

MAS AFINAL, É OBRIGATÓRIA A ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL PARA TODAS AS EMPRESAS?

Alexandre Evaristo Pinto

Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Doutorando em Controladoria e Contabilidade na Universidade de São Paulo (USP). Mestre em Direito Comercial pela Universidade de São Paulo (USP). Especialista em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo (USP). Pesquisador concursado do Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada (IPEA) e do Centro Brasileiro de Análise e Planejamento (Cebrap).

SUMÁRIO: 1 Introdução 2 Da previsão de Livro Caixa no Lucro Presumido e no Simples Nacional 3 Da contabilidade como instrumento de gestão 4 Da contabilidade como forma de garantia contra a desconsideração da personalidade jurídica 5 Da contabilidade e a isenção na distribuição de lucros e dividendos 6 Da obrigatoriedade perante o Código Civil 7 Conclusões 8 Referências.

RESUMO: O artigo tem por objetivo discutir a questão da obrigatoriedade ou não da escrituração contábil para as sociedades empresárias. Para tanto, é trazida ao longo do artigo uma série de benefícios gerenciais, societários e tributários decorrentes da escrituração contábil, bem como é trazido o disposto no Código Civil, que determina a obrigatoriedade da contabilidade.

PALAVRAS-CHAVE: Escrituração contábil. Obrigatoriedade. Distribuição de lucros. Meio de prova. Mensuração de desempenho.

1 INTRODUÇÃO

Por mais que a contabilidade seja um instrumento importante para a própria mensuração de desempenho de uma entidade, tanto para fins de controle gerencial quanto para fins de prestação de contas a terceiros, não é incomum encontrarmos empresas de menor porte que não fazem escrituração contábil.

Muitas vezes tal ausência de contabilidade acaba sendo induzida pela forma como a entidade é tributada, uma vez que há regimes de tributação como o "Lucro Presumido – Regime de Caixa" e o "Simples Nacional – Regime

de Caixa", em que a legislação tributária correspondente se refere tão somente à necessidade de manutenção do Livro Caixa.

Como decorrência, algumas entidades acabam por não escriturar seus demais livros contábeis.

Diante de tal cenário, o presente artigo visa a destacar a relevância e a obrigatoriedade da escrituração contábil para qualquer empresa.

2 DA PREVISÃO DE LIVRO CAIXA NO LUCRO PRESUMIDO E NO SIMPLES NACIONAL

Como forma de garantir uma maior conformidade dos contribuintes à legislação tributária e ao mesmo tempo garantir uma arrecadação mínima, é comum que os países estabeleçam regimes de tributação diferenciados e opcionais para contribuintes que atendam a determinados requisitos, geralmente relacionados com o porte, a partir da verificação de seu faturamento anual.

A depender da legislação tributária de cada país, o número de obrigações acessórias pode ser demasiadamente alto para um contribuinte de menor tamanho, assim como pode existir um mercado informal de grandes proporções, que pode ser induzido, entre outros motivos, por uma carga tributária elevada.

No Brasil, há especificamente dois regimes de tributação que buscam facilitar em maior ou menor grau o cumprimento de obrigações acessórias pelos contribuintes. No caso do Simples Nacional, vários tributos são pagos de maneira unificada, além do que várias declarações a serem entregues às autoridades tributárias são substituídas pela Declaração Anual do Simples Nacional (DASN).

No caso do Lucro Presumido, ainda que haja a entrega das obrigações acessórias usuais, nota-se que nem todas as fichas são aplicáveis para o contribuinte que esteja no referido regime.

Além de uma suavização nos deveres instrumentais, os dois regimes trazem metodologias de cálculo mais simplificadas, na medida em que a base de cálculo será determinada por meio da aplicação de coeficientes sobre os montantes das receitas.

Tal metodologia de cálculo pode fazer por si só que não haja um registro tão acurado dos custos e despesas, fazendo com que a escrituração contábil seja menosprezada ou até deixada de lado.

Mas o fato fundamental que pode acabar induzindo alguns contribuintes a não realizar escrituração contábil é a possibilidade existente tanto no Lucro Presumido quanto no Simples Nacional de que as receitas sejam tributadas na

medida de seu recebimento, isto é, o regime de caixa para fins de tributação das receitas.

Nessa linha, o art. 45 da Lei n. 8.981/1995 estabelece que o contribuinte no regime do Lucro Presumido deverá manter escrituração contábil nos termos da legislação comercial; no entanto, o parágrafo único do referido dispositivo legal prevê que tal obrigatoriedade não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturada toda a movimentação financeira, inclusive bancária¹.

