XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO EMPRESARIAL II

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

ANDRE LIPP PINTO BASTO LUPI

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito empresarial II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UNICURITIBA;

Coordenadores: Andre Lipp Pinto Basto Lupi, Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-316-0
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: CIDADANIA E DESENVOLVIMENTO SUSTENTÁVEL: o papel dos atores sociais no Estado Democrático de Direito.
1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Congressos. 2. Direito Empresarial. I. Congresso Nacional do CONPEDI (25. : 2016 : Curitiba, PR).

CDU: 34

CONPEDI
Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Florianópolis – Santa Catarina – SC
www.conpedi.org.br

XXV CONGRESSO DO CONPEDI - CURITIBA

DIREITO EMPRESARIAL II

Apresentação

Os trabalhos do Grupo de Direito Empresarial II avançaram sobre diversos temas atuais da matéria, a exemplo de propostas legislativas em curso e efeitos de recentes alterações das leis referentes ao Direito Empresarial.

A rica produção divulgada neste GT do Conpedi de Curitiba tem o mérito de reunir aportes relevantes em muitos eixos do Direito Empresarial, como direito das sociedades, com exposições relevantes sobre temas complexos de sociedades anônimas e também de sociedades limitadas, a exemplo da dissolução parcial, da exclusão de sócio e dos direitos das minorias. Há também artigos de relevo sobre a recuperação judicial, inclusive sua processualística, sobre compliance e sobre as microempresas.

Trata-se de um conjunto relevante de publicações, que demonstra a importância científica do CONPEDI, em todos os ramos do Direito.

Prof. Dr. Andre Lipp Pinto Basto Lupi - Uniceub

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP

DISPENSA DA ESCRITURAÇÃO DO PEQUENO EMPRESÁRIO CONCEDIDA PELO CÓDIGO CIVIL EM FACE DA DETERMINAÇÃO CONSTITUCIONAL DE TRATAMENTO DIFERENCIADO ÀS MPE'S E DOS CONCEITOS TRAZIDOS PELA LEI COMPLEMENTAR 123 DE 2006

DISPENSING OF THE SMALL BUSINESS BOOKKEEPING GRANTED BY THE CIVIL CODE IN LIGHT OF THE CONSTITUTIONAL PROVISION OF DIFFERENTIAL TREATMENT MPE'S AND CONCEPTS BROUGHT BY COMPLEMENTARY LAW 123 OF 2006

Estela Raíssa Medeiros Nunes da Silva
Henrique Mota Feitosa

Resumo

Discute-se neste trabalho a quem atinge a dispensa da escrituração empresarial concedida ao "pequeno empresário" por força do Código Civil de 2002, uma vez que a nomenclatura utilizada não deixa claro o destinatário da norma, se apenas o microempreendedor individual, a microempresa, a empresa de pequeno porte, ou todos eles. Na busca da resposta analisa-se, além da Carta Maior, a Lei Complementar 123 de 2006, responsável pela modificação dos conceitos relativos aos tipos empresariais em comento. Para tanto, verificar-se-á, além da norma, posicionamento doutrinário e jurisprudencial sobre o assunto proposto.

Palavras-chave: Escrituração empresarial, Pequeno empresário, Lei geral

Abstract/Resumen/Résumé

It is discussed in this work who reaches the exemption of corporate bookkeeping granted to "small business" under the Civil Code of 2002 , as the nomenclature used is not clear the recipient of the standard, only the individual microenterprise , microenterprise , a small business , or all of them . In search response analyzes , in addition to Carta Maior , Complementary Law 123 of 2006 , responsible for the modification of concepts relating to business types under discussion . This shall be verified in addition to the standard, doctrinal and jurisprudential position on the proposed subject.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Business bookkeeping, Small business, Lei geral

INTRODUÇÃO

O sucesso de uma atividade empresarial depende, em boa parte, do candidato que intenta viabilizar seu próprio negócio, no entanto, para além das dificuldades impostas pelo próprio mercado, parcela de grande valia no êxito almejado está sujeito às condições oferecidas pelo país na criação de um ambiente favorável ao empreendedorismo.

Se é seguro afirmar que o desenvolver de uma atividade empresária, *per si*, é algo que presume o enfrentamento de muitos obstáculos, quando se trata das microempresas e empresas de pequeno porte estas dificuldades se multiplicam.

Inobstante a necessidade de esforços que demanda para se manter vivo e bem quisto dentro de um mercado consumidor, as micro e pequenas empresas ainda tem de competir com as grandes, detentoras do capital e do conhecimento, num mercado a cada dia mais globalizado e presente dos grandes centros às pequenas cidades.

