

Ata de reunião elaborada por Renata Galindo, não revisada pelos participantes e expositores da reunião. Para verificar a exatidão das informações, por favor, consulte o áudio disponível em nosso site.

No dia 25 de fevereiro de 2016, com início às 08h30, na Fundação Getúlio Vargas – FGV, realizou-se a reunião do Grupo de Estudos de Direito e Contabilidade - GEDEC de 2016, com objetivo de discutir três temas:

1. Devido processo das demonstrações financeiras e responsabilidade civil

Expositores: Edison Carvalho Fernandes, Eduardo Flores e Rudah Giasson Luccas

Existem três pilares para uma análise contábil do direito:

1. O princípio da autonomia patrimonial, principal elemento condutor no direito comercial, é a separação do patrimônio entre sócio e a pessoa jurídica, com a devida previsão legal. Para que o princípio da autonomia patrimonial seja concretizado, a demonstração financeira é fundamental, pois é somente através dela que é possível a distinção entre o patrimônio da empresa e do sócio.

Essa segregação de patrimônios só é possível em uma demonstração financeira bem-feita, onde o patrimônio da pessoa jurídica não se confunde com o patrimônio dos sócios. É certo que o início da pessoa jurídica é uma parcela do patrimônio do sócio, mas a partir desse momento, há a limitação da responsabilidade do sócio e a garantia de credores.

2. Teoria contratual da firma explica como identificar quais são os patrimônios da pessoa jurídica. A demonstração financeira esclarece quais são os contratos celebrados pela empresa, pois são esses o patrimônio da pessoa jurídica.

A demonstração financeira identifica qual é o patrimônio da pessoa jurídica, que por sua vez, é o conjunto dos contratos que ela celebra. Contrato aqui no sentido de relação jurídica.

O interessante é que não é uma mera relação dos contratos, e sim uma inter-relação dos mesmos, pois qualquer alteração de um contrato dentro da empresa irá interferir nas demais.

Exemplo dado: uma empresa com uma reclamação trabalhista, não provisiona o valor posto ser provável a obtenção da vitória. Entretanto, a empresa perde a ação

trabalhista e deve pagar o valor estipulado a um ex empregado, gerando uma relação contratual.

Esse fato vai gerar um impacto no sócio, com a redução do lucro, impacto no fisco, que tem a tributação também reduzida, pode gerar impacto no financiamento, pois reduz o PL. Ou seja, um contrato impacta nos demais, pois existe uma dinâmica de inter-relação entre eles.

3. Potencial conflito de interesses entre os contratantes. O mais discutido é o conflito de agência: quando se tem uma separação entre o proprietário do dinheiro, o sócio, e o gestor da empresa.

Esses conflitos acontecem pelos interesses opostos, bem como pela simetria de informações. Logo, o conflito de interesses e a simetria de informações são equilibradas por meio das demonstrações financeiras, pois o agente poderá prevê quais serão os potenciais conflitos, podendo equilibrar os mesmos.

São as demonstrações financeiras que vão concretizar a separação entre patrimônio da empresa e dos sócios, que vão dizer quais são os patrimônios da pessoa jurídica e que tentarão equilibrar os conflitos de interesses e as simetrias de informações.

As demonstrações financeiras devem ser tratadas como um instrumento de proteção jurídica, tendo em vista existir um bem jurídico a ser protegido quando a empresa publica o seu balanço, pois nele consta informações para a tomada de decisão de terceiros.

A empresa possui a garantia da livre iniciativa, podendo contratar ou não o terceiro. Há ainda a liberdade de contratar, e essa liberdade só estará sendo exercida se as informações estiverem bem colocadas nas demonstrações. E, por fim, há a função social do contrato, que deve respeitar a finalidade do contrato, ou seja, os contratos reportados nas demonstrações financeiras devem cumprir com a finalidade para que foram regulados.

Para que a liberdade de contratar seja efetivada, o conflito de interesses seja equilibrado e o patrimônio da empresa com a qual se está contratando seja bem demonstrado, é fundamental que a contabilidade seja adequada, logo é possível discutir juridicamente a qualidade das demonstrações financeiras.

Dentro da teoria contratual da firma o bem jurídico distinto a ser protegido pelas demonstrações financeiras são as tomadas de decisões, e não os contratos firmados, que já possuem a proteção dentro do direito cível.

Quanto a responsabilidade pelas informações trazidas nas demonstrações financeiras, em um primeiro momento, é do administrador, que, com base na Lei n. 6.404, é o responsável por mandar fazer as demonstrações financeiras.

