legislador determinando como devem ser feitos estes livros que podem substituir o Livro Diário.

Após estes Artigos que foram mencionados e explicados em separados, os outros Artigos demonstrados acima mais não referenciados posteriormente, apesar de sua importância, não trazem novidades para o tema em questão, sendo este o motivo de não serem feitas mais delongas quanto aos mesmos.

Agora que já foi feito uma esplanação sobre a posição do Código civil quanto ao impasse Livro Caixa X Livro Diário, os leitores deste trabalho encontram-se mais aptos a começarem a formar sua opnião sobre o tema, sendo que adiante serão expostas outras determinações sobre o assunto.

7 ENTENDENDO E CONCEITUANDO O LIVRO CAIXA

O Livro Caixa é o documento que representa a escrituração da contabilidade simplificada, feita pelas Microempresas e pelas Empresas de Pequeno Porte. A confecção do Livro Caixa se dá pela contabilização de toda a movimentação financeira da empresa, despesas, receitas e a movimentação bancária. Mas essa contabilização é feita de forma facilitada, sendo que seus valores são lançados no Livro, mais não necessitam ter relação de resultado entre si, não necessitam de chegar a um mesmo valor final e coincidente entre a coluna dos débitos e dos créditos, como ocorre na Contabilidade completa, registrada pelo livro Diário.

A Norma Contábil **NBC T 19.13** é a legislação pertinente que aplica-se às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte, optantes ou não pelo Simples Nacional, desde que elas sejam caracterizadas como tal nos termos da Lei Geral, enquanto permanecerem nesta condição diferenciada. Ou seja, a Microempresa e a Empresa de Pequeno Porte que vierem a perder a condição de receber os benefícios concedidos pela referida Lei Complementar nº 123/06, devem proceder contabilmente como as demais empresas de regime normal, implicando dizer Lucro Real ou Lucro Presumido.

Já na parte inicial desta legislação, encontram-se disposições tratando da finalidade da norma, a quem se destina e a possibilidade de opção pelo sistema completo de contabilidade, a saber:

> 1. Esta norma estabelece critérios e procedimentos específicos a serem observados pela entidade para a escrituração contábil simplificada dos seus atos e fatos administrativos, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico.
> 2. Esta norma aplica-se a entidade definida como empresário e sociedade empresária enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte, nos termos da legislação vigente.
> 3. A permissão legal de adotar uma escrituração contábil simplificada não desobriga a microempresa e a empresa de pequeno porte a manter escrituração contábil uniforme dos seus atos e fatos administrativos que provocaram ou possam vir a provocar alteração do seu patrimônio.

8 LEGISLANDO SOBRE A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL EMPRESARIAL

Agora que já foi apresentada a relação do Livro Diário com o nosso atual código civil, e a conceituação do Livro Caixa, passamos a analisar qual a real obrigatoriedade de cada, sendo feita esta análise de forma crescente na hierarquia das leis, partindo da mais pra menos importante.

Para iniciarmos este trabalho, vejamos primeiro o que Nossa Carta Magna, a Constituição Federal de 1988 e suas emendas constitucionais trazem sobre o assunto. No Título VI, Capítulo I, Seção I da CRFB/88, temos as seguintes definições relevantes sobre o tema:

> Art. 146. Cabe à lei complementar:
> I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
> II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
> III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
> a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
> b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributárias;
> c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
> d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
> Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
> I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
> II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
> III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
> IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
> (...)
> 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.

Agora, cientes do que define a nossa Carta Magna, passemos a analisar a Lei complementar vigente que trata sobre o assunto. Na seção VII da Lei Complementar 123/2006, onde trata sobre as obrigações fiscais acessórias das empresas optantes por este sistema simplificado de tributação, temos que:

> **Art. 26.** As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:
> § 1º O MEI fará a comprovação da receita bruta mediante apresentação do registro de vendas ou de prestação de serviços na forma estabelecida pelo CGSN, ficando dispensado da emissão do documento fiscal previsto no inciso I do caput, ressalvadas as hipóteses de emissão obrigatória previstas pelo referido Comitê. (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011)
> I - (REVOGADO);
> II - (REVOGADO);
> III - (REVOGADO).
> § 2º As demais microempresas e as empresas de pequeno porte, além do disposto nos incisos I e II do caput deste artigo, deverão, ainda, manter o livro-caixa em que será escriturada sua movimentação financeira e bancária.
> **Art. 27.** As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional poderão, opcionalmente, adotar contabilidade simplificada para os registros e controles das operações realizadas, conforme regulamentação do Comitê Gestor.

E ainda nesta mesma Lei Complementar, na sua seção VII, onde trata sobre os motivos de exclusão do Simples Nacional, temos que:

> **Art. 29.** A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:
> I - verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória;
> II - for oferecido embaraço à fiscalização, caracterizado pela negativa não justificada de exibição de livros e documentos a que estiverem obrigadas, bem como pelo não fornecimento de informações sobre bens, movimentação financeira, negócio ou atividade que estiverem intimadas a apresentar, e nas demais hipóteses que autorizam a requisição de auxílio da força pública;
> III - for oferecida resistência à fiscalização, caracterizada pela negativa de acesso ao estabelecimento, ao domicílio fiscal ou a qualquer outro local onde desenvolvam suas atividades ou se encontrem bens de sua propriedade;
> IV - a sua constituição ocorrer por interpostas pessoas;
> V - tiver sido constatada prática reiterada de infração ao disposto nesta Lei Complementar;
> VI - a empresa for declarada inapta, na forma dos arts. 81 e 82 da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, e alterações posteriores;
> VII - comercializar mercadorias objeto de contrabando ou descaminho;
> **VIII - houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária;**
> IX - for constatado que durante o ano-calendário o valor das despesas pagas supera em 20% (vinte por cento) o valor de ingresso de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade;
> X - for constatado que durante o ano-calendário o valor das aquisições de mercadorias para comercialização ou industrialização, ressalvadas hipóteses justificadas de aumento de estoque, for superior a 80% (oitenta por cento) dos ingressos de recursos no mesmo período, excluído o ano de início de atividade.
> ~~XI - houver descumprimento da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26 desta Lei Complementar;~~

> ~~XII - omitir da folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária, trabalhista ou tributária, segurado empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual que lhe preste serviço.~~
> XI - houver descumprimento reiterado da obrigação contida no inciso I do caput do art. 26; (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011)
> XII - omitir de forma reiterada da folha de pagamento da empresa ou de documento de informações previsto pela legislação previdenciária, trabalhista ou tributária, segurado empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual que lhe preste serviço. (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011).

