
El valor probatorio de los documentos contables electrónicos en el ordenamiento jurídico brasileño

O valor probatório dos documentos contábeis eletrônicos no ordenamento jurídico brasileiro

The probatory value of electronic accounting documents in the Brazilian legal system

Rúbia MARTINS

Departamento de Ciência da Informação, Universidade Estadual Paulista-UNESP,
Marília/SP/Brasil, idiosincrasias@hotmail.com

Resumen

El trabajo analiza la caducidad probatoria atribuida por el ordenamiento jurídico brasileño a los documentos contables. Se analizan los cambios ocurridos en la legislación brasileña durante la década de 2000, con respecto a la legitimación jurídica del uso de documentos contables electrónicos. La legislación brasileña ha sufrido cambios considerables en cuanto a los documentos contables electrónicos principalmente a partir de 2007, con el advenimiento del Sistema Público de Escritura Digital (Sped). El ordenamiento jurídico brasileño se encuentra en un período de transición. Hay diferentes interpretaciones respecto a los mecanismos previstos por este ordenamiento en cuanto a la seguridad de las informaciones contables almacenadas en el medio digital. Es necesario analizar la seguridad y los límites de la utilización de documentos contables electrónicos.

Palabras clave: Documentos contables electrónicos. Valor probatorio. Legitimación jurídica. Legislación brasileña.

Abstract

The probatory validity given by the Brazilian legal system to the electronic accounting documents is analyzed. The changes that occurred in the Brazilian legislation during the decade of 2000 concerning the legal legitimating of the use of electronic accounting documents were analyzed. There were considerable changes in the Brazilian legislation regarding the electronic accounting documents, starting mainly from 2007 with the advent of the Public System of Digital Bookkeeping – Psdb. The Brazilian legal system is in a period of transition. There have been different interpretations regarding the mechanisms foreseen by this order as to the security of the accounting information stored digitally. The security and the limits that involve the use of electronic accounting documents must be analyzed.

Keywords: Electronic accounting documents. Probatory value. Legal legitimization. Brazilian legislation.

1. Introdução

O documento contábil é a matéria-prima de todo e qualquer escritório de contabilidade. Somente através desses documentos é possível a realização da escrituração contábil. Nos últimos anos, evidenciaram-se profundas mudanças quanto ao suporte material desses documentos. Houve nos arquivos contábeis, a introdução dos documentos contábeis eletrônicos. O ordenamento jurídico brasileiro passou a prever instrumentos normativos com relação à validade probatória de tais documentos. No entanto, há intensa discussão entre juristas e representantes do Poder Judiciário pátrio a respeito da segurança, autenticidade, integridade e valor probante dos documentos contábeis eletrônicos.

2. O conceito de contabilidade e suas implicações

A primeira definição de contabilidade apresentada aos brasileiros deu-se em 1924 no I Congresso Brasileiro de Contabilidade realizado na cidade do Rio de Janeiro (Rodrigues, 2007): “Contabilidade é a ciência que estuda e pratica as funções de orientação, controle e registro relativo aos atos e fatos da administração econômica”.

Nessa época, o profissional contábil era considerado o chamado “guarda livros”. Aquele que realizava os registros contábeis em seus respectivos livros e mantinha tais informações arquivadas para, em caso de fiscalização por parte do fisco (governo), possuir à disposição da entidade contábil provas a respeito do pagamento regular de impostos e das obrigações trabalhistas.

Hodiernamente, verificamos que o conceito e a função da Contabilidade e do respectivo contabilista modificaram-se consideravelmente. A noção do contador como mero “guarda livros” transformou-se e deu lugar ao assessor para a tomada de decisões por parte dos usuários interessados nas informações contábeis.

Segundo Marion (2004, p. 26), a “contabilidade é o instrumento que fornece o máximo de informações úteis para a tomada de decisões dentro e fora da empresa”.

Dessa forma, temos que a Contabilidade resume os dados registrados em forma de relatórios e os entrega aos interessados em conhecer a real situação da empresa.

