



---

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

Prof. MSc. Wilson Alberto Zappa Hoog<sup>i</sup>

## **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 Lopes<sup>1</sup>, 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".

---

<sup>1</sup> 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 especializada<sup>2</sup> 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;*

---

<sup>2</sup> 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 mercantil<sup>3</sup>;
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 IASB<sup>4</sup>, 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.*

<sup>3</sup> 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.

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



---

Lopes<sup>5</sup> 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.*

Lopes<sup>6</sup> 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 normatizadora<sup>7</sup>.*

### **Conclusão:**

Os profissionais da contabilidade não devem violar a ordem pública<sup>8</sup>, por uma questão de lógica e de responsabilidade do profissional

---

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

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

<sup>7</sup> 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.

<sup>8</sup> **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 propriedade<sup>9</sup>, 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.

---

<sup>9</sup> 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.

---

<sup>i</sup> **Wilson Alberto Zappa Hoog**, [www.zappahoog.com.br](http://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](http://www.jurua.com.br/shop_search.asp?Onde=GERAL&Texto=zappa+hoog)