ESCRITURAÇÃO MERCANTIL — PARTIDAS MENSAIS — DESDOBRAMENTO DO LIVRO "DIÁRIO" — IMPÔSTO DE RENDA

— Não se deve impugnar, para os fins do impôsto de renda, uma escrituração feita em livros revestidos das formalidades legais, com individuação, clareza e à vista de documentação idônea, pelo fato do desdobramento do "Diário" ou dos lançamentos serem registrados por partidas mensais.

— Interpretação do art. 14 do Código Comercial.

MINISTÉRIO DA FAZENDA

Processo n.º 3.589-43

DESPACHO

Escritório Jurídico e Contábil (Estado do Amazonas) — "Responda-se nos têrmos dos pareceres do Serviço de Tributação, com os quais estou de inteiro acôrdo. Entendo que se não deve impugnar, para os fins do impôsto de renda, uma escrituração feita em livros revestidos das formalidades legais, com individuação, clareza e à vista de documentação idônea, pelo fato do *desdobramento* do "Diário" por qualquer dos sistemas tècnicamente aconselháveis ou pelo fato dos lançamentos serem registrados por *partidas mensais*. Interessa ao impôsto de renda a verdade. Ela está na substância e não na forma da escrituração. Tratando-se, entretanto, de questão de excepcional relevância para os interêsses da Fazenda Nacional, submeto êste meu ato à consideração do Exmo. Sr. Ministro da Fazenda (*). Publique-se e encaminhe-se o processo àquela Superior Autoridade por intermédio da Diretoria Geral da Fazenda Nacional".

Primeiro parecer a que alude o despacho:

"O Escritório Jurídico e Contábil, sociedade civil domiciliada em Manaus, no Estado do Amazonas, faz a seguinte consulta:

Em face do que preceitua o art. 34, do decreto-lei n.º 4.178, de 13-3-42, ficará *taxativamente invalidada*, para os efeitos do impôsto sôbre o lucro real, a escrita lançada em partidas periódicas de 30 dias, no "Diário", trasladada *em resumo* de livros auxiliares devidamente legalizados, cuja escrituração esteja de acôrdo com o art. 14 do Código Comercial, isto é, em forma mercantil e em ordem cronológica de dia, mês e ano?

Ou, ainda, na ausência de tais livros auxiliares registrados, a escrita feita por meio das referidas partidas periódicas, porém *discriminada* e seguida das respectivas datas inscritas à margem de cada operação, ficará também *invalidada* para o mesmo efeito?

2. Vemos que a consulta compreende duas questões distintas: a do *desdobramento* do livro "Diário" e a da sua escrituração por *partidas mensais*. Apreciemos cada qual isoladamente.

---

* NOTA DA REDAÇÃO: A presente decisão foi aprovada pelo Sr. Ministro da Fazenda em despacho proferido no Processo n.º 47.673, do Tesouro Nacional, e publicado no *D. O.* de 1-9-43, pág. 13.175.

3. Tratando do desdobramento ou divisão do "Diário", assim se manifestou CARLOS DE CARVALHO (*Estudos de Contabilidade*, vol. I, 5.ª ed., págs 91-100) :

"Veio à tela da discussão, nestes últimos tempos, se o comerciante deve ter um só "Diário", revestido das formalidades extrínsecas legais, ou se pode ter tantos "Diários", revestidos dessas formalidades, quantos sejam os serviços da casa, e um "Diário" sintético, que contenha, em resumo, as operações descritas minuciosamente nos demais.

Opina LÉAUTEY :

"As necessidades da divisão do trabalho podem obrigar a dividir o "Diário" sintético. Esta divisão se faz de acôrdo com as necessidades e as circunstâncias.

Pode-se criar um "Diário" de entrada de valores, um "Diário" de saída de valores, um "Diário" de transações diversas. E quando não seja suficiente esta divisão, cria-se um "Diário" para entradas e saídas de caixa e do mesmo modo um "Diário" para cada valor. Os "Diários" de cada valor, que por sua vez podem ser desdobrados em "Diários" de entrada e "Diários" de saída. Há estabelecimentos onde a administração é obrigada a levar mais longe ainda a divisão do "Diário", criando uma série de "Diários" pares e uma série de "Diários" ímpares, ou ainda uma série para cada um dos dias da semana. O legislador, dizendo que o comerciante é obrigado a ter um "Diário", não precisou que êste "Diário" seria escrito num só registro. É, pois, permitido dividir o "Diário", contanto que sejam satisfeitas as exigências do sêlo e rubrica, têrmos de abertura e encerramento, para cada "Diário". Na prática, considera-se o "Diário" sintético como um registro integral, — com histórico, datas, indicações das contas coletivas e suas subcontas, — ou como um livro de centralização, não se debitando nem creditando senão as contas que figuram no "Razão" geral. Êste modo de escriturar é incompleto e conseqüentemente está em desacôrdo com a lei. Êle obriga a recorrer aos livros originários que, redigidos às pressas, fazem supor, freqüentemente, por assim dizer, erros, lacunas, espaços em branco, transportes à margem, e, pois, escriturados em desarmonia com a lei" (Eugène Leautey et Ad. Guilbaut, *Principes généraux de comptabilité*, págs. 402-403)

Como se vê, Léautey é francamente partidário da divisão do "Diário", divisão que é hoje imposta pela necessidade da subdivisão do trabalho nos grandes estabelecimentos comerciais, industriais, e especialmente nos grandes bancos, onde as operações diárias se contam por milhares

Pondera Courcelle Seneuil : "Quando as contas se multiplicam de tal maneira que se torna difícil, senão impossível, a dois empregados só, trabalhando um no "Diário" e outro no "Razão", increvê-las tôdas, divide-se o "Diário" e o "Razão".

Assim nos grandes bancos, há um "Diário" no qual se mencionam, numa só conta e num só lançamento, tôdas as operações a que dão lugar as contas correntes. Mas estas contas correntes constituem, por sua vez, o objeto de um "Diário" e de um "Razão" especiais, ou de muitos "Diários" e muitos "Razões".

Ter-se-á, por exemplo, um "Diário" e um "Razão" para as contas correntes do país, um "Diário" e um "Razão" para as contas correntes de outras praças, um "Diário" e um "Razão" para as contas correntes do estrangeiro, e compreende-se que estas divisões podem ser multiplicadas segundo as necessidades. Os "Diários" auxiliares são divididos em dois, cada um, servindo o primeiro para as segundas, quartas e sextas-feiras, e o outro para as têrças, quintas e sábados. Enquanto o empregado encarregado da escrituração

faz o serviço no do dia, o encarregado do "Razão" trabalha na passagem do da véspera.

Por aqui se vê como as operações, por meio de "Diários" e "Razões" auxiliares, poder desenvolver-se indefinidamente sem deixarem de ser inscritas centralizadas por totais em um só "Diário" e um só "Razão".

Graças a êste processo, e às subdivisões que êle torna fáceis, pode-se simplificar o trabalho da contabilidade central de tal modo que quem o dirige pode organizar, habituamente, sem dificuldade, o "Diário" geral e o "Razão". O trabalho do chefe da contabilidade será, especialmente, um trabalho de direção, verificação e fiscalização.

O conjunto dêstes meios muito simples permite desenvolver uma contabilidade ao ponto de se registrarem os pormenores mais minuciosos da emprêsa mais vasta, como permite resumir com precisão e certeza o total das operações, sem desprêzo dos princípios simples e uniformes das partidas dobradas (Courcelle Seneuil, *Traité Elémentaire de Comptabilité*, págs. 89-90).

O insigne mestre francês aconselha, sem hesitar, a divisão do "Diário" nas grandes empresas, — único meio de se escreverem as operações com individuação e clareza, — contanto que haja um "Diário" centralizador.

Escreve Linde :

"O "Diário" não é necessàriamente confinado a um só livro; êle pode dividir-se, e assim acontece muitas vêzes, em diversos livros" (Linde, *Book-keeping*, pág. 5)

Diz G. Rota :

"Surgiu, ùltimamente, a questão se uma casa de comércio deve ter um só "Diário" selado e rubricado, ou se é permitido ter tantos "Diários", selados e rubricados, quantas são as divisões do trabalho, sintetizados, todos êles, num só "Diário" geral.