No cenário da realidade brasileira onde a desigualdade social e econômica é imperativa, a interferência estatal na economia torna-se fator determinante do resultado conjuntural, e a fomentação do empreendedorismo, o estímulo à iniciativa privada, e a adoção de medidas que fortaleçam e protejam os empreendedores de pequeno capital provocando o seu desenvolvimento, outra coisa não seria, senão, uma expressão da máxima constitucional que manda tratar os desiguais na medida de suas desigualdades.

Segundo dados fornecidos pelo Sebrae, no Boletim Estatístico de Micro e Pequenas Empresas (2002) as micro e pequenas empresas correspondiam, até aquele ano, ao percentual de 98% dentre todas as empresas legalmente constituídas no Brasil, o que contribui para um expressivo valor de cerca de 8,3 bilhões de dólares para balança comercial do país. E é exatamente em razão da ciência da importância e dificuldades enfrentadas por esta classe empresária, que o mais alto diploma legislativo deste país, a Constituição da República Federativa do Brasil, no seu artigo 179, prescreve que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio da legislação.

O legislador constituinte ao disciplinar norma que impõe tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas – adiante designadas MPE – ratifica a ciência da necessidade de proteção deste tipo empresarial, incentivando, inclusive, a redução, ou mesmo eliminação, de entraves de natureza jurídica que viessem a decorrer de sua atividade empreendedora.

Faz-se mister antes de adentrar nas implicações decorrentes desta imposição constitucional, como instrumento de observação obrigatória pelo legislador ordinário, especialmente no que diz respeito às normas de escrituração – objeto deste estudo – tecer algumas linhas sobre o conceito de microempresa e empresa de pequeno porte.

Em seguida, inicia-se exame acerca da obrigação de escrituração trazida pelo Código Civil com a dispensa relativa ao pequeno empresário, analisando o conflito gerado pela adoção da expressão genérica, que não delimita a quem atinge a ordenança normativa, se ao microempreendedor individual, a microempresa, a empresa de pequeno porte, ou a todos.

Para responder aos questionamentos propostos, objetivo deste estudo, realiza-se análise da Lei Complementar 123 de 2006, que traz, além das classificações empresariais quanto ao faturamento, regra quanto à dispensabilidade de escrituração.

1. DA MICROEMPRESA E DA EMPRESA DE PEQUENO PORTE: A IMPORTÂNCIA DE EXPLANAÇÃO DOS SEUS TRAÇOS HISTÓRICOS PARA DEFINIÇÃO DO SEU LIAME CONCEITUAL.

As definições de microempresa e empresa de pequeno porte tiveram modificações consecutivas ao longo do tempo, em razão de alterações promovidas pelo legislador infraconstitucional. A Lei 7.256 de 1984 inaugurou o conceito de microempresa, que segundo o texto legal era definida, em seu artigo 2º, como as pessoas jurídicas e as firmas individuais que tiverem receita bruta anual igual ou inferior ao valor nominal de 10.000 (dez mil) Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional - ORTN, tomando-se por referência o valor desses títulos no mês de janeiro do ano-base.

É interessante observar que a supracitada lei, datada do ano de 1984 e, portanto, anterior à Constituição Federal vigente, já previa em seu artigo 1º que seria assegurado, à microempresa "tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial", não obstante assegurar, no parágrafo único que "o tratamento estabelecido nesta Lei não exclui outros benefícios que tenham sido ou vierem a ser concedidos às microempresas".

A Constituição Federal, em seu turno, corroborando com o tratamento previsto em razão da lei mencionada, traz em seu artigo 179 que os entes federativos dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, tratamento jurídico diferenciado, através de

incentivos que resultem na simplificação de suas obrigações “administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias”.

Observa-se que é a partir da Carta Magna que surge a denominação da Empresa de Pequeno Porte – ora designada por EPP. Entretanto, não é seguro afirmar que o legislador ampliou a proteção que antes era concedida apenas à microempresa, uma vez que o que houve a partir da Constituição Federal de 1988 foi uma previsão distintiva destas duas modalidades empresariais, mas como a lei maior não tratou de conceituá-las – deixando essa tarefa para o legislador infraconstitucional – não se pode dizer que ampliou a proteção que já era concedida em razão da Lei 7.256 de 1984.

Foi apenas em 1994, a partir da Lei 8.864 de 28 de março, que houve a primeira menção conceituação e diferenciação entre as duas espécies constitucionalmente elencadas. Esta lei tinha como objetivo estabelecer normas para as MPE’s relativas ao tratamento diferenciado e simplificado, nos campos administrativo, fiscal, previdenciário, trabalhista; creditício e de desenvolvimento empresarial.