Dessa forma, o dispositivo legal excepciona a escrituração contábil aos contribuintes que mantiverem Livro Caixa.

Vale notar, todavia, que a escrituração contábil e o Livro Caixa possuem fundamentos e funções distintas, ainda que ambos demonstrem de algum modo a situação econômica e a *performance* de uma entidade.

A escrituração contábil é feita de acordo com o regime de competência, demonstrando a situação patrimonial e o desempenho da empresa independentemente do recebimento ou não de uma receita, por exemplo. Por outro lado, o Livro Caixa demonstra tão somente as entradas e saídas de numerário, trazendo uma visão bastante restrita das atividades da entidade.

Portanto, é criticável a posição do legislador em determinar que um contribuinte que possua o Livro Caixa fique dispensado de possuir escrituração contábil.

Embora a lei ordinária praticamente dispense a escrituração contábil a tais contribuintes, vale notar que as normas infralegais que tratam do tema trazem algumas prescrições para o contribuinte que seja tributado pelo regime de caixa e mantenha escrituração contábil, demonstrando, ainda que de maneira indireta, a importância da conciliação do Livro Caixa com a contabilidade.

Nesse diapasão, a já revogada Instrução Normativa SRF n. 104/1998 determinava que "a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta

1. Lei n. 8.981/1995: "Art. 45. A pessoa jurídica habilitada à opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido deverá manter:

I – escrituração contábil nos termos da legislação comercial;

II – Livro Registro de Inventário, no qual deverão constar registrados os estoques existentes no término do ano-calendário abrangido pelo regime de tributação simplificada;

III – em boa guarda e ordem, enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes, todos os livros de escrituração obrigatórios por legislação fiscal específica, bem como os documentos e demais papéis que serviram de base para escrituração comercial e fiscal.

Parágrafo único. O disposto no inciso I deste artigo não se aplica à pessoa jurídica que, no decorrer do ano-calendário, mantiver livro Caixa, no qual deverá estar escriturado toda a movimentação financeira, inclusive bancária".

específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento”².

Dispositivo normativo de mandamento semelhante existe até hoje, para ser mais preciso, no art. 223 da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017³.

Desse modo, resta demonstrada a relevância da interação entre o controle do regime de caixa para fins de tributação e a escrituração contábil que ocorre pelo regime de competência.

No que tange ao regime do Simples Nacional, não há disposição específica na norma tributária trazendo obrigatoriedade de manutenção de escrituração, de forma que há menção apenas no art. 26 da Lei Complementar n. 123/2006 à necessidade de emissão do documento fiscal de venda ou prestação de serviço e da manutenção em boa ordem e guarda dos documentos que fundamentaram a apuração dos tributos e respectivas obrigações acessórias⁴.

Ademais, o § 2º do art. 26 da Lei Complementar n. 123/2006 dispõe apenas que as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples

2. Instrução Normativa SRF n. 104/1998: "Art. 1º A pessoa jurídica, optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido, que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas de venda de bens ou direitos ou de prestação de serviços com pagamento a prazo ou em parcelas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa, deverá:
I – emitir a nota fiscal quando da entrega do bem ou direito ou da conclusão do serviço;
II – indicar, no livro Caixa, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

§ 1º Na hipótese deste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma da legislação comercial, deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento".

3. Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017: "Art. 215. [...] § 9º O lucro presumido e o resultado presumido serão determinados pelo regime de competência ou de caixa. [...]

Art. 223. A pessoa jurídica optante pelo regime de tributação com base no lucro presumido que adotar o critério de reconhecimento de suas receitas na medida do recebimento e mantiver a escrituração do livro Caixa deverá indicar, nesse livro, em registro individual, a nota fiscal a que corresponder cada recebimento.

§ 1º Na hipótese prevista neste artigo, a pessoa jurídica que mantiver escrituração contábil, na forma prevista na legislação comercial deverá controlar os recebimentos de suas receitas em conta específica, na qual, em cada lançamento, será indicada a nota fiscal a que corresponder o recebimento".

4. Lei Complementar n. 123/2006: "Art. 26. As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam obrigadas a:

I – emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviço, de acordo com instruções expedidas pelo Comitê Gestor;

II – manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos e o cumprimento das obrigações acessórias a que se refere o art. 25 desta Lei Complementar enquanto não decorrido o prazo decadencial e não prescritas eventuais ações que lhes sejam pertinentes".

