



Responsabilidade do Contador ao Registrar Ativos Imobilizados Fictícios. Como as Operações de Arrendamento Mercantil (*Leasing*)

Prof. MSc. Wilson Alberto Zappa Hoogⁱ

Resumo:

Em razão da importância da responsabilidade do contador ao registrar ativos, se faz premente a necessidade de uma reflexão sobre o assunto, *leasing*, onde para fins de responsabilidade do profissional da contabilidade, prevalecem os termos do Código Civil Brasileiro. E para tal, esta pesquisa tem como base os ensinamentos do doutrinador Dr. Antônio Lopes de Sá.

Palavras-chave:

Responsabilidade do profissional da Contabilidade.

Desenvolvimento:

Iniciamos citando o doutrinador Lopes¹, o qual enfatiza que: "O Código Civil Brasileiro responsabiliza o Contador como preposto e fazer figurar ativos falsos é ato que torna o profissional conivente".

¹ SÁ, Antônio Lopes de. **Normas Internacionais e Fraudes em Contabilidade.** Análise Crítica Introdutiva Geral e Específica. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2014.



Súmula da responsabilidade, pelo correto registro contábil indica que:

1. A responsabilidade do contador se dá pela veracidade do balanço e o respeito à legislação.
2. Existe o interesse dos usuários internos e externos das demonstrações contábeis que deve ser defendido por uma correta avaliação do patrimônio líquido.
3. A fraude contra credores está presente, pela inclusão no ativo imobilizado de um bem, de que não se tem o domínio, somente a posse.

A responsabilidade do profissional da Contabilidade está bem definida no Código Civil de 2002:

Do Contabilista e outros Auxiliares

Art. 1.177. *Os assentos lançados nos livros ou fichas do preponente, por qualquer dos prepostos encarregados de sua escrituração, produzem, salvo se houver procedido de má-fé, os mesmos efeitos como se o fossem por aquele.*

Parágrafo único. *No exercício de suas funções, os prepostos são pessoalmente responsáveis, perante os preponentes, pelos atos culposos; e, perante terceiros, solidariamente com o preponente, pelos atos dolosos.*

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

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

A responsabilidade referida implica fidelidade da informação, segundo o mesmo Código estabelece:

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.

A lei obriga "**fidelidade e clareza**" e a exposição da "**situação real da empresa**".

Avulta a importância da legislação pátria em vigor, a Lei 6.099/74, com as alterações da Lei 7.132/83, a qual dispõe sobre o caso específico de arrendamento mercantil:

Art. 1º. *O tratamento tributário das operações de arrendamento mercantil rege-se-á pelas disposições desta Lei.*

Parágrafo único – Considera-se arrendamento mercantil, para os efeitos desta Lei, o negócio jurídico realizado entre pessoa jurídica, na qualidade de arrendadora, e pessoa física ou jurídica, na qualidade de arrendatária, e que tenha por objeto o arrendamento de bens adquiridos pela arrendadora, segundo especificações da arrendatária e para uso próprio desta.

(...)

(...)

Art. 3º. *Serão escriturados em conta especial do ativo imobilizado da arrendadora os bens destinados a arrendamento mercantil.*

A doutrina especializada² é muito clara e enfatiza que:

Pela Lei 11.638/07, modificando o art. 177 da Lei 6.404/76, à CVM foi delegado o poder de regular um processo de natureza contábil em consonância com os padrões internacionais de Contabilidade adotados:

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

Ocorre, todavia, preliminarmente levantar questões que poderão gerar controvérsias, tais como:

1. A lei não outorgou à Comissão de Valores Mobiliários o poder de reformar ou alterar leis, mas, sim, de expedir normas; normatizar, portanto, não equivale a legislar;

² SÁ, Antônio Lopes de. **Normas Internacionais e Fraude em Contabilidade.** Análise Crítica Introdutiva Geral e Específica. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2014.



