

O SIMPLES E A IGUALDADE TRIBUTÁRIA

Comentários à Lei Complementar n. 147/2014

**Ordem dos Advogados do Brasil - Conselho Federal
Gestão 2013/2016**

Diretoria

Marcos Vinicius Furtado Coêlho
Claudio Pacheco Prates Lamachia
Cláudio Pereira de Souza Neto
Cláudio Stábilie Ribeiro
Antonio Oneildo Ferreira

Presidente
Vice-Presidente
Secretário-Geral
Secretário-Geral Adjunto
Diretor-Tesoureiro

Conselheiros Federais

AC: Erick Venâncio Lima do Nascimento, Fernando Tadeu Pierro e Luciano José Trindade; **FL:** Florindo Silvestre Poersch - *in memoriam*; **AL:** Everaldo Bezerra Patriota, Felipe Sarmiento Cordeiro e Fernando Carlos Araújo de Paiva; **AP:** Cicero Borges Bordalo Júnior, Helder José Freitas de Lima Ferreira e José Luis Wagner; **AM:** Eid Badr, Jean Cleuter Simões Mendonça e José Alberto Ribeiro Simonetti Cabral; **BA:** André Luis Guimarães Godinho, Fernando Santana Rocha e Ruy Hermann Araújo Medeiros; **CE:** José Cândido Lustosa Bittencourt de Albuquerque, José Danilo Correia Mota e Valmir Pontes Filho; **DF:** Aldemario Araujo Castro, José Rossini Campos do Couto Correa e Marcelo Lavocat Galvão; **ES:** Djalma Frasson, Luiz Cláudio Silva Allemand e Setembrino Idwaldo Netto Pelissari; **GO:** Felicitissimo Sena, João Bezerra Cavalcante e Miguel Ângelo Sampaio Cançado; **MA:** José Guilherme Carvalho Zagallo, Raimundo Ferreira Marques e Valéria Lauande Carvalho Costa; **MT:** Cláudio Stábilie Ribeiro, Duílio Piatto Júnior e Francisco Eduardo Torres Esgaib; **MS:** Alexandre Mantovani, Afeife Mohamad Hajj e Samia Roges Jordy Barbieri; **MG:** Paulo Roberto de Gouvêa Medina, Rodrigo Otávio Soares Pacheco e Walter Cândido dos Santos; **PA:** Edilson Oliveira e Silva, Iracildes Holanda de Castro e Jorge Luiz Borba Costa; Edilson Baptista de Oliveira Dantas - *in memoriam*; **PB:** Carlos Frederico Nóbrega Farias, José Mário Porto Júnior e Walter Agra Júnior; **PR:** Alberto de Paula Machado, César Augusto Moreno e José Lucio Glomb; **PE:** Henrique Neves Mariano, Leonardo Accioly da Silva e Pelópidas Soares Neto; **PI:** José Norberto Lopes Campelo, Margarete de Castro Coelho e Mário Roberto Pereira de Araújo; **RJ:** Carlos Roberto de Siqueira Castro, Cláudio Pereira de Souza Neto e Wadih Nemer Damous Filho; **RN:** Humberto Henrique Costa Fernandes do Rêgo, Kalebe Campos Freire e Lucio Teixeira dos Santos; **RS:** Claudio Pacheco Prates Lamachia, Cléa Carpi da Rocha e Renato da Costa Figueira; **RO:** Antônio Osman de Sá, Elton José Assis e Elton Sadi Fülber; **RR:** Alexandre César Dantas Socorro, Antonio Oneildo Ferreira e Bernardino Dias de Souza Cruz Neto; **SC:** José Geraldo Ramos Virmond, Luciano Demaria e Robinson Corti Kraemer; **SP:** Guilherme Octávio Batochio, Luiz Flávio Borges D'Urso e Márcia Machado Melarê; **SE:** Evânio José de Moura Santos, Henri Clay Santos Andrade e Maurício Gentil Monteiro; **TO:** André Luiz Barbosa Melo, Erclio Bezerra de Castro Filho e Gedeon Batista Pitaluga Júnior.

Conselheiros Federais Suplentes

AL: Aldemar de Miranda Motta Junior, Fernanda Marinela de Sousa Santos e Rodrigo Borges Fontan; **AP:** Luiz Carlos Starling Peixoto e Vladimir Belmino de Almeida; **AM:** João Bosco de Albuquerque Toledano e Renato Mendes Mota; **BA:** Gaspere Saraceno e José Maurício Vasconcelos Coqueiro; **CE:** Kennedy Reial Linhares e Mário Carneiro Baratta Monteiro; **DF:** Evandro Luís Castello Branco Pertence, Nilton da Silva Correia e Felix Angelo Palazzo; **ES:** Elisa Helena Lesquesves Galante e Marcus Felipe Botelho Pereira; **GO:** Pedro Paulo Guerra de Medeiros, Jaime José dos Santos e Reginaldo Martins Costa; **MA:** Daniel Blume de Almeida e Rodrigo Pires Ferreira Lago; **MT:** José Antonio Tadeu Guilhen e Márcio Frederico de Oliveira Doriêo e Oswaldo Pereira Cardoso Filho; **MG:** Sérgio Augusto Santos Rodrigues e Sérgio Santos Sette Câmara; **PB:** Gilvania Maciel Virginio Pequeno, Wilson Sales Belchior e Sheyner Yasbeck Asfora; **PR:** Manoel Caetano Ferreira Filho, Hélio Gomes Coelho Junior e Flávio Pansier; **PE:** Inácio José Feitosa Neto e Hebron Costa Cruz de Oliveira; **PI:** Sérgio Eduardo Freire Miranda; **RJ:** Luiz Gustavo Antônio Silva Bichara e Sergio Eduardo Fisher; **RN:** Eduardo Serrano da Rocha e Daniel Victor da Silva Ferreira; **RO:** Maria Luiza de Almeida e Francisco Reginaldo Joca; **RR:** Gierck Guimarães Medeiros, Oleno Inácio de Matos e Gutemberg Dantas Licarião; **SC:** Charles Pamplona Zimmermann e Wilson Jair Gerhard; **SP:** Aloisio Lacerda Medeiros, Arnoldo Wald Filho e Marcio Kayatt; **SE:** Carlos Alberto Monteiro Vieira, Lenora Viana de Assis e Jorge Aurélio Silva; **TO:** Carlos Augusto de Souza Pinheiro e Celma Mendonça Milhomem Jardim.

Presidentes Seccionais

AC: Marcos Vinicius Jardim Rodrigues; **AL:** Thiago Rodrigues de Pontes Bomfim; **AP:** Paulo Henrique Campelo Barbosa; **AM:** Alberto Simonetti Cabral Neto; **BA:** Luiz Viana Queiroz; **CE:** Valdetário Andrade Monteiro; **DF:** Ibaneis Rocha Barros Júnior; **ES:** Homero Junger Mafra; **GO:** Henrique Tibúrcio Peña; **MA:** Mário de Andrade Macieira; **MT:** Maurício Aude; **MS:** Júlio Cesar Souza Rodrigues; **MG:** Luís Cláudio da Silva Chaves; **PA:** Jarbas Vasconcelos do Carmo; **PB:** Odon Bezerra Cavalcanti Sobrinho; **PR:** Juliano José Breda; **PE:** Pedro Henrique Braga Reynaldo Alves; **PI:** Willian Guimarães Santos de Carvalho; **RJ:** Felipe de Santa Cruz Oliveira Scaletsky; **RN:** Sérgio Eduardo da Costa Freire; **RS:** Marcelo Machado Bertoluci; **RO:** Andrey Cavalcante de Carvalho; **RR:** Jorge da Silva Fraxe; **SC:** Tullo Cavallazzi Filho; **SP:** Marcos da Costa; **SE:** Carlos Augusto Monteiro Nascimento; **TO:** Epitácio Brandão Lopes.

Ex-Presidentes

1. Levi Carneiro (1933/1938) 2. Fernando de Melo Viana (1938/1944) 3. Raul Fernandes (1944/1948) 4. Augusto Pinto Lima (1948) 5. Odilon de Andrade (1948/1950) 6. Haroldo Valladolid (1950/1952) 7. Atílio Viváqua (1952/1954) 8. Miguel Seabra Fagundes (1954/1956) 9. Nehemias Gueiros (1956/1958) 10. Alcino de Paula Salazar (1958/1960) 11. José Eduardo do P. Kelly (1960/1962) 12. Carlos Povina Cavalcanti (1962/1965) 13. Themístocles M. Ferreira (1965) 14. Alberto Barreto de Melo (1965/1967) 15. Samuel Vital Duarte (1967/1969) 16. Laudo de Almeida Camargo (1969/1971) 17. Membro Honorário Vitalício José Cavalcanti Neves (1971/1973) 18. José Ribeiro de Castro Filho (1973/1975) 19. Caio Mário da Silva Pereira (1975/1977) 20. Raymundo Faoro (1977/1979) 21. Membro Honorário Vitalício Eduardo Seabra Fagundes (1979/1981) 22. Membro Honorário Vitalício J. Bernardo Cabral (1981/1983) 23. Membro Honorário Vitalício Mário Sérgio Duarte Garcia (1983/1985) 24. Membro Honorário Vitalício Hermann Assis Baeta (1985/1987) 25. Membro Honorário Vitalício Márcio Thomaz Bastos (1987/1989) 26. Ophir Filgueiras Cavalcante (1989/1991) 27. Membro Honorário Vitalício Marcello Lavenère Machado (1991/1993) 28. Membro Honorário Vitalício José Roberto Batochio (1993/1995) 29. Membro Honorário Vitalício Ernando Uchoa Lima (1995/1998) 30. Membro Honorário Vitalício Reginaldo Oscar de Castro (1998/2001) 31. Membro Honorário Vitalício Rubens Approbato Machado (2001/2004) 32. Membro Honorário Vitalício Roberto Antonio Busato (2004/2007) 33. Membro Honorário Vitalício Cezar Brito (2007/2010) 34. Membro Honorário Vitalício Ophir Cavalcante Junior (2010/2013).

O SIMPLES E A IGUALDADE TRIBUTÁRIA

Comentários à Lei Complementar n. 147/2014

Organização:

Ordem dos Advogados do Brasil

Secretaria da Micro e Pequena Empresa da Presidência da República



Brasília, DF – 2014

Ordem dos Advogados do Brasil
Conselho Federal
Setor de Autarquia Sul - Quadra 5, Lote 1, Bloco M
Brasília - DF
CEP 70070-939
Tel.: (61) 2193-9600

Presidência da República
Secretaria da Micro e Pequena Empresa - SMPE
SRTVS 701 - Quadra 3, Bloco M, Lote 12
Edifício Dário Macedo, 6º andar.
Brasília - DF
CEP 70340-909
Tel.: (61) 3411-3609

Capa: Eduardo Silva dos Santos
Tiragem: 1.000 exemplares

Ficha Catalográfica

O Simples e a igualdade tributária: comentários à Lei Complementar n. 147/2014 / organização: Ordem dos Advogados do Brasil e Secretaria da Micro e Pequena Empresa da Presidência da República. – Brasília: OAB, Conselho Federal, 2014.
278 p.