Antes de analisarmos qualquer outra legislação, somente estudando a parte aqui repassada da Constituição Federal e da Lei Complementar que trata sobre o Sistema unificado de tributação atualmente vigente no Brasil, podemos perceber que é sim permitido a adoção do Livro Caixa pelas Microempresas e pelas Empresas de Pequeno Porte. A Carta Magna brasileira permite a formação de um regime facilitado e diferenciado para estas empresas, e a Lei Complementar estudada vem então suprindo o que determina a CF/88 e regulamentando como deve ser este tratamento especial.

Na Legislação Complementar fica claro a autorização para as empresas de que trata esta Lei se utilizarem da contabilidade Simplificada, adotando o estudado Livro Caixa. A LC permite, por opção do contribuinte, a utilização da Contabilidade completa, mais não sendo esta obrigatória. Para confirmar mais ainda esta tese, um dos motivos para exclusão de ofício da empresa do Simples nacional é a não escrituração de sua movimentação financeira no Livro-Caixa, não sendo falado em momento algum sobre possível penalidade na falta de confecção do livro diário e do balanço patrimonial.

Agora continuemos a analisar as outras legislações pertinentes sobre o assunto. Na nossa escala de importância no ordenamento jurídico, nos deparamos agora com as Leis Ordinárias, sendo que sobre o tema abordado neste trabalho de conclusão de curso, temos o já estudado Código Civil de 2002, Lei Ordinária nº 10.406 de 10.01.2002, com inicio de vigência em 2003.

Nos Artigos 1.179 a 1.195 do Código Civil de 2002, vemos o assunto em questão tratado de forma clara e exaustiva. Analisando estes mencionados artigos, vemos que o legislador impôs ao empresário a escrituração de sua documentação obrigatoriamente por meio de Livro Diário, ou seja, formalizando a contabilidade completa da empresa, sem deixar qualquer lacuna para que pudesse ser interpretado de maneira diferente. O Código Civil vigente não trabalha com a hipótese de existirem empresas com tratamento diferenciado, e parece ainda não reconhecer o que vem determinando a nossa Carta Magna, onde aceita a adoção de benefício para as Micros e Pequenas Empresas, autorizado a Escrituração Contábil por meio Simplificado.

Neste momento então começa-se o conflito entre a Legislação pertinente sobre o assunto. Na Constituição Federal/88 e na Legislação Complementar fica autorizado o tratamento diferenciado para determinados tipos de empresas, sendo aceito inclusive a escrituração por meio simplificado, desobrigando às empresas beneficiadas a manutenção do Livro Diário e do Balanço anual. Já na Lei Ordinária nº 10.406 de 2002, fica expressamente vedado este meio simplificado de escrituração, obrigando a todos os empresários, sejam eles de algum regime especial de tributação ou não, a promover a escrituração do Livro Diário e conseqüentemente a apuração anual do Balanço.

Sem analisarmos quaisquer outras leis, já nos deparamos com um impasse dentro do nosso ordenamento jurídico. Observando a hierarquia das leis, conforme Pirâmide apresentada anteriormente, temos duas leis superiores determinando um método de controle contábil, e temos uma lei inferior determinado controle diverso. Estas lacunas deixadas por nossos legisladores, onde existem leis conflitantes vigentes em um mesmo período, ou até mesmo existem leis de difícil interpretação, imprecisas e que deixam margem para entendimentos diversos por cada cidadão, faz com que fiquemos sem saber como agir em determinadas situações e sobre determinados assuntos.

Assim, no entendimento lógico, percebe-se que devido à hierarquia das leis, sem desmerecer o nosso importante Código Civil de 2002, temos autorizado perante à Constituição Federal o tratamento diferenciado para Micros e Pequenas empresas, sendo que a Lei Complementar 123/2006 veio para complementar esta permissão da CF/88 e criou o Simples Nacional para estas empresas, com diversas vantagens e privilégios para a mesma, sendo expresso em seu corpo legislativo, mais precisamente em seu Artigo 26, § 2 e em seu Artigo 27, a autorização, diria até mais, a exigência da escrituração simplificada através do Livro Caixa. Poderia então ser um assunto pacificado. Mais não é bem assim. Nossos doutrinadores sobre o assunto, os mais conceituados estudiosos, defendem veemente a escrituração completa, admitindo o Livro Caixa apenas como um Livro Auxiliar, não podendo de forma alguma ser o único emitido pela empresa. Eles se baseiam principalmente no Código Civil aqui exaustivamente estudado.

Para aprimorar o estudo, passemos agora a analisar outros artigos em leis espaças que tratam sobre o assunto e que são de grande valia para a conclusão deste trabalho.

A Lei das Sociedades por Ações, Lei 6.404/76, que normatiza as demonstrações contábeis das Sociedades Anônimas e que por extensão se aplica aos demais tipos de sociedade, traz a obrigatoriedade da elaboração do Balanço Patrimonial, entre outras demonstrações contábeis.