Segundo esta norma, considerava-se microempresa, a pessoa jurídica ou física que tivessem receita bruta anual igual ou inferior ao valor nominal de 250 (duzentos e cinquenta) mil Ufir - Unidades Fiscais de Referência, ou qualquer outro indicador de atualização monetária que viesse a substituí-la.

Empresa de pequeno porte, por sua vez, seriam as que, não enquadradas como microempresas, tiverem receita bruta anual igual ou inferior a 700 (setecentos) mil Ufir, ou qualquer outro indicador que a substituísse.

Posteriormente, ainda sobre o assunto, foi editada a Lei 9.317 de 1996 que, ainda que tenha sido importante para o movimento de valorização das MPE’s, a lei em questão dispunha apenas sobre o regime tributário, tendo como maior contribuição a instituição do Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições, o chamado SIMPLES Federal.

À época, esta lei revogou a conceituação imposta pela lei 7.256 de 1984, designando que a microempresa seria aquela com receita bruta igual ou inferior a R$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) e empresa de pequeno porte receita bruta superior a R$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais) e igual ou inferior a R$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais).

Foi no ano de 1999, quando editada a Lei 9.841 que teve lugar mais um Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte dispondo exatamente sobre o tratamento jurídico previsto na Constituição Federal, e revogando completamente aqueles diplomas de 1984 e 1994. Dentre outras normas, aumentou a amplitude da renda bruta anual máxima da

microempresa e mínima da empresa de pequeno porte, para R$ 244.000,00 (duzentos e quarenta e quatro mil reais), mantendo a quantia referente ao restante.

Após uma série de leis que trataram do assunto, modificando nuances em relação a um ou outro aspecto – mas sem relevância significativa para o presente estudo, a ponto de detalhá-las - teve lugar a Lei Complementar 123 de 2006, a chamada Lei Geral, instituindo o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, que hodiernamente vigora.

Aumentou-se o valor de receita das MPE's, tornando microempresa aquela que aufira, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), e a empresa de pequeno porte superior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), e criou o Simples Nacional, que veio a suceder o SIMPLES Federal, outrora mencionado.

No ano de 2008, alterações promovidas pela Lei Complementar 128, de 19 de dezembro, criam uma nova figura empresarial, a do MEI, o Microempreendedor Individual, com intuito de formalização dos micro negócios, além da autorização para a instituição de crédito presumido pelos estados e municípios. Para efeitos legais, considera-se MEI, em suma, o empresário individual que tenha auferido receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R$ 60.000,00 (sessenta mil reais) e atenda aos demais requisitos formais exigidos pela legislação.

2. **A OBRIGAÇÃO DE ESCRITURAÇÃO DE QUE TRATA O CÓDIGO CIVIL DE 2002 E A DISPENSA AO PEQUENO EMPRESÁRIO CONCEDIDA PELO § 2º DO ARTIGO 1.179.**

É sabido que uma das obrigações impostas ao empresário, seja ele pessoa física ou jurídica, é a de manter um sistema de contabilidade 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.

É a conhecida obrigação de escrituração contábil, prevista hoje no artigo 1.179 do Código Civil de 2002. "Desta obrigação, contudo, têm sido poupados os empresários de menor porte, de modo variado, desde 1984" (COELHO, 2012, p. 175).

É que pela Lei 7.256/84, especificamente pela redação do artigo 15, a microempresa estava dispensada de escrituração, "ficando obrigada a manter arquivada a documentação relativa aos atos negociais que praticar ou em que intervier".

Com o advento da Lei 8.864/94, foi imposta a obrigatoriedade, entretanto a norma é no sentido de que "a escrituração da microempresa e da empresa de pequeno porte será simplificada, nos termos a serem dispostos pelo Poder Executivo na regulamentação desta lei".

Ou seja, apesar de estabelecer obrigação de escrituração, determinou que esta fosse simplificada, incumbindo a decreto regulamentar posterior a definição do regime de escrituração simplificado, que nunca fora editado.

No ano de 1996, com a instituição do programa SIMPLES Federal pela Lei n. 9.317/96, as MPE's optantes do SIMPLES não estavam obrigadas à escrituração do livro Diário, mas tão somente do livro Caixa, que deveria conter o registro de toda a movimentação financeira, inclusive bancária, e o Registro de Inventário, contendo a relação do estoque existente ao término de cada ano, era esta a redação do seu 7º artigo.

Neste lapso temporal, com a edição do Código Civil, no ano de 2002, passou a vigorar a norma constante no artigo 1.179, quando tratando sobre a escrituração, em seu §2º antevê que está "dispensado das exigências deste artigo o pequeno empresário a que se refere o art. 970".

O artigo 970, por sua vez afirma que "a lei assegurará tratamento favorecido, diferenciado e simplificado ao empresário rural e ao pequeno empresário, quanto à inscrição e aos efeitos daí decorrentes". Observa-se que o legislador utilizou-se da expressão "pequeno empresário", e não micro empresa ou empresa de pequeno porte, como eram comumente denominadas pelas legislações diversas.