ISBN: 978-85-7966-027-6

1. Impostos – Brasil. 2. Supersimples – Legislação. I. Subtítulo.

CDD 341.39

SUMÁRIO

PREFÁCIO

Guilherme Afif Domingos.....9

APRESENTAÇÃO

Marcus Vinicius Furtado Coêlho.....13

SIMPLES NACIONAL – A CONQUISTA DE UMA CLASSE E A VITÓRIA DOS PEQUENOS “GRANDES” ESCRITÓRIOS

Alvaro Arthur L. de Almeida Filho.....15

DIREITOS FUNDAMENTAIS DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS E SUA CONFORMAÇÃO LEGISLATIVA

André Rufino do Vale.....25

A LEI COMPLEMENTAR Nº 147, O NOVO SIMPLES, A ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO E A ATIVIDADE DE FISCALIZAÇÃO ORIENTADORA

Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy
Luis Inácio Lucena Adams.....41

A INCLUSÃO DA ADVOCACIA NO SIMPLES NACIONAL E A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA PARA A CONCRETUDE DO ARTIGO 133 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Breno Dias de Paula.....49

UNIVERSALIZAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL

Carlos Yuri Araújo de Moraes.....55

REDUÇÃO DA BUROCRACIA PARA INSCRIÇÃO E ENCERRAMENTO DE EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL <i>Cleucio Santos Nunes</i>	67
O SIMPLES NACIONAL E A INCIDÊNCIA DO ISS PARA A SOCIEDADE DE ADVOGADOS <i>Eduardo Marcelo Sousa Gonçalves</i>	89
CONSIDERAÇÕES ACERCA DO REGIME TRIBUTÁRIO DO SIMPLES NACIONAL NA ADVOCACIA <i>Fabio Artigas Grillo</i>	97
LEI COMPLEMENTAR, SIMPLES NACIONAL E ADVOCACIA <i>Fábio Pallaretti Calcini</i>	115
O SIMPLES NACIONAL COMO INSTRUMENTO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA <i>Gustavo Ventura</i>	127
DISPENSA DE CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL <i>Igor Mauler Santiago</i>	151
SIMPLES NACIONAL E AS VANTAGENS DO PAGAMENTO DO ISS ADVINDO DA LEI COMPLEMENTAR 147/2014 <i>Jean Cleuter Simões Mendonça</i>	159
SIMPLES NACIONAL E DIREITO CONCORRENCIAL: NOVAS PERSPECTIVAS COM A LEI COMPLEMENTAR 147 DE 2014 <i>Jonathan Barros Vita</i>	165
GARANTIA DE TRATAMENTO DIFERENCIADO, SIMPLIFICADO E FAVORECIDO PARA AS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS <i>José Levi Mello do Amaral Júnior</i>	181

O SIMPLES E A IGUALDADE TRIBUTÁRIA

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E A LEI
COMPLEMENTAR 147/14

Lucas Fonseca e Melo.....191

O SIMPLES PARA AS SOCIEDADES DE ADVOGADOS E O
IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - ISS

Luiz Felipe Farias Guerra de Moraes.....199

O SIMPLES NACIONAL E OS SERVIÇOS DE ADVOCACIA

Luiz Gustavo A. S. Bichara

Pedro Teixeira Siqueira.....221

INOVAÇÕES NA RECUPERAÇÃO JUDICIAL E NA FALÊNCIA

Marlon Tomazette.....233

DAS INOVAÇÕES E SIMPLIFICAÇÕES DE TEMPO E
CUSTO PARA A OBTENÇÃO DE LICENCIAMENTO DOS
MICROEMPREENDEDORES INDIVIDUAIS – MEI

Odilon Carpes Moraes Filho.....249

DISPENSA DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS (CND) EM
ATOS DA VIDA EMPRESARIAL

Renato Berger.....255

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS – LIMITAÇÃO DE CRIAÇÃO,
REDUÇÃO DE MULTAS E FIXAÇÃO PROPORCIONAL

Walter Carlos Cardoso Henrique.....265



PREFÁCIO

É com grande satisfação que prefacio essa inovadora obra viabilizada pela colaboração dos seus valorosos autores e pelo esforço conjunto de coordenação da OAB Nacional, capitaneada pelo Presidente Marcus Vinicius Furtado Coêlho, e da Secretaria da Micro e Pequena Empresa da Presidência da República, unidos pelo objetivo de lançar luzes sobre importantes temas trazidos pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014, que alterou o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte e outros diplomas legais.

Dirigida a toda comunidade jurídica, notadamente aos mais de 850 mil Advogados, a obra diz respeito aos interesses de milhões de pequenos empresários espalhados pelo Brasil, cujos direitos encontram respaldo e vias de concretização pela atuação primordial dos inscritos na OAB. Tornar a LC nº 147/2014 presente aos Advogados e incentivar o seu debate é meio indispensável para assegurar o seu cumprimento. Essa é a finalidade da obra que retrata aspectos do último estágio alcançado pela legislação dirigida às MPes, que também passa a beneficiar as sociedades de Advogados que se conformam aos critérios do Estatuto das MPes.

Há 30 anos foi aprovado o primeiro Estatuto da Microempresa e há 18 anos a primeira Lei do Simples. Para chegar ao Estatuto o trabalho começou em 1979 e foi concluído após a realização dos dois primeiros congressos nacionais das micro e pequenas empresas, o último dentro do Congresso Nacional. A primeira Lei do Simples resultou de intensa articulação junto aos Poderes da República e de grande campanha institucional do SEBRAE na mídia pela facilitação da vida do pequeno negócio. Deu tão certo que começou como projeto de lei apresentado no Senado e foi concluída após a apresentação de medida provisória transformada em lei pelo Congresso Nacional.

Após tanto tempo de amadurecimento da política pública de tratamento favorecido e diferenciado para a micro e a pequena empresa, marcada por avanços importantes como a inclusão do tema na Constituição (art. 179), a criação do Simples Nacional, do MEI e da Secretaria Nacional da Micro e Pequena Empresa, agora comemoramos a edição da LC nº 147/2014. O júbilo é justificável, pois se trata de uma verdadeira revolução.

Essa revolução ampla está muito bem representada na obra por meio de estudos que abordam a universalização do Simples Nacional e

outros aspectos importantes do regime tributário simplificado e favorecido, inclusive a autorização para opção pelas sociedades de Advogados, os direitos fundamentais das MPEs, as inovações para facilitação da obtenção de licenciamento de atividade, os instrumentos de garantia de tratamento favorecido e diferenciado, a dispensa de certidão negativa de débitos em atos da vida empresarial, a ampliação da fiscalização orientadora, as inovações na recuperação judicial e na falência, entre outras.

Os excessos da burocracia dificultam a vida do cidadão, comprometem o empreendedorismo, elevam o Custo Brasil e encarecem o funcionamento da máquina pública. O remédio para isso chama-se Simples Nacional, pois garante aos pequenos, hoje mais de 9 milhões de empresas, a grande maioria dos negócios, menores ônus tributários e burocráticos. Não é a toa que ele é comparado à reforma tributária promovida para as MPEs.

Acabar com a discriminação injusta de alguns setores para usufruir desse regime foi uma luta de 18 anos, pois ela já existia na primeira Lei do Simples. Com a universalização, mais de 450 mil empresas serão beneficiadas e 140 atividades poderão, a partir de 2015, optar pelo regime simplificado.

A importância desse passo é gigantesca para aumentar o potencial de geração de trabalho e renda na sociedade, incentivar o empreendedorismo e a transição dos negócios para a formalidade.

Tenho dito a respeito da LC nº 147 que não foram os Advogados que ganharam o Simples, mas que o Simples ganhou os Advogados. Isso porque em decorrência de sua militância social a consolidação da aproximação definitiva deles com o regime tributário diferenciado tem o potencial de acelerar o ritmo de aprimoramento gradativo do marco dos pequenos negócios, assim como de promover a sua implantação em cada canto do País, nos estados e municípios, em função da sua militância profissional.

De fato, passa a integrar o rol de interesse direto da categoria, para seu desenvolvimento e fortalecimento, a temática da Lei Geral das MPE e os aspectos específicos da obra como, por exemplo, além do Simples, a proteção dos direitos fundamentais dos pequenos negócios, os instrumentos de garantia do tratamento favorecido e a fiscalização orientadora.

Toda a força das novas e importantes proposições da LC nº 147, portanto, também passa a pertencer diretamente ao rol dos direitos dos

Advogados organizados em sociedades na forma prevista no Estatuto das MPEs. O debate e o aprofundamento do conhecimento delas e dos seus reflexos na realidade das micro e pequenas empresas, todavia, são de interesse de toda a sociedade brasileira.

Parabéns a todos que contribuíram para a edição da LC nº 147 - parlamentares, lideranças, entidades, equipes técnicas e a Presidente Dilma, pelo apoio inestimável ao objetivo de criar um ambiente melhor para os pequenos negócios. Parabéns, ainda, aos que tornaram possível a realização dessa obra em tão curto tempo – autores, equipes da OAB e da SMPE -, pois, além do seu valor intrínseco, também tem o propósito de fomentar iniciativas análogas que possam disseminar cada vez mais a cultura e as práticas de simplificação como princípio dirigente da relação das empresas com o Estado.

Guilherme Afif Domingos
Ministro Chefe da Secretaria da Micro e Pequena Empresa
da Presidência da República



APRESENTAÇÃO

A Lei Complementar n. 147/2014, que universalizou o Simples, é certamente a maior vitória da Advocacia brasileira dos últimos vinte anos. Por beneficiar diretamente milhares de advogados e, por consequência, milhões de brasileiros, o Simples tem reanimado o debate público sobre o princípio da igualdade tributária.

O Simples Nacional atua como instrumento de justiça social, na medida em que garante tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte. A simplificação e a redução das obrigações facilita acesso ao crédito e ao mercado, oferecendo um forte incentivo à formalização dos empreendimentos, gerando milhões de empregos e ampliando a renda dos brasileiros.

Por atingir positivamente tais empresas, o Simples pode ser entendido como uma importante política pública, fazendo parte de um programa maior de intervenção no domínio econômico como exigência da própria Constituição.

O Simples promove justamente o princípio da igualdade. Há um forte estímulo ao crescimento econômico, com justiça social. Perceber de forma diferenciada o pequeno empreendedor, sobretudo o jovem advogado, é propugnar para que o Estado realize seu fim social.

Na medida em que incentiva o empreendedorismo e combate a informalidade, o regime oferece um tratamento digno e revigora um sentimento de cidadania empresarial, sobretudo entre os advogados em início de carreira.

Para que o princípio da isonomia tributária não tenha caráter meramente formal, o legislador constituinte derivado tem introduzido dispositivos aptos a promover a igualdade material, que significa tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais, na medida de suas necessidades.

Esse é, precisamente, o sentido e o alcance da Lei Complementar n. 147/2014, que realiza a mais nobre concepção de igualdade que se pode desejar.

Nesse sentido, a OAB identifica o Simples como parte de um processo de construção de uma sociedade mais justa e solidária: uma trilha para o desenvolvimento nacional sustentável.