Art. 176. Ao fim de cada exercício social, a diretoria fará elaborar, com base na escrituração mercantil da companhia, as seguintes demonstrações financeiras, que deverão exprimir com clareza a situação do patrimônio da companhia e as mutações ocorridas no exercício:
I - balanço patrimonial;
II - demonstração dos lucros ou prejuízos acumulados;
III - demonstração do resultado do exercício; e
IV – demonstração dos fluxos de caixa; e (Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007)
V – se companhia aberta, demonstração do valor adicionado. (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)
§ 1º As demonstrações de cada exercício serão publicadas com a indicação dos valores correspondentes das demonstrações do exercício anterior.
§ 2º Nas demonstrações, as contas semelhantes poderão ser agrupadas; os pequenos saldos poderão ser agregados, desde que indicada a sua natureza e não ultrapassem 0,1 (um décimo) do valor do respectivo grupo de contas; mas é vedada a utilização de designações genéricas, como "diversas contas" ou "contas-correntes".
§ 3º As demonstrações financeiras registrarão a destinação dos lucros segundo a proposta dos órgãos da administração, no pressuposto de sua aprovação pela assembléia-geral.
§ 4º As demonstrações serão complementadas por notas explicativas e outros quadros analíticos ou demonstrações contábeis necessários para esclarecimento da situação patrimonial e dos resultados do exercício.
§ 5° As notas explicativas devem: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
I – apresentar informações sobre a base de preparação das demonstrações financeiras e das práticas contábeis específicas selecionadas e aplicadas para negócios e eventos significativos; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
II – divulgar as informações exigidas pelas práticas contábeis adotadas no Brasil que não estejam apresentadas em nenhuma outra parte das demonstrações financeiras; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
III – fornecer informações adicionais não indicadas nas próprias demonstrações financeiras e consideradas necessárias para uma apresentação adequada; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
IV – indicar: (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
a) os principais critérios de avaliação dos elementos patrimoniais, especialmente estoques, dos cálculos de depreciação, amortização e exaustão, de constituição de provisões para encargos ou riscos, e dos ajustes para atender a perdas prováveis na realização de elementos do ativo; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
b) os investimentos em outras sociedades, quando relevantes (art. 247, parágrafo único); (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
c) o aumento de valor de elementos do ativo resultante de novas avaliações (art. 182, § 3°); (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
d) os ônus reais constituídos sobre elementos do ativo, as garantias prestadas a terceiros e outras responsabilidades eventuais ou contingentes; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
e) a taxa de juros, as datas de vencimento e as garantias das obrigações a longo prazo; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
f) o número, espécies e classes das ações do capital social; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
g) as opções de compra de ações outorgadas e exercidas no exercício; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
h) os ajustes de exercícios anteriores (art. 186, § 1°); e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
i) os eventos subsequentes à data de encerramento do exercício que tenham, ou possam vir a ter, efeito relevante sobre a situação financeira e os resultados futuros da companhia. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
§ 6° A companhia fechada com patrimônio líquido, na data do balanço, inferior a R$ 2.000.000,00 (dois milhões de reais) não será obrigada à elaboração e publicação da demonstração dos fluxos de caixa. (Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007)

> § 7° A Comissão de Valores Mobiliários poderá, a seu critério, disciplinar de forma diversa o registro de que trata o § 3° deste artigo. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

E para completar, a lei aqui apresentada sobre as sociedades Anônimas descreve como deve ser o Balanço Patrimonial:

> Art. 178. No balanço, as contas serão classificadas segundo os elementos do patrimônio que registrem, e agrupadas de modo a facilitar o conhecimento e a análise da situação financeira da companhia.
> § 1º No ativo, as contas serão dispostas em ordem decrescente de grau de liquidez dos elementos nelas registrados, nos seguintes grupos:
> I – ativo circulante; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
> II – ativo não circulante, composto por ativo realizável a longo prazo, investimentos, imobilizado e intangível. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
> § 2º No passivo, as contas serão classificadas nos seguintes grupos:
> I – passivo circulante; (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
> II – passivo não circulante; e (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
> III – patrimônio líquido, dividido em capital social, reservas de capital, ajustes de avaliação patrimonial, reservas de lucros, ações em tesouraria e prejuízos acumulados. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)
> § 3º Os saldos devedores e credores que a companhia não tiver direito de compensar serão classificados separadamente.
> Art. 179. As contas serão classificadas do seguinte modo:
> I - no ativo circulante: as disponibilidades, os direitos realizáveis no curso do exercício social subseqüente e as aplicações de recursos em despesas do exercício seguinte;
> II - no ativo realizável a longo prazo: os direitos realizáveis após o término do exercício seguinte, assim como os derivados de vendas, adiantamentos ou empréstimos a sociedades coligadas ou controladas (artigo 243), diretores, acionistas ou participantes no lucro da companhia, que não constituírem negócios usuais na exploração do objeto da companhia;
> III - em investimentos: as participações permanentes em outras sociedades e os direitos de qualquer natureza, não classificáveis no ativo circulante, e que não se destinem à manutenção da atividade da companhia ou da empresa;
> IV – no ativo imobilizado: os direitos que tenham por objeto bens corpóreos destinados à manutenção das atividades da companhia ou da empresa ou exercidos com essa finalidade, inclusive os decorrentes de operações que transfiram à companhia os benefícios, riscos e controle desses bens; (Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007)
> V – (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)
> VI – no intangível: os direitos que tenham por objeto bens incorpóreos destinados à manutenção da companhia ou exercidos com essa finalidade, inclusive o fundo de comércio adquirido. (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)
> Parágrafo único. Na companhia em que o ciclo operacional da empresa tiver duração maior que o exercício social, a classificação no circulante ou longo prazo terá por base o prazo desse ciclo.
> Art. 180. As obrigações da companhia, inclusive financiamentos para aquisição de direitos do ativo não circulante, serão classificadas no passivo circulante, quando se vencerem no exercício seguinte, e no passivo não circulante, se tiverem vencimento em prazo maior, observado o disposto no parágrafo único do art. 179 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
> Art. 181. (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)
> Art. 182. A conta do capital social discriminará o montante subscrito e, por dedução, a parcela ainda não realizada.
> § 1º Serão classificadas como reservas de capital as contas que registrarem:
> a) a contribuição do subscritor de ações que ultrapassar o valor nominal e a parte do preço de emissão das ações sem valor nominal que ultrapassar a importância