A solução mais lógica admite também êste último caso, — divisão do "Diário". Se não fôra assim, em algumas administrações, especialmente nas administrações bancárias, a escrituração acarretaria um trabalho enorme. Compreende-se que ao "Diário", servindo êle de prova nas controvérsias comerciais relativas a contas, se devem referir tôdas as pesquisas que por qualquer motivo se façam nos livros do comerciante. E se de um lado é permitido sintetizar as operações internas, de outro é forçoso especificar nominativamente as operações que põem o negociante em relação com terceiros" (G. Rota, *Enciclopedia de Amministrazione, Industria e Comercio, Opera diretta dal Comm. Giuseppe Cerboni*).

Se bem compreendemos o pensamento de Rota, o autorizadíssimo escritor justifica a divisão do "Diário" com o fato de ser impossível, nas grandes administrações, e especialmente nas administrações bancárias, a inscrição nominativa de tôdas as operações, que põem o estabelecimento em relação com terceiros. E esta inscrição nominativa no "Diário", de tôdas as operações, é estabelecida por lei, uma vez que ao "Diário" se devem referir as pesquisas que se fazem nos livros do comerciante em casos de controvérsia. E devendo ser nominativa a inscrição, é evidente que, quando as contas se contam por milhares, como nos grandes bancos, o meio único de fazê-la é dividir o "Diário", — o que permite a divisão do trabalho

Pondera Ettore Mondini :

"Conquanto se não possa dizer resolvida a questão, muitas pessoas competentes afirmam que o "Diário" pode ser dividido em tantos livros quantas são as partes em que se classificam os fatos administrativos"

Ensina A. Sanquinetti :

"A divisão do livro único em seções toca a forma, não a substância; mas como a lei teve em mira a substância e não a forma, é evidente que esta permanece perfeitamente livre, e, portanto, é livre a divisão do "Diário" em seções materialmente revestidas de tôdas as formalidades intrínsecas e extrínsecas".

O grande Francesco Villa escreve :

"Quando numa administração os fatos se sucedem com muita rapidez, as relativas anotações no "Diário" não poderão ser feitas por uma só pessoa. Neste caso, evitam-se os embaraços, e da escrituração se terá a máxima utilidade, criando-se alguns "Diários" separados que serão confiados a diversos empregados. Um conterá sòmente os fatos de pagamento e recebimentos; um outro será destinado a demonstrar as quantidades de uma determinada mercadoria que entram e saem diàriamente dos depósitos do estabelecimento; um terceiro servirá para indicar os débitos e os créditos que se vão criando com os correspondentes.

E todos os dias o negociante transportará para o "Diário" geral os resultados sumários dos "Diários" auxiliares (Francesco Villa, *Elementi di amministrazione e contabilità*, ed. de 1870).

Vejamos agora o douto ensinamento do competente Bellini :

"Precisamente em relação ao "Diário" surgiu a questão se êste deve ser único ou se é admissível a escrituração, como fazem algumas emprêsas, de "Diários" especiais, e, subordinadamente, se se afirma a obrigatoriedade de um só "Diário", êste deve ser analítico ou pode ser sintético? Sôbre o primeiro ponto parece que não pode haver a menor dúvida, pois que a precisa disposição do art. 21 debatido exclui, com efeito, o princípio da pluralidade do "Diário".

Em relação ao segundo ponto, a lei é muda, e no silêncio deixa aberta a entrada a interpretações diversas Mas, dado que o "Diário" único possa ser sintético, que eficácia probatória terá êle, perguntamos nós, se em caso de controvérsia fôsse exibido ao juiz? Evidentemente, nenhuma, se lhe não completam o texto outros livros de registro cronológico, que a lei não reconhece como livros legais. Também a jurisprudência não admite como legal senão a escrituração de um só "Diário", pôsto que reconheça que isto não corresponde às exigências da prática, a qual, em algumas administrações, como, por exemplo, nas administrações bancárias, requer um "Diário" sintético e "Diários" auxiliares ou subsidiarios, onde os lançamentos sintéticos possam achar a sua completa explicação. A opinião é unânime sôbre êste ponto : a nossa lei, em matéria de livros comerciais, tem permanecido atrasada, não levando em conta as necessidades modernas do comércio, especialmente o bancário, nem os progressos feitos na técnica da contabilidade para melhor satisfazê-la. Nem todos, porém, são unânimes em indicar quais seriam as reformas mais úteis e convenientes a se fazer na lei. A questão deve ser colocada e estudada em seus verdadeiros têrmos. O fim da lei, prescrevendo os livros comerciais, não é o interêsse particular mas o interêsse geral do comércio a fim de que seja dado apurar-se a verdade em certas eventualidades, como no caso de controvérsias ou de falência, por meio dos elementos fornecidos pela escrituração. Ora, suposto êste conceito fundamental, concordamos plenamente com quem pensa que a lei não deve impor livro algum, ou, se algum tem de prescrever, de preferência a quaisquer outros prescreverá o "Diário", porque nenhum outro livro tem, como o "Diário",

os requisitos necessários para servir ùtilmente como meio de prova, e nenhum outro é mais usado pelo comerciante do que êste.

O próprio "Razão", a que os franceses chamam "le grand livre", é uma derivação do "Diário", do qual, em conclusão, derivam todos os outros livros.

Portanto, dentre as muitas propostas emitidas a respeito, a preferível parece ser a de modificar o art. 21 do Código do Comércio no sentido de que o negociante deve ter um ou mais "Diários", além de outros livros que possam servir para melhor esclarecer a marcha dos seus negócios e o estado de seu comércio, deixando ao juiz a faculdade de lhes conceder o grau de fé que possam merecer" (Clitifonte Bellini, *Regioneria applicata*, páginas 197-201).

De acôrdo com os arts 11-15 do nosso Código do Comércio, — o "Diário" é um só Aí se fala do modo de escriturar um "Diário" e um "Copiador" — um só "Diário" e um só "Copiador". Pondere-se, no entanto, que o legislador falou em 1850, — e daí para os nossos tempos a mudança operada no comércio, na indústria, e especialmente no comércio bancário, foi enorme. As necessidades modernas do comércio exigem hoje que o texto do "Diário" seja completado por livros auxiliares — "Caixa", "Copiador de faturas", "Registro de títulos descontados", — e quem nos diz que amanhã já o "Diário", apesar de sua forma resumida, não poderá mais ser escriturado por uma só pessoa?

O comércio atual, em tôda a parte, requer a divisão do "Diário", sem o que não se fará nunca a divisão do trabalho.

Imagine-se um grande banco, numa grande praça, com os seus milhares de correntistas, e as suas filiais, em muitas outras praças, a lhe remeterem diàriamente os balancetes das operações, que hão de ser escrituradas na matriz. Que fará êste banco se não tiver pelo menos três "Diários": um para as operações das filiais, um para a matriz, e o terceiro, sintético, para resumir as operações de ambos?

Evidentemente será impossível a um só empregado escriturar o "Diário" de tal banco desde que se não admita a divisão dêsse livro.

O Tesouro do Estado é o tipo das administrações que têm necessidade de dividir o seu "Diário" em três seções: o das estações de arrecadação, o das operações feitas diretamente pelo Tesouro e o "Diário" geral, sintético, resumindo as operações em ambos escrituradas e jogando com o "Razão" geral.

Sem esta divisão seria impossível a organização da contabilidade do Estado.

Pois bem. O que hoje se dá com o Estado acontecerá amanhã com as grandes emprêsas com sucursais; a divisão do "Diário" se lhes imporá irremediàvelmente. Já Mondini observou em relação ao art. 21 do Cód. Com. Italiano:

"A lei esqueceu-se de que muitas emprêsas com sucursais se acham na impossibilidade de ter um só "Diário".

E esta é a verdade.

Na própria Itália já se fêz sentir a imperfeição da lei. O Real Decreto n.º 3.704, série 3.ª, de 17 de janeiro de 1886, derrogou o art. 21 do Código do Comércio em relação às sociedades Adriática, Mediterrânea e Sicula. Por fôrça do citado decreto podem aquelas sociedades escriturar o "Diário" em forma sintética, de modo que compreenda e resuma periòdicamente as operações de cada mês (*Il Ragioniere*, ano 1892, n.º 23).

Parece, pois, que já vai sendo tempo de alguma coisa se fazer no sentido de ser modificado o nosso Código quanto à exigência do "Diário" único

E não há o exemplo de haver sido autorizada a divisão do "Copiador"?

A contabilidade é hoje uma ciência exata.

Dividido e subdividido que seja o "Diário", o contador, com os seus conhecimentos, achará processos científicos para centralizar as divisões e subdivisões num só ponto, — onde se porá em nítido destaque a obra do administrador.