O SIMPLES E A IGUALDADE TRIBUTÁRIA

O compromisso com a igualdade une a Advocacia brasileira e, sobretudo, em matéria de justiça tributária, é capaz de promover a reunião de um valoroso time de juristas, como este que constitui a obra *O Simples e a Igualdade Tributária*.

Os presentes artigos e comentários à Lei Complementar n. 147/2014 simbolizam, neste livro, uma importante construção teórica em torno de um arcabouço normativo que poderá sinalizar a própria realização, num futuro próximo, da tão esperada reforma tributária que o Brasil necessita.

Marcus Vinicius Furtado Coêlho
Presidente Nacional da OAB

SIMPLES NACIONAL – A CONQUISTA DE UMA CLASSE E A VITÓRIA DOS PEQUENOS “GRANDES” ESCRITÓRIOS

Alvaro Arthur L. de Almeida Filho¹

1. Introdução. 2. Simples: o início das conquistas para a sociedade brasileira. 3. Simples e novas perspectivas para advocacia brasileira. Lei complementar nº 147/2014. 4. Conclusão. 5. Referências Bibliográficas.

1. Introdução

Este artigo tem por finalidade apresentar, de uma forma didática, o simples nacional, demonstrando algumas nuances em torno das mudanças ocorridas no Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte através da Lei Complementar nº 147/2014 que criou o “Simples do Advogado”, mostrando não só os aspectos tributários, como também os benefícios que desaguam no Direito Administrativo.

Inicialmente, enfrenta-se o tema com o fito de demonstrar os avanços que o simples proporcionou para economia Brasileira, como por exemplo, fortalecendo as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, que funcionou como fonte de geração de emprego e renda, contributo relevante para o cumprimento da principal função no modelo de Estado contemporâneo, o qual busca atingir o bem estar social.

Em seguida, de forma objetiva será apresentando os benefícios e perspectivas dos escritórios jurídicos aderirem ao simples, o qual permite implementar um tratamento favorecido e diferenciado já dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte.

Desta maneira, em poucas linhas, procura-se explorar o tema acima mencionado, sempre com o foco voltado para o crescimento da advocacia com a formalização de novos escritórios, evidenciando-se assim

¹ Graduado em Direito pelo Centro de Estudos Superiores de Maceió. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. MBA em Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas – FGV. Membro do Conselho Tributário do Estado de Alagoas. Conselheiro do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais 2011/2014. Membro da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB.

a maior conquista dos últimos anos para a Advocacia brasileira ao ser contemplada na Lei Complementar nº 147/2014.

2. Simples: o início das conquistas para a sociedade brasileira

A Constituição Federal, em seu art. 146, inciso III, alínea “d”, após a Emenda Constitucional nº 42/2003, prevê que as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte terão tratamento favorecido nos termos da lei complementar.

Nesta senda, vislumbra-se que calcado na previsão Constitucional foi inicialmente instituído o Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, através da Lei Complementar nº 123/2006 (Lei Geral), a qual em seguida foi alterada pelas Leis Complementares nº 127/2007, 128/2008, 133/2009, 139/2011 e por fim a Lei Complementar nº 147/2014, objeto de nossa análise.

Cumprindo, oportunamente, esclarecer que a Lei Complementar nº 123/2006 não criou nenhum novo tributo como bem afirma Roque Carraza², e sim possibilitou que as microempresas e empresas de pequeno porte, de forma espontânea aderissem ao simples e permitindo assim uma forma unificada de fiscalização, lançamento e arrecadação.

O supersimples, desde Constituição de 1988, foi uma das melhores iniciativas visando uma “reforma tributária” brasileira, pois sua sistemática congrega todas as esferas federativas (União, Estados, Municípios e Distrito Federal).

Imprimindo continuidade a esta esteira de pensamento, cabe aludir que o Supremo Tribunal Federal ao enxergar a relevância desse sistema para a sociedade, elevou o fomento da micro e da pequena empresa à condição de princípio Constitucional. Nesta quadra, portanto, vale transcrever as palavras do Ministro Joaquim Barbosa, a respeito da temática:

A isenção concedida não viola o art. 146, III, d, da Constituição, pois a lista de tributos prevista no texto legal que define o campo de reserva da lei complementar é exemplificativa, e não taxativa.

² CARRAZZA, Roque Antonio Carraza. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 24ª edição. São Paulo: Malheiros, 2008.

Leitura do art. 146, III, d, juntamente com o art. 170, IX, da Constituição. ***O fomento da micro e da pequena empresa foi elevado à condição de princípio constitucional, de modo a orientar todos os entes federados a conferir tratamento favorecido aos empreendedores que contam com menos recursos para fazer frente à concorrência.*** Por tal motivo, a literalidade da complexa legislação tributária deve ceder à interpretação mais adequada e harmônica com a finalidade de assegurar equivalência de condições para as empresas de menor porte. Risco à autonomia sindical afastado, na medida em que o benefício em exame poderá tanto elevar o número de empresas a patamar superior ao da faixa de isenção quanto fomentar a atividade econômica e o consumo para as empresas de médio ou de grande porte, ao incentivar a regularização de empreendimentos.” (ADI 4.033, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 15 -9- 2010, Plenário, DJE de 7-2-2011.) ³(grifo nosso).

Denota-se, pois, que o posicionamento acima adotado foi pelo reconhecimento da importância de um sistema que impulsionou a economia brasileira, pois retirou da marginalização pequenos empreendimentos, criando empregos diretos e indiretos e fortaleceu a economia fora dos grandes centros industriais, sendo oportuno apresentar o conceito de princípio formulado pelo Mestre Celso Antônio Bandeira de Melo:

Princípio (...) é, por definição, mandamento nuclear de um sistema, verdadeiro alicerce dele, disposição fundamental que se irradia sobre diferentes normas compondo-lhes o espírito e servindo de critério para uma exata compreensão e inteligência, exatamente por definir a lógica e a racionalidade do sistema normativo, no que lhe confere a tônica e lhe dá sentido harmônico. É o conhecimento do que preside

³ BRASIL, Supremo Tribunal Federal. Acórdão na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.033. Reator: BARBOSA, Joaquim, Publicado no DJE de 7-2-2011.

a intelecção das diferentes partes componentes do todo unitário que há por nome sistema jurídico positivo.⁴

Neste sentir, é possível afirmar que depois da estabilização da economia através do Plano Real, esse foi um dos maiores marcos para o desenvolvimento da sociedade brasileira, a qual deixou de ficar concentrada em modelo de grandes indústrias e passou a incentivar a formalização de microempresas e empresas de pequeno porte.

Assim, cumpre importar o conceito de *Simples Nacional* do ensinamento firmado pelos estudiosos desta temática, James Marins e Marcelo M. Bertoldi, consoante se vislumbra logo abaixo, senão veja-se:

Regime especial de tributação por estimacção objetiva, constituído em microssistema tributário, material, formal e processual, que unifica a fiscalizacção, o lançamento e a arrecadação de determinados impostos e contribuicções de competênci da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, aplicável opcionalmente às microempresas e empresas de pequeno porte, com o escopo de atribuir a estes contribuintes tratamento fiscal diferenciado e favorecido, em caráter parcialmente substitutivo ao regime geral e compulsório.⁵

Em artigo publicado no ano de 2013, Roberto Simões, Presidente do Conselho Deliberativo Nacional do SEBRAE, pontuou de forma cristalina, o papel grandioso que as normas que instituíram o simples tiveram para o fortalecimento da Economia Brasileira ao explicitar que o Simples Nacional “*congrega hoje cerca de 4,4 milhões de empresas e mais de 2,9 milhões de empreendedores individuais. Registre-se que as pequenas empresas empregam 15 milhões, o que representa 52% dos trabalhadores*”.⁶

⁴ MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Elementos de Direito Administrativo**. São Paulo: RT, 1986, p. 230.

⁵ MARTINS, James. BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional – Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 68.

⁶ SIMÕES, Roberto. **6 anos do Supersimples – A criação de um ambiente favorável aos**

Sob esta percepção, não se revela desarrazoado pontuar que a força desse sistema revela-se – em consonância com os fatos noticiados acima – inquestionável, pois se está diante do setor que mais emprega no País Brasileiro, assumindo enorme capacidade de crescimentos, sobretudo após a Lei Complementar nº 147/214.

Uma das respostas para o sucesso do sistema simplificado de tributação alcançar o patamar de ser um dos pilares da economia brasileira está na própria legislação, quando dispõe no art. 13 da Lei Complementar nº 123/2006, que a adesão pela microempresa ou pela empresa de pequeno porte ao Simples Nacional acarreta apenas o recolhimento mensal, através de “*um*” documento único de arrecadação do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, Contribuição para o PIS/Pasep, Contribuição Patronal Previdenciária – CPP, Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

A forma do recolhimento de todos os tributos acima relacionados em uma única vez torna o sistema mais atrativo, porém, claramente, tal circunstância não se apresenta como sendo o fator preponderante que levou as empresas optarem por esse sistema, e sim a redução na carga tributária.

Ora, o montante a ser recolhido, será calculado com base no valor da receita bruta mensal auferida pela microempresa e empresa de pequeno porte, observando, no entanto tabelas progressivas, as quais irão variar de acordo com o montante da receita bruta acumulada no decorrer do ano calendário, até o próprio mês de incidência.

Destaque-se ainda, que a cobrança ocorre por meio de tabelas específicas, observando para tanto as receitas que decorrem da atividade industrial, comercial ou da prestação de serviços, proporcionando diversas reduções na base de cálculo e de alíquotas, simplificações contábeis, de isenções e benefícios fiscais em geral.

Não restam dúvidas, pelo que se vislumbra dos fatos narrados acima, que a partir da Lei Complementar nº 147/2014, esse setor

sairá mais fortalecido, com a ampliação da possibilidade de adesão ao supersimples para diversas áreas de prestadores de serviços em especial a advocacia brasileira.

3. Simples e novas perspectivas para advocacia brasileira. Lei complementar nº 147/2014

Em agosto do ano de 2014, as sociedades de Advogados foram incluídas no simples nacional, com a sanção da Lei Complementar nº 147/2014, a qual ampliou o supersimples, que passara a englobar outros prestadores de serviços, proporcionando vantagens a esses profissionais que puderam, já nesse mesmo ano, optar pelo ingresso no Simples Nacional, a partir de 2015.

A partir deste marco, portanto, as sociedades de advogados com faturamento de até R\$ 3,6 milhões poderão ingressar no Simples Nacional, com o pagamento de alíquotas que podem variar entre 4,5% a 16,85 de tributos, conforme se analisará logo a frente.

Neste norte, percebe-se que o primeiro passo para o ingresso das sociedades formadas por advogados no Simples Nacional foi a revogação do inciso XI do art. 17 da Lei Complementar nº 123/2006, que assim estabelecia:

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

XI - que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;

(...)

A norma acima obstava qualquer possibilidade das sociedades que prestassem serviço decorrente de atividade intelectual optar pelo simples nacional, contudo a partir da sua revogação, tal fato tornou-se possível, em especial com a inclusão do art. 18, inciso VII do § 5º - C.