destinada à formação do capital social, inclusive nos casos de conversão em ações de debêntures ou partes beneficiárias;
b) o produto da alienação de partes beneficiárias e bônus de subscrição;
c) (revogada); (Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007) (Revogado pela Lei nº 11.638,de 2007)
d) (revogada). (Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007) (Revogado pela Lei nº 11.638,de 2007)
§ 2° Será ainda registrado como reserva de capital o resultado da correção monetária do capital realizado, enquanto não-capitalizado.
§ 3° Serão classificadas como ajustes de avaliação patrimonial, enquanto não computadas no resultado do exercício em obediência ao regime de competência, as contrapartidas de aumentos ou diminuições de valor atribuídos a elementos do ativo e do passivo, em decorrência da sua avaliação a valor justo, nos casos previstos nesta Lei ou, em normas expedidas pela Comissão de Valores Mobiliários, com base na competência conferida pelo § 3° do art. 177 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
§ 4º Serão classificados como reservas de lucros as contas constituídas pela apropriação de lucros da companhia.
§ 5º As ações em tesouraria deverão ser destacadas no balanço como dedução da conta do patrimônio líquido que registrar a origem dos recursos aplicados na sua aquisição.
Art. 183. No balanço, os elementos do ativo serão avaliados segundo os seguintes critérios:
I - as aplicações em instrumentos financeiros, inclusive derivativos, e em direitos e títulos de créditos, classificados no ativo circulante ou no realizável a longo prazo: (Redação dada pela Lei nº 11.638,de 2007)
a) pelo seu valor justo, quando se tratar de aplicações destinadas à negociação ou disponíveis para venda; e (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
b) pelo valor de custo de aquisição ou valor de emissão, atualizado conforme disposições legais ou contratuais, ajustado ao valor provável de realização, quando este for inferior, no caso das demais aplicações e os direitos e títulos de crédito; (Incluída pela Lei nº 11.638,de 2007)
II - os direitos que tiverem por objeto mercadorias e produtos do comércio da companhia, assim como matérias-primas, produtos em fabricação e bens em almoxarifado, pelo custo de aquisição ou produção, deduzido de provisão para ajustá-lo ao valor de mercado, quando este for inferior;
III - os investimentos em participação no capital social de outras sociedades, ressalvado o disposto nos artigos 248 a 250, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para perdas prováveis na realização do seu valor, quando essa perda estiver comprovada como permanente, e que não será modificado em razão do recebimento, sem custo para a companhia, de ações ou quotas bonificadas;
IV - os demais investimentos, pelo custo de aquisição, deduzido de provisão para atender às perdas prováveis na realização do seu valor, ou para redução do custo de aquisição ao valor de mercado, quando este for inferior;
V - os direitos classificados no imobilizado, pelo custo de aquisição, deduzido do saldo da respectiva conta de depreciação, amortização ou exaustão;
VI – (revogado); (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
VII – os direitos classificados no intangível, pelo custo incorrido na aquisição deduzido do saldo da respectiva conta de amortização; (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)
VIII – os elementos do ativo decorrentes de operações de longo prazo serão ajustados a valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)
§ 1° Para efeitos do disposto neste artigo, considera-se valor justo: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
a) das matérias-primas e dos bens em almoxarifado, o preço pelo qual possam ser repostos, mediante compra no mercado;
b) dos bens ou direitos destinados à venda, o preço líquido de realização mediante venda no mercado, deduzidos os impostos e demais despesas necessárias para a venda, e a margem de lucro;

> c) dos investimentos, o valor líquido pelo qual possam ser alienados a terceiros.
> d) dos instrumentos financeiros, o valor que pode se obter em um mercado ativo, decorrente de transação não compulsória realizada entre partes independentes; e, na ausência de um mercado ativo para um determinado instrumento financeiro: (Incluída pela Lei nº 11.638,de 2007)
> 1) o valor que se pode obter em um mercado ativo com a negociação de outro instrumento financeiro de natureza, prazo e risco similares; (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)
> 2) o valor presente líquido dos fluxos de caixa futuros para instrumentos financeiros de natureza, prazo e risco similares; ou (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)
> 3) o valor obtido por meio de modelos matemático-estatísticos de precificação de instrumentos financeiros. (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)
> § 2° A diminuição do valor dos elementos dos ativos imobilizado e intangível será registrada periodicamente nas contas de: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
> a) depreciação, quando corresponder à perda do valor dos direitos que têm por objeto bens físicos sujeitos a desgaste ou perda de utilidade por uso, ação da natureza ou obsolescência;
> b) amortização, quando corresponder à perda do valor do capital aplicado na aquisição de direitos da propriedade industrial ou comercial e quaisquer outros com existência ou exercício de duração limitada, ou cujo objeto sejam bens de utilização por prazo legal ou contratualmente limitado;
> c) exaustão, quando corresponder à perda do valor, decorrente da sua exploração, de direitos cujo objeto sejam recursos minerais ou florestais, ou bens aplicados nessa exploração.
> § 3° A companhia deverá efetuar, periodicamente, análise sobre a recuperação dos valores registrados no imobilizado e no intangível, a fim de que sejam: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
> I – registradas as perdas de valor do capital aplicado quando houver decisão de interromper os empreendimentos ou atividades a que se destinavam ou quando comprovado que não poderão produzir resultados suficientes para recuperação desse valor; ou (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)
> II – revisados e ajustados os critérios utilizados para determinação da vida útil econômica estimada e para cálculo da depreciação, exaustão e amortização. (Incluído pela Lei nº 11.638,de 2007)
> § 4° Os estoques de mercadorias fungíveis destinadas à venda poderão ser avaliados pelo valor de mercado, quando esse for o costume mercantil aceito pela técnica contábil.
> Art. 184. No balanço, os elementos do passivo serão avaliados de acordo com os seguintes critérios:
> I - as obrigações, encargos e riscos, conhecidos ou calculáveis, inclusive Imposto sobre a Renda a pagar com base no resultado do exercício, serão computados pelo valor atualizado até a data do balanço;
> II - as obrigações em moeda estrangeira, com cláusula de paridade cambial, serão convertidas em moeda nacional à taxa de câmbio em vigor na data do balanço;
> III – as obrigações, os encargos e os riscos classificados no passivo não circulante serão ajustados ao seu valor presente, sendo os demais ajustados quando houver efeito relevante. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)
> Art. 184-A. A Comissão de Valores Mobiliários estabelecerá, com base na competência conferida pelo § 3° do art. 177 desta Lei, normas especiais de avaliação e contabilização aplicáveis à aquisição de controle, participações societárias ou negócios. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

Como é fácil perceber, a Lei nº 6.404/76, que trata das sociedades por Ações é bem clara e taxativa quanto à exigência da escrituração completa. Cientes desta lei, não há possibilidade alguma de enquadrar um empreendimento classificado nela em alguma

legislação especial onde permita Escrituração Simplificada. Sendo assim, começa a ficar mais fácil de separarmos qual deve ser o real dever do contador para determinada empresa.