Tais relatórios contábeis recordam dados acontecidos no passado; analisam resultados obtidos; diagnosticam as causas que trouxeram como consequência determinados resultados; e, principalmente, possibilitam a realização de projeções futuras, que contribuem para a tomada de decisões dos usuários contábeis. Assim, além do controle e do registro dos fenômenos patrimoniais de uma entidade contábil (1), a função da Contabilidade passou a ser também a de fornecer informações úteis para os diferentes tipos de interessados em conhecer a situação patrimonial de uma determinada entidade contábil.

Tais interessados estão especificados na Resolução 785/95 do CFC (Conselho Federal de Contabilidade), sendo eles: sócios e acionistas; administradores e gerentes; instituições financeiras e fornecedores; fisco (governo); economistas; empregados; e o Poder Judiciário (Pentecost, 2009).

Dentre os interessados apontados acima, o que mais nos interessa, em nosso trabalho, é o Poder Judiciário. Pois, é ele quem analisa o valor probante dos documentos contábeis quando estes são apresentados em lides processuais.

3. Documentação contábil

Segundo a NBCT 2 (Norma Brasileira de Contabilidade Técnica 2), a documentação contábil compreende:

NBC T 2 – Da Escrituração Contábil

NBC T 2.2 – Da Documentação Contábil

2.2.1 – A Documentação Contábil compreende todos os documentos, livros, papéis, registros e outras peças, que apóiam ou compõem a escrituração contábil.

2.2.1.1 – Documento contábil, estrito-senso, é aquele que comprova os atos e fatos que origi-

nam lançamento (s) na escrituração contábil da Entidade.

2.2.2 – A Documentação Contábil é hábil, quando revestida das características intrínsecas ou extrínsecas essenciais, definidas na legislação, na técnica-contábil ou aceitas pelos “usos e costumes”.

2.2.3 – A Documentação Contábil pode ser de origem interna quando gerada na própria Entidade, ou externa quando proveniente de terceiros.

2.2.4 – A Entidade é obrigada a manter em boa ordem a documentação contábil. (Brasil, 1985, p.1).

Dessa forma, podemos observar que o documento contábil vem a ser toda e qualquer informação proveniente do conhecimento contábil registrada em um suporte material, como por exemplo: notas de compra e venda de serviços; duplicatas pagas; extratos bancários; comprovantes de despesas e custos; comprovantes de débitos/créditos bancários, etc. Esses documentos são utilizados para a realização da escrituração contábil, mediante a qual se registram em livros próprios todos os atos e fatos ocorridos com a finalidade de construir e relatar o histórico patrimonial da entidade contábil (Ribeiro, 2009).

Por escrituração contábil entendemos, portanto, o registro em livros próprios de todos os fatos que resultaram, de algum modo, na modificação do patrimônio da entidade contábil.

Para servirem de fundamentação à escrituração, os documentos contábeis são coletados, classificados e registrados de acordo com a sua tipificação.

Existem quatro tipos de documentos contábeis: 1) documentos financeiros e fiscais de transações de entradas e saídas (ex: nota fiscal de saída); 2) documentos de registros das transações (ex: Livro Diário e Livro Razão); 3) documentos administrativos (ex: atas de assembléias); 4) documentos de informações de empregados e previdência social e demais tributos ex: “Livro Ponto”) (Franco, 1997).

Cada um desses tipos de documentos contábeis possui prazos diferentes quanto à transferência, eliminação e recolhimento em arquivos, pois os prazos prescricionais desses documentos são diferentes conforme o tipo e a função que apresentam.

Dessa maneira, os documentos contábeis devem ser analisados caso a caso conforme legislação vigente, e a sua eliminação deve respei-

tar, inclusive, as normas estabelecidas pelo Conselho Nacional de Arquivos (Brasil, 2005 b).

Os prazos prescricionais dos documentos utilizados na contabilidade são analisados e fundamentados em lei quando estes se encontram no arquivo intermediário. Haja vista, que os documentos contábeis permanecem no arquivo corrente durante todo o exercício social da entidade contábil, período que corresponde a 1 (um) ano.

Assim, percebemos que a adoção de uma política de preservação de documentos contábeis deverá estabelecer uma Tabela de Temporalidade (2) mediante a qual todos os documentos estejam discriminados individualmente com sua respectiva fundamentação legal.