É que a norma extraída deste dispositivo, além de apontar expressamente a inclusão dos “serviços advocatícios” no simples, também apresentou aquela que foi a maior vitória da advocacia, qual seja, incluir a tributação dos serviços advocatícios na forma do anexo IV, nos seguintes termos:

Art. 18

(...)

5º-C Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo IV desta Lei Complementar, hipótese em que não estará incluída no Simples Nacional a contribuição prevista no inciso VI do caput do art. 13 desta Lei Complementar, devendo ela ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis:

(...)

VII - serviços advocatícios.

A inclusão no anexo IV para os serviços de advocacias permitiu efetivamente um benefício para classe que poderá pagar alíquota única de 4,5% a 16,85% dos tributos, o que representa uma grande conquista já que se pode afirmar que o percentual mínimo de tributos pagos atualmente alcança 11,33%.

A conquista ainda é mais latente, ao se observar que profissões tradicionais como medicina e odontologia serão tributadas na forma do Anexo VI, ou seja, foram incluídas em uma nova tabela criada a partir da Lei Complementar nº 147/2014, sendo essa uma tabela de alíquotas única que variam de 16,93% a 22,45%, percentuais esses que por si só demonstram a força de mobilização da Ordem dos Advogados do Brasil, que se uniu em prol de uma grande conquista.

É oportuno destacar o estudo realizado pela Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB que previu um aumento no número de sociedade de advogados passando dos atuais 20(vinte) mil para 106(cento e seis) mil, em apenas cinco anos, gerando aproximadamente 424(quatrocentos e vinte e quatro) mil novos empregos.

Além das conquistas acima evidenciadas, as quais, certamente, irão permitir uma redução na base de cálculo, a simplificação da forma

de recolhimento e o surgimento de novos escritórios e empregos, há que se destacar, ademais, que o ingresso da advocacia no simples, permitirá também a preferência na contratação em processos licitatórios, vez que a Lei Complementar nº 123/2006, apesar de apresentar preceitos de natureza tributária, consagrou norma inerentes à licitação.

Até então, quando da contratação ou compras realizadas por órgãos públicos, o objetivo primordial gravitava em torno da busca pelo melhor preço para a Administração. Contudo, após a Lei Complementar nº 123/2006, a licitação passou a ser um meio que possibilita a promoção de objetivos sociais e econômicos, visando diminuir desigualdades entre grandes empresas e microempresas e empresas de pequeno porte, sem, no entanto violar princípio da isonomia, como bem destaca Sidney Bittencourt:

Ressalte-se, de plano, que o tratamento diferenciado para tais empresas nas licitações não conflita com o princípio da isonomia, porquanto resulta da própria situação de desigualdade dessas empresas em relação a outras de natureza diversa, pois, como já afirmado anteriormente, envolve o tratamento desigual a ser oferecido aos desiguais, com intuito de promover o desenvolvimento econômico.⁷

Nesta senda, desponta para análise que o maior benefício para microempresas e empresas de pequeno porte em relação aos procedimentos licitatórios (hoje também aplicados aos escritórios de advocacia), está no critério de desempate estabelecido no art. 44 da Lei Complementar nº 123/2006.

Segundo a referida norma, independentemente da modalidade de licitação adotada, quando participares do certame, microempresas e empresas de pequeno porte, será assegurada a preferência da contratação dessas, quando do certame saíam empatadas com licitante que não seja dessa categoria empresarial, observando nos termos do § 1º do art. 44 da LC nº 123/2006⁸, o empate ficto.

⁷ BITTENCOURT, Sidney. **As licitações públicas e o Estatuto Nacional das Microempresas: comentários específicos sobre licitação pública contemplados pela Lei Complementar nº 123, de 14.12.2006.** 2ª ed. rev ampl. e atual. Belo Horizonte: Forum, 2010, p. 25.

⁸ Lei Complementar nº 123/2006. § 1º do Art. 44 - Art. 44. Nas licitações será assegurada, como

O empate previsto no §1º consiste na realidade numa ficção jurídica, pois considera como empatadas as propostas de preço das micro e pequenas empresas com as demais licitantes, quando as propostas das microempresas e empresas de pequeno porte forem iguais ou até 10%(dez por cento) superiores à proposição melhor classificada, percentual esse que reduz para 5%(cinco por cento) quando o certame for realizado na modalidade de pregão.

Percebe-se, pois, ainda sem entrar na discussão sobre a obrigatoriedade de procedimentos licitatórios, no caso específico – para a contratação de escritórios jurídicos – que o ingresso da advocacia no simples permitirá o fortalecimento de novos escritórios, os quais concorrerão na forma acima explicitada com escritórios maiores e/ou de grande porte, muitos destes, já consolidados.

4. Conclusão

Pelo que se expôs neste artigo, vislumbra-se que o objetivo do presente estudo, ainda que contornado por uma brevidade, tencionou enaltecer a importância do simples para economia nacional e consequentemente a vitória da Advocacia Brasileira.

Nada obstante, não se desconsidera, que futuramente, novos trabalhos e perspectivas serão lançadas, a partir desta conquista e mudança na legislação pátria, que gerou efeitos para os escritórios de advocacia, que por hora, foi enfatizado no presente estudo.

Com este intuito, portanto, fora apresentado, de forma sucinta, repise-se, a importância da Lei Complementar nº 147/2014 para a classe, enfatizando que os escritórios que optarem pela adesão ao simples terão não só uma redução na carga tributária, como também benefícios aos que participarem de certames licitatórios.

critério de desempate, preferência de contratação para as microempresas e empresas de pequeno porte.

§ 1º Entende-se por empate aquelas situações em que as propostas apresentadas pelas microempresas e empresas de pequeno porte sejam iguais ou até 10% (dez por cento) superiores à proposta mais bem classificada.

Demonstrou-se ainda, que a referida lei complementar estimulará a formalização de novos escritórios, criando empregos, fato que, por certo, fortalecerá ainda mais a classe, o que por si só já demonstra que a Ordem dos Advogados do Brasil saiu fortalecida, e que cada gota de suor derramada em prol dessa causa, não foi em vão.

Referências

BITTENCOURT, Sidney. *As licitações públicas e o Estatuto Nacional das Microempresas: comentários específicos sobre licitação pública contemplados pela Lei Complementar nº 123, de 14.12.2006*. 2 ed. rev ampl. e atual. Belo Horizonte: Fórum, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio Carrazza. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MARTINS, James. BERTOLDI, Marcelo M. *Simples Nacional – Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007. p. 68.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Elementos de Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1986.

SIMÕES, Roberto. *6 anos do Supersimples – A criação de um ambiente favorável aos pequenos negócios..* Editor Márcio Metzker. Junho/2013.

DIREITOS FUNDAMENTAIS DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS E SUA CONFORMAÇÃO LEGISLATIVA

André Rufino do Vale¹

1. Considerações preliminares: os dispositivos constitucionais sobre as micro e pequenas empresas como normas de direitos fundamentais

A edição da Lei Complementar n. 147, de 7 de agosto de 2014, representa mais um importante passo na regulamentação das normas constitucionais relativas às micro e pequenas empresas: o artigo 179², originário da constituinte de 1988, e os demais dispositivos posteriormente inseridos por emendas constitucionais (o artigo 170, inciso IX³, e o artigo 146, inciso III, alínea “d”⁴). As alterações inovadoras implementadas no Estatuto da Micro e Pequena Empresa (Lei Complementar n. 123, de 2006) complementam e assim aperfeiçoam todo o sistema normativo que regula e concretiza esses dispositivos constitucionais. A teleologia de suas disposições é, portanto, efetivar a proteção da Constituição à atividade econômico-empresarial de pequeno porte.

¹ Procurador Federal. Coordenador da Assessoria Jurídica da Secretaria da Micro e Pequena Empresa da Presidência da República. Doutorando em Direito pela Universidad de Alicante (Espanha) e pela Universidade de Brasília. Mestre em Direito pela Universidade de Brasília. Mestre em Argumentação Jurídica pela Universidad de Alicante. Editor-Chefe do Observatório da Jurisdição Constitucional, do Instituto Brasiliense de Direito Público.

² Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, 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 de lei.

³ A Emenda Constitucional n. 6, de 1995, alterou o inciso IX do artigo 170 para definir, como princípio da ordem econômica, o “tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País”.

⁴ A Emenda Constitucional n. 42, de 2003, acrescentou a alínea “d” ao inciso III do artigo 146, atribuindo à lei complementar em matéria tributária a “definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239”.

Aspecto que tem sido pouco ressaltado é que esses dispositivos constitucionais, além de seu caráter de princípios ou diretrizes políticas da ordem econômica e social e de sua natureza de normas programáticas ou de mandamentos vinculantes para o legislador, constituem também genuínas *normas de direitos fundamentais*⁵.

Os direitos fundamentais na Constituição de 1988 não se restringem ao rol do Título II “dos direitos e garantias fundamentais” (composto pelos capítulos I a V que tratam dos direitos individuais e coletivos, dos direitos sociais e dos direitos políticos), mas também estão distribuídos ao longo de todo o texto constitucional, expressos em diversas disposições ou implícitos em seus variados complexos normativos⁶. A Constituição consagra o que se convencionou denominar de *sistema aberto* de direitos fundamentais (conforme o artigo 5, § 2º)⁷, que inclusive incorpora os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos aprovados pelo Congresso Nacional conforme processo legislativo especial (artigo 5º, § 3º)⁸.

Em muitos casos, os direitos fundamentais estão consagrados em dispositivos que albergam princípios da ordem tributária, econômica e financeira. Como reconhece a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, o princípio da anterioridade tributária constitui um direito fundamental do contribuinte⁹, pessoa física ou jurídica, e a doutrina do direito tributário tem encontrado nessa perspectiva interpretativa dos

⁵ Sobre as características das normas de direitos fundamentais, vide: VALE, André Rufino do. *Estrutura das normas de direitos fundamentais*. São Paulo: Saraiva; 2009.

⁶ Os direitos fundamentais não se confundem com as normas que os asseguram. Em outros termos, não existe uma correlação necessária entre os direitos e os enunciados deontológicos que conformam sua proteção normativa. E isso decorre da própria previsão contida no § 2º do art. 5º da Constituição brasileira de 1988, que, ao instituir o que se poderia chamar de *sistema aberto* de direitos fundamentais, revela a intenção do legislador constituinte de considerá-los como uma realidade mais abrangente do que as normas constitucionais que os garantem.

⁷ Art. 5º. § 2º - Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.

⁸ Art. 5º. § 3º Os tratados e convenções internacionais sobre direitos humanos que forem aprovados, em cada Casa do Congresso Nacional, em dois turnos, por três quintos dos votos dos respectivos membros, serão equivalentes às emendas constitucionais.

⁹ ADI 939, Rel. Min. Sydney Sanches, DJ 17.12.1993.

princípios do sistema tributário diversas implicações teóricas e práticas importantes, com resultados na sua proteção judicial efetiva. Da mesma forma, o Supremo Tribunal tem qualificado como verdadeiro direito o princípio da anterioridade eleitoral¹⁰, cuja titularidade recai sobre o cidadão-eleitor, o cidadão-candidato e também sobre os partidos políticos, concepção que também tem favorecido relevantes conclusões da teoria e da *praxis* a respeito da efetivação dessas normas constitucionais.