Já o nosso Código Tributário Nacional (Lei 5.172 de 25/10/66, no seu art. 195, parágrafo único), ao tratar a escrituração contábil, obriga que sejam escriturados nos livros comerciais e fiscais os lançamentos provenientes das operações que se refiram e conservados até a prescrição dos direitos tributários.

> Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibi-los.
> Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

Na legislação do Imposto de Renda (Decreto Lei 3000 de 26.03.1999 RIR/99), as empresas tributadas com base no lucro real estão obrigadas à escrituração dos livros comerciais e fiscais, inclusive o Livro Diário. Esta determinação fica clara nos artigos demonstrados abaixo:

> Art. 251. A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração com observância das leis comerciais e fiscais (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 7º).
> Parágrafo único. A escrituração deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei nº 2.354, de 29 de novembro de 1954, art. 2º, e Lei nº 9.249, de 1995, art. 25).
> (...)
> Art. 258. Sem prejuízo de exigências especiais da lei, é obrigatório o uso de Livro Diário, encadernado com folhas numeradas seguidamente, em que serão lançados, dia a dia, diretamente ou por reprodução, os atos ou operações da atividade, ou que modifiquem ou possam vir a modificar a situação patrimonial da pessoa jurídica (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º).
> § 1º Admite-se a escrituração resumida no Diário, por totais que não excedam ao período de um mês, relativamente a contas cujas operações sejam numerosas ou realizadas fora da sede do estabelecimento, desde que utilizados livros auxiliares para registro individuado e conservados os documentos que permitam sua perfeita verificação (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 3º).
> § 2º Para efeito do disposto no parágrafo anterior, no transporte dos totais mensais dos livros auxiliares, para o Diário, deve ser feita referência às páginas em que as operações se encontram lançadas nos livros auxiliares devidamente registrados.
> § 3º A pessoa jurídica que empregar escrituração mecanizada poderá substituir o Diário e os livros facultativos ou auxiliares por fichas seguidamente numeradas, mecânica ou tipograficamente (Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 1º).
> § 4º Os livros ou fichas do Diário, bem como os livros auxiliares referidos no § 1º, deverão conter termos de abertura e de encerramento, e ser submetidos à autenticação no órgão competente do Registro do Comércio, e, quando se tratar de sociedade civil, no Registro Civil de Pessoas Jurídicas ou no Cartório de Registro de Títulos e Documentos (Lei nº 3.470, de 1958, art. 71, e Decreto-Lei nº 486, de 1969, art. 5º, § 2º).

> § 5º Os livros auxiliares, tais como Caixa e Contas-Correntes, que também poderão ser escriturados em fichas, terão dispensada sua autenticação quando as operações a que se reportarem tiverem sido lançadas, pormenorizadamente, em livros devidamente registrados.
> § 6º No caso de substituição do Livro Diário por fichas, a pessoa jurídica adotará livro próprio para inscrição do balanço e demais demonstrações financeiras, o qual será autenticado no órgão de registro competente.

No presente Decreto-Lei, encontramos ainda alguns artigos relatando sobre a escrituração das empresas optantes pelo Lucro Presumido (que deve ser feita também através do Livro diário), e encontramos as regras ditadas para as Micro e Pequenas Empresas optantes pelo Simples, conforme transcrito abaixo:

> Art. 190. A microempresa e a empresa de pequeno porte, inscritas no SIMPLES, apresentarão, anualmente, declaração simplificada que será entregue até o último dia útil do mês de maio do ano-calendário subseqüente ao da ocorrência dos fatos geradores dos impostos e contribuições de que trata o art. 187 (Lei nº 9.317, de 1996, art. 7º).
> Parágrafo único. A microempresa e a empresa de pequeno porte estão dispensadas de escrituração comercial desde que mantenham em boa ordem e guarda e enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes (Lei nº 9.317, de 1996, art. 7º, § 1º):
> I - Livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira, inclusive bancária;
> II - Livro de Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término de cada ano-calendário;
> III - todos os documentos e demais papéis que serviram de base para a escrituração dos livros referidos nos incisos anteriores.

A Lei 8.666, de 21 de junho de 1993, que regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências, traz em seu corpo legislativo, mais precisamente em seu Artigo 31:

> Art. 31 A documentação relativa à qualificação econômico-financeira limitar-se-á a:
> I - balanço patrimonial e demonstrações contábeis do último exercício social, já exigíveis e apresentados da forma da lei, que comprovem a boa situação financeira da empresa, vedada a sua substituição por balancetes ou balanços provisórios, podendo ser atualizados por índices oficiais quando encerrado há mais de 3 (três) meses da data de apresentação da proposta;
> (...)