Nacional devem manter o livro-caixa em que será escriturada sua movimentação financeira e bancária⁵.

Mais uma vez, verifica-se que não há qualquer menção à escrituração contábil, o que dá margem a que as empresas do Simples Nacional mantenham tão somente o Livro Caixa.

Muitos contribuintes, com base apenas nas disposições de ordem tributária da Lei n. 8.981/1995 (com relação ao Lucro Presumido – Regime de Caixa) e da Lei Complementar n. 123/2006 (no tocante ao Simples Nacional), acabam por não escriturar as suas demonstrações contábeis.

Nos próximos tópicos, demonstraremos como a ausência de escrituração contábil é ineficiente do ponto de vista da gestão, ao mesmo tempo que ilegal.

3 DA CONTABILIDADE COMO INSTRUMENTO DE GESTÃO

A mensuração da *performance* ou desempenho de uma atividade empresarial é um dos grandes desafios de qualquer empreendedor ou empreendimento.

Como saber o quanto pode ser retirado a título de lucros e dividendos sem que haja comprometimento da fonte produtora de rendimentos?

Essa é uma das questões que intuitivamente a contabilidade procura responder desde os tempos mais longínquos.

Em um primeiro momento de baixa complexidade da economia e das atividades empresariais, grande parte das transações econômicas era feita à vista, de forma que não havia muito sentido em se falar em regime de caixa e regime de competência.

Todavia, com a complexidade crescente das relações econômicas por meio do surgimento de novos institutos como sociedades empresárias, sociedades por ações, letras de câmbio, notas promissórias, falência, dentre tantos outros, o simples regime de caixa passa a não ser mais a melhor forma de demonstrar o desempenho de uma entidade.

O regime de competência surge com o desafio de alocar as receitas e despesas de uma entidade a períodos de tempo específicos de acordo com o sacrifício econômico para obtenção das receitas ou o momento em que uma despesa foi incorrida.

5. Lei Complementar n. 123/2006: "Art. 26. [...]

§ 2º As demais microempresas e as empresas de pequeno porte, além do disposto nos incisos I e II do *caput* deste artigo, deverão, ainda, manter o livro-caixa em que será escriturada sua movimentação financeira e bancária".

Muitas vezes a transferência de uma mercadoria vendida já tinha ocorrido, ainda que o recebimento efetivo fosse demorar alguns meses, sendo que o regime de competência passou a demonstrar que aquela receita já tinha sido ganha, ou seja, todo o esforço para obtê-la já tinha sido feito. O recebimento efetivo não transitaria pelo resultado do exercício, sendo uma etapa complementar em que se trocava um ativo relacionado a um recebível por efetivo numerário.

O mesmo vale para diversos tipos de negócios em que se torna necessário um gasto altíssimo para construção de máquinas e equipamentos que somente passarão a gerar resultados ao longo de um grande período de tempo. A alocação das despesas relacionadas a ativos também é outra face do regime de competência.

O regime de competência se tornou a base da escrituração contábil, sendo que no ordenamento jurídico brasileiro isso consta no art. 177 da Lei n. 6.404/1976, que prevê que a "escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência"⁶.

Como se nota, além de o regime de competência ser obrigatório para a escrituração contábil, ele permite que os gestores e demais usuários da contabilidade possam ter uma noção mais adequada da *performance* da entidade para fins de tomada de decisões em relação a um mero controle das entradas e saídas de caixa.

4 DA CONTABILIDADE COMO FORMA DE GARANTIA CONTRA A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

A segregação entre o patrimônio da entidade e o patrimônio de seus sócios foi de fundamental importância para o desenvolvimento do próprio capitalismo.

Tal segregação permitiu que o desempenho da entidade pudesse ser mensurado de forma distinta do patrimônio de seu sócio.

Em outras palavras, é como se aquela parcela destinada pelo sócio ao patrimônio da sociedade ganhasse "vida própria", sofrendo alterações ao longo do tempo, de acordo com o êxito ou o fracasso da atividade empresarial.

6. Lei n. 6.404/1976: "Art. 177. A escrituração da companhia será mantida em registros permanentes, com obediência aos preceitos da legislação comercial e desta Lei e aos princípios de contabilidade geralmente aceitos, devendo observar métodos ou critérios contábeis uniformes no tempo e registrar as mutações patrimoniais segundo o regime de competência".

Tanto é assim que o primeiro lançamento contábil após a constituição de uma sociedade costuma ser o recebimento do aporte de capital social pela entidade, registrado no patrimônio líquido como capital social e a correspondente alocação do ativo recebido como integralização pelo capital em conta de Ativo.