Em matéria de livros comerciais, um relance nos mostra, atualmente, três formas legislativas diversas:

1.ª A que concede plena liberdade ao comerciante não lhe impondo a obrigação dos livros.

2.ª A que obriga o comerciante a ter, em geral, os livros necessários para a escrituração dos seus negócios.

3.ª A que indica os livros que o negociante há de ter.

A Inglaterra concede ao comerciante ampla liberdade, e os livros ali têm fôrça de prova, exceto os livros dos bancos e dos banqueiros, aos quais a lei concede fôrça probante limitadamente nas questões em que os seus donos não são parte em causa.

Conhece-se o ato legislativo denominado *The Companies Act*, 1879, que reformou a lei relativa à responsabilidade dos sócios dos bancos e companhias por ações. *The Companies Act* de 15 de agôsto de 1879 definiu claramente a responsabilidade dos sócios de tais bancos e companhias e isto em conseqüência do grande desastre do "City of Glasgow Bank", cujas portas se fecharam, para nunca mais se reabrirem, em 5 de outubro de 1878, acarretando, na frase de Linde, "uma avalanche de devastação e ruína". Êste ato legislativo instituiu a fiscalização dos bancos e companhias, deixando-a a cargo dos verificadores de contas — auditores — com prerrogativas estabelecidas.

Uma delas é esta:

"Cada verificador de contas (*every auditor*) terá uma lista, que lhe será entregue, de todos os livros escriturados, e examinará todos os livros e contas". Como se vê, nem esta grave reforma cogitou de livros obrigatórios.

A Suíça obriga o negociante a ter, em geral, os livros necessários para a escrituração dos seus negócios.

O art. 877 do Código atualmente em vigor (desde junho de 1881) diz assim:

"Quem se quiser fazer inscrever no registro do comércio, deve ter regularmente os livros do comércio, dos quais se possam extrair o estado do seu patrimônio e as suas relações de débito e de crédito derivados da gestão do seu negócio".

Tzaut comenta o citado artigo:

"Diz o Código, art. 877 e seguintes, que tôda a pessoa para se inscrever no registro do comércio deve ter livros de contabilidade regularmente escriturados, mas êle não diz quais são os livros obrigatórios.

Os livros devem ser conservados durante dez anos, a partir da última inscrição feita. Também as contas e telegramas devem ser conservados durante dez anos a contar do seu recebimento. Os livros, especialmente aquêles que são a base da escrituração, não devem apresentar espaços em branco, nem lacunas, nem transportes à margem. E' vedado cortar fôlhas e colocar outras no lugar, raspar palavras, escrever entrelinhas, mudar os números das páginas, deixar páginas em branco. Os livros escriturados de acôrdo com o que ficou exposto podem constituir prova em juízo, nos casos de contestação. Quem não escritura os seus livros regularmente priva-se dêste benefício".

Na Suíça, a qualificação de comerciante se adquire pela inscrição no registro de comércio.

A inscrição se faz a requerimento do negociante, e, em falta do requerimento, ela pode fazer-se *ex-officio* e o negociante ser multado. Quanto à especificação de livros obrigatórios temos:

A Alemanha prescreve o "Copiador", e fora êste, os livros em geral, necessários para mostrar com suficiente clareza a marcha dos negócios e o estado da casa.

O Código do Comércio alemão de 10 de maio de 1897 diz:

"Art. 33 — Cada comerciante é obrigado a ter livros e nestes tornar claros os seus negócios comerciais e o estado do seu patrimônio, segundo as regras de uma escrituração regular. E' obrigado a guardar cópias, manuscritas ou impressas, das cartas comerciais remetidas, conservar essas cópias em boa ordem, assim como as cartas comerciais que receber.

Art.)9 — Todo comerciante, no comêço de sua carreira comercial, tem de inventariar com exatidão as suas propriedades imóveis, os seus créditos e débitos, a importância do seu dinheiro em moeda, assim como todos os demais valores do seu patrimônio, e organizar um balanço demonstrativo do seu ativo e passivo".

O livro obrigatório não é pròpriamente um livro de contabilidade — é o copiador das cartas.

Os de contabilidade são tantos quanto forem necessários para a absoluta clareza da escrituração. Além disto, o negociante é obrigado a levantar um balanço no comêço do seu negócio.

A Espanha prescreve em seu Código de 22 de agôsto de 1855:

1.º Um livro de inventários e balanços.
2.º Um diário.
3.º Um razão (libro mayor).
4.º Um copiador ou copiadores de cartas e telegramas.
5.º Os demais livros ordenados por leis especiais.

A França prescreve três livros: "Diário", "Copiador" e "Registro de inventários".

A Itália prescreve os mesmos livros — cujas formalidades legais, à exceção do selo, nada custam ao negociante, — *il tutto senza spesa*, — diz o art. 23 do Código.

Na Bélgica são igualmente obrigatórios o "Diário", o "Copiador" e o "Livro dos inventários".

O nosso Código impõe a obrigatoriedade de um "Copiador" e um "Diário" — havendo também livros impostos por leis especiais, como o de entradas e saídas de mercadorias, dos armazens gerais, e dos acionistas nas sociedades anônimas.

Em todos os países, quer naqueles em que os livros obrigatórios são determinados por lei, quer naqueles em que o comerciante tem a liberdade de adotar os que lhe são necessários para a completa clareza de suas escrituração, se cogita hoje da divisão do "Diário".

O profundo Joseph Schrott, da Universidade de Viena, assim se exprime:

"Sem dúvida o "Diário" único oferece grande vantagem. Tem-se um só registro que dá tôdas as indicações que se desejem de um "Diário" por partidas dobradas; quando é mister recorrer ao "Diário" para se ter a explicação de um lançamento do "Razão", êste faz referência ao "Diário" único, e a referência recíproca do "Diário" ao "Razão" e do "Razão" ao "Diário" único, partida por partida, é perfeitamente uniforme. E' claro que em teoria se pode dar um certo pêso às vantagens apontadas.

Mas também a prática tem as suas exigências; e quando numa administração qualquer surgem dificuldades, quer por causa das espécies dos fatos administrativos, quer por suas condições especiais, quer, em resumo, pela necessidade de se dividir o trabalho pelos empregados, os ditames opostos da ciência ficam sem efeito, porque o prático, prefere sempre, com justa razão, o útil real à forma teòricamente perfeita, a qual não é mais do que um meio para alcançar o fim desejado

Enfim, é impossível aceitar o postulado de um "Diário" único quando os fatos administrativos são tantos que uma só pessoa não basta para registrá-los cronològicamente. A teoria não deve mais querer o que é impossível (e muito menos a lei — observa Carlos de Carvalho —) e a não ser assim desaparece a sua influência sôbre a prática, "il faut, pour l'avantage même des sciences, unir de partout la théorie a l'experience (Bonstetten) (Dr. Joseph Schrott, *Trattato di Regioneria,* 1.ª traduzione italiana sulla IV^{a} edizione tedesca, del prof. Edoardo Sperotti, págs. 259-60).

Neste lance do seu precioso trabalho, o ilustre professor da Universidade de Viena combate aquêles que apelam para a teoria com o fim de pregarem a doutrina de um "Diário" único, — como se o número dos "Diários" abalasse a teoria da contabilidade em um só dos seu pontos!

Se não é contrária à teoria a criação de livros auxiliares, porque o será a de "Diários" auxiliares, que, em suma, não passam de livros de desdobramento do "Diário" geral sintético?

Decididamente, dadas as atuais condições do comércio, — do comércio bancário, sobretudo, — a imposição do "Diário" único equivale à exigência impossível".

Sôbre o mesmo assunto, pondera J. X. Carvalho de Mendonça, *Tratado de Direito Comercial Brasileiro,* vol. II, 3.ª ed., pág 196):

"224 — Sob o ponto de vista jurídico, o *Diário* deve ser um só. Não é lícito ao comerciante ter um resumido e outros auxiliares escriturados minuciosamente. O Código determinou que os lançamentos no "Diário" fôssem seguidos por ordem cronológica, com o fim de garantir a verdade e facilitar o exame. Disseminados os lançamentos em diversos "Diários", criam-se dificuldades, que convém ser evitadas".

Embora se admita que o desdobramento do "Diário" implica em ofensa aos dispositivos do nosso Código Comercial, art. 11, pois têm entendido os juristas que aí está consagrado o princípio da *unicidade* do "Diário", forçoso é reconhecer que, devido ao desenvolvimento do comércio e, mais ainda, à evolução da contabilidade, muitos dos preceitos do referido Código não podem ser presentemente observados, visto que o desenvolvimento econômico do país gerou situações novas que necessàriamente devem ser reguladas por novos preceitos.