Entretanto, há outras pessoas que concorrem para essa responsabilidade, como o controlador, o conselho fiscal, o comitê de auditoria, a auditoria independente, posto o administrador tomar a decisão com base nas informações que recebe.

Existem nas demonstrações financeiras um bem jurídico protegido, sendo possível falar em um devido processo das demonstrações, pois existem garantias e direitos individuais na constituição refletidos, garantidos e assegurados pelas regras das demonstrações.

É importante entender o que significa a tomada de decisão. Ora, a demonstração financeira é apenas um meio para que o administrador tome a decisão, não é a tomada de decisão em si.

O conceito da economia comportamental explica o porquê das decisões, supostamente irracionais do ponto de vista econômico, são tomadas. O agente não se posiciona somente em função da maximização do seu bem-estar econômico, ele possui outros entendimentos e interpretações de bem-estar.

As demonstrações contábeis não são exercícios terminais exaustivos, elas estão suscetíveis a mudança. A reapresentação das demonstrações por correção de erro, em sentido estrito, é um mecanismo natural.

Dando seguimento ao tema é levantada a seguinte questão: até que ponto a contabilidade tem a vinculação do evento econômico aqui no Brasil ou apenas são proteções jurídicas?

A demonstração financeira não é o único meio de divulgação de informações pela Empresa. Existem meios tão eficazes quanto, como a mídia, reuniões com os investidores, entre outros, por isso a importância da responsabilidade e irresponsabilidade dos preparadores das informações, suas intenções na preparação das informações financeiras.

Hoje, de acordo com as IFRS, o administrador precisa fazer a análise e divulgar que ele tem dúvidas acerca da continuidade do seu negócio.

Com base nisso, alguns administradores, que não se contentam em divulgar apenas fatores de riscos, divulgam que há dúvida se a empresa irá liquidar nos próximos 12 meses, sem haver qualquer mudança de eventos econômicos e com os ativos mensurados da mesma forma que o exercício anterior.

Nesses casos, o administrador tenta se proteger em uma eventual possibilidade de quebra econômica da empresa. Isso não melhora o retorno da relação contratual, o que gera uma irresponsabilidade do administrador nas demonstrações financeiras.

2. Responsabilidade dos administradores, dos controladores e dos auditores independentes pela elaboração das demonstrações financeiras.

Expositores: Wanderley Olivetti; Lie Uema do Carmo; Roberto França Vasconcellos; Evany Oliveira

O administrador tem o dever da diligência, ou seja, possui a responsabilidade pelo que produz e divulga para o mercado. A pessoa jurídica delega as responsabilidades para os administradores, por isso eles possuem o dever de utilizar uma diligência para produzir uma informação representando a entidade.

Veja, para isso ele não precisa ser o especialista em todos os processos, mas ele é o responsável por eles. Por isso que o administrador precisa se valer de especialistas para ajudá-lo na tomada das decisões. Porém, uma vez que essa decisão é tomada, a responsabilidade é do administrador, até porque é do administrador o dever de avaliar o especialista que vai realizar o trabalho.

No formulário de referência, a CVM inclui o item que traz os aspectos sobre o controle interno e a responsabilidade do administrador. Não se pode transferir a responsabilidade do administrador para o auditor, pois cabe aos gestores da companhia acompanharem os auditores, zelando sobre os controles internos.

Critica-se, também, os que defendem que controle interno é somente para as companhias abertas, ora, não há como haver uma boa gestão sem controle.

O relatório do auditor possui regras que imputa a responsabilidade primária da demonstração financeira para a gestão da companhia. Para que os auditores possam opinar sobre essa demonstração financeira, são consideradas a estrutura preparada pelos administradores.

Toda a explanação colocada até agora mostra o que deve ser feito, mas é de suma importância saber como esse controle deve ser feito. As empresas devem ter um programa de compliance que envolvam o aspecto da prevenção como plano principal e o da detecção como secundário.

A Companhia precisa elaborar uma estrutura onde nada fuja do controle, para que a Empresa não seja surpreendida com procedimentos equivocados e, para isso, é preciso focar na prevenção. Caso o gestor identifique procedimento que não deveria ter sido realizado, terá a possibilidade de utilizar o aspecto da detecção para tratar o problema.

O problema da detecção é que após o ato realizado poderá haver consequências para a Companhia, ainda que o administrador detecte. Para que não haja maiores prejuízos para Empresa o mais indicado é a prevenção.