Com o desenvolvimento do Direito Societário, surgem os tipos societários em que há responsabilidade limitada dos sócios ou acionistas ao valor que foi por eles aportado ou pago pelas quotas ou ações da entidade.

A limitação da responsabilidade patrimonial dos sócios foi uma das molas propulsoras do desenvolvimento econômico observado nos últimos séculos, permitindo que empreendedores possam ter os seus riscos limitados, ainda que os ganhos possam ser teoricamente infinitos.

Todavia, ao longo do tempo foram observados abusos por parte de empreendedores que se utilizaram de sociedades empresárias com responsabilidade limitada para assumir obrigações que não foram posteriormente adimplidas por conta da limitação de responsabilidade.

Como resposta a tal tipo de situação, foi desenvolvida no âmbito da doutrina a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica em algumas hipóteses.

No ordenamento jurídico brasileiro, a primeira possibilidade legal de desconsideração da personalidade jurídica surge com o Código de Defesa do Consumidor, que em seu art. 28 estipula tal consequência nos casos de abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social, bem como quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração⁷.

7. Código de Defesa do Consumidor: "Art. 28. O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.

§ 1º (Vetado).

§ 2º As sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas, são subsidiariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.

§ 3º As sociedades consorciadas são solidariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.

§ 4º As sociedades coligadas só responderão por culpa.

§ 5º Também poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores".

Com a edição do Código Civil em 2002, houve outra previsão legal de desconsideração de personalidade jurídica em seu art. 50, que estipulou tal consequência para os casos de "desvio de finalidade" ou "confusão patrimonial"⁸.

O desvio de finalidade foi definido como a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza, sendo que não se constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica, tampouco a mera existência de grupo econômico.

A confusão patrimonial foi definida como a ausência de separação de fato entre os patrimônios, que pode ser caracterizada nas seguintes situações: (i) cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa; (ii) transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e (iii) outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.

A ausência de escrituração contábil por uma sociedade empresária aumenta as chances de ocorrência de uma confusão patrimonial, de forma que a existência de demonstrações contábeis é até uma forma de evidenciar que não houve desvio de finalidade ou confusão patrimonial, garantindo de forma comprovada

8. Código Civil: "Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso. (Redação dada pela Lei n. 13.874, de 2019)

§ 1º Para os fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza. (Incluído pela Lei n. 13.874, de 2019)

§ 2º Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por: (Incluído pela Lei n. 13.874, de 2019)

I – cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa; (Incluído pela Lei n. 13.874, de 2019)

II – transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e (Incluído pela Lei n. 13.874, de 2019)

III – outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial. (Incluído pela Lei n. 13.874, de 2019)

§ 3º O disposto no *caput* e nos §§ 1º e 2º deste artigo também se aplica à extensão das obrigações de sócios ou de administradores à pessoa jurídica. (Incluído pela Lei n. 13.874, de 2019)

§ 4º A mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o *caput* deste artigo não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei n. 13.874, de 2019)

§ 5º Não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei n. 13.874, de 2019)".

que houve efetivamente uma segregação entre o patrimônio da sociedade e o de seus sócios.

5 DA CONTABILIDADE E A ISENÇÃO NA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS E DIVIDENDOS

Com o intuito de simplificar a legislação do imposto de renda após a eliminação da hiperinflação trazida pelo Plano Real, diversas leis foram elaboradas no início do governo Fernando Henrique Cardoso, dentre as quais se destaca a Lei n. 9.249/1995.

Além de proibir qualquer forma de correção monetária de demonstrações financeiras e de instituir a figura dos juros sobre o capital próprio, o art. 10 da Lei n. 9.249/1995 inovou ao trazer uma regra isentiva com relação aos lucros e dividendos, nos seguintes termos:

Art. 10. Os lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996, pagos ou creditados pelas pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, não ficarão sujeitos à incidência do imposto de renda na fonte, nem integrarão a base de cálculo do imposto de renda do beneficiário, pessoa física ou jurídica, domiciliado no País ou no exterior.

Ainda que tal isenção tenha sido objeto de grandes debates legislativos nos últimos anos e possa vir a ser objeto de revogação nos próximos anos, o fato é que o legislador brasileiro simplificou a legislação do imposto de renda brasileiro ao concentrar a tributação da atividade empresarial (e também da atividade lucrativa não empresária), exercida por meio de uma sociedade, tão somente na pessoa jurídica, possibilitando que a distribuição do resultado da pessoa jurídica não sofra tributação pelo Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e tampouco haja tributação no beneficiário, pessoa física ou jurídica.