Uma perspectiva diferenciada que encare o conjunto das disposições constitucionais relativas à micro e pequena empresa (art. 146, inciso III, alínea “d”; art. 170, inciso IX, e art. 179) como um sistema normativo que assegura direitos fundamentais também pode revelar novos horizontes para sua interpretação, aplicação e efetivação.

Os tópicos que compõem este ensaio pretendem introduzir alguns pontos de abordagem dos direitos fundamentais das micro e pequenas empresas. Como se poderá perceber ao longo do texto, a adoção desse ponto de vista pode trazer perspectivas interessantes para a interpretação e aplicação dos dispositivos constitucionais em referência e da legislação infraconstitucional que os regulamenta, em especial da Lei Geral da Micro e Pequena Empresa, com as alterações operadas pela recente LC 147/2014, assim como para a sua proteção judicial efetiva, por meio das diversas ações constitucionais disponíveis.

2. Âmbito de proteção e conformação legislativa

O direito fundamental das micro e pequenas empresas, tal como definido na Constituição (especialmente no artigo 179), possui âmbito de proteção estritamente normativo, o que significa que sua definição constitucional não é suficiente e fica a depender da conformação e concretização por meio da legislação infraconstitucional. Assim, existe um mandamento constitucional ao legislador para que estabeleça as normas de organização e procedimento que possam compor um sistema normativo adequado à efetivação do direito.

Desde o advento da Constituição de 1988, uma série de leis visaram dar conformação a esse direito: a Lei n. 8.864/1994, que

¹⁰ ADI 3.685, Rel. Min. Ellen Gracie, julg. em 22.3.2006.

classificou as microempresas de acordo com a receita bruta anual e previu a escrituração simplificada e a dispensa de algumas obrigações nos campos fiscal, trabalhista, previdenciário, administrativo e creditício; assim como a Lei n. 9.317, de 1996, que estabeleceu o sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte, o SIMPLES; e a Lei n. 9.841, de 1999, que instituiu o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, dispondo sobre o tratamento jurídico diferenciado, favorecido e simplificado. Com a promulgação da Emenda Constitucional n. 42, de 2003, que acrescentou a alínea “d” ao inciso III do artigo 146, a conformação desse direito, especificamente quanto ao tratamento tributário diferenciado às micro e pequenas empresas, passou a estar reservada à lei complementar.

Além dessa *reserva absoluta de lei complementar*¹¹, a Constituição estabelece, em seu artigo 179, uma *reserva legal qualificada*¹², na medida em que deixa expressos os objetivos que devem ser perseguidos pelo legislador na conformação do direito, especificamente, o tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas, “visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei”.

A Lei Complementar n. 123, de 2006, com as alterações promovidas pela LC 147, de 2014, que atualmente estabelecem o Estatuto Nacional da Micro e Pequena Empresa, cumpre essa tarefa de conformação legislativa do âmbito de proteção do direito fundamental assegurado na

¹¹ A reserva de lei pode ser também *absoluta* ou *relativa*. Há *reserva legal absoluta* quando uma norma constitucional prescreve à lei a exclusividade na disciplina da totalidade de determinada matéria, subtraindo-a da regulamentação por outras fontes normativas, como pode ocorrer nas hipóteses em que a Constituição utiliza as seguintes expressões: “a lei criará”, “a lei disporá”, “a lei disciplinará”, “lei complementar estabelecerá”. MENDES, Gilmar Ferreira; VALE, André Rufino do. Comentários ao artigo 5º, inciso II, da Constituição. In: CANOTILHO, J.J Gomes; SARLET, Ingo Wolfgang; MENDES, Gilmar Ferreira; STRECK, Lenio Luiz. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva; 2013.

¹² Os direitos fundamentais podem estar submetidos à *reserva legal simples* ou à *reserva legal qualificada*. No primeiro caso, limita-se a Constituição a autorizar a intervenção legislativa sem fazer qualquer exigência quanto ao conteúdo ou à finalidade da lei; na segunda hipótese, a conformação ou restrição legislativa deve ser feita tendo em vista a persecução de determinado objetivo ou o atendimento de determinado requisito expressamente definido na própria Constituição. MENDES, Gilmar Ferreira; VALE, André Rufino do. Comentários ao artigo 5º, inciso II, da Constituição. In: CANOTILHO, J.J Gomes; SARLET, Ingo Wolfgang; MENDES, Gilmar Ferreira; STRECK, Lenio Luiz. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva; 2013.

Constituição. Sua finalidade precípua é compor um completo sistema normativo que permita às micro e pequenas empresas o pleno exercício de seus direitos, de acordo com as prescrições constitucionais.

Há um *conteúdo mínimo ou essencial* que a Constituição exige que seja respeitado e garantido pela legislação. Em suma, esse conteúdo jurídico tem duas dimensões básicas:

1. *Tratamento isonômico*: a exigência de isonomia, que já decorre de um princípio geral de direito e também, especificamente, do direito de igualdade protegido pelo artigo 5º, *caput*, do próprio texto constitucional, significa imposição de tratamento especial em razão do caráter jurídico e fático essencialmente distinto das micro e pequenas empresas em relação às demais atividades empresariais. A desigualdade na lei é logicamente oriunda da desigualdade fática que se consubstancia no tamanho ou porte diferenciado da atividade empresarial. Fundamentalmente, a diferenciação legal deve ter como objetivo a simplificação, a redução ou a eliminação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias.
2. *Tratamento proporcional*: a isonomia está intrinsecamente relacionada à proporcionalidade ou à razoabilidade da intervenção legislativa¹³. A reserva legal estabelecida pelo artigo 179 da Constituição é também *reserva legal proporcional*, na medida em que exige que o legislador adote medidas proporcionais (adequadas, necessárias e razoáveis) de tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas. Aqui sempre estará presente o necessário *controle de proporcionalidade da lei*, seja na qualidade de *proibição de*

¹³ Tem-se, aqui, o que a doutrina já denominou de *razoabilidade qualitativa*, que exige que a antecedentes iguais sejam imputadas, pela lei, consequências iguais, sem que haja exceções arbitrárias. Isso significa que a lei, para ser razoável, deve tratar igualmente aos iguais em iguais circunstâncias. De acordo com Ricardo Haro, “é *inegável que o ordenamento jurídico deve estabelecer lógicas e razoáveis distinções e classificações em categorias que a discricionariedade e sabedoria o inspirem, e que se baseiem em objetivas razões de diferenciação*”. HARO, Ricardo. *La razonabilidad y las funciones de control*. In: *El control de constitucionalidad*. Buenos Aires: Ed. Zavalia; 2003, p. 209.

*excesso (Übermassverbot) ou em sua versão de proibição de proteção insuficiente (Untermassverbot). Portanto, nesse âmbito, o princípio da reserva legal (Gesetzesvorbehalt) pode ser traduzido como princípio da reserva legal proporcional (Vorbehalt des verhältnismässigen Gesetzes)*¹⁴.

A LC 147, de 2014, ao promover alterações substanciais na LC 123, de 2006, foi editada tendo em vista concretizar ou densificar esse conteúdo jurídico de dupla face (isonomia e proporcionalidade), quando, por exemplo, estabelece normas ainda mais rígidas de garantia do tratamento diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas (em seus novos §§ 3 a 7º do artigo 1º) e, ainda, na medida em que, visando o aspecto da razoabilidade normativa, define a regra da “dupla visita” e assim impõe um caráter mais orientador do que sancionador à fiscalização do Poder Público em relação à atividade empresarial de pequeno porte (artigo 55 da LC 123, de 2006).

3. Titularidade do direito

A Constituição estabelece como titulares do direito consagrado no artigo 179 as microempresas e as empresas de pequeno porte, mas remete à lei a precisão desses conceitos. Há, também aqui, uma reserva legal quanto à especificação da titularidade do direito.

O texto constitucional sugere um *critério comparativo* que utiliza como referencial o tamanho ou o *porte da atividade empresarial*, o qual pode ser medido com base em diversos aspectos, tais como o volume de faturamento ou receita bruta da empresa, ou as características subjetivas do empreendimento, como o número de empregados. A LC 123, de 2006, utiliza o critério do faturamento anual da empresa, da seguinte forma: 1) microempresas são aquelas que auferiram, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); 2) pequena empresa ou empresa de pequeno porte é a que possui faturamento anual 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).

¹⁴ MENDES, Gilmar Ferreira; VALE, André Rufino do. Comentários ao artigo 5º, inciso II, da Constituição. In: CANOTILHO, J.J Gomes; SARLET, Ingo Wolfgang; MENDES, Gilmar Ferreira; STRECK, Lenio Luiz. *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva; 2013.

Assim, em síntese, são titulares do direito fundamental ao tratamento diferenciado a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o artigo 966 do Código Civil, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, que possuam receita bruta anual conforme os parâmetros acima mencionados.

A LC n.147/2014 alterou alguns aspectos da LC n. 123/2006 relativos a esse tema para fomentar a *universalização* do sistema Simples, incluindo em seu âmbito de proteção a empresa, em diversas categorias e atividades econômicas e profissionais, cujo faturamento anual seja inferior ou igual a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), as quais deverão observar tabela de alíquotas variáveis conforme a atividade desenvolvida. A estimativa é de que as novas medidas beneficiem mais de 450.000 (quatrocentas e cinquenta mil) empresas e cerca de 142 atividades econômicas e profissionais.

A Lei do Simples produz, com isso, um sistema normativo que, além de se caracterizar pelo tratamento jurídico diferenciado, é também extremamente *inclusivo*, na medida em que imediatamente amplia o leque de empresas beneficiadas e ao mesmo tempo cria condições jurídicas favoráveis para a constante e paulatina inclusão de atividades empresariais, muitas ainda pertencentes ao quadro de informalidade. Assim, ao produzir inclusão e formalização de empresas, submetendo-as a um regime administrativo, tributário, previdenciário e trabalhista simplificado, caracterizado pela desburocratização e pela redução ou eliminação de exigências e obrigações principais ou acessórias, esse sistema se aproxima das legislações mais avançadas quanto ao tema verificadas no direito comparado¹⁵.

¹⁵ Confira-se, por exemplo, a Recomendação da Comissão Europeia de 6 de maio de 2003, relativa à definição de micro, pequenas e médias empresas a ser utilizada nas políticas comunitárias aplicadas no interior da Comunidade e do Espaço Econômico da União Europeia. Na Espanha, por exemplo, conforme o relatório (Retrato de las PYME 2014) apresentado pelo Governo (Ministerio de Industria, Energía y Turismo), das 3.142.928 (três milhões, cento e quarenta e duas mil, novecentos e vinte e oito) empresas existentes no país, 3.139.106 (três milhões, cento e trinta e nove mil, cento e seis) empresas são qualificadas como PYMES- Micro, Pequeñas y Medianas Empresas, o que significa 95,7% do total de empresas.