As grandes emprêsas aqui existentes, a fim de atenderem às suas necessidades, adotaram a prática do desdobramento do "Diário".

O sistema centralizador, por ser o mais consentâneo ao nosso meio, está entre nós muito difundido. Consiste êle na utilização de "Diários-Auxiliares" revestidos de tôdas as formalidades legais, havendo, ainda um "Diário-Centralizador" em que são escrituradas por *partidas* mensais as operações registradas nos "Diários-Auxiliares".

Sôbre êste assunto encontramos o seguinte tópico de Francisco D'Áuria (*Contabilidade Bancária,* 5.ª ed., págs 145-6):

"7 — Contabilidade Sintética — O agrupamento de tôdas as operações, classificadas conforme a sua natureza, é feito nos dois livros de centralização: "Diário Geral" e "Razão".

Quando tratamos da contabilidade analítica e do contrôle, vimos que o "Borrador" é organizado em fôlhas avulsas e que há, além do "Diário" geral, outros "Diários" legalizados, como sejam o de caixa, de títulos, de depósitos, etc.

Classificadas, gradualmente, as operações, primeiro nas fórmulas e nas fichas, depois nos borradores especiais e, finalmente, no borrador geral, a compilação do "Diário" torna-se facílima e bem sintetizada. O Código Comercial manda que o comerciante registre no livro "Diário" tôdas as operações de seu comércio com individuação e clareza. Ora, num estabelecimento bancário de grandes proporções, o número de operações é tão avultado que seria humanamente impossível a um só diarista a transcrição no "Diário" de tôdas as operações com a especificação imposta pela lei. Obviou-se, na prática, êsse grave inconveniente. Criaram-se "Diários-Auxiliares" com observância das formalidades extrínsecas e intrínsecas da lei, chamando-se partes integrantes do "Diário". Satisfeita ou não a lei, a verdade é que, sendo inexequível a disposição do Código, o que a prática, em geral, adotou, tem sido homologado pelo bom-senso e tem passado pelos tribunais sem objetões relevantes".

Os que refutam tal sistema apoiam o seu ponto de vista, apenas, na alegação de que o mesmo contraria disposições expressas em lei; jamais negaram a veracidade de uma escrituração assim feita; discutem sòmente a sua legalidade.

Significativa é a mudança de opinião de Carvalho de Mendonça. Êsse ilustre comercialista, reconhecendo a impossibilidade da escrituração em um só "Diário", disse (*Pareceres*, 1936, págs. 344-9):

"O Código Comercial, no art. 11, impõe obrigatòriamente aos que exercem o comércio o livro "Diário", o qual além das formalidades externas mencionadas no art. 13, deve ser escriturado pelo modo estabelecido nos arts. 12 e 14, isto é, lançando-se os fatos administrativos do comerciante com *individuação e clareza* e pela ordem cronológica do dia, mês e ano.

Os textos dos arts. 11, 12 e 14 do Código parecem, à primeira leitura, indicar não sòmente que o comerciante deva ter o "Diário" mais ainda que êste "Diário" seja um só.

A opinião geral dos nossos juristas é pela *unicidade* dêsse livro.

Essa foi, também, a impressão que tivemos ao estudar as normas contidas naqueles artigos do Código e, no nosso *Tratado de Direito Comercial*, vo. 2.º, n.º 224, dissemos que, sob o ponto de vista jurídico, o "Diário" deveria ser um só, não se permitindo ao comerciante ter um resumido e outros auxiliares minuciosamente escriturados.

Atualmente, outra é a a nossa opinião, orientada pela necessidade de uma solução que, dentro da lei, remova a impossibilidade material do rigoroso cumprimento das formalidades exigidas pelos arts. 12 e 14 do Código Comercial nos estabelecimentos de grande movimento, principalmente nos bancários, e firmada pelas observações práticas dos contabilistas mais notáveis.

No n.º 235 daquele *Tratado*, procurando solver a dificuldade dentro da fórmula do art. 12, literalmente interpretado, lembramos um "Diário" resumido, sintético, bastante para tornar fàcilmente conhecidos os elementos ativos e passivos do patrimônio do comerciante na sua fundação e as transformações dêsses elementos na continuidade do tempo, e alguns dos livros auxiliares com as formalidades legais extrínsecas, para integrarem os lançamentos daquele "Diário".

Escrevemos então:

"Nas casas de extraordinário movimento, ou naquelas que têm filiais ou sucursais com escrituração única, nem sempre é possível fazer, pela falta

material de tempo, lançamentos descritivos de cada operação. Como poderá um banco lançar no "Diário" cada operação diária com minúcia? De que modo cumprirão satisfatòriamente a lei as grandes casas de comissões ou de vendas em grosso? Atenda-se a que o Código foi elaborado em 1850, quando o nosso comércio era incipiente. É necessário muitas vêzes, dar aos textos interpretações que os acomode às exigências imperiosas do tempo e do meio.

Para atenuar o rigor do Código, tem-se recorrido a livros auxiliares, revestidos das formalidades extrínsecas, e destinados a integrar os lançamentos sucintos do "Diário".

Uma casa de comissões ou de vendas em grosso, estabelece um "Copiador" especial para contas de vendas e faturas, revestindo-o daquelas formalidades (o que aliás foi autorizado pelo Tribunal do Comércio) e no "Diário" limita-se a registrar com individuação o número da conta ou fatura, constante daquele livro.

Um banco prepara o "Caixa" com as mesmas formalidades e no "Diário" faz referências aos seus assentos.

Haja referência especial a cada transação, sejam harmônicos com o "Diário" êsses livros autenticados, o objetivo, que é a verdade, estará satisfeito.

E' a tendência que se vai observando, animada pela exatidão que hoje oferece a contabilidade mercantil e pelo aumento e desenvolvimento do comércio".

Mas as seguintes reflexões, que, depois, nos vieram à mente, mostraram-nos a fragilidade do expediente sugerido:

1.º) Escriturar sintèticamente o "Diário" é violar o art. 12 do Código Comercial, que exige a *individuação* e *clareza* dos registros; *individuação* não quer dizer outra coisa que a narração minuciosa, a especificação, o histórico completo de cada um dos fatos administrativos do comerciante. Em outras palavras, o "Diário", em face do Código, é *descritivo*, devendo mostrar as causas e as circunstâncias de cada operação (*Tratado*, vol. 2.º, n.º 235).

2.º) Manter livros auxiliares com as formalidades externas do art. 13 do Código Comercial, é, por sua vez, ultrapassar a lei, que taxativamente mandou revestir de tais formalidades sòmente os dois livros, "Diário" e "Copiador".

Para firmeza do processo expôsto no n.º 235, supra transcrito, do nosso *Tratado* êsses dois escolhos legais deveriam ser transpostos e é o que parece invencível.

Temos, assim, de procurar outro meio, e o que de preferência se deve adotar é o sistema dos "Diários" múltiplos, resumidos em um sinóptico, aquêles com lançamentos descritivos, e êste com registros expressos em sínteses essencias.

Quais os empecilhos legais a êsse sistema?

Examinando atentamente o Código Comercial, ver-se-á que êste não exige, expressa ou formalmente, um só "Diário". Com os juristas havíamos deduzido essa unicidade do que se tem chamado o *espírito* do Código, argumentando que êste pretendeu ou teve o escopo de concentrar num só "Diário" a história cotidiana de tôdas as operações do comerciante, expostas em ordem cronológica.

Ante a impossibilidade da escrituração regular do "Diário", outra exegese comporta o texto do Código. Poder-se-á reconhecer que, ainda que exigisse êle um só "Diário", o que aliás não fêz, cogitara do caso normal, imponto

ao comerciante a obrigação de escriturar ao menos um "Diário", o que em boa lógica não exclui a pluralidade dêsses livros fundamentais.

O Código exigiu no art. 11 o "Copiador" para o registro em ordem cronológica de tôdas as cartas missivas que o comerciante expedir, com as contas, faturas ou instruções que as acompanharem (arts. 12 *in fine* e 14).

Bem cedo o comércio se achou em apuros para escriturar o "Copiador", como se acha hoje relativamente ao "Diário", pois, ao tempo da publicação do Código, os lançamentos naquele livro eram a mão, sendo desconhecidas ou não vulgarizadas as *prensas de copiar*....