A isenção se aplica independentemente do regime de tributação da pessoa jurídica, alcançando nos termos da lei contribuintes nos regimes do Lucro Real, do Lucro Presumido e do Lucro Arbitrado, e também alcança os contribuintes no Simples Nacional.

E qual é o montante que pode ser distribuído com isenção?

O art. 10 da Lei n. 9.249/1995 se refere tão somente aos "lucros ou dividendos calculados com base nos resultados apurados a partir do mês de janeiro de 1996", de modo que, para que haja resultado apurado, é necessário que haja escrituração contábil.

Não há como apurar resultado contábil sem escrituração contábil.

Mas, e como ficam os contribuintes que estão no regime de caixa de tributação no âmbito do Lucro Presumido ou do Simples Nacional?

Se eles não tiverem escrituração contábil, o único montante de lucros que eles poderão distribuir com isenção é o montante que foi tributado e considerado como base de cálculo nos referidos regimes.

Dessa forma, por mais que as normas específicas do Lucro Presumido e do Simples Nacional não tragam a previsão de necessidade de escrituração contábil para os contribuintes naqueles regimes, será fundamental a existência de contabilidade, sob pena de que haja uma alta tributação sobre os valores distribuídos que excederem os montantes que foram efetivamente tributados.

Nesse sentido, dispõe o art. 238 da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017 que poderão ser pagos sem incidência do IRRF, no caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado: (i) o valor da base de cálculo do imposto, diminuído do IRPJ, da CSLL, do PIS e da Cofins a que estiver sujeita a pessoa jurídica; e (ii) a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no inciso I, desde que a empresa demonstre, com base em escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado⁹.

Como se observa, é fundamental que haja a escrituração contábil feita com observância da lei comercial para que possam ser distribuídos com isenção os lucros ou dividendos existentes na contabilidade.

E na hipótese em que não haja escrituração contábil, haverá o enquadramento no § 4º do art. 238 da Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017, que estabelece

9. Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017: "Art. 238. Não estão sujeitos ao imposto sobre a renda os lucros e dividendos pagos ou creditados a sócios, acionistas ou titular de empresa individual, observado o disposto no Capítulo III da Instrução Normativa RFB n. 1.397, de 16 de setembro de 2013. [...]"

§ 2º No caso de pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido ou arbitrado, poderão ser pagos ou creditados sem incidência do IRRF:

I – o valor da base de cálculo do imposto, diminuído do IRPJ, da CSLL, da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins a que estiver sujeita a pessoa jurídica;

II – a parcela de lucros ou dividendos excedentes ao valor determinado no inciso I, desde que a empresa demonstre, com base em escrituração contábil feita com observância da lei comercial, que o lucro efetivo é maior que o determinado segundo as normas para apuração da base de cálculo do imposto pela qual houver optado.

§ 3º A parcela dos rendimentos pagos ou creditados a sócio ou acionista ou ao titular da pessoa jurídica submetida ao regime de tributação com base no lucro real, presumido ou arbitrado, a título de lucros ou dividendos distribuídos, ainda que por conta de período-base não encerrado, que exceder o valor apurado com base na escrituração, será imputada aos lucros acumulados ou reservas de lucros de exercícios anteriores, ficando sujeita a incidência do imposto sobre a renda calculado segundo o disposto na legislação específica, com acréscimos legais".

que, na inexistência de lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 61 da Lei n. 8.981/1995, isto é, haverá tributação de IRRF com reajustamento da base de cálculo (*gross up*) com aplicação de alíquota de 35% (a alíquota efetiva é de aproximadamente 54%)¹⁰.

Diante do exposto, a escrituração contábil é fundamental instrumento para garantir a isenção na distribuição de lucros e dividendos prevista no art. 10 da Lei n. 9.249/1995.

6 DA OBRIGATORIEDADE PERANTE O CÓDIGO CIVIL

Por mais que tenhamos visto ao longo deste artigo uma série de motivos para que haja uma escrituração contábil por uma sociedade empresária, a pá de cal para o referido assunto surgiu com a edição do Código Civil, em 2002.

O referido diploma normativo trouxe disposição específica nos seguintes termos:

Art. 1.179. O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Conforme se observa, o referido artigo estabelece que o empresário e a sociedade empresária são obrigados a possuir escrituração contábil.