A Lei 11.101 de 9 de fevereiro de 2005 - Regula a recuperação judicial, extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária, traz para nos a seguinte exigência:

> Art. 51. A petição inicial de recuperação judicial será instruída com:
> I - a exposição das causas concretas da situação patrimonial do devedor e das razões da crise econômico financeira;

> II - as demonstrações contábeis relativas aos 3 (três) últimos exercícios sociais e as levantadas especialmente para instruir o pedido, confeccionadas com estrita observância da legislação societária aplicável e compostas obrigatoriamente de:
> a) balanço patrimonial;
> b) demonstração de resultados acumulados;
> c) relatório gerencial de fluxo de caixa e de sua projeção;
> III - a relação nominal completa dos credores, inclusive aqueles por obrigação de fazer ou de dar, com a indicação do endereço de cada um, a natureza, a classificação e o valor atualizado do crédito. Discriminando sua origem, o regime dos respectivos vencimentos e a indicação dos registros contábeis de cada transação pendente;
> IV - a relação integral dos empregados, em que constem as respectivas funções, salários, indenizações e outras parcelas a que têm direito, com o correspondente mês de competência, e a discriminação dos valores pendentes de pagamento;
> V - certidão de regularidade do devedor no Registro Público de Empresas, o ato constitutivo atualizado a as atas de nomeação dos atuais administradores;
> VI - a relação dos bens particulares dos sócios controladores e dos administradores do devedor;
> VII - os extratos atualizados das contas bancárias do devedor e de suas eventuais aplicações financeiras de qualquer modalidade, inclusive em fundos de investimento ou em bolsa de
> valores, emitidos pelas respectivas instituições financeiras;
> VIII - certidões dos cartórios de protestos situados na comarca do domicílio ou sede do devedor e naquelas onde possui filial;
> IX - a relação, subscrita pelo devedor, de todas as ações judiciais em que este figure como parte, inclusive as de natureza trabalhista, com estimativa dos respectivos valores demandados.
> § 1º - Os documentos de escrituração contábil e de mais relatórios auxiliares, na forma e no suporte previstos em lei, permanecerão à disposição do juízo, do administrador judicial e, mediante autorização judicial, de qualquer interessado.
> § 2º - Com relação à exigência prevista no inciso II do caput deste artigo, as microempresas e empresas de pequeno porte poderão apresentar livros e escrituração contábil simplificados nos termos da legislação específica.

E para finalizar esta relação aqui apresentada, temos a Legislação Profissional do Contador, confeccionada pelos conselhos de classe pertinentes, como o Conselho Regional de Contabilidade ou o Conselho Federal de Contabilidade. A Normas Brasileiras de Contabilidade T 2, vem normatizar as formalidades da escrituração contábil, definindo seus conceitos, conteúdos e estruturas das demonstrações contábeis.

A NBC T 2, que deve ser o manual do contador, servindo sempre como meio de consulta, traz claramente a especificação de como deve ser feita a escrituração contábil de sua responsabilidade para os empresários com que contrata, não deixando dúvida sobre a utilização do Livro Caixa ou do Livro Diário, como demonstrado neste trecho aqui transcrito:

> 3. A entidade deve manter sistema de escrituração uniforme dos seus atos e fatos administrativos, por meio de processo manual, mecanizado ou eletrônico.
> 4. A escrituração deve ser executada:
> a) em idioma e moeda corrente nacionais;
> b) em forma contábil;
> c) em ordem cronológica de dia, mês e ano;
> d) com ausência de espaços em branco, entrelinhas, borrões, rasuras, emendas ou transportes para as margens; e

e) com base em documentos de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.
5. A escrituração em forma contábil de que trata o item anterior deve conter, no mínimo:
a) data do registro contábil, ou seja, a data em que o fato contábil ocorreu na entidade;
b) conta devedora;
c) conta credora;
d) histórico que represente o verdadeiro significado da transação ou o código de histórico padronizado, neste caso baseado em tabela auxiliar inclusa em livro próprio;
e) valor do registro contábil;
f) exclusivamente para os registros eletrônicos, número do lançamento para identificar, de forma unívoca, todos os registros que integram um mesmo lançamento contábil.
6. O registro contábil deve conter o número de identificação do lançamento relacionado ao respectivo documento de origem externa ou interna ou, na sua falta, em elementos que comprovem ou evidenciem fatos e a prática de atos administrativos.
7. Na escrituração contábil em forma eletrônica ou não, o lançamento contábil deve ser efetuado com:
a) um registro a débito e um registro a crédito; ou
b) um registro a débito e vários registros a crédito; ou
c) vários registros a débito e um registro a crédito; ou
d) vários registros a débito e vários registros a crédito.
8. A terminologia utilizada deve expressar o verdadeiro significado das transações.
9. Admite-se o uso de códigos e/ou abreviaturas, nos históricos dos lançamentos, desde que permanentes e uniformes, devendo constar, em elenco identificador, no "Diário" ou em registro especial revestido das formalidades extrínsecas.
10. A escrituração contábil e a emissão de relatórios, peças, análises e mapas demonstrativos e demonstrações contábeis são de atribuição e responsabilidade exclusivas do Contabilista legalmente habilitado.
11. As demonstrações contábeis, de encerramento de exercício devem ser transcritas no "Diário", completando-se com as assinaturas do Contabilista e do titular ou de representante legal da entidade. Igual procedimento deve ser adotado quanto às demonstrações contábeis, elaboradas por força de disposições legais, contratuais ou estatutárias.
12. O "Diário" e o "Razão" constituem os registros permanentes da entidade.
13. Os registros auxiliares, quando adotados, devem obedecer aos preceitos gerais da escrituração contábil, observadas as peculiaridades da sua função. No "Diário" devem ser lançadas, em ordem cronológica, com individuação, clareza e referência ao documento probante, todas as operações ocorridas, incluídas as de natureza aleatória, e quaisquer outros fatos que provoquem variações patrimoniais.
14. Admite-se:
a) a escrituração do "Diário" por meio de partidas mensais; e
b) a escrituração resumida ou sintética do "Diário", com valores totais que não excedam a operações de um mês, desde que haja escrituração analítica lançada em registros auxiliares;
15. Quando o "Diário" e o "Razão" forem feitos por processo que utilize fichas ou folhas soltas, deve ser adotado o registro "Balancetes Diários e Balanços".

Após estarmos cientes de como o ordenamento jurídico trata sobre o assunto, fica fácil fazer um paralelo comparativo sobre a exigência de cada órgão.

9 LIVRO CAIXA x LIVRO DIÁRIO

Faremos agora um quadro comparativo sobre os deveres da Escrituração contábil, onde trataremos como Simplificada a escrituração feita através do Livro Caixa, e como Completa a escrituração feita através do Livro Diário.