2. Não se confundem poderes das leis com aqueles das normas, estas que são infralegais;
3. Não existe qualquer lei que reforme ou revogue expressamente a matéria relativa ao arrendamento mercantil; inviável é admitir que se possa criar lei que determine que as leis devam ser desobedecidas; inviável, também, face ao valor da ciência contábil admitir que no caso possa existir revogação tácita das leis do arrendamento mercantil³;
4. Não existe ainda um padrão internacional de Contabilidade que esteja uniformemente aplicado;
5. Como o principal mercado de valor mobiliário do mundo segue as normas do FASB e os mais poderosos da Comunidade Europeia não adotam ainda integralmente os do IASB⁴, não havendo harmonização entre tais eventos a questão permanece indefinida;
6. A indefinição deixa de garantir a legitimidade de emitir normas apenas copiadas do IASB.

A matéria da Deliberação da CVM 554/08 deixa margem, pois, a controvérsias, especialmente quanto a estabelecer o que a Lei não trata e ainda contrariar ostensivamente disposição de legislação específica e o preceito do art. 7º, III, da Lei Complementar 95 de 1998, em face da doutrina da Contabilidade.

E por derradeiro, o art. 3º da Lei 6.099/74, não revogado, obriga que o arrendador registre o bem arrendado como Ativo Imobilizado e não como valor a receber na forma determinada pela Deliberação 645/10.

O mestre doutrinador em relação a imobilizar bens vinculados a *leasing* enfatiza que:

Isso seria criar "ativos podres" ou "virtuais", os mesmos que foram os responsáveis pela falácia informativa que garantiu a aplicação do grande calote financeiro que resultou na magna crise que eclodiu em 2008. O Código Civil Brasileiro responsabiliza o Contador como preposto e fazer figurar ativos falsos é ato que torna o profissional conivente.

³ O art. 7º, III, da Lei Complementar 95/98, inspira admitir que a revogação tácita no caso seja inadmissível. Disciplina o referido: "III – o âmbito de aplicação da lei será estabelecido de forma tão específica quanto o possibilite o conhecimento técnico ou científico da área respectiva; o que a ciência contábil estabelece não é o que a Deliberação fixa. Além do mais, é rigorosa a questão em face da mesma Lei Complementar no art. 9º: "A cláusula de revogação deverá enumerar, expressamente, as leis ou disposições legais revogadas". (Redação dada pela Lei Complementar 107, de 26.04.2001). Não há revogação expressa das Leis do arrendamento mercantil.

⁴ Existem, de forma oposta, veementes protestos contra as manipulações contábeis que as normas foram incompetentes para acusar.



Lopes⁵ alerta e nós concordamos:

Inflar o Ativo Imobilizado das empresas com bens de terceiros é falsear a informação contábil.

Reajustar valores de ativos alheios como se fossem próprios é aumentar a falsidade.

Informar o que é bem de terceiros incluindo o mesmo em grupo do Ativo como se próprio fosse.

Lopes⁶ mostra o reflexo internacional em relação ao padrão internacional de contabilidade:

*A lei obriga "**fidelidade e clareza**" e a exposição da "**situação real da empresa**", coisas que as normas denominadas como internacionais do IASB – International Accounting Standards Board – são acusadas de não se obrigarem integralmente a respeitar com rigor segundo noticiado, colocando em dúvida as intenções da entidade normatizadora⁷.*

Conclusão:

Os profissionais da contabilidade não devem violar a ordem pública⁸, por uma questão de lógica e de responsabilidade do profissional

⁵ SÁ, Antônio Lopes de. **Normas Internacionais e Fraude em Contabilidade**. Análise Crítica Introdutiva Geral e Específica. 2. ed. Curitiba:Juruá, 2014.p 22.

⁶ SÁ, Antônio Lopes de. **Normas Internacionais e Fraude em Contabilidade**. Análise Crítica Introdutiva Geral e Específica. 2. ed. Curitiba:Juruá, 2014.

⁷ Nota difundida em Valor Econômico, atribuída a Barney Jopson (**Financial Times**, de Londres) em 22.03.2007; em: **The Washington Post**/PÚBLICO sob o título: "**Alta pressão sobre as normas de contabilidade**", nota atribuída a Glenn Kessler.