Em primeiro lugar, cumpre ressaltar que o artigo se refere tão somente ao empresário (individual) e às sociedades empresárias, dando margem para que sociedades simples que não tenham a forma de sociedades empresárias não possuam contabilidade, assim como outras formas de pessoas jurídicas de direito privado.

Ainda que não haja formalmente essa obrigatoriedade para quem não é empresário ou sociedade empresária, cumpre ressaltar a importância da escrituração contábil, que pode garantir a tributação com isenção dos lucros contábeis distribuídos por uma sociedade simples, assim como que haja uma devida prestação de contas por uma pessoa jurídica de direito privado.

10. Instrução Normativa RFB n. 1.700/2017: "Art. 238. [...]"

§ 4º Inexistindo lucros acumulados ou reservas de lucros em montante suficiente, a parcela excedente será submetida à tributação nos termos do art. 61 da Lei n. 8.981, de 1995".

Assim, uma norma legal de direito privado estabelece a obrigatoriedade de escrituração contábil, sendo tal norma aplicável inclusive para os contribuintes do Simples Nacional e do "Lucro Presumido – Regime de Caixa".

Vale notar que a Lei Complementar n. 123/2006, que instituiu o Simples Nacional, não desobriga seus contribuintes da escrituração contábil, sendo apenas omissa com relação a esse ponto e estabelecendo que seus contribuintes devem ter Livro Caixa.

Por sua vez, o art. 45 da Lei n. 8.981/1995 trata da necessidade de manutenção de escrituração contábil pelos contribuintes no Lucro Presumido, mas os desobriga no caso de Lucro Presumido Caixa. Nesse caso, entendemos que a norma tributária está desobrigando tão apenas para fins fiscais, sendo que o Código Civil, enquanto norma de direito privado, traz a obrigatoriedade para fins de relações de direito privado.

Contudo, ainda que fossem entendidas que as duas normas contêm mandamentos contraditórios, é importante notar que o Código Civil é lei ordinária posterior, o que faria com que o dispositivo do parágrafo único do art. 45 da Lei n. 8.981/1995 tivesse sido tacitamente revogado.

7 CONCLUSÕES

Ao longo de todo o artigo, pudemos ver qual é a origem da potencial desnecessidade de escrituração contábil para contribuintes que estejam no Simples Nacional ou no regime do Lucro Presumido Caixa.

No entanto, foi possível observar a importância da escrituração contábil, ainda que ela não fosse obrigatória.

Em primeiro lugar, a contabilidade é uma excelente forma de mensuração da gestão de uma entidade. Não há como pensar em administrar qualquer que seja o negócio sem ter acesso a uma demonstração financeira relativa àquele negócio.

Também é importante notar que a contabilidade teve um papel relevante no desenvolvimento do próprio capitalismo, sobretudo propiciando a segregação entre o patrimônio da sociedade e o patrimônio do sócio.

Dessa forma, a escrituração contábil é também um instrumento para garantir que não ocorra a desconsideração da personalidade jurídica, comprovando que não há desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

Outro ponto fundamental para demonstrar a importância da escrituração contábil diz respeito à regra brasileira de isenção dos lucros e dividendos, uma vez que há necessidade de apuração de resultado contábil por meio da

contabilidade para que possa ser feita uma distribuição de lucro em montante superior àquele que serviu de base para o cálculo do Simples Nacional e do Lucro Presumido Caixa.

Por fim, felizmente, com a edição do Código Civil surge uma norma jurídica expressa obrigando que todos os empresários e sociedades empresárias possuam escrituração contábil, o que acaba por tornar a contabilidade obrigatória, ao mesmo tempo que é reconhecida no plano legal a sua importância fundamental para a atividade empresarial.

8 REFERÊNCIAS

BRASIL. Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 18 abr. 2023.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 18 abr. 2023.

BRASIL. Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm. Acesso em: 18 abr. 2023.

BRASIL. Lei n. 8.981, de 20 de janeiro de 1995. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm#:~:text=LEI%20N%C2%BA%208.981%2C%20DE%2020%20DE%20JANEIRO%20DE%201995.&text=Altera%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20tribut%C3%A1ria%20Federal%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%AAs.&text=Disposi%C3%A7%C3%B5es%20Gerais-,Art.,ser%C3%A1%20fixa%20por%20per%C3%ADodos%20trimestrais. Acesso em: 18 abr. 2023.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 18 abr. 2023.

BRASIL. Secretaria da Receita Federal. Instrução Normativa RFB n. 1.700, de 14 de março de 2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=81268>. Acesso em: 18 abr. 2023.