3.1. Documentos contábeis como meio de prova

A documentação contábil representa, como já descrito em nossa introdução, a principal matéria-prima do escritório de contabilidade. A organização, a guarda e a preservação desta documentação são fundamentais para evitar multas desnecessárias no momento de uma fiscalização; para gerar informações úteis, em forma de Relatórios Contábeis, que auxiliem na tomada de decisões dos diversos tipos de interessados nas informações contábeis de uma determinada empresa ou entidade contábil; e para servir de provas em processos judiciais que demandam a apresentação de documentos contábeis.

Perante o Direito, apesar de não haver regulamentação normativa a respeito da hierarquia dos meios de prova aceitos nos processos judiciais (3), sabemos que a prova documental é considerada uma das provas mais importantes.

Inclusive, no que tange aos documentos contábeis, o Código de Processo Civil brasileiro (Brasil, 2009a), explicita que tais documentos podem provar contra ou a favor do seu autor, de acordo com o cumprimento ou não das normas exigidas em lei para a efetivação da escrituração contábil:

Art. 378 - Os livros comerciais provam contra o seu autor. É lícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos.

Art. 379 - Os livros comerciais, que preenchem os requisitos exigidos por lei, provam também a favor do seu autor no litígio entre comerciantes.

Art. 380 - A escrituração contábil é indivisível: se dos fatos que resultam dos lançamentos, uns são favoráveis ao interesse de seu autor

e outros lhe são contrários, ambos serão considerados em conjunto como unidade.

Além de respeitarem as normas legais no que concerne à escrituração, o autor desta também deve estar atento ao prazo de guarda relativo aos diferentes tipos de documentos contábeis armazenados em seus arquivos.

Os arquivos contábeis guardam e preservam todo o acervo documental da vida econômica de uma determinada entidade contábil. No entanto, como vimos, o prazo de guarda de tais documentos varia de acordo com as suas características e funções.

Como bem nos alerta Petrenco (2009), a legislação tributária brasileira é complexa no que se refere aos prazos de guarda dos documentos contábeis. Devemos nos atentar para todos os detalhes que estabelecem os diferentes prazos de guarda dos documentos contábeis e fiscais no momento da gestão dos arquivos contábeis (4).

4. Documentos contábeis eletrônicos

Como sabemos o papel não é o único suporte material possível do documento. Existem outros suportes de fixação da informação e, entre eles, o meio digital. Os documentos que possuem o meio digital como suporte material são chamados de documentos eletrônicos (Pasa, 2001, p. 75).

No dia 02 de março de 2005, o Conselho Federal de Contabilidade publicou a Resolução 1.020, alterada em 23 de dezembro de 2005, pela Resolução 1.063, estabelecendo normas para a escrituração contábil em meio digital (Brasil, 2005a).

[...] 2.8.2.4. Os documentos em papel podem ser digitalizados e armazenados em meio eletrônico ou magnético, desde que assinados e autenticados, conforme segue:

a) Os documentos digitalizados devem ser assinados pela pessoa física ou jurídica responsável pelo processo de digitalização, pelo contabilista responsável e pelo empresário ou sociedade empresária que utilizarão certificado digital expedido por entidade devidamente credenciada pela ICP – Brasil;

b) Os documentos digitalizados, contendo assinatura digital de contabilista, do empresário ou da sociedade empresária e da pessoa física ou jurídica responsável pelo processo de digitalização, devem ser apresentados aos serviços notariais para autenticação nos termos da lei; [...] 2.8.2.12 O contabilista deve tomar as medidas necessárias para que o empresário ou a sociedade empresária armazene em meio eletrônico ou magnético, seguindo o Leiute Brasileiro de Contabilidade previsto na Resolução CFC nº 1.061/05 de 9 de dezembro de 2005, devidamente assinados, digitalmente, os documentos, os livros e as demonstrações referi-

dos nesta Norma, visando a sua apresentação de forma integral, nos termos estritos das respectivas leis especiais ou em juízo quando previsto em lei.

As normas acima demonstradas permitem aos contabilistas e às entidades contábeis a digitalização de livros e documentos contábeis e fiscais. Os livros contábeis mantidos em meio digital devem ser protegidos contra fraudes através da assinatura digital (Gandini, Jacob e Salomão, 2006). Além disso, os documentos contábeis digitais devem estar autenticados por um tabelião.