O Tribunal do Comércio da Côrte, em consulta de 3 de fevereiro de 1851, apressou-se em interpretar os arts. 12 e 14 do Código, decidindo que era lícito aos comerciantes dividir o "Copiador" em dois tomos: o primeiro para o registro das cartas e o segundo para o registro das contas e faturas(*Nosso Tratado*, vol. 2, n.º 225).

Fundados no mesmo motivo, podemos dizer que, em face da letra do Código e do fim que êle visou, não há razões que justifiquem a proibição da divisão do "Diário" em dois ou mais tomos, cada um destinado às respectivas seções do estabelecimento mercantil ou, melhor, a determinada classe de fatos administrativos, todos êsses livros revestidos das formalidades legais extrínsecas e, para coesão, a reserva de um dêles para servir de grande "Diário", de "Diário-Centralizador", aquêles escriturados descritivamente na forma indicada pelos arts. 12 e 14 do Código Comercial, e êste último sintèticamente, servindo de livro fundamental de tôda a contabilidade do estabelecimento.

Atende-se aí muito melhor à prescrição legal, que exige registros descritivos no "Diário por ordem cronológica".

Por outro lado, não se abre brecha para a entrada da fraude, pois, a contabilidade em livros "Diários" múltiplos repartidos, conforme a natureza ou objeto das operações, destinadas a serem registradas, não deixa de apresentar, dia por dia, sem confusão, ou dificuldade de ser entendido, sem baralhamento de datas, o estado ou a situação cotidiana das negociações verdadeiras dos comerciantes.

Essa é a exigência suprema que faz a lei, conforme mostram os arts. 15, 23 e 25 do Código Comercial, e 167, n.º 7, e 168, n.º 5, da Lei n.º 2.024, de 1908.

Os nossos contabilistas de maior autoridade opinam pela divisão do "Diário" em outros auxiliares, com as formalidades extrínsecas legais, reconhecendo a inexequibilidade da disposição legal interpretada restritivamente (Carlos de Carvalho, *Estudos de Contabilidade*, 4.ª ed., págs. 95 a 104; Francisco d'Áuria, *Contabilidade Bancária*, pág. 119).

Tem-se, também, adotado na prática, ora o sistema lembrado por Courcelle Seneuil na criação de dois "Diários" auxiliares, servindo o primeiro para certos dias da semana (segundas, quartas e sextas-feiras) e o segundo para os outros dias (têrças, quintas e sábados), ora o da divisão do "Diário" em dois ou mais tomos, escriturados sucessivamente um em cada dia.

Certo é, porém, que êssas processos são manifestamente inferiores ao exposto acima, o qual, visando simplesmente a divisão do trabalho, indispensável nos diversos ramos da atividade humana, não afeta a substância, visto que não quebra a ordem cronológica exigida pelo Código como elemento fundamental da prova pelos livros comerciais. Os "Diários" múltiplos, destinados a operações classificadas conforme a sua natureza ou seu objeto, e resumidos ou concentrados num "Grande Diário", oferecem maior segurança para a prova que os livros dos comerciantes podem prestar, do que os livros escriturados de acôrdo com os outros sistemas propostos, os quais sempre oferecem uma ou outra falha no rigor legal.

.....

Em conclusão: — o meio que nos parece mais de acôrdo com a lei, desde que há impossibilidade de se manter um só "Diário", é dividir êste livro em tomos diversos, escriturados de acôrdo com os arts. 12 e 14 do Código Comercial, correspondendo cada um às seções do estabelecimento mercantil, e criar o "Grande Diário", geral, mestre ou concentrador, onde se lancem cronológica e sintèticamente os totais de cada conta geral constantes dos "Diários-Auxiliares".

Em que pese à opinião daqueles que por infundados escrúpulos não admitem que um dispositivo legal anacrônico, impraticável e improficuo seja ofendido, a maioria das emprêsas possuem atualmente, pelo menos, o seu livro "Caixa", revestido das formalidades extrínsecas e intrínsecas a que estão sujeitos os livros obrigatórios, servindo de "Diário-Auxiliar".

Havendo já o Tribunal do Comércio da Côrte admitido em 1851 o desdobramento do "Copiador de Cartas", não subsistem razões para que se repudie o desdobramento do "Diário".

Cremos que a aceitação de "Diários-Auxiliares" para registro importa na sua legalização, ainda mais quando o próprio legislador regula êsse registro, Prescreve o Decreto n.º 1.137, de 7-10-1936, tabela B, § 1.º, n.º 102:

"Notas:

a) .....

b) afora o "Diário" e o "Copiador de Cartas", e bem assim o "Registro de duplicatas" e o "Registro das vendas à vista", obrigatòriamente sujeitos a sêlo, nos têrmos do Código Comercial e da Lei n.º 187, de 15 de janeiro de 1936, os comerciantes poderão apresentar outros livros para selagem; e o sêlo será também devido (salvo o caso de isenção por lei) por quaisquer livros que as firmas ou emprêsas desejem que sejam autenticados pelas juntas comerciais ou outras autoridades competentes:

c) os livros serão selados depois do têrmo lavrado e antes de rubricados e de iniciada a escrituração".

Depois de ter a lei criado novas obrigações com finalidades fiscais destacando-se entre elas a exigência do "Registro de Vendas à Vista" e do "Registro de Duplicatas", e, ainda, com o atual desenvolvimento da contabilidade que, por seus processos de contrôle permite a fácil verificação de uma escrita, certas exigências legais que visavam impedir a fraude perderam a sua razão de ser.

Com relação à matéria temos, ainda, a opinião de Erimá Carneiro (*Mensário Brasileiro de Contabilidade*, setembro de 1941, págs. 25-6):

"Vem de longe no direito brasileiro a obrigação de escriturar um livro "Diário" em que se compreendam tôdas as operações de cada emprêsa. Mas a evolução do comércio vem estabelecendo normas racionais no sentido de se adaptar a exigência legal ao espírito evolutivo do comércio moderno, que não pode ficar adstrito à rigidez das leis. Neste sentido os usos comerciais adotaram a princípio as partidas mensais, que reputo a maior alteração que sofreu o nosso princípio legal e escrituração do "Diário", a qual foi já aceita pelo 1.º Congresso Brasileiro de Contabilidade (*Anais*, 1.º vol., págs. 22 e 295).

Outra importante, ú til e necessária inovação foi a da divisão do "Diário" em mais um tomo, sistema que a princípio foi adotado com restrições, mas já hoje incorporado aos usos e costumes de nosso comércio.

Aliás, as restrições a princípio feitas à subdivisão do "Diário" não tinham razão de ser, visto que contra elas havia uma decisão do Tribunal

do Comércio da Côrte, de 3 de fevereiro de 1851, facultando a divisão do livro "Copiador de Cartas" em dois tomos: um, para as cartas e outro para os telegramas, sistema hoje legal em virtude da obrigatoriedade do "Copiador de Faturas". Ora, se era permitida a divisão do "Copiador de Cartas", não deixando o dito livro de ser "Copiador de Cartas", porque não admitir-se a divisão do "Diário"?

Vale a pena lembrar também o argumento de Gabriel Faure, quando na França defendia a divisão do "Diário" em vários tomos. Dizia êsse contabilista que pelo fato dêle ter um Larousse em sete tomos não se iria dizer que êle possuia sete Larousses.

O que é certo, porém, é que a divisão do "Diário" em mais de um volume, todos legalizados, em nada contraria os dispositivos legais.

Resta saber, porém, se é necessário que haja também um tomo centralizador das operações.

Neste sentido, há também dois sistemas.

Os inglêses e americanos usam apenas os "Diários Múltiplos", sem centralização (Veja-se: George Bennett: *Business Accounting*, vol. II, pág. 231; Roy B. Kester: *Contabilidade*, vol. I, págs. 144 e segs.). Já os franceses adotam vários "Diários-Auxiliares" e um "Diário-Centralizador" mensal de onde a denominação de "Sistema Centralizador" (Leon Batardon: *El Sistema Centralizador*, pág. 16).

Pode-se dizer que entre nós está generalizado o sistema centralizador (francês), decorrência não só das exigências do ritmo comercial acelerado, mas também das novas exigências de nossa legislação prescrevendo livros obrigatórios de caráter especial, como o "Registro de Vendas à Vista", o "Registro de Duplicatas", o "Registro de Cambiais", o "Registro de Apólices" e numerosos outros que nada mais são do que "Diários-Auxiliares".