4. Dupla dimensão

A qualificação dos dispositivos constitucionais que determinam o tratamento diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas como normas de direitos fundamentais permite entender algumas características importantes desse tipo de normas.

As normas que consagram direitos fundamentais não são apenas constitutivas de direitos subjetivos (em sentido amplo), mas operam também como valores objetivos do sistema jurídico. Isso significa que os direitos fundamentais não podem ser entendidos apenas do ponto de vista de certas concepções individualistas, pelo que acabariam sendo resumidos a um emaranhado de posições jurídico-subjetivas em face do Estado. Os direitos fundamentais são também a expressão normativa do conjunto de valores básicos de uma sociedade.

Nessa perspectiva, a doutrina tem feito alusão a uma “dupla dimensão”, uma “dupla natureza”, um “duplo caráter” ou uma “dupla função” dos direitos fundamentais¹⁶. Entende-se, assim, que os direitos fundamentais possuem, além de uma *dimensão subjetiva*, que os fazem direitos voltados para o indivíduo, uma *dimensão objetiva*, transformando-os também em valores ou fins a serem perseguidos por toda a sociedade. Apresentam-se, na normativa constitucional, como marco de proteção de situações jurídicas subjetivas e, ao mesmo tempo, como conjunto de valores objetivos¹⁷.

5. Direito subjetivo: os deveres de abstenção e de prestação por parte do Poder Público

Na qualidade de direitos subjetivos, os direitos fundamentais das micro e pequenas empresas expressam pretensões em face do Estado, que se traduzem em dois tipos básicos.

¹⁶ ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. Coimbra: Almedina; 2001, p. 110. QUEIROZ, Cristina M. M.. *Direitos Fundamentais. Teoria Geral*. Coimbra: Coimbra Editora; 2002, p. 96. MARTÍN-RETORTILLO BAQUEL, Lorenzo; OTTO Y PARDO, Ignacio. *Derechos fundamentales y Constitución*. Madrid: Civitas; 1988, p. 53. FERNÁNDEZ SEGADO, Francisco. *La teoría de los derechos fundamentales en la doctrina constitucional*. In: *Revista Española de Derecho Constitucional*, año 13, n° 39, septiembre/diciembre, 1993.

¹⁷ PÉREZ LUÑO, Antonio E.. *Los derechos fundamentales*. Madrid: Tecnos; 1998, p. 20-21.

Em primeiro lugar, trata-se de um *direito a ações negativas* por parte do Estado, exigindo de seus Poderes Públicos (Executivo, Legislativo e Judiciário) um *dever de abstenção* e de *não intromissão* na atividade empresarial. Em segundo lugar, e de modo complementar, tem-se um *direito a ações positivas* por parte do Estado, que se correlaciona com um *dever de prestação* dos Poderes Públicos. Tem-se, assim, *direitos a prestações positivas* (em sentido amplo) pelo Estado, que se dividem em duas espécies: 1) *direitos a prestação em sentido estrito*: exigem do Estado a realização das condições fáticas ou materiais para o pleno desfrute dos direitos fundamentais por parte das micro e pequenas empresas; 2) *direitos à organização e ao procedimento*: impõem ao Estado a atuação normativa para a criação de estruturas organizacionais e de procedimentos necessários à efetivação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido de que trata o artigo 179 da Constituição. Esses aspectos serão melhor abordados em tópicos posteriores.

6. Valor da ordem econômica e social

Como se referiu anteriormente, os direitos fundamentais não podem ser concebidos unicamente como direitos subjetivos, destinados à proteção de situações individuais, ou como liberdades, poderes, competências, cujo significado maior encontra-se na delimitação de uma esfera de imunidade individual face ao Estado. O direito subjetivo fundamental, como posição primordial, não explica todas as consequências que resultam da expressão jurídica de direitos fundamentais, ou seja, não abarca toda a relevância jurídica das normas que os contemplam. As normas de direitos fundamentais, para serem entendidas por completo, devem ser consideradas em sua dupla dimensão: como constitutivas de direitos subjetivos e, ao mesmo tempo, como expressão de valores objetivos da ordem constitucional¹⁸.

¹⁸ Assim, para Canotilho, por possuírem uma dupla dimensão, as normas de direitos fundamentais estão sujeitas a uma fundamentação subjetiva e, por outro lado, a uma fundamentação objetiva. A fundamentação subjetiva procura realçar o significado ou relevância da norma de direito fundamental para o indivíduo, para seus interesses, para sua situação da vida, para sua liberdade, enfim, para sua personalidade. A fundamentação objetiva, por outro lado, tem em vista salientar a função objetiva do direito fundamental, como valor, apresentando sua importância para a coletividade, para o interesse público, para a vida comunitária. CANOTILHO, J. J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*. 6ª Ed. 2002, p. 1242.

Os direitos fundamentais das micro e pequenas empresas constituem *valores da ordem econômica e social* sob a Constituição brasileira de 1988. Nesse aspecto, eles representam também diretrizes políticas para o desenvolvimento econômico e social do país, e desse modo oferecem todo um lastro axiológico e teleológico para a ação política dos Poderes Públicos na criação e definição de políticas de implementação do tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas, nas esferas tributária, administrativa, trabalhista, previdenciária e financeira.

7. Eficácia irradiante

A dimensão objetiva permite explicar outros efeitos produzidos pelas normas de direitos fundamentais. Em primeira linha, o significado axiológico dos direitos fundamentais revela o *efeito de irradiação* por todo o ordenamento jurídico das normas constitucionais que os definem. Esse efeito de irradiação afeta as três funções do Estado: se estende à conformação material das normas pelo legislador, que devem incorporar os valores expressos no conteúdo objetivo dos direitos fundamentais; à atuação do Poder Executivo, em suas funções administrativas ou normativas; e à interpretação e aplicação das normas por parte dos juízes¹⁹. O conteúdo valorativo das normas de direitos fundamentais tende a impregnar todo o funcionamento do ordenamento jurídico e de seus subsistemas, mesmo os de Direito Privado, o que revela uma peculiar *vis expansiva* das normas de direitos fundamentais²⁰.

Interessante notar, neste aspecto, que a LC 147, de 2014, em um de seus principais dispositivos, reforça esse efeito irradiante da norma do artigo 179 da Constituição, ao prescrever que “toda nova obrigação que atinja as microempresas e empresas de pequeno porte deverá apresentar, no instrumento que a instituiu, especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido para cumprimento”. Em verdade, a LC 147/2014 trata de deixar explícito algo que já decorre da própria norma constitucional e de sua eficácia irradiante por todo o ordenamento

¹⁹ BÖCKENFÖRDE, Ernst-Wolfgang. *Escritos sobre derechos fundamentales*. Baden-Baden: Nomos Verlagsgesellschaft; 1993, p. 111.

²⁰ ALONSO GARCÍA, Enrique. *La interpretación de la Constitución*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales; 1984, p. 362. QUEIROZ, Cristina M. M.. *Direitos Fundamentais. Teoria Geral*. Coimbra: Coimbra Editora; 2002, p. 269 e ss.

jurídico, a qual condiciona toda a produção dos atos jurídicos, os quais ficam vinculados à sua *força normativa*.

8. Eficácia nas relações privadas (*Drittwirkung*)

Essa força expansiva das normas de direitos fundamentais também proporciona uma “força vinculativa generalizada”²¹, que engloba, além dos poderes públicos, os sujeitos privados. Assim, desse poder de irradiação das normas de direitos fundamentais decorre a sua potencial eficácia nas relações privadas²². Como afirma Vieira de Andrade, “partindo-se do postulado de que os direitos fundamentais, na sua dimensão subjetiva, se referem exclusivamente às relações entre os particulares e o Estado, conclui-se que será na sua dimensão objetiva, enquanto normas constitucionais e valores comunitários, que se justifica e exprime a respectiva eficácia fora do âmbito dessas relações, em especial nas relações dos particulares entre si»²³. De acordo com a dimensão objetiva, portanto, está justificada uma ampla eficácia das normas de direitos fundamentais, em todos os âmbitos do ordenamento jurídico, mesmo no Direito Privado, assim como uma ampla vinculação, que não fica restrita aos poderes públicos, mas alcança também as relações entre particulares. As normas de direitos fundamentais, nesse sentido, desencadeiam tanto uma *eficácia vertical*, em relação ao Estado, como uma *eficácia horizontal*, no âmbito das relações privadas, ou *Drittwirkung* (eficácia entre terceiros).

Os direitos fundamentais das micro e pequenas empresas possuem essa vocação para desenvolver eficácia nas relações entre privados. É justamente no âmbito dessas relações que a atividade econômico-empresarial se desenvolve e onde os direitos fundamentais são potencialmente oponíveis a outros sujeitos empresariais ou entes privados, os quais ficam obrigados a observar as exigências constitucionais de tratamento favorecido e diferenciado para as empresas de pequeno porte.

²¹ ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. Coimbra: Almedina; 2001, p. 141.

²² VALE, André Rufino do. *Eficácia dos direitos fundamentais nas relações privadas*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor; 2004.

²³ ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. Coimbra: Almedina; 2001, p. 141.

9. Normas de organização e procedimento

Tal como já abordado acima, a dimensão objetiva das normas de direitos fundamentais também se traduz no *dever geral de proteção* desses direitos por parte dos poderes públicos. Com efeito, como expressão de um sistema de valores objetivos que conforma todo o ordenamento jurídico, as normas de direitos fundamentais instituem não apenas direitos individuais de defesa (mandatos de abstenção), mas deveres positivos de proteção e realização desses direitos por parte do Estado. Essa proteção e realização se articula por meios variados, dentre os quais cobra especial relevo a implementação de *normas de organização e procedimento* destinadas a proporcionar aos titulares os instrumentos (processuais, procedimentais, de organização etc.) necessários para o devido resguardo de seus interesses²⁴.

A LC 123, de 2006, agora alterada pela LC 147, de 2014, tem essa função de estabelecer as normas de organização e procedimento que proporcionem às micro e pequenas empresas o exercício de seus direitos assegurados pelo artigo 179 da Constituição.

10. Garantia institucional

As normas de direitos fundamentais também podem ser caracterizadas como *garantias institucionais*, ou seja, como conjunto jurídico-normativo que regula um determinado setor da realidade econômica, social ou administrativa em torno de um direito fundamental e em vista da sua realização²⁵. Assim, se na dimensão subjetiva as normas de direitos fundamentais asseguram direitos subjetivos, na dimensão objetiva elas

²⁴ Sobre a realização e garantia dos direitos fundamentais por meio de normas de organização e procedimento, vide: HESSE, Konrad. Significado de los derechos fundamentales. In: BENDA, MAIHOFER, VOGEL, HESSE, HEYDE. *Manual de Derecho Constitucional*. Madrid: Marcial Pons; 1996, p. 101-103. Nesse contexto, Häberle complementa a teoria dos *status* de Jellinek para instituir o conceito de *status activus procesualis*. HÄBERLE, Peter. *Pluralismo y Constitución. Estudios de Teoría Constitucional de la sociedad abierta*. Madrid: Tecnos; 2002, p. 193-201.