A Instrução Normativa nº. 787 da Receita Federal do Brasil, dispõe em seu Art. 2º, os livros contábeis e fiscais que poderão ser armazenados em meio digital:

Art. 2º A ECD compreenderá a versão digital dos seguintes livros:

I – livro Diário e seus auxiliares, se houver;

II – livro Razão e seus auxiliares, se houver;

III – livro Balancetes Diários, Balanços e fichas de lançamento comprobatórios dos assentamentos neles transcritos (Brasil, 2007a).

Dessa forma, percebemos que o ordenamento jurídico pátrio vem produzindo vários instrumentos normativos a fim de legitimar e atribuir valor probante aos documentos contábeis eletrônicos. Segundo Ramalho e Pita (2009, p. 156), merece destaque nesta seara.

O Sistema Público de Escrituração Digital – Sped, instituído formalmente pelo Dec. 6.022, de 22.01.2007 e açambarcado pelo Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal (PAC 2007-2010), que objetiva a substituição gradual da emissão de livros e documentos contábeis e fiscais em papel por seus correspondentes eletrônicos.

Além disso, devemos observar que, em 2005, através do instrumento normativo definido como Ajuste Sinief 7/2005, surgiu pela primeira vez no cenário brasileiro a nota fiscal eletrônica (NF-e). É a partir dessa norma que se derivou toda a legislação posterior no que tange à NF-e.

A NF-e é um documento fiscal existente em meio exclusivamente digital, ou seja, ela é emitida e armazenada eletronicamente. Seu objetivo é documentar toda e qualquer operação e prestação realizada pelos contribuintes do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI ou do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre a Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal de Comunicações – ICMS (Brasil, 2009b; Ramalho e Pita, 2009).

Devemos lembrar que a alteração de suporte dos documentos e livros contábeis e fiscais deve satisfazer a todos os requisitos de validade probatória de que estão investidos os documentos contábeis registrados em papel. Dentre tais requisitos, podemos citar que o documento eletrônico deve: possuir características que possibilitem sua posterior consulta; identificar a sua procedência; e garantir a consistência de seu conteúdo original (Pasa, 2001).

Dessa forma, ao analisarmos o documento eletrônico como meio de prova devemos trazer à baila duas características apontadas pela doutrina jurídica como fundamentais à prova documental: a autenticidade (procedência) e a integridade (conteúdo original).

No início da atual década a publicação da MP 2.200-2, de 24 de agosto de 2001, criou a ICP-Brasil através da qual se determinou a validade de documentos assinados digitalmente.

Art. 1º Fica instituída a Infra-Estrutura de Chaves Públicas Brasileira – ICP-Brasil, para garantir a autenticidade, a integridade e a validade jurídica de documentos em forma eletrônica, das aplicações de suporte e das aplicações habilitadas que utilizem certificados digitais, bem como a realização de transações eletrônicas seguras (Brasil, 2001).

Assim, perante o ordenamento jurídico brasileiro, a autenticidade e integridade de um documento digital são garantidas através da assinatura digital. Segundo Ramalho e Pita (2009, p. 176), a ICP-Brasil funcionaria como um “verdadeiro sistema de tabelionato de notas digitais”, na medida em que a assinatura digital atribui caráter probante ao documento eletrônico equivalente aos documentos escritos e assinados perante o tabelião de notas.

No entanto, segundo as autoras supracitadas, o art. 10, § 2º da MP 2.200-2/2001 alerta para a possibilidade da existência de entidades certificadoras estranhas à ICP-Brasil, que atribuiriam autenticidade e integridade aos documentos digitais, sem, no entanto, serem certificadas pela ICP-Brasil.

Importante salientar, que os documentos possuem valor probante variável no âmbito jurídico, na medida em que apresentam em seu conteúdo elementos que os indiquem como equivalentes à verdade fática (Ramires, 2002). Ou seja, na medida em que satisfaçam às características de autenticidade e de integridade.

Tais requisitos estão extremamente vinculados à idéia de valor probatório dos documentos eletrônicos.

Dessa forma, torna-se fundamental a profunda análise dos instrumentos normativos produzidos pelo legislador brasileiro para identificar os documentos contábeis eletrônicos como meios de prova lícita e legítima no âmbito jurídico.