Aliás êsse "Sistema Centralizador" já foi aprovado pelo "1.º Congresso Brasileiro de Contabilidade", conforme se pode ver das decisões 29 e 30, publicadas nos seus *Anais*, à pág. 21:

"29 — Admitir que a escrituração do "Diário" pode ser sintética, desde que seja coligida e extraída de livros auxiliares legalidados e escriturados com individuação e clareza.

"30 — Formular um voto para que o futuro Código Comercial permita, de modo expresso, o desdobramento do "Diário" em vários tomos".

Isto pôsto, respondemos a consulta formulada da seguinte maneira:

"Deve-se ter, em observância aos nossos usos comerciais, um "Diário-Centralizador", onde serão transcritos mensalmente as partidas totais dos demais livros legalizados e onde serão também transcritos os balanços gerais".

É o meu parecer".

Resta-nos, em conclusão, declarar que a escrituração feita por *partidas mensais* cujos dados são extraídos de livros auxiliares revestidos de tôdas as formalidades legais comuns aos livros obrigatórios, possui completa validade jurídica, e, por essa razão, a mesma é válida para os efeitos do impôsto de renda.

4. A segunda questão vem a ser a da escrituração por partidas mensais em um sistema de "Diário" único. Consiste êsse processo em se fazer um só lançamento para registro das operações da mesma natureza realizadas dentro de um mês, porém com discriminação diária.

Sôbre o assunto, assim se expressou Antônio Tavares da Costa (*Curso de Escrituração Mercantil*, 1897, 4.ª ed., 1912, págs. 202-3):

"Guarda-livros há que fazem mensais as partidas, datando-as do último dia do mês e colocando à esquerda de cada título no "Diário" as datas em que se efetuaram as transações, em completo desacôrdo com o art. 14 do Cód. Com., que o manda escriturar por *ordem cronológica de dia, mês e ano.*

Os que assim procedem afastam-se do preceito legal e dão a medida da sua má-fé em desfavor daquêles a cujo serviço se põem.

Nas suas obras os mestres de todos os países, já não dizemos os antigos, mas os modernos, nenhum ainda proclamou e ensinou um tal absurdo. Que nos apontem um publicista ensinando que as datas das transações sejam postas à esquerda de cada título no "Diário".

O modo irregular senão criminoso de, no Brasil, se escriturar o "Diário" *com data mensal,* foi importado de Portugal, cujo Cód. Com., art. 34, § 1.º, o autoriza *sòmente num caso* bem explícito no comércio de lá, até permitindo que os lançamentos possam ser levados ao "Diário" numa só verba *semanal, quinzenal* ou *mensal.*

Ora, como o Cód. Com. português faz uma concessão para fim muito especial no seu país, os inventores de coisas não autorizadas pelo nosso Código, fizeram dessa concessão estrangeira um dogma no Brasil!

Tenha-se, pois, muito em vista que o Código Com. português permite essa prática sòmente num caso, e que o nosso Código não o permite em caso algum.

Aquêles que, menosprezando as leis do seu próprio país, se regem por leis de países estrangeiros, cometem crime que no caso tem escapado à vigilância dos nossos magistrados, sempre desnorteados por sofismas grosseiros.

Os Juízes perguntam em quesito: A escrita do "Diário" está feita de acôrdo com a lei, (ou de acôrdo com o art. 14 do Código Comercial?).

Invariàvelmente, a resposta é — *sim.*

Eis aí como as *partidas mensais* têm feito progresso no Brasil, sem se lhes ter embargado o passo.

O comércio, em geral, deve pôr-se em guarda contra êsses tais que escrituram os seus "Diários", dando-lhes a última data do mês.

E os juízes que ordenam exames de livros comerciais devem acabar com êsse abuso criminoso formulando quesito explícito, isto é: — *A escrita do "Diário" está feita e seguida pela ordem cronológica de dia, mês e ano, como preceitua o Código Comercial, art.* 14, — OU NA ÚLTIMA DATA DE CADA MÊS?

Se o quesito não fôr assim formulado, a resposta será sofismada, como tem sido e continuará a ser.

A transgressão da nossa lei comercial, no sentido exposto, está tão generalizada no Brasil que poucos são os estabelecimentos comerciais onde a escrita do "Diário" é feita em *data diária.*

E não se diga que isso pode ser tolerado pelo *uso* e *costumes* que o nosso Código Comercial sòmente admite quando não são contrários às suas disposições ou a outras leis claras e explícitas depois do mesmo Código publicadas. (Decreto n.º 738, de 25 de novembro de 1850, art. 25).

Se, pois, um fato está previsto em lei, o uso e costume vulgar lhe não podem ser opostos para o anularem".

Embora a apreciação do citado contabilita seja um libelo contra as *partidas mensais,* para o nosso entendimento, apenas, demonstra que desde há muito foi reconhecida a inexequibilidade do disposto em nosso Código Comercial e que a única oposição a tal processo é fundada no fato de ser o mesmo contrário a princípios firmados em lei.

Estudando o art. 14 do Código Comercial, diz Carvalho de Mendonça (*Tratado* já citado, pág. 209):

"238 — *Da ordem cronológica dos registros no "Diário" e no "Copiador",*

No "Diário" e no "Copiador" deve ser observada a *ordem cronológica*, isto é, os lançamentos ou registros devem ser anotados ou consignados uns em seguimento dos outros, pela ordem de data, à medida que o comerciante realiza as suas operações ou prepara a sua correspondência".

Essa condição fundamental da regularidade dos livros é importantíssima; solve as questões relativas à prescrição e invalidade dos atos do devedor na falência".

E, reconhecendo o excessivo rigor que então era conferido ao texto legal, observa:

"Note-se que a lei não exige que o comerciante registre todos os dias no "Diário" as suas transações. Seria isso para desejar e o negociante zeloso e precavido emprega esforços nesse sentido.

Nem sempre é possível cumprir rigorosamente esta regra e, por isso, em muitas casas, fazem-se no fim da semana ou na seguinte, os lançamentos ou registros, repartindo-os dia por dia, conforme foram efetivamente realizadas as transações. O Código autoriza essa inteligência, exigindo, apenas, que a escrituração seja *seguida* por ordem cronológica".

Do referido tratadistas, encontramos, em sua obra *Do Livro dos Comerciantes*, a seguinte ponderação:

"No "Diário" deve ser observada a ordem cronológica, isto é, os lançamentos ou registros devem ser anotados ou consignados uns em seguimento dos outros, pela ordem de data, à medida que o comerciante realiza as suas operações. Vai-se adotando a prática das partidas mensais no "Diário", isto é, a escrituração feita no fim de cada mês, contendo à margem dos lançamentos as datas em que forem realizadas as operações.

Quem assim procede arriscar-se-á a ver os seus livros depreciados, de fôrça probante e, no caso de falência, pode incorrer em pena".

Podemos verificar que nas palavras acima não há uma afirmativa precisa, de não possuir validade a escrituração feita por *partidas mensais*. Não era desconhecido o fato de que, agindo acertamente, os nossos juízes e tribunais jamais consideraram sem validade jurídica uma escrita, por simples questão de forma que em nada afetasse a sua essência.

A esta altura, convém lembrar uma norma indicativa do acêrto dêsse julgamento e que, ao mesmo tempo, faz a questão em aprêço perder muito da sua importância. Preceitua o nosso Código Comercial, art. 23, que o simples assentamento nos livros de escrituração não fará prova contra terceiros se não puder ser comprovado por documento hábil. Portanto, ainda que feita diàriamente, por si só a escrituração não possui fôrça probante contra terceiros; essa fôrça a possuem os documentos em que se baseia o registro.

Com relação às *partidas mensais*, opina Francisco D'Áuria (*Curso de Contabilidade*, vol. V, 3.ª ed., págs. 195-6).

"Consiste êste método no agrupamento de tôdas as operações de cada mês em uma só partida. O método é sumamente prático e, para as casas de pequeno movimento, seria ideal, se não tivesse contra si o inconveniente de não estar de acôrdo com o nosso Código Comercial.

O Código manda que se registrem tôdas as operações por ordem cronológica e dia a dia.

Essas duas prescrições não podem ser satisfeitas rigorosamente pelo método das *partidas mensais*. Entretanto, apesar dessa infração do Código, o comércio, em boa parte, perfilha as partidas mensais e não deixam de ter razão, pelo lado prático e técnico, os que as preconizam, principalmente quando há uma perfeita documentação das operações registradas.