²⁵ ANDRADE, José Carlos Vieira de. *Os direitos fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*. Coimbra: Almedina; 2001, p. 139.

constituem garantias institucionais de direitos fundamentais²⁶. Segundo a dimensão institucional, essas normas constituem uma “garantia jurídico-constitucional” de “âmbitos vitais”, “relações vitais”, “regulações objetivas”, como a liberdade de contrato, a propriedade, a herança, a regulação do matrimônio e da família, a liberdade de associação, de reunião e a liberdade sindical, destinadas à garantia de direitos fundamentais.

O tratamento diferenciado exigido pelo artigo 179 da Constituição funciona, assim, como uma garantia institucional do pleno exercício da atividade empresarial de pequeno porte.

11. Cláusula pétrea

Uma das consequências mais importantes da caracterização dos dispositivos constitucionais sobre as micro e pequenas empresas como um sistema normativo de direitos fundamentais é a sua proteção reforçada contra reformas constitucionais que intentem restringi-las ou suprimi-las. Como normas asseguradoras de direitos fundamentais, elas se qualificam como verdadeiras *cláusulas pétreas* ou *garantias de eternidade*. Qualquer intenção legislativa de modificação de seu conteúdo essencial fica proibida, conforme o artigo 60, § 4º, inciso IV, da Constituição, e as propostas de alterações por emendas constitucionais em seus diversos aspectos permanecem submetidas aos limites formais e materiais exigidos pelo mesmo artigo 60.

Nesse sentido, também é importante destacar que, na qualidade de direitos fundamentais consagrados na ordem constitucional, as normas em referência estão protegidas pela cláusula de *proibição de retrocesso*, a qual obstaculiza eventuais mudanças constitucionais cuja consequência normativa seja a restrição, a supressão ou eliminação desses direitos ou de seus aspectos essenciais. O tratamento diferenciado e favorecido à micro e pequena empresa é assim considerado como um avanço histórico-institucional e uma conquista jurídica, política e social do país, a qual não pode sofrer retrocessos.

²⁶ HÄBERLE, Peter. *La garantía del contenido esencial de los derechos fundamentales*. Madrid: Dykinson; 2003, p. 71.

12. Considerações finais: a proteção judicial efetiva dos direitos fundamentais das micro e pequenas empresas

As considerações contidas em cada tópico deste breve artigo sugerem perspectivas importantes para a interpretação e aplicação das normas constitucionais relativas às micro e pequenas empresas e da legislação infraconstitucional que as regulamenta. As consequências jurídico-normativas da qualificação desse sistema normativo como um sistema protetivo de direitos fundamentais podem funcionar como *vetores hermenêuticos* do Estatuto da Micro e Pequena Empresa, especialmente das inovações legislativas trazidas pela LC 147, de 2014.

Além de oferecerem perspectivas diferenciadas de interpretação, elas podem abrir vias importantes para a *proteção judicial efetiva* dos direitos das micro e pequenas empresas. Os titulares desses direitos podem se utilizar de todas as *ações constitucionais* disponíveis para fazer valer seus direitos. O direito à tutela judicial efetiva e às garantias constitucionais do devido processo legal é um corolário dessa proteção dos direitos fundamentais da micro e pequenas empresas.

Assim, por exemplo, a eventual ausência de norma regulamentadora que inviabilize o pleno exercício desses direitos configura uma *omissão legislativa inconstitucional*, na medida em que viola os deveres de proteção normativa que exigem do Estado a criação de normas de organização e procedimento necessárias para a plena efetividade do direito, e, com isso, dá ensejo à impetração do *mandado de injunção* pela empresa afetada. Ademais, os atos dos poderes públicos que de qualquer modo violem o direito subjetivo ao tratamento diferenciado ou, por exemplo, desrespeitem a regra da dupla visita (imposta pela nova LC 147, de 2014) e assim transgridam a fiscalização administrativa de caráter orientador, podem ser contestados pelas empresas afetadas por meio da ação constitucional do *mandado de segurança*. E outras múltiplas possibilidades de judicialização de demandas, as quais não precisam ser aqui explicitadas, permanecem abertas às empresas titulares desses direitos. O importante é que, ao se adotar essa perspectiva, as questões jurídicas originadas de eventuais violações à legislação específica em referência ultrapassam o plano da legalidade para se tornarem genuínas *questões constitucionais* em torno de direitos e garantias fundamentais, com todas

as consequências que isso pode suscitar para o processo nos tribunais. Há, aqui, inegavelmente, um reforço na proteção judicial efetiva do tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas.

Enfim, à guisa de conclusão, deve-se mais uma vez enfatizar a importância, por tudo o que foi exposto, dessa qualificação das disposições constitucionais referentes às micro e pequenas empresas como um complexo normativo protetivo de direitos fundamentais.



A LEI COMPLEMENTAR Nº 147, O NOVO SIMPLES, A ADVOCACIA-GERAL DA UNIÃO E A ATIVIDADE DE FISCALIZAÇÃO ORIENTADORA

*Arnaldo Sampaio de Moraes Godoy¹
Luís Inácio Lucena Adams²*

1. Introdução

A Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014, remodelou, substancialmente, as fórmulas existentes de tributação simplificada, tais como originariamente previstas no contexto da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, especialmente no que se refere à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação.

O modelo originário ficou conhecido como o modelo do SIMPLES. As alterações da Lei Complementar nº 147, de 2014, apontam para arranjos institucionais de correção, pelo que se admite a concepção de um NOVO SIMPLES. Especialmente, há substancial modificação no regime de fiscalização, em alguns casos, o que permite que se reconheça no NOVO SIMPLES uma atividade de fiscalização orientadora. Prestigia-se, em algumas hipóteses, uma atuação pedagógica, preventiva, esclarecedora. É o tema da fiscalização no regime de segunda visita.

Há de se registrar também o novo tratamento dado aos escritórios de advocacia. O novo modelo revogou o inciso XI do art. 17 da Lei Complementar nº 123. Aboliu-se a antiga vedação do recolhimento simplificado por sociedades empresariais com prestação de serviço decorrente de “*atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não*”. Por isso,

¹ Consultor-Geral da União da Advocacia-Geral da União.

² Ministro de Estado Advogado-Geral da União.

aos escritórios de advocacia, compreendidos na fórmula identificadora acima reproduzida, garantiu-se a adesão ao modelo do SIMPLES. Deve-se reconhecer que, cumpridos os requisitos da lei, confere-se um grande avanço à atividade. A simplificação do modelo tributário dos escritórios de advocacia propiciará ganhos de escala, incrementando-se a qualidade dos serviços prestados. O NOVO SIMPLES indiretamente acompanha também o art. 133 da Constituição Federal, no sentido de que o advogado é indispensável à administração da Justiça.

Quanto à atividade de fiscalização orientadora, a Advocacia-Geral da União-AGU vem sinalizando, nesse sentido, pelo que, no presente ensaio, sustenta-se que inovações da Lei Complementar nº 147 atendem a orientações da AGU, confirmando-se modelo legislativo dotado de qualidade, propício para a melhoria das relações entre a Administração e o Administrado, o Fisco e o Contribuinte, o Estado e o Cidadão. Do ponto de vista da legística, do estudo da qualidade das leis, sob esse aspecto essencial, a Lei Complementar nº 147 propicia um ganho para todos.

Ilustrativo de sinalização, por parte da AGU, quanto à referida necessidade de fiscalização orientadora, é o conteúdo de parecer produzido junto à Consultoria-Geral da União, a propósito de dissenso entre a Procuradoria-Geral Especializada junto ao IBAMA-PFE/IBAMA e a Assessoria Jurídica junto à Secretaria da Micro e Pequena Empresa-AJ/SMPE, quando se discutiu a orientação fiscalizadora, a qual, entendeu-se, também se aplicaria à fiscalização relativa a problemas ambientais, em âmbito de micro e pequenas empresas, bem entendido. É do que tratamos em seguida.

2. A intervenção da AGU em dissenso entre a Procuradoria-Geral Especializada junto ao IBAMA- PFE/IBAMA e a Assessoria Jurídica junto à Secretaria da Micro e Pequena Empresa-AJ/SMPE

Controvérsia entre as consultorias jurídicas que atuam junto no IBAMA e a Secretaria da Micro e Pequena Empresa suscitou, por parte da Advocacia-Geral da União, fixação de entendimento quanto ao alcance do art. 55 da Lei Complementar nº 123, de 2006, em relação à fiscalização ambiental realizada nas microempresas e nas empresas de pequeno porte.

Litigância em matéria de direito ambiental, frequentemente, envolve disputas entre órgãos e entes da Administração, ao invés de disputas entre a Administração e terceiros particulares³.

No núcleo, interpretação da redação original do art. 55 da Lei Complementar nº 123, de 2006, que em seguida reproduzimos, com ênfase nossa: “A fiscalização, no que se refere aos aspectos trabalhista, metrológico, sanitário, **ambiental** e de segurança, das microempresas e empresas de pequeno porte deverá ter natureza prioritariamente orientadora, quando a atividade ou situação, por sua natureza, comportar grau de risco compatível com esse procedimento”.

A Procuradoria Federal Especializada que atua junto ao IBAMA sustentou entendimento no sentido de que o termo “ambiental”, tal como originariamente constante do art. 55 da Lei Complementar nº 123, de 2006, referia-se, tão somente, ao meio ambiente do trabalho. A regra, no entender do IBAMA, qualificaria questão trabalhista, e não ambiental, pelo que o regime de fiscalização seria regido por regras gerais de poder de polícia, tais como aplicadas pela autarquia federal de proteção ambiental. O regime de internalização de externalidades negativas, que também se resolve em fórmulas de fiscalização, no entender do IBAMA, não seria alcançado pela Lei do SIMPLES, na sua redação original⁴. Como se verá, não foi o entendimento que vingou.

Na compreensão do IBAMA, o disposto originariamente no art. 55 da Lei do SIMPLES somente poderia ser interpretado “no sentido de que a fiscalização orientadora deve estar relacionada às áreas de abrangência da lei, balizadas pela Constituição, quais sejam, administrativa, tributária, previdenciária e creditícia (...) sendo que a lei, desenvolvendo a linha administrativa, acrescentou as questões trabalhistas”⁵. Além do que, ao que consta, o IBAMA sustentou também que “o meio ambiente referido no art. 55 da LC nº 123, de 2006, só pode ser o meio ambiente do trabalho, não alcançando o macro ambiente, constituído pelo meio ambiente natural, objetivo de proteção por parte do IBAMA”⁶. Por

³ Cf. Findley, Roger W. e Farber, Daniel A., *Environmental Law in a nutshell*, St. Paul: West-Group, 2000, p. 1. No original: “*Environmental litigation often involves disputes with governmental agencies rather than between private parties*”.

⁴ Informações colhidas no Processo nº 00095.000547/2013-26.

⁵ Parecer nº 075/2013/DECOR/CGU/AGU, de autoria de Maria Cristina Novais Labanca, Advogada da União.