Legislação	**Escrituração Simplificada**	**Escrituração Completa**
Constituição Federal	Admite tratamento diferenciado para Micros e Pequenas empresas, a ser determinado por Lei complementar.	Regra Geral para as empresas
Lei Complementar 123/2006	Permite a escrituração Simplificada para as Micros e Pequenas empresas que se enquadram e são optantes por esta lei.	Não faz referencia para as empresas que não se enquadram nesta Lei.
Código Civil/2002	Não faz referencia	Regra Geral para as empresas
Lei das Sociedades por Ações	Não faz referencia	Regra Geral para as empresas
Regulamento do Imposto de Renda	Permite a escrituração Simplificada para as Micros e Pequenas empresas optantes pelo Simples.	Regra Geral para as empresas com tributação pelo Lucro Real
Lei de Licitações	Não faz referencia	Regra Geral para as empresas
Lei da Recuperação Judicial	Permite a escrituração Simplificada para as Micros e Pequenas empresas com regime especial.	Regra Geral para as empresas
NBC T 2	Não faz referencia	Regre Geral para as empresas

Possuindo este comparativo em mãos, fica ainda mais fácil perceber a grande diversidade na legislação sobre o assunto. Neste trabalho, foi tentado evidenciar este conflito, e explanar, ainda que de forma sucinta, as leis mais importantes e qual a exigência que elas fazem. O trabalho do contador hoje em dia requer enorme concentração e grande estudo para fazer o correto e evitar problemas futuros com o fisco. Mais nem sempre este trabalho é fácil! Como no caso tema deste Trabalho de Conclusão de Curso, que gera muitas duvidas, e infelizmente, ainda é um ponto de grande índice de penalidade para os profissionais desta área, já que por não existir uma única e clara regra sobre a escrituração contábil, muitos

contadores ainda pagam pelo entendimento que fazem do assunto, as vezes sendo divergente daquele que o fisco espera que ele tenha.

O primeiro passo a ser observado é o tipo de tributação da empresa, já que como vimos, as empresas optantes pelo Lucro Presumido e pelo Lucro Real obrigatoriamente irão fazer a Contabilidade Completa. Neste ponto, não há divergência entre as legislações. Já para as Micros e Pequenas empresas optantes pelo Regime Simplificado de Tributação, o Simples Nacional, o caso deve ser analisado cuidadosamente.

De acordo com o Conselho Contábil, todas as empresas devem manter a escrituração completa, sendo inclusive penalizado o contador que fizer a contabilidade simplificada, independentemente do regime de tributação do seu cliente. Este é um ponto importante a ser observado, já que o Contador necessita do seu cadastro no Conselho de classe para poder executar sua função, devendo portanto, observar suas regras e segui-las.

Já perante a Constituição Federal, que é nossa lei maior e deve ser observada sob todas as outras, é perfeitamente aceitável que seja criado um regime simplificado para as empresas de menor porte, e para isso, foi elaborada a Lei Complementar Federal 123/2006, onde afirma que as empresas optantes de seu sistema podem perfeitamente adotar a escrituração simplificada de contabilidade.

Mas para confundir ainda mais, temos o Código Civil/2002, que rejeita qualquer hipótese de escrituração simplificada, ficando, segundo ele, qualquer tipo de empresário, independente do seu porte, obrigado à manter a escrituração completa.

E há ainda as leis esparsas estudadas anteriormente.

Diante deste quadro, fica fácil de cada contador entender de uma maneira diferente do outro, e por isso a grande diversidade de modos da escrituração contábil.

Segue como próximo capítulo a conclusão deste trabalho e da discussão aqui abordada.

10 CONCLUSÃO

Como já mencionado anteriormente, o tema deste Trabalho de Conclusão de Curso é de grande utilidade para os contadores e advogados do ramo empresarial. O assunto abordado, como visto no decorrer deste trabalho, gera bastante duvidas aos profissionais desta área.

Temos vastas legislações pertinentes ao assunto, e como ninguém é obrigado a fazer ou deixar de fazer nada se não em virtude de lei, fica fácil encontrarmos contadores agindo de modo diferenciado, cada um se baseando em uma determinada legislação.

Como dito na introdução desta pesquisa, o resultado encontrado é de grande valia para mim profissionalmente, já que pretendo seguir no ramo do direito empresarial e sei do enorme déficit a respeito deste assunto por que passam os advogados que atuam nesta área.

Enfim, pude concluir o quanto ainda é confuso este assunto para os grandes estudiosos e doutrinadores. Apesar de todos que serviram de base para as minhas pesquisas admitirem o Artigo Constitucional que permite o tratamento diferenciado para determinadas empresas, é majoritário o entendimento de que é obrigatória a contabilidade completa. Aliás, esta foi ate uma das dificuldades que encontrei para concluir meu trabalho. No pensamento dos maiores escritores sobre o assunto, fica claro a necessidade da utilização do Livro Diário, sendo inclusive este assunto tratado normalmente, não sendo demonstradas dúvidas em momento algum sobre qual livro deveria ser registrado pela empresa. Em todas as doutrinas que li, os autores tratavam o Livro Diário e a escrituração completa como única, necessária e principal, sendo que alguns admitiam a confecção do Livro Caixa como um livro acessório.

Quando observei isto, me encontrei muito cedo já totalmente decidida sobre a escrituração completa, e cheguei inclusive a achar desnecessário meu trabalho, já que pensei por alguns instantes ser a única com duvida neste assunto, pois todas as doutrinas eram claras e taxativas.

Tive bastante dificuldade em colher material para embasar minha pesquisa, e como dito anteriormente, tudo o que encontrei foi afirmando a confecção do Livro Diário. Sendo assim, apesar de utilizar os livros de vários doutrinadores muito conceituados, fiz meu trabalho principalmente com o estudo da legislação seca e aplicando os meus conhecimentos adquiridos nesta ilustre faculdade de direito para tirar as minhas conclusões sobre o assunto.

Ao continuar pesquisando, pude ter acesso à vasta legislação que encontramos sobre o tema aqui tratado. Neste momento então foi fácil perceber que realmente é bastante

complexo o assunto. Fazendo uma análise de toda a legislação citada durante este trabalho, pude ter a convicção contrária à doutrina dominante.