Duas razões militam em favor das partidas mensais: uma a de ser impraticável o registro diário das operações de uma casa de pequeno movimento, outra de ser clara, simples e econômica a partida mensal. Além disso é preciso que se note: é comum os estabelecimentos mercantis deixarem atrasar um mês ou mais a escrituração do "Diário", principalmente por ocasião dos balanços; é sabido que a ninguém assiste o direito de fiscalizar a escrituração dos comerciantes, podendo esta atrasar-se sem que ninguém o saiba além do comerciante e do guarda-livros. Logo, o que se prova? É que não são os lançamentos diários que obrigam os comerciantes a estar de boa-fé, e que não é a escrituração uma prova cabal de veracidade das operações realizadas. Os elementos verídicos, mais do que os lançamentos, são os documentos, que são também o fundamento legal das lides comerciais. A escrituração, nesses casos, só é elemento de ordem e de orientação e não de prova".

Devemos salientar que o processo de escrituração indicado é vantajoso não só para os contribuintes como para o próprio fisco, pois torna mais fácil a revisão das escritas, reduzindo de muito o trabalho dos peritos fiscais.

Outro ponto a evidenciar é que sòmente apresentam interêsse direto para os fins de imposição os resultados apurados anualmente. Tanto é assim, que o Decreto-lei n.º 4.178, de 13-3-42, prescreve:

"Art. 32 — As despesas jurídicas serão tributadas de acôrdo com os lucros reais verificados, anualmente, segundo o balanço e a demonstração da conta de lucros e perdas".

Inúmeras têm sido as decisões do Primeiro Conselho de Contribuintes, a quem compete julgar em instância superior as questões relativas ao impôsto de renda, no sentido de que "é admissível a escrituração por partidas mensais feitas com individuação e clareza"

Poderíamos, ainda, aqui renovar os mesmos argumentos expendidos em favor do "sistema-centralizador", porém julgamos desnecessário.

Seguindo os ditames da lógica e do bom-senso, somos de opinião que uma escrituração não deve ser invalidada por uma simples questão de forma, aliás êsse é o princípio que vem sendo sustentado pelos órgãos superiores de justiça (administrativo e judiciário). Por isso a escrituração feita por *partidas mensais*, nas condições apontadas, deve também apresentar completa validade para os efeitos do impôsto de renda".

Segundo parecer a que alude o despacho:

"O uso de "Diários Auxiliares", quando revestidos das formalidades legais, está generalizado no nosso comércio e mesmo conta de preceitos legais, como o "Diário de venda à vista" e o de "vendas a prazo", já tendo esta repartição se manifestado favoràvelmente a tal respeito, conforme decisão publicada no *Diário Oficial* de 15-9-42.

Sôbre a pluralidade do "Diário, João Luís dos Santos, em seu livro *Perícia em Contabilidade*, manifesta-se do seguinte modo:

"Importada da Europa, é hoje muito comum em certas Administrações de grande importância a divisão do "Diário".

1.º) Um "Diário" para cada seção, quando são autônomas.

2.º) Um "Diário" para certos dias da semana e outro (outros), para os demais dias.

3.º) Mais de um "Diário", com um resumindo os outros.

A utilidade destas divisões é uma questão que não podece dúvida e sob o ponto de vista técnico nenhum inconveniente oferece, e ao contrário, a divisão abrevia e facilita o serviço.

Carvalho de Mendonça diz que "sob o ponto de vista jurídico, o "Diário" deve ser um só. Não é lícito ao comerciante ter mais de um "Diário", nem mesmo resumido, e outros auxiliares escriturados minuciosamente".

Efetivamente, encarando os textos dos arts. 11, 12 e 13, onde se lê: o "Diário", *no "Diário", os dois* livros ("Diário" e "Copiador") parece que o legislador teve em mente *um livro* — "Diário"; comparando, porém, as legislações francesas (art. 8.º) e italiana (art. 21), lemos nestas bem determinado *um "Diário"* e não obstante, nestes países, é hoje praxe e admitida a divisão do "Diário".

Na Itália, o uso comercial já consagrou a divisão, e o Sr. Pasquali, relator na Câmara, disse muito bem que, dispondo a lei um livro, se refere evidentemente ao caso normal, exigindo que pelo menos seja mantido um "Diário", porém não exclui por certo a sua divisão.

O ministro de graça e justiça da Itália, em junho de 1907, passou uma circular na qual sustenta a tese que os arts. 21 e 25 do Código Comercial não excluem a possibilidade da divisão do "Diário" e conclui considerando legítimos "os registros especiais usados como livros diários, para com uma seção de uma mesma firma, ou sociedade bancária industrial ou comercial, quando usados em um mesmo estabelecimento, se a divisão de tais registros fôr determinada pela forma da organização e do funcionamento da firma ou sociedade.

Não padece dúvida que a divisão é hoje muito adotada, mesmo entre nós e não vemos motivos para considerá-la ilegal, uma vez que nos "Diários" se observem tôdas as formalidades legais e que em cada têrmo de abertura esteja expressamente declarado o fim especial do respectivo "Diário".

Declarando-se, por exemplo, que um "Diário" serve para segundas, quartas e sextas, e outro para têrças, quintas e sábados não fica destruída a *ordem cronológica*, bem ao contrário o *espírito* da lei é mais observado neste caso do que quando o comerciante, usando um só livro, faz nêles os lançamentos por semana, por quinzena, e outros por mês, embora determinando pela ordem os dias em que tiveram lugar as operações, uso êste, aliás, já muito geral em nosso país.

O que o espírito da lei proíbe é *um só* "Diário" resumo, porque neste falham as formalidades intrínsecas.

Pensamos que a pluralidade do "Diário" é justificada quando a importância e vastidão da Administração e a organização dos respectivos serviços demonstram a sua necessidade. Vamos ainda mais longe, dizendo que nas grandes Administrações onde existam várias seções nas quais o trabalho intenso necessita manter os livros de "Conta-corrente" e de "vendas" em dia, torna-se uma utopia — um verdadeiro absurdo, como adiante explicaremos, — pensar em anter um só "Diário" e muito menos mantê-lo com os rigores das formalidades intrínsecas".

No tocante à escrituração do "Diário", o art. 34 do Decreto-lei n.º 4.178, de 13 de março de 1942, estabelece que a forma a observar é a dos arts. 12 e 14 do Código Comercial.

Dispõe o art. 14 do Código Comercial:

"A escrituração dos mesmos livros ("Diário" e "Copiador de cartas") será feita em forma mercantil e seguida pela ordem cronológica de dia, mês e ano, sem intervalos em branco, nem entrelinhas, borraduras, raspaduras ou emendas.

J. X. Carvalho de Mendonça, *no seu Tratado de Direito Comercial Brasileiro*, interpretando o precitado dispositivo do Código Comercial, declara não prescrever êle que o "Diário" seja feito dia a dia, e sim, que as operações sejam contabilizadas em ordem cronológica.

"Note-se que a lei não exige que o comerciante registre todos os dias no "Diário" as suas transações. Seria isso para desejar, e o negociante zeloso e precavido emprega esforços nesse sentido.

Nem sempre é possível cumprir rigorosamente esta regra e, por isso, em muitas casas, fazem-se no fim da semana ou na seguinte os lançamentos ou registros, repartindo-se dia por dia, conforme foram efetivamente realizadas as transações. O Código autoriza essa inteligência exigindo, apenas, que a escrituração seja seguida por ordem cronológica" (ob. cit., vol. II, n.º 234 - nota 2).

Em que pese à opinião de alguns comercialistas, contrária às *partidas mensais*, admitindo mesmo que elas são ofensivas aos retro aludidos dispositivos do Código Comercial, é materialmente impossível a escrituração diária nos estabelecimentos de grande movimento, principalmente nos bancários. Outro tanto não é possível nas pequenas administrações, afirma João Luís dos Santos, "onde, por economia de pessoal, os lançamentos no "Diário" são feitos por semana, por quinzena ou por mês, sendo que, em tais casos, embora reunidas as operações homogêneas sob um lançamento geral, são todavia separados e seguidos pela ordem de sua data".

Favorável às *partidas mensais*, assim se exprime o referido autor, em sua citada obra :

"A determinação legal, sem dúvida alguma, obriga o comerciante a registrar cronològicamente suas operações, isto é, à medida que o comerciante realiza as suas operações; mas alguns comercialistas, querendo atenuar o absurdo desta formalidade, opinam que o Código apenas exige que se guarde a ordem cronológica, e não "que o comerciante registre todos os dias no "Diário" as suas transações" "e, assim, acham razoável a prática de se fazerem no fim da semana, mesmo nas seguintes os lançamentos ou registros, repartindo-os dia por dia, conforme foram efetivamente realizadas as transações".