⁸ **Ordem pública** – para a ciência da contabilidade é a situação ou o estado de legalidade das normas invocadas, ou seja, a ordem pública é o conjunto de valores, princípios e normas que se pretende sejam observados, e devem ser arguidas e examinadas antes de um registro contábil que é questão final.



da Contabilidade que está bem definida no Código Civil de 2002. Desta forma, o bem é de propriedade do arrendador, por força dos direitos sobre a propriedade⁹, que abrangem também os contratos de *leasing* financeiro, portanto, deve ser registrado como ativo imobilizado nas demonstrações contábeis do arrendador. E como um direito, ativo intangível, referente ao direito de exercer a opção de compra nas demonstrações contábeis do arrendatário. Em nossa doutrina, **Manual de Contabilidade**, 4. ed. Juruá Editora, 2013, demonstramos de forma prática, a escrituração contábil deste direito, sem ferir a ordem pública existente.

Em decorrência disso, direito de propriedade, quem tem a posse, são denominados como possuidores de fato, como o locatário, o arrendatário, o comodatário, o depositário, o mandatário, enfim, todos os que por contrato, inclusive os de *leasing*, e os mercantis não financeiros, tiverem o poder físico sobre determinados bens. A relevância para a contabilidade, do conceito de posse é a destinação econômica do bem. Pois, se considera possuidor de uma posse a pessoa que tem poder fático de ingerência econômica, absoluto ou relativo, direto ou indireto, sobre determinado bem. Sendo que este poder se manifesta através da possibilidade do exercício inerente à propriedade. Tem a posse direta ou indireta da coisa, aquele que não é o dono dela, mas exerce uma das faculdades inerentes à propriedade.

⁹ Propriedade é o direito de usar, gozar e dispor livremente de coisas e de reavê-las do poder de quem quer que injustamente tenha a sua posse. Representa um dos direitos reais (CC/02, art. 1.225, inc. I). Os aspectos gerais da propriedade constam no art. 1.128 e ss. do CC/02. A posse e o domínio são elementos da propriedade. Com um contrato de *leasing* financeiro, adquire-se a posse de um bem e direitos ao seu domínio após determinado pagamento. Sendo que este direito, é a parcela que deve compor o ativo, na elaboração do balanço patrimonial, uma vez que o domínio pertence ao agente financiador e somente será transmitido, após o pagamento do valor residual. Não defendemos o registro do bem em seu aspecto corpóreo, e sim, o registro do direito sobre o bem corpóreo, sendo que este direito também é um bem, porém da classe dos intangíveis.



Em decorrência disso, direito de propriedade, surge o conceito de domínio de um bem, o qual é obtido a partir de uma interpretação do art. 1.228 do CC/02. É a faculdade que o proprietário, ou seja, o dono da coisa, tem de usar, gozar e dispor da coisa, e o direito de reavê-la do poder de quem quer que injustamente a possua ou detenha. Pois, a propriedade plena e absoluta de um bem representa uma dualidade, entre a posse e o domínio de uma coisa.

E por derradeiro, defendemos que os contratos de *leasing* financeiro estão ligados aos direitos sobre a propriedade, logo, é mais adequado o seu reconhecimento como um intangível. Uma vez que o art. 3º da Lei 6.099/74, determina expressamente que o arrendador registre o bem arrendado como ativo imobilizado e não, como valor a receber, na forma determinada pela Deliberação 645/10. Sendo outra coisa totalmente diferente, a valoração e o registro do direito a opção da propriedade pelo pagamento do valor residual (ativo intangíveis), os valores relativos aos direitos sobre *leasing* financeiro, apurados em decorrência de balanços menos putativos ou de balanços especiais para apuração de haveres de sócios ou reembolso de ações, não se confundem com o registro da propriedade do bem em si. São fatos contábeis diferentes.

As operações de *lease back* são disciplinadas pela Lei 6.099/74 e suas atualizações, art. 9º, o que se traduz pela possibilidade da obtenção de capital de giro com alienação de um bem a uma instituição de cunho financeiro. Assim concluímos, que este tipo de operação tem as mesmas características de *leasing* financeiro.

ⁱ **Wilson Alberto Zappa Hoog**, www.zappahoog.com.br; bacharel em ciências contábeis, arbitralista, mestre em direito, perito-contador, auditor, consultor empresarial, palestrante, especialista em avaliação de sociedades empresárias, escritor e pesquisador de matéria contábil, professor doutrinador de perícia contábil, direito contábil e de empresas em cursos de pós-graduação de várias instituições de ensino. Informações sobre as obras do autor podem ser obtidas em: http://www.jurua.com.br/shop_search.asp?Onde=GERAL&Texto=zappa+hoog