Sobre esta prescrição normativa, comenta André Luiz Santa Cruz Ramos (2015, p. 96) que:

> O comando normativo contido no art. 970 do Código Civil foi infeliz, no nosso entender. Primeiro, porque a determinação para que se dê tratamento favorecido e simplificado a certos empresários já existe há muito tempo, e consta do próprio texto constitucional (art. 179 da CF/1988). Segundo, porque o uso da expressão pequeno empresário trouxe confusão aos intérpretes da norma, uma vez que a Constituição emprega as expressões microempresário (ME) e empresário de pequeno porte (EPP), que sempre

> foram corretamente repetidas pela legislação especial relativa ao tema (Lei 9.841/1999, antigo Estatuto da ME e da EPP, revogado, e LC 123/2006, atual Lei Geral das ME e EPP).

A confusão causada pelo legislador, e mencionada pelo referido doutrinador é evidente. Quando o Código Civil se refere ao pequeno empresário, embora a tendência seja a de crer que haja referência tanto às micro quanto pequenas empresas, não se pode afirmar que é, esta, uma conclusão evidente.

Assim o é de tal forma que a doutrina pátria cuidou em debater sobre o assunto, entendo a corrente majoritária à época que a legislação englobava as duas espécies empresariais em comento, sendo este entendimento, inclusive, reforçado pela edição do Enunciado 235 do CJF - Conselho de Justiça Federal, do ano de 2004, quando dispunha que: "O pequeno empresário, dispensado da escrituração, é aquele previsto na Lei 9.841/99", ou seja, abrangeria tanto a ME quanto a EPP.

No entanto, com a edição da Lei Geral, no ano de 2006, adveio a regra do seu artigo 68, no sentido de que:

> Considera-se pequeno empresário, para efeito de aplicação do disposto nos arts. 970 e 1.179 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), o empresário individual caracterizado como microempresa na forma desta Lei Complementar.

Com entendimento avesso àquele operado pela grande doutrina empresarial, contradizendo, inclusive, o Enunciado do CJF, a Lei Geral aduz que o "pequeno empresário" mencionado no Código Civil se restringe ao empresário individual caracterizado como microempresa.

A doutrina parece então supor que a obrigação de escrituração estaria dispensada apenas para aqueles empresários individuais que aufira renda bruta anual de até 60 mil reais anuais, ou seja, o MEI. Sobre este assunto, prescreve Gladston Mamede (2010, p. 118):

> O *pequeno empresário*, do qual cuidam os artigos 970 e 1.179, §2º, do Código Civil, é definido pelo artigo 68 do Estatuto como o empresário

> individual caracterizado como microempresa, [...] Nenhuma sociedade, ainda que tenha receita bruta anual seja muito inferior a *trinta e seis mil reais*, caracteriza-se como pequeno empresário [...] interpreta-se restritivamente, aludindo a uma pessoa natural (pessoa física).

Com esta redação, a dispensa da obrigação de escrituração operada pelo Código Civil torna excluídas todas as micro empresas e empresas de pequeno porte, que não se enquadram na definição de microempreendedor individual caracterizado como microempresa. Neste mesmo sentido, ensina Fábio Ulhoa (2012, p. 176-177) quando afirma que "os 'pequenos empresários', isto é, os empresários individuais com receita anual inferior a R$ 36.000,00 (trinta e seis mil reais)[1]. estão dispensados de qualquer escrituração"

Ora, surge aqui a primeira grande dúvida. Estaria a legislação se referindo apenas aos microempreendedores individuais? Este parece ser o entendimento doutrinária supra aludido. Não poderia ser dito que o empresário individual, que tenha faturamento anual de cem mil reais é também, por definição, um "empresário individual caracterizado como microempresa", tal qual exige o artigo 68 da Lei Geral? Com o registro do questionamento, que será analisando em momento oportuno. Segue-se para o cumprimento do restante da análise que se propõe.

Em seu turno, também sobre a escrituração, a Lei Geral foi além, e em paralelo afirma ainda, em seu artigo 26, que:

> 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.
>
> § 1º O MEI fará a comprovação da receita bruta mediante apresentação do registro de vendas ou de prestação de serviços na forma estabelecida pelo

[1] O valor de R$ 36.000,00 (trinta e seis mil reais) justifica-se em razão da época de publicação do livro, datado do ano de 2012. A quantia atualizada, como sabe-se, é de R$ 60.000,00 (sessenta mil reais).

> CGSN, ficando dispensado da emissão do documento fiscal previsto no inciso I do caput, ressalvadas as hipóteses de emissão obrigatória previstas pelo referido Comitê.
> § 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.