Entendo que como a Constituição Federal admite a criação de um regime simplificado, não há porque simplesmente ignorarmos isto. A nossa Carta Magna deve ser levada em consideração acima de qualquer outra legislação, servindo como norte orientador para qualquer cidadão. E para completar o determinado na Constituição pátria, temos a Lei Complementar 123/2006, que é bastante clara quanto à exigência do Livro Caixa para as Micros e Pequenas empresas que fazem parte do seu regime de tributação, dentre outros benefícios. Ora, se há a determinação na CF/88, e existe ainda a Lei Complementar que vem suprindo esta determinação, baseados em que não poderíamos escriturar o livro caixa?

Há agora a analise do Código Civil/2002. Esta lei Ordinária realmente não prevê de forma alguma a escrituração de forma simplificada, devendo ser feita obrigatoriamente a confecção do Livro Diário. Estamos falando então de conflito entre leis. E justamente com fulcro no Código Civil é que os doutrinadores afirmam, em caráter majoritário, a obrigação da contabilidade completa.

Entre outras leis que foram citadas, a que me parece importante também fazer referencia nesta conclusão é o RIR/99, expedido pela Receita Federal, e que determina as obrigações principais e acessórias das Pessoas Físicas e Jurídicas perante este órgão. O Regulamento do Imposto de Renda faz a exigência da contabilidade completa para melhor controle das empresas optantes pelo Lucro Presumido e Lucro Real, mas ficando relatado existir a possibilidade das Micro e Pequenas empresas optantes pelo Simples (antigo Simples Federal) fazerem a opção por uma contabilidade simplificada.

Concluindo este trabalho, posso afirmar que apesar do Conselho Contábil não aceitar a escrituração simplificada, e este ser o maior problema dos contadores, é perfeitamente aceitável sim a confecção do Livro Caixa. Pelo menos por enquanto, com a aprovação da Lei complementar 123/2006, com fulcro na Constituição Federal de 1988, cientes da hierarquia das Leis no nosso ordenamento jurídico, fica perfeitamente respaldada a confecção do Livro Caixa como livro contábil principal e único para os empresários.

REFERÊNCIA

ACQUAVIVA, Marcus Cláudio. **Dicionário jurídico brasileiro Acquaviva.** 13. ed. São Paulo: Jurídica Brasileira, 2006. 888 p.

BARBOSA FILHO, Marcelo Fortes. **Sociedade Anônima Atual.** São Paulo: Atlas, 2007.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil.** 16. ed. São Paulo: Verbo Jurídico, 2011. 392 p.

BRASIL. Decreto Lei nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Brasília, 26 mar. 1999. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/d3000.htm>. Acesso em 02 dez. 2011.

BRASIL. Decreto Lei nº 5.844, de 23 de dezembro de 1943. Dispõe sobre a cobrança e fiscalização do imposto de renda. Rio de janeiro, 23 set. 1943. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/111116/decreto-lei-5844-43>. Acesso em 20 nov. 2011.

BRASIL. Decreto Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946. Cria o Conselho Federal de Contabilidade, define as atribuições do Contador e do Guarda-livros, e dá outras providências. Rio de janeiro, 27 maio. 1946. Disponível em: <http://www.jusbrasil.com.br/legislacao/126558/decreto-lei-9295-46>. Acesso em 20 nov. 2011.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Brasília, 14 dez. 2006. Disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/leiscomplementares/2006/leicp123.htm>. Acesso em 02 dez. 2011.

BRASIL. Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. Brasília, 9 fev. 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2004-2006/2005/Lei/L11101.htm>. Acesso em 02 dez. 2011.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, 25 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em 02 dez. 2011.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, 15 dez. 1976. Disponível em: <http://www.cnb.org.br/cnbv/leis/lei6404-1976.htm>. Acesso em 02 dez. 2011.

BRASIL. Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993. Regulamenta o art. 37, inciso XXI, da Constituição Federal, institui normas para licitações e contratos da Administração Pública e dá outras providências. Brasília, 21 jun. 1993. Disponível em: <http://www.leidireto.com.br/lei-8666.html>. Acesso em 02 dez. 2011.

BRASIL. Norma Contábil NBC T 19.13, de 14 de dezembro de 2007. Dispõe sobre a Escrituração Contábil Simplificada para as microempresas e empresas de Pequeno Porte. Brasília, 14 dez. 2007. Disponível em: <http://www.cosif.com.br/mostra.asp?arquivo=rescfc1115nbct1913>. Acesso em 02 dez. 2011.

BRASIL. Norma Contábil NBC T 2, de 14 de dezembro de 2007. Dispõe sobre a Escrituração Contábil. Brasília, 14 dez. 2007. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/uparq/NBCT_2.pdf>. Acesso em 02 dez. 2011.

BRASIL. Resolução nº 803, de 10 de outubro de 1996. Aprova o Código de Ética Profissional de Contador – CEPC. Brasília, 10 out. 1996. Disponível em: <http://www.cfc.org.br/sisweb/sre/docs/RES_803.doc>. Acesso em 20 nov. 2011.

PELUSO, Cezar (Coord.). **Código Civil Comentado Doutrina e Jurisprudência.** 1. ed. São Paulo: Manole, 2007. 2.129 p.

PEREIRA. Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil.** 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. V.3.

PORTAL DE CONTABILIDADE. Disponível em: <http://www.portaldecontabilidade.com.br/tematicas/historia.htm>. Acesso em 26 nov. 2011.

TELISCHEWSKY, Eduardo. **Portal do Saber Eterno.** Unisinos, 15 jun. 2006. Disponível em: <http://portaldosabereterno.blogspot.com/2010/08/hans-kelsen-e-o-juspositivismo.html>. Acesso em 26 nov. 2011.

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil: Responsabilidade Civil.** 4. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

WIKIPÉDIA A ENCICLOPÉDIA LIVRE. Disponível em: <http://pt.wikipedia.org/wiki/Lei>. Acesso em 26 nov. 2011.