A Empresa precisa documentar que repudia as atitudes ilegais dos funcionários, principalmente dos seus gestores, imputando multas. E, mesmo a Companhia tendo a melhor estrutura de controle interno, mostrando como a Empresa deve funcionar, se tiver no seu quadro de gestão funcionários que agem de forma equivocadas, fazendo conluíus com outras pessoas internas ou externas, a estrutura tende a ser desmontada, porque essa estrutura está desenhada de uma forma, mas opera de outra (ilegal).

E a empresa tem mecanismos para repudiar na prática essas condutas ilegais, como sistema informatizado e de atuação de pessoas. A empresa não pode ter uma estrutura vulnerável, para que nada fuja do controle, pois qualquer procedimento que envolva humanos se encontra suscetível de erro ou fraude.

As demonstrações financeiras são elaboradas por diversos profissionais, tais como, contador, administrador, auditor externo e interno. Por isso, quando a fraude é detectada, é necessário analisar o papel de cada partícipe, para apurar a responsabilidade de cada um dentro do processo, verificando se cada participante agiu conforme as regras intrínsecas à sua profissão.

Para o direito societário é muito importante a identificação de responsabilidade, por isso, idealmente, as companhias devem, no estatuto social, mencionar o âmbito de

atuação de cada diretor. Essa identificação vai delimitar a responsabilidade de cada diretor quando surgir questionamentos na operação.

Dentro do Societário há uma regra chamada de *Bunisses Changes Roles*, que é a esfera de discricionariedade de atuação de cada administrador. E, dentro dessa discricionariedade, o administrador pode caminhar livremente.

Mas veja-se, as demonstrações financeiras possuem regras: devem ser completas, livres de erros e consistentes, sendo da diretoria a responsabilidade para que a demonstração financeira alcance esse resultado, conforme art. 176 da Lei n. 6.404.

Como irá equilibrar a delimitação de responsabilidade com a comunicação dessa responsabilidade e dos efeitos é o principal questionamento. Ora, tem que haver o respeito para com a liberdade dos diretores, o problema é enxergar na prática o limite dessa liberdade.

A responsabilidade das demonstrações financeiras no societário é um mundo de incertezas, pois uma operação societária com base em um balanço com erros gera um impacto muito grande, indo além da companhia que tem o controle interno.

Observações após as exposições:

Pelo CPC 26 o formato usual da demonstração financeira é utilizado para uma situação de continuidade normal das operações.

O auditor não é responsável pela continuidade eterna da companhia, mas tem que avaliar os aspectos dentro de uma extensão de 12 meses da data base do balanço. Caso exista evidência dessa descontinuidade o auditor deverá mencionar quanto a empresa vai gerar de caixa e quanto irá consumir ao longo dos próximos 12 meses. Na falta de caixa, em determinado período, o auditor deverá mencionar como esse desfalque será suprido (seja pelo capital dos sócios, por empréstimos...).

A Empresa possui uma análise de fluxo de caixa e projeção de continuidade dos negócios. Caso haja incertezas significativas sobre a continuidade operacional, a Companhia deverá divulgar uma nota na avaliação de riscos, com a sua realidade, projeção e os procedimentos que irão tomar para reverter a situação.

O auditor é o profissional que irá verificar a veracidade dessa projeção, analisando a suficiência das informações divulgadas, bem como o amparo das documentações que as comprovem e, isso envolve aspectos de julgamento. O auditor que tenha dúvidas

sobre a continuidade da Companhia é obrigado, pelas normas que o regulamentam (NBC TA), a divulgar em seu relatório um parágrafo de ênfase sobre a continuidade do negócio.

Esta para entrar em vigor norma que regulamenta os pareceres de auditores sobre as demonstrações financeiras. Essas regras só serão mandatórias para Empresa de companhia aberta. A partir dessas novas mudanças, o auditor passará a ter o dever de incluir em seu relatório um parágrafo sobre a capacidade operacional da companhia.

3. Responsabilidade e Grupo Econômico: aproximações e distanciamentos.

Expositores: Juliana Furtado Costa Araújo; Eliseu Martins; Marcos Vinícius Neder de Lima; Vanessa Rahal Canado

A Fazenda possui interesse em responsabilizar as empresas que compõe o mesmo grupo. Diante dos regramentos impostos pelo judiciário, a responsabilidade do representante da pessoa jurídica está se esvaindo, dificultando a responsabilização dos sócios como pessoa física.