Depreende-se que a ordenança normativa é no sentido de obrigar as MPE's optantes do Simples Nacional de emitir documento fiscal e guardar ordeiramente os documentos nos quais se baseiam o recolhimento de impostos e contribuições.

O segundo parágrafo ainda acrescenta que aquelas micro e pequenas empresas que não adotarem o sistema do Simples deverão manter o livro-caixa, onde deverão ser escrituradas as movimentações respectivas.

Há doutrina que defenda ter, esta regra em comento, natureza evidentemente advinda do direito empresarial. Explica-se. Uma vez que a legislação institui que aquelas empresas adotantes do programa Simples deverão emitir nota fiscal e manter a documentação comprobatória das obrigações tributárias, entender-se-ia que estariam sendo substituídas as obrigações gerais de escrituração empresarial aplicadas aos demais empresários por estas em análise, de contornos simplificados.

Neste diapasão, a partir do exame do parágrafo segundo deste artigo 26, têm-se ainda que aquelas microempresas e empresas de pequeno porte que não adotarem o Simples também não estariam obrigadas ao sistema complexo de escrituração contábil, estando vinculadas à observação das mesmas regras aplicadas às empresas optantes pelo sistema, com o acréscimo da obrigação de escriturar o livro-caixa.

Corroborando com este entendimento, têm-se a interpretação de Fábio Ulhoa (2012, p. 176), quando afirma:

> De acordo com o art. 26 desta lei, o microempresário e o empresário de pequeno porte optantes do Simples Nacional (programa tributário sucedâneo do SIMPLES) estão dispensados de qualquer escrituração mercantil, devendo os não optantes manter o livro Caixa.

Data venia, este estudo não coaduna com o entendimento *supra* referido. Isto porque acredita-se que o artigo 26 da Lei Geral emana imposição de natureza fiscal, qual seja: a de *emitir nota fiscal e manter a documentação comprobatória das obrigações tributárias*. Não parece ser lógica a conclusão de que esta obrigação imposta retire a – até então – obrigatoriedade de escrituração por parte das microempresas e empresas de pequeno porte.

Diz-se "até então" uma vez que a suposta obrigatoriedade das MPE's de manter um sistema de escrituração é justamente a temática deste estudo. Portanto, neste momento não está sendo questionada a obrigatoriedade, ou não, desta operação empresarial, o que se afirma, tão somente, é que não se pode concluir por inexistente a partir de análise da norma em destaque.

Ora, o fato de o legislador emanar ordem no sentido de que devem as MPE's emitir nota fiscal e guardar a comprovação deste ato, não pode jamais ser suficiente para pressupor que, em razão disso, estaria retirada a obrigatoriedade de escrituração. O parágrafo primeiro, inclusive, ajuda no embasamento desta afirmação quando preceitua que o MEI estaria liberado da obrigação de emitir nota fiscal.

É da obrigação fiscal – de emitir nota – que trata as normas em comento, não da obrigação empresarial de manter um sistema de escrituração.

Para entender melhor o que se defende, faz-se necessário recorrer ao conceito de escrituração, emitido pelo artigo 1.179 do Código Civil:

> 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.

Diante disso, quer-se dizer que, embora esteja sendo falado de assuntos correlacionados: escrituração e dever fiscal, estes dois conceitos não se confundem. A escrituração é uma imposição de origem empresarial, e apesar da necessidade de estar correspondente com a documentação fiscal, são duas obrigações distintas, que brotam de dois ramos diferentes do direito, próximos, mas não equivalentes.

Registre-se importante lição extraída da doutrina (REQUIÃO, 2005, p. 108-114):

> As leis fiscais exigem, como já anotamos acima, certos livros se entrosando, como diz Valverde, no sistema de escrituração mercantil das empresas. O regulamento do Imposto de Renda, por exemplo, determina que as pessoas jurídicas sujeitas à tributação com base no lucro real devem comprová-lo por meio de escrituração em idioma e moeda nacionais e pela forma estabelecida nas leis comerciais e fiscais. (...) Tendo em vista certos princípios de fiscalização, as leis tributárias da União, dos Estados e dos Municípios instituem os chamados livros fiscais. Embora, em princípio, não pertençam, ao âmbito do direito comercial, as leis tributárias geralmente os exigem ao lado dos livros obrigatórios. Assim, por exemplo, o Decreto n.' 58.400, de 1966 (Regulamento do Imposto de Renda), no art. 225, exige das pessoas jurídicas, "além dos livros de contabilidade previstos em leis e regulamentos.