Essa inteligência, que C. Mendonça diz ser autorizada pelo Código, conduz-nos a dizer que, se o Código permite para sete ou quinze dias, permite igualmente para um mês ou um ano, guardada a mesma disposição cronológica das operações.

O espírito da lei, por muito claro que seja, nem sempre nos parece razoável. Digamos, por exemplo, que por motivos justificados se verifique grande atraso de escrituração, o que aliás não é raro, e assim nos parece mais justificável abreviar a escrita com partidas mensais do que a manter atrasada.

Se a lei proibisse tais recursos, criaria um embaraço ao comerciante. São estas o outras formalidades que foram prescritas sem se atenderem às necessidades progressivas do comércio, que dão lugar a muitos comerciantes (principalmente estrangeiros), fazerem a sua escrita diretamente da "Costaneira" para o "Razão" e "Auxiliares", destinando a escrituração do *Diário*, única e exclusivamente, para preencher a formalidade legal, de modo que o *Diário* é simplesmente um livro à parte da escrituração geral".

Se o princípio básico, defendido pelo art. 14 do Código, em 1851, quando entrou em execução, era o lançamento diário, como querem aquêles, para que os livros apresentassem diàriamente o estado ativo e passivo do comerciante, absurdo será pretender que êsse princípio seja hoje mantido e satisfeito na prática.

Quanto ao lado técnico, não vemos como se possa deixar de aceitá-las.

A jurisprudência fiscal, tem reconhecido validade ao uso das *partidas mensais* e muitos outros autores apoiam-na, dentre os quais Erimá Carneiro, que em recente parecer publicado no *Mensário Brasileiro de Contabilidade*, n.º 308, de novembro de 1942, teve ocasião de afirmar, baseado na lei escrita e nos usos e costumes comerciais, que :

"Longas e reiteradas foram as dúvidas levantadas contra as partidas mensais, parecendo-nos que Tavares da Costa foi seu maior inimigo, tendo Rinaldo de Sousa, em 1922, investido contra elas no Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade.

Não obstante, elas sempre foram feitas, são feitas e continuarão a sê-lo porque a partida mensal, periódica ou sintética representa uma expressão de síntese que nada deixa a desejar. De fato, como muito bem acentua Carvalho de Mendonça (J. X.), o Código Comercial não exige que o *Diário* seja feito dia a dia: prescreve que as operações sejam contabilizadas em ordem cronológica.

Assim se exprime o eminente comercialista no seu monumental *Tratado de Direito Comercial Brasileiro*, vol. II, n.º 234, nota 2:

— "Note-se que a lei não exige que o comerciante registre todos os dias no "Diário" as suas transações. Seria isso para desejar, e o negociante zeloso e precavido emprega esforços nesse sentido.

Nem sempre é possível cumprir rigorosamente esta regra e, por isso, em muitas casas, fazem-se no fim da semana ou na seguinte os lançamentos ou registros, repartindo-se dia por dia, conforme foram efetivamente realizadas as transações. O Código autoriza essa inteligência, exigindo, apenas, que a escrituração seja seguida por ordem cronológica".

"Perante os usos e costumes comerciais as partidas mensais estão perfeitamente aceitas. E uns e outros constituem fontes do Direito Comercial, e das mais seguras, consoante o que dispõe o artigo do Código Comercial.

Percorrendo tôdas as praças de comércio do país veremos que as partidas mensais são adotadas de tempos tão remotos que se torna hoje impossível extingui-las. Elas estão nos usos e os usos comerciais têm fôrça de lei.

Carvalho de Mendonça, em 1929, em parecer dado ao Banco do Brasil (*Pareceres*, pág. 287), assim começava:

"E' hoje indiscutível que a contabilidade de uma grande casa comercial não pode adaptar-se aos moldes de 1850, ano em que foi publicado o Código Comercial".

Nos têrmos de nossa legislação, os usos e costumes comerciais têm fôrça de lei não escrita e fôrça tal que revogam a lei escrita. Basta considerar que inúmeras exigências do Código Comercial nunca foram cumpridas, como, por exemplo, a do disposto no art. 74, que prescreveu a obrigatoriedade da nomeação por escrito dos feitores, guarda-livros e caixeiros, bem como seu registro no Tribunal de Comércio. Desta maneira, justo será reconhecer também que as *partidas mensais* revogaram a lei escrita, pois elas se acham incorporadas aos nossos usos e costumes comerciais desde o seu aparecimento. De fato, em 1895, Antônio Magalhães Peixoto publicou em Lisboa um livro denominado *"Contabilidade e Escrituração Mercantil"*, e, como substituí-lo: *Teoria e Prática da Arte de Escriturar os Livros pelo Moderno Sistema da Partida Mensal*, ensinando aí:

"Pois tem: já em 1887, isto é, quase 10 anos antes, *João "a forma* porque hoje se escrituram os livros nas mais distintas casas comerciais, tanto de Portugal, como do estrangeiro" (pág. 1).

Batista da Silva Sobrinho, em seu livro *"Escrituração Mercantil por Partidas Dobradas*, escrevia sôbre as *partidas mensais* que "êste modo de escriturar está hoje geralmente admitido" (pág. 103).

O mesmo depoimento se encontra mesmo naqueles que combatem as *partidas mensais*, como Tavares da Costa.

Oscar Castelo Branco, um dos contabilistas que mais têm trabalhado pela contabilidade no Brasil, escreve em sua *Contabilidade Mercantil*, à pág. 73, defendendo as *partidas mensais*:

"Temos em nosso favor o direito consuetudinário, porque hoje o comércio, em sua quase totalidade, adota a escrituração mensal".

E mais adiante, apreciando o assunto à vista da contabilidade, declara:

"Sob o ponto de vista técnico, também nada se pode opor às *partidas mensais*. Tivemos o trabalho de pesquisar as obras dos autores nacionais e os Anais dos nossos Congressos de Contabilidade e podemos afirmar que nem uma só palavra divergente encontramos; todos reconhecem que as partidas mensais são essencialmente técnicas, úteis e práticas, havendo algumas divergências apenas quanto à sua legalidade, em vista da exigência do art. 14 do Código Comercial.

O que é preciso é não desvirtuar as *partidas mensais*. Elas devem ser escrituradas de forma que o preceito legal da ordem cronológica seja observado, o que se consegue dentro de cada partida, escriturando as operações na rigorosa ordem de data, conforme se vê no nosso *Tratado de Contabilidade*, 2.º volume (Contabilidade Mercantil), pág. 61, 5.ª edição. O que não se deve admitir é a escrituração das partidas mensais sem obediência à ordem cronológica das operações, dentro dos lançamentos e também não permitir que seja dispensada a contrastação com os livros auxiliares, uma das grandes normas do contrôle contábil.

E' assim pensando que a unanimidade dos contabilistas reconhece as partidas periódicas, e foi assim pensando que o "Primeiro Congresso Brasileiro de Contabilidade" aprovou a seguinte resolução, conforme conta da pág. 295 do 1.º volume dos seus Anais, em proposta do Sr. Antenor de Carvalho, relatada por Setúbal:

"Reconhecer na escrituração contábil a necessidade, em certos casos, da partida periódica, — não excedente de 30 dias, legalizando-se no futuro Código a adoção dêste uso, já consagrado pela prática".

No mesmo sentido no "Segundo Congresso Brasileiro de Contabilidade", na tese n.º 16, da autoria do Dr. Honório Monteiro e da qual fomos relatores (*Anais*, págs. 383 a 402), foi sugerido um decreto em que as partidas mensais eram facultadas expressamente.

No "Terceiro Congresso Brasileiro de Contabilidade" foi aprovado o assunto na tese "Legislação sôbre Livros Comerciais", da autoria do contador Américo Furlaneto (*Anais*, pág. 569)".

Demonstrada, pois a legalidade das *partidas mensais*, frente ao Código Comercial e, conseqüentemente, frente à atual lei do impôsto de renda, e considerando que, estando a escrituração por aquela forma consagrada e adotada no nosso mio, qualquer alteração nesse sentido acarretaria grave perturbação na vida do comércio, sem grandes vantagens para o fisco, sou por que se aprove a solução proposta à consulta."