Quando a Fazenda conseguia chegar no sócio como pessoa física, não havia patrimônio para suportar a dívida, não ocorrendo, assim, a satisfação do crédito tributário.

Por outro lado, quando a Fazenda consegue chegar nas pessoas jurídicas que fazem parte do mesmo grupo econômico há patrimônios suficientes para suportar o débito. Com isso, a Fazenda cada vez mais, objetivando a satisfação do crédito tributário, vem responsabilizando as empresas que compõe o grupo.

A principal questão é saber quando responsabilizar solidariamente sociedades empresárias componentes de um mesmo grupo. Isso porque, não basta que as empresas sejam do mesmo grupo, é necessário também que os agentes, ao redirecionar um auto de infração ou mesmo uma ação de execução fiscal, pautem os fundamentos legais que possam garantir essa responsabilidade solidária.

A grande dificuldade do judiciário com esse tema é a falta de uma legislação que regulamente essa responsabilidade. Há três caminhos para fundamentar legalmente a responsabilização solidária entre empresas do mesmo grupo:

1. Previsão legal da responsabilidade solidária – art. 124, II, CTN

Não há no CTN dispositivo específico que mencione a responsabilidade solidária entre empresas do mesmo grupo. Entretanto, há diversas normas que tratam de responsabilidade sempre vinculando o responsável ao fato jurídico tributário.

Ainda que a Fazenda queira utilizar esse artigo para responsabilizar empresas apenas porque são do mesmo grupo, o judiciário vem conjugando o art. 124, II, CTN com outras situações que nitidamente denotam a existência de fraude.

A verdade é que o judiciário ao verificar a fraude não vem se preocupando com a fundamentação legal para imputar a responsabilidade solidária entre empresas do mesmo grupo, o que mudará no momento em que o novo CPC entrar em vigor.

2. Interesse comum – art. 124, I, CTN

Para fins de responsabilidade solidária tributária é necessário definir o que é o interesse comum, trazido pelo art. 124, I, CTN e distinguir interesse econômico do jurídico.

A interpretação que o STJ vem consolidando é que há interesse comum quando há o interesse jurídico, ou seja, pessoas que estão no mesmo polo da relação jurídica com os interesses convergindo para o mesmo lugar. Traduzindo para o direito tributário, há interesse comum quando as empresas do mesmo grupo realizam o mesmo fato jurídico tributário.

O problema paira nos momentos em que as empresas do mesmo grupo não praticam o mesmo fato jurídico tributário, porém realizam condutas ilícitas que camuflam esses atos. Para esses casos, em que a Fazenda não consegue comprovar esse interesse comum jurídico, e que existem indícios da prática de atos ilícitos, ainda que o ato jurídico não tenha sido praticado conjuntamente, a Fazenda, na ausência de um dispositivo legal, utiliza o art. 124, II, CTN, na tentativa de responsabilizar as condutas ilegais dessas empresas.

Entretanto, há quem questione se essas empresas são de fato um grupo econômico ou se são a mesma empresa com CNPJ diferente. Como a Fazenda não pode suscitar a desconsideração da personalidade jurídica, ela defende com art. 124, II, para que o judiciário, posteriormente, se assim entender, desconsidere essa personalidade.

Assim, a jurisprudência vem entendendo pela aplicação do art. 124 quando há interesse jurídico e indícios de fraude.

3. Desconsideração da personalidade jurídica, art. 50 do código civil.

Só pode haver a desconsideração desde que presentes as características do art. 50 do código civil. O pedido de desconsideração só deve ser feito se os indícios de fraude forem suficientemente fortes e deve ficar caracterizado a confusão patrimonial ou o desvio de personalidade.

O novo CPC inova trazendo o incidente da desconsideração de personalidade jurídica. A partir do novo CPC, o pedido de responsabilização com base no art. 50 não poderá ser feito no bojo da execução fiscal sem a oitiva das partes. Ou seja, esse incidente irá suspender o processo de execução onde ocorre a cobrança do crédito tributário, podendo ser instaurado pela parte ou

pelo MP. Essa será uma inovação significativa em termo de responsabilidade de grupos econômicos.

Entretanto, essa mudança não se aplicará para as hipóteses de responsabilidade tributária prevista no CTN, logo, é provável que o agente fiscal, para fugir da ação incidental, fundamente com base somente no art. 124 do CTN. Válido lembrar que, com o novo CPC, a decisão interlocutória proferida na ação incidental faz coisa julgada.