Para além de tudo isso, a obrigação de escrituração empresarial não se resume a anotação em livros das entradas e saídas, há também de se levantar anualmente tanto o balanço patrimonial quanto o de o de resultado econômico

Em lição doutrinária em assunto semelhante, afirma André Luiz Santa Cruz Ramos (2015, p. 95) que:

> Outros livros também poderão ser exigidos do empresário, por força de legislação fiscal, trabalhista ou previdenciária. Todavia, eles não podem ser considerados livros empresariais. Só recebem essa qualificação os livros que o empresário escritura em razão do disposto na legislação empresarial.

Ora, como se vê nas linhas acima repetidas, ainda que não dispondo exatamente sobre a matéria que está em debate, o acenado autor ratifica o juízo que se tem feito acerca da inconfundibilidade da natureza de obrigações impostas ao empresário.

Não parece ser, à vista disso, o artigo 26 da Lei Geral, o responsável por retirar das MPE’s uma obrigação de caráter empresarial, como o da escrituração. Tanto o é que o artigo consequente, de número 27, ainda dentro da mesma seção, revela preceito relativo à obrigação escriturária, ainda que não a mencione diretamente. É o que segue, *ipsis litteris*:

> As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional poderão, opcionalmente, adotar contabilidade simplificada para os registros e controles das operações realizadas, conforme regulamentação do Comitê Gestor.

Esta sim parece ser, acertadamente, a regra pela qual se extraem as obrigações escriturárias, uma vez que ela trata do sistema de contabilidade e seu respectivo registro, essências do conceito de escrituração.

A partir do supra referido artigo têm-se que as MPE's, adotantes do Simples Nacional, teriam a opção de utilizar um sistema de escrituração simplificado, com respeito a regulamentação que posteriormente viria a ser desenvolvida pelo comitê competente, no caso o Conselho Federal de Contabilidade.

Pela interpretação que se faz resta uma certeza, a de que as micro e pequenas empresas optantes do simples podem adotar um sistema de contabilidade simplificada quando assim desejarem. É portanto, uma alternativa garantida ao empresário.

Mas a pergunta que se faz é: e qual a outra alternativa concedida? A de não manter nenhum sistema de escrituração ou a de manter um sistema de escrituração regular? Adotar o sistema simplificado está como uma das escolhas possíveis, mas qual a outra?

No intuito de responder a estas indagações, no ano de 2008 o referido Conselho contextualiza a obrigação de escrituração na NBC T 19.13, tratada na Resolução CFC nº 1.115/07, disposta em documento que tem como título: "Escrituração contábil simplificada para micro e pequena empresa", onde há o entendimento de que:

> se o legislador pretendesse dispensar as Microempresas (MEs) e as Empresas de Pequeno Porte (EPPs) da obrigatoriedade da escrituração mercantil, não teria consignado no art. 27 da LC nº 123/06 o regramento textual no sentido de que as empresas que fizessem a opção pelo Simples Nacional ficariam com a faculdade, ou seja, o direito e a alternativa de adotar contabilidade simplificada para registrar e controlar as operações realizadas. No particular da obrigatoriedade focalizada, não há o que se falar em interpretação equivocada.

Esta norma vem a ser revogada pela Resolução CFC 1.330 no ano de 2011, modificada em 2014, que aprova a ITG 2000, documento que trata da escrituração contábil sem, no entanto, fazer qualquer menção às MPE's.

Sobre o tema, vigoram, atualmente, as regras da Resolução CFC N.º 1.418/12 e da Orientação Técnica Geral – OTG 1000, de 21 de outubro de 2015, ambas emitidas pelo Conselho Federal de Contabilidade e que esmiúçam como deve ser realizada a tal escrituração simplificada.

As normas supramencionadas são claras quanto à obrigatoriedade de escrituração das MPE's. O número 2 da OTG 1000 em linhas exatas disserta:

> As microempresas e empresas de pequeno porte estão obrigadas à manutenção de escrituração contábil regular e a elaborar demonstrações contábeis anuais, sendo-lhes permitido, contudo, adotar um modelo de escrituração contábil e de elaboração de demonstrações contábeis bem mais simples.

A norma em destaque estabelece os critérios e procedimentos simplificados que podem vir a ser adotados pelas entidades definidas como microempresa e empresa de pequeno porte, de forma alternativa às regras de escrituração ordinárias.

2.1 REFLEXÕES SOBRE A COMPETÊNCIA NORMATIVA DO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE

Abre-se aqui um espaço para iniciar uma discussão que se entende pertinente, antes de prosseguir com a discussão alhures.

Não se olvida que é o Conselho Federal de Contabilidade o detentor da competência necessária para regulamentar eventuais especificidades.