5. Considerações finais

Nos últimos anos, evidenciaram-se profundas mudanças quanto ao suporte material nos quais são registradas as informações contábeis. O papel está sendo substituído pelo meio digital, caracterizando o atual contexto histórico como um momento de transição quanto à armazenagem da informação contábil.

Novas leis estão sendo criadas com o objetivo de atribuir a esses documentos contábeis eletrônicos um valor jurídico probatório, normatizando regras que os caracterizem como documentos autênticos e íntegros. É o caso do, já citado em nossa introdução, Sped, instituído pelo Decreto nº 6.022 (Brasil, 2007b).

Art. 2º O Sped é instrumento que unifica as atividades de recepção, validação, armazenamento e autenticação de livros e documentos que integram a escrituração comercial e fiscal dos empresários e das sociedades empresárias, mediante fluxo único, computadorizado, de informações.

Além deste Decreto, podemos citar vários outros instrumentos normativos que possuem como escopo a legitimação da utilização de documentos eletrônicos (e entre eles os documentos contábeis eletrônicos) como meio de prova, tais como: Emenda Constitucional (EC) 42, de 19.12.2003; Ajuste Sinief 7/2005 (NF-e); Medida Provisória 2.200-2/2001 – ICP-Brasil; Lei nº 11.280, de 16 de janeiro de 2006; Lei nº 11.419, de 19 de dezembro de 2006 (“Lei do Processo Eletrônico”); etc.

Podemos perceber que os instrumentos normativos que versam sobre a segurança e a validade probatória dos documentos eletrônicos são recentes em nosso ordenamento jurídico.

Para Ramalho e Pita (2009), ainda existe no Poder Judiciário brasileiro certa insegurança com relação à utilização dos meios digitais como suporte para os variados tipos de documentos, inclusive os contábeis. Segundo as autoras, a jurisprudência tem se mostrado extremamente conservadora com relação a questões que envolvem o tema.

Entendemos que isso se deve ao fato de que, quando em um processo judicial a(s) parte(s) fundamenta o seu pedido baseada em provas documentais digitais, há extrema acuidade, por parte do Poder Judiciário brasileiro no que tange

às características certificadoras da integridade e da autenticidade de tais documentos.

Desse modo, faz-se importante a explicitação e a interpretação do ordenamento jurídico brasileiro no que tange à utilização de documentos contábeis eletrônicos como meio de prova plena no Direito.

Notas

- (1) A entidade contábil pode ser pessoa física ou jurídica que se utiliza da contabilidade para o registro e o controle da movimentação de seu patrimônio.
- (2) Tabela de Temporalidade é o instrumento por meio do qual se determina o prazo de permanência de um documento em um arquivo e sua destinação após este prazo. Existem documentos que devem ser guardados por um maior período de tempo como é o caso daqueles que estão relacionados às áreas contábil e financeira (Costa, 2007; Paes, 2004; Belloto, 2004).
- (3) Os meios de prova elencados pelo Código de Processo Civil (CPC) são: depoimento pessoal (Art. 342 a 347), exibição de documentos ou coisa (Art. 355 a 363), prova documental (Art. 364 a 399), confissão (Art. 348 a 354), prova testemunhal (Art. 400 a 419), inspeção judicial (Art. 440 a 443) e prova pericial (Art. 420 a 439). Porém, segundo o Art. 332 do CPC, ainda são aceitos como provas nas lides processuais: “Art. 332. Todos os meios legais, bem como os moralmente legítimos, ainda que não especificados neste Código, são hábeis para provar a verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa” (Brasil, 2009a).

(4) Exemplos:

<i>Documentos</i>	<i>Prazo de guarda</i>	<i>Fundamento legal</i>
Livro Razão	5 anos	CTN, arts. 150, § 4º, 173 e 195
Livro de Registro de Duplicatas	10 anos	CC, art. 205
Livro de Registro de Entrada de Mercadorias	5 anos	CTN, arts. 150, § 4º, 173 e 195
DIPI – Declaração de Imposto sobre Produtos Industrializados - Bebidas	5 anos	CTN, arts. 150, § 4º, 173 e 195
Balanco patrimonial aprovado	1 a 3 anos	Código Civil, art. 1.078, § 3º; Lei 6.404/76, art. 287.