No entanto, ao que parece, o conselho vai além, e deixa de tão somente trazer as regras técnicas e profissionais específicas da escrituração simplificada e, tal qual um doutrinador ou um aplicador do direito, cuida em interpretar e dar sentido ao ensinamento legal, conforme suas próprias convicções, apesar de estar ocupando um lugar que jamais poderia se chamar de imparcial.

De acordo com o Decreto-Lei nº 9.295, de 27 de maio de 1946, que cria o CFC e descreve suas atribuições, precisamente no seu artigo 6º, está a competência de "editar Normas Brasileiras de Contabilidade de natureza técnica e profissional", mas não se encontra a atribuição de defender qual a interpretação legal que lhes pareça mais acertada, ou mais conveniente.

Ora, os conselhos de classe, de uma maneira geral, existem para defender os interesses de seus profissionais. Uma vez que eles aceitem a corrente doutrinária que entende estar o micro e pequeno empresário, adotantes do Simples, dispensado de escrituração por força do artigo 26 da LC 123/06, estão aceitando que 98% das empresas constituídas no Brasil não precisam, por imposição legal, dos serviços prestados pelo contabilista, seria discricionariedade delas.

O entendimento, do referido conselho, pelo sentido oposto parece muito mais coerente, dada a própria natureza jurídica do órgão.

Ultrapassada esta questão, uma vez que a norma do conselho encontra-se em pleno vigor, questiona-se, portanto, se o referido comando normativo deverá ser de observância obrigatória. A defesa que se faz é de que não, pois carece de competência, que deve ser restrita a edição de normas de caráter técnico e profissional, e não de defender corrente interpretativa.

Uma vez que é o CFC o grande responsável pela ratificação da interpretação abrangente que se dá ao texto legal emitido pela Lei Complementar 123/06 quanto a quem estaria obrigado a escrituração empresarial, não se pode, portanto, pelo vigor da norma, julgar que a discussão deveria findar por falta de lugar.

É que, muito embora este estudo concorde com a interpretação positivista trazida pelo CFC, não se acredita prudente creditar a competência deste trabalho interpretativo como de responsabilidade de um conselho profissional, seja ele qual for.

3. O CONFLITO APARENTE DO ARTIGO 26 COM A NORMA CONSTANTE NO ARTIGO 29 DA LEI COMPLEMENTAR 123 DE 2006

Com redação normativa de aparência conflitante, a letra do artigo 29 da LC 123/06 prescreve que, dentre outras hipóteses: "A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando: [...] houver falta de escrituração do livro-caixa ou não permitir a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária".

A incoerência encontra lugar quando no artigo 26 o legislador afirma que apenas o empresário não adotante do sistema Simples estaria compelido a escrituração do livro-caixa, no artigo 29 ele elenca como um dos motivos para exclusão de ofício do sistema a falta de escrituração do aludido livro. Um contrassenso.

O doutrinador Fábio Ulhoa (2012, p. 177) traz lição no sentido de que:

> Na verdade, a melhor forma de interpretar esses dispositivos, conferindo sistematicidade ao texto legal, consiste em reconhecer aos optantes pelo Simples Nacional duas alternativas: ou bem eles mantêm documentação que permita a identificação da movimentação financeira, inclusive bancária, ou bem escrituram o livro Caixa.

Até aqui coaduna-se inteiramente com a opinião da doutrina exposta. O entendimento vem a divergir quando o doutrinador completa aludindo que:

> Quer dizer, o optante pelo Simples Nacional somente está dispensado de qualquer escrituração mercantil se a documentação que mantiver arquivada nos termos do art. 26, II, do Estatuto permitir a identificação da movimentação financeira, incluindo a bancária. Se os documentos guardados não têm essa aptidão, a escrituração do livro Caixa deverá ser feita para suprir a deficiência. Em suma, o optante pelo Simples Nacional tem, na verdade, a escolha entre manter a documentação que permita a identificação da movimentação financeira, dispensando-se de fazer qualquer escrituração mercantil, ou escriturar o livro Caixa. Continua, assim, dispensado do dever geral de escrituração imposto aos empresários, em razão da primeira alternativa ao seu alcance.

É precisamente na afirmação de que “a escolha entre manter a documentação que permita a identificação da movimentação financeira, dispensando-se de fazer qualquer escrituração mercantil, ou escriturar o livro Caixa” que a discordância reside.

Ora, como já se deixou claro, a crença deste estudo é fundada no argumento de que não estão os micro e pequeno empresários, adotantes ou não do Simples Nacional,

desobrigados de manter um sistema de escrituração empresarial, mas estariam, por força deste artigo, tão somente desobrigados de outras atribuições de natureza tributária, fiscal. Desta feita, não se pode concordar completamente com a interpretação acima aludida.

Importante, para explicar a discordância, anotar algumas premissas: A exigência pela escrituração de livros pode ter natureza tributária ou empresarial. Já firmou-se o entendimento de que o artigo 26 trata das obrigações de natureza fiscal. O livro Caixa é o instrumento utilizado para anotar entradas e saídas de dinheiro. Logo, a opção que se dá ao empresário é a de somente emitir nota fiscal e manter em ordem a documentação respectiva ou, mantê-las e elaborar o livro Caixa, com as informações fiscais correspondentes.

Assim, o art. 29 da mesma lei dispõe que será causa de exclusão do programa Simples Nacional aquele empresário que não tiver escriturado o livro-caixa ou não tiver guardada e identificada a movimentação financeira, inclusive bancária, respectiva.

É fato que o legislador foi deveras infeliz quando da redação dos referidos comandos normativos, mas acredita-se não haver interpretação adequada senão esta.

4. A IMPORTÂNCIA DA ESCRITURAÇÃO EMPRESARIAL E O CONCEITO DE PEQUENO EMPRESÁRIO

Retorna-se, agora, àquela pergunta: Não poderia ser dito que o empresário individual, que tenha faturamento anual de até R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) é também, por definição, um “empresário individual caracterizado como microempresa” e, portanto, dispensado da escrituração, na forma como exige o artigo 68 da Lei Geral? Porque entender que este comando deve ser direcionado apenas os microempreendedores individuais? Se fosse essa a intenção do legislador, não deveria ele ter feito referência ao MEI diretamente, e não utilizado a terminologia aludida?

Para tentar encontrar uma resposta para esta pergunta existem duas vias, em que uma delas é positivista e credita ao comando a abrangência que torna todo empresário individual, desde que caracterizado como microempresa, alvo da referida norma. A outra via que se pode trilhar entende que a norma deve-se aplicar somente ao MEI, quando ao analisar a redação dos demais artigos que compõem a Lei Geral, findar por entender que parece ter sido essa a intenção do legislador, camuflada atrás de uma redação infeliz.

Sobre isso, elenca-se jurisprudência do Tribunal de Justiça de São Paulo (BRASIL. 2015), no seguinte sentido:

> "Não há que se falar em inexigibilidade de livros fiscais se a ausência de escrituração de documentos fiscais configura, inarredavelmente, infração às normas de regência do SIMPLES NACIONAL, conquanto o inciso I do art. 26, da Lei Complementar nº 123/06, impõe aos optantes do regime a escrituração de documentos fiscais, ao passo que a infringência a esse dispositivo, de forma reiterada, como houve no caso, implica em exclusão do regime, nos termos do artigo 29, inciso XI, da lei complementar em tela, como se verifica dos artigos".

A escrituração empresarial é instrumento tão importante que a legislação falimentar considera crime a escrituração irregular, caso a falência do empresário seja decretada, conforme constante nos artigos 178 e 180 da Lei 11.101/2005, a Lei de Falência

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Na busca da síntese, em razão de tudo quanto foi por este estudo explanado, buscando a coerência desejada, acredita-se que a dispensa mencionada pelo Código Civil, quanto à escrituração, deverá beneficiar apenas ao microempreendedor individual.

Aos adotantes do SIMPLES, a escrituração é obrigatória, podendo, no entanto, a opção pelo modelo simplificado, aos moldes do artigo 26. Ela é, antes de um elemento importante na gestão empresarial, e a forma responsável pela verificação, por parte do poder público, das transações realizadas pelos agentes econômicos empresariais, e a sua dispensabilidade demasiadamente ampla não parece nem razoável nem pretendida pelo legislador.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: direito de empresa**. Vol. 1. São Paulo: Editora Saraiva. 2012.

MAMEDE, Gladston. **Direito Empresarial Brasileiro: Empresa e Atuação Empresarial**. Vol. 1. São Paulo: Editora Atlas S. A. 2010.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Direito Empresarial Esquematizado**. São Paulo: Editora Método. 2015.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. Vol.1. São Paulo: Editora Saraiva. 2005.

Boletim Estatístico de Micro e Pequenas Empresas. Disponível em: <https://www.sebraemg.com.br/atendimento/bibliotecadigital/documento/Cartilha-Manual-ou-Livro/Situacao-Juridica-das-Microe-Pequenas-Empresas-do-Estado-de-MinasGerais--Agosto-de-2012#> Acesso em: 12 de junho de 2016.

BRASIL. Tribunal de Justiça do Estado de São Paulo. **Acórdão em Apelação**. Relator: CARVALHO, Moreira de. Publicação em 08-04-2015. Disponível em: <http://tjsp.jusbrasil.com.br /jurisprudencia/180942634/apelacao-apl-640336520118260114-sp-0064033-6520118260114/inteir o-teor-180942644>