Fonte: Petrenco (2009, p. 140).

Referencias

- Belloto, Heloísa Liberalli (2004). Arquivos permanentes: tratamento documental 2ª ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2004.
- Brasil (1985). Conselho Federal de Contabilidade - CFC (1985). // Resolução nº. 597 de 14 de junho de 1985 aprova a NBC T 2.2 (1985). <http://www.portaldecontabilidade.com.br/nbc/index.htm> (2009-10-18).

- Brasil (2001). Medida Provisória nº. 2.200-2, de 24 de agosto de 2001. // Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF. (2001). http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/Antigas_2001/2200-2.htm (2010-02-12).
- Brasil (2005a). Resolução Conselho Federal de Contabilidade – CFC nº. 1.020, de 18 de fevereiro de 2005 (2005). // Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF. (2005). <http://www.cfc.org.br> (2010-02-10).
- Brasil (2005b). Conselho Nacional de Arquivos – Conarq. // Legislação arquivística brasileira. (2005). <http://conarq.arquivonacional.gov.br> (2009-12-12).
- Brasil (2007a). Instrução Normativa nº. 787, de 19 de novembro de 2007 (2007). // Diário Oficial da União (2007). <http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/ins/2007/in7872007.htm> (2009-11-03).
- Brasil (2007b). Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007 (2007). // Diário Oficial da União, Poder Executivo, Brasília, DF. (2007). <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/2007/dec6022.htm> (2009-11-05).
- Brasil (2009a). Código de processo civil. Vade Mecum Acadêmico de Direito. Org. Anne J. Angher. 9. ed. São Paulo: Rideel, 2009.
- Brasil (2009b). Ministério da Fazenda. Portal nacional da nota fiscal eletrônica. // Conheça o projeto da nota fiscal eletrônica (NF-e) (2009). <http://www.nfe.fazenda.gov.br> (2010-03-03).
- Costa, L.C. (2007). Arquivologia – Série Questões Comentadas. Brasília – DF: FDK Editora, 2007.
- Franco, Hilário (1997). Contabilidade geral. 23ª ed. São Paulo: Atlas, 1997.
- Gandini, João Agnaldo Donizeti; Jacob, Cristiane; Salomão, Diana Paola da Silva (2006). A validade jurídica dos documentos digitais. // Site do Curso de Direito da Universidade Federal de Santa Maria – FSM - RS. (2006). <http://www.ufsm.br/direito/artigos/informatica/validade.htm> (2009-09-30).
- Marion, José Carlos (2004). Contabilidade básica. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- Paes, M.L (2004). Arquivo: teoria e prática 5ª ed. Rio de Janeiro: Ed. FGV, 2004.
- Pasa, E. C. (2001) O uso de documentos eletrônicos na contabilidade. // Revista Contabilidade e Finanças. FIPECAFI – FEA – USP, São Paulo. ISSN: 1808-057X. 14:25 (Janeiro/Abril 2001) 72-83.
- Petrenco, S.A. (2009) Contabilidade e seu valor probante. 2ª ed. Curitiba: Juruá, 2009.
- Ramalho, Leila Von Sostén; PITA, Flávia Almeida (2009). A nota fiscal eletrônica e sua validade jurídica como meio de prova no processo civil tributário. // Revista Tributária e de Finanças Públicas. ISSN: 1518-2711. 86:17 (Maio-Junho 2009) 153-188.
- Ramires, Luciano H. Diniz (2002). As provas como instrumentos de efetividade no processo civil. São Paulo: Ed. Juarez de Oliveira, 2002.
- Ribeiro, Osni Moura (2009). Contabilidade geral fácil. 5ª ed. Ampl. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.
- Rodrigues, Alberto Almada (2007) A história da profissão contábil e das instituições de ensino, profissionais e culturais da ciência contábil no Brasil. Centro de Memória Virtual do CRCRS (2007). <http://www.crcrs.org.br/memorial/brasil.htm> (2010-03-11).

Recibido: 22-04-2010. Revisado: 15-06-010.

Aceptado: 06-07-2010.