⁶ Parecer nº 075/2013/DECOR/CGU/AGU, de autoria de Maria Cristina Novais Labanca, Advogada da União.

fim, a Procuradoria-Federal Especializada que atua junto ao IBAMA argumentou que “a legislação ambiental já elegeu suas infrações que comportam risco compatível com uma atuação fiscalizatória preventiva”⁷.

Em sentido contrário, a Assessoria Jurídica que atua junto à Secretaria da Micro e Pequena Empresa, sustentou, da forma como segue:

- a) *a Interpretação conferida ao art. 55 da LC n° 123, de 2006, pela PFE/IBAMA, relativa ao tratamento diferenciado em favor das micro e pequenas empresas requerido pelo art. 179 da Constituição Federal;*
- b) *incorre em equívoco a interpretação dada pela PFE/IBAMA, pois de acordo com interpretação gramatical é possível que o artigo em questão menciona cinco aspectos sujeitos à fiscalização orientadora (o trabalhista, o metrológico, o sanitário, o ambiental e o de segurança) e não apenas um (o trabalhista) como defendido;*
- c) *se este fosse o sentido da norma, somente o Ministério do Trabalho estaria sujeito ao art. 55 da LC n° 123, de 2006. Além disso, o § 3° do art. 55 não mencionaria no plural “órgãos e entidades competentes” e o § 4° não teria o cuidado de excluir do seu âmbito de incidência o “processo administrativo fiscal relativo a tributos”;*
- d) *o propósito da norma com a dupla visitação é promover “uma cultura construtiva da orientação”, antes da lavratura do auto de infração;*
- e) *a LC n° 123, de 2006, veicula normas gerais relativas ao tratamento diferenciado em favor das micro e pequenas empresas requerido pelo art. 179 da Constituição Federal, não podendo assim ser relativizada por atos infralegais”⁸*

⁷ Parecer n° 075/2013/DECOR/CGU/AGU, de autoria de Maria Cristina Novais Labanca, Advogada da União.

⁸ Parecer n° 075/2013/DECOR/CGU/AGU, de autoria de Maria Cristina Novais Labanca, Advogada da União.

Constatada a divergência, à Consultoria-Geral da União-CGU foi necessário fixar linha de entendimento, porquanto dois questionamentos necessitavam de enfrentamento. A CGU deveria esclarecer a acepção do termo *ambiental*, tal como na lei complementar sob comento redigido, isto é, se a norma trataria tão-somente, do meio ambiente laboral, ou se o meio ambiente na regra mencionado alcançaria o conceito de meio-ambiente em sentido amplo.

E de um ponto de vista operacional, vencida a primeira questão, dever-se-ia também investigar como deveriam proceder órgãos e entidades da Administração Pública relativamente a eventuais autos de infração lavrados (e possíveis multas decorrentes), na hipótese de desconformidade com o art. 55 da Lei do SIMPLES, na redação originária.

Entendeu-se, quanto ao primeiro item (que é central) que “(...) não teria qualquer sentido utilizar-se do termo *ambiental* para se referir, apenas, à fiscalização do ambiente de trabalho, uma vez que já elencou como aspecto a ser fiscalizado, o trabalhista. O que, por certo, já contempla, dentre outros aspectos, a fiscalização do ambiente de trabalho (...)”⁹. Argumentou-se, como segue:

14. *Além disso, topograficamente, referido artigo está inserido no capítulo VII da LC n° 123, de 2006, que trata, genericamente, da fiscalização orientadora, logo abaixo do capítulo que cuidou da simplificação das relações de trabalho.*
15. *Se o objetivo da fiscalização orientadora fosse alcançar apenas a atividade trabalhista, como defende a PFE/IBAMA, tal dispositivo estaria inserido no capítulo anterior, qual seja, o da simplificação das relações de trabalho. O que não ocorreu. Levando-nos a inferir que por essa previsão genérica, o objetivo da citada regra é alcançar outras áreas e não apenas a trabalhista.*
16. *Ademais, quando a norma quis afastar outras áreas não contempladas pelo citado regramento, o fez expressamente, conforme se verifica do parágrafo quarto do citado artigo: O disposto neste artigo não se aplica ao processo*

⁹ Parecer n° 075/2013/DECOR/CGU/AGU, de autoria de Maria Cristina Novais Labanca, Advogada da União.

administrativo fiscal relativo a tributos, que se dará na forma dos arts. 39 e 40 desta Lei Complementar.

17. *Não se pode olvidar ainda que o objetivo da norma em destaque é promover a simplificação e desburocratização do tratamento jurídico às microempresas e empresas de pequeno porte em relação às obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, em consonância com o disposto no art. 179 da Constituição Federal. Sendo que o termo administrativas deve ser considerado em seu sentido amplo, já que a CF não apresentou qualquer limitação. Em razão disso, além da atividade trabalhista, a LC n° 123, de 2006, incluiu as atividades metrológica, sanitária e ambiental, cujo poder de polícia em relação a elas é exercido por órgãos que integram à Administração Pública, inserindo-se, portanto, no conceito de atividades administrativas.*
18. *Convém acrescentar ainda o disposto no art. 77 da citada LC n° 123, de 2006, no qual se verifica que, além do Ministério do Trabalho e Emprego e da Secretaria da Receita Federal. Outros órgãos da administração federal direta e indireta também participam da consecução dos objetivos pretendidos pela lei.¹⁰*

Contrariou-se a Instrução Normativa do IBAMA n° 6, de 2011, que dispunha que a regra do art. 55 da Lei do SIMPLES aplicava-se restritamente às fiscalizações das condições sanitárias, de segurança e ambiental do trabalho.

Quanto à segunda indagação, relativa ao procedimento relativo a autos-de-infração construídos em desconformidade com o art. 55 da Lei do SIMPLES, em sua redação original, opinou-se que a solução deveria ser do próprio IBAMA, porquanto tratava-se de organização interna de serviços.

Forte no art. 179 da Constituição Federal, Advogado da União que chefia o Departamento de Coordenação e Orientação e Coordenação de Órgãos Jurídicos-DECOR junto à CGU, ressaltou que “*não teria*

¹⁰ Parecer n° 075/2013/DECOR/CGU/AGU, de autoria de Maria Cristina Novais Labanca, Advogada da União.

*sentido restringir apenas essa fiscalização ao ambiente do trabalho, como quer o IBAMA, pois esse posicionamento não estaria em sintonia com (...) a Constituição Federal*¹¹. Uma interpretação sistemática do conjunto alcançado pelo normativo orientou a posição dos advogados que atuam na Consultoria-Geral da União.

Resolveu-se o dissenso em favor da Assessoria Jurídica junto à Secretaria da Micro e Pequena Empresa-AJ/SMPE. Substancializou-se orientação em favor da pretensão da referida assessoria jurídica. Pode-se, assim, perceber alguma linha conceitual de aproximação, o conteúdo do parecer acima mencionado e o novo comando, na forma do art. 55, como redigido na Lei Complementar nº 147, de 2014. É do que tratamos em seguida.

3. O novo art. 55 da Lei Complementar nº 123, de 2006

A Lei Complementar nº 147, de 2014, alterou o art. 55 da Lei Complementar nº 123, de 2006, insistindo no critério da dupla visita. Há também alteração de redação, que ampliou o alcance de matéria ambiental, no sentido de que a fiscalização orientadora também deverá ser efetivada no caso de ocupação do solo das microempresas e empresas de pequeno porte. A locução “ocupação do solo” ampliou, definitivamente, o conteúdo e o alcance de matéria ambiental, no regime da tributação simplificada¹².

Dispôs-se que

a fiscalização, no que se refere aos aspectos trabalhista, metrológico, sanitário, ambiental, de segurança e de uso e ocupação do solo das microempresas e empresas de pequeno porte deverá ter natureza prioritariamente orientadora, quando a atividade ou situação, por sua natureza, comportar grau de risco compatível com esse procedimento.

¹¹ Despacho nº 123/2013/SFT/CGU/AGU, de autoria de Sérgio Eduardo de Freitas Tapety.

¹² Eis o teor da nova redação: Art. 55. *A fiscalização, no que se refere aos aspectos trabalhista, metrológico, sanitário, ambiental, de segurança e de uso e ocupação do solo das microempresas e empresas de pequeno porte deverá ter natureza prioritariamente orientadora, quando a atividade ou situação, por sua natureza, comportar grau de risco compatível com esse procedimento.*

Fixou-se também que o critério de dupla visita para lavratura de autos de infração será observado, exceto na hipótese de infração por falta de registro de empregado ou anotação da Carteira de Trabalho e Previdência Social – CTPS, ou, ainda, na ocorrência de reincidência, fraude, resistência ou embaraço a fiscalização. Quanto à dupla visita, a lei dispôs que sua inobservância implicará nulidade do auto de infração, ainda que a obrigação sindicada seja acessória.

4. Conclusões

O regime instaurado pela Lei Complementar nº 147, de 2014, entre outros, prestigiou a atividade de fiscalização preventiva, critério que decorre da utilização do instituto da dupla visita. A utilização da locução “de uso e de ocupação do solo”, agregada a expressão “microempresas e empresas de pequeno porte”, definitivamente, ampliou o regime fiscalizatório da dupla visita nas hipóteses de poder de polícia ambiental, como já preconizado e entendimento da Advocacia-Geral da União.

A fórmula da dupla visita fortalece a compreensão de um direito administrativo consensual, com foco no cidadão, centrado em medidas de aproximação e de parceria, em detrimento de um direito administrativo calcado na repressão e em medidas de intervenção maior, as quais, quando judicializadas, eternizam discussões centradas no procedimento e não nos resultados.

A INCLUSÃO DA ADVOCACIA NO SIMPLES NACIONAL E A EXTRAFISCALIDADE TRIBUTÁRIA PARA A CONCRETUDE DO ARTIGO 133 DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

Breno Dias de Paula¹

O presente artigo tem por objetivo avaliar de que forma a inclusão da advocacia no Simples Nacional, por meio da Lei Complementar 147/2014, se manifesta como ferramenta da extrafiscalidade tributária tendo como paradigma o sistema constitucional tributário, bem como a leitura de que a extrafiscalidade é um relevante instrumento a serviço do Estado para alcançar finalidades outras que não a mera arrecadação.

Segundo estudos, com a inclusão das sociedades de advogados no Simples Nacional, o número de escritórios no país deve aumentar dos atuais 20 mil para 126 mil em até cinco anos.

No regime simplificado, as sociedades de advogados com faturamento até R\$ 3,6 milhões poderão pagar alíquota única de 4,5% a 16,85% de tributos.

Ou seja, essa postura legislativa irá favorecer e facilitar o desempenho da advocacia com a formalização da atuação de advogados e sociedades de advocacia.

Ademais, a instituição do Simples Nacional aos advogados brasileiros materializa o princípio da igualdade tributária (150, II, CF) e capacidade contributiva (145, § 1º, CF), pois beneficiará principalmente os advogados mais necessitados, aqueles que têm menor renda.

Assim, a qualidade dos serviços jurídicos se aperfeiçoa com melhores condições para o advogado prestar seus serviços com estruturas mais aparelhadas, tendo como alvo a sociedade que poderá desfrutar desta melhoria.

Não é demais lembrar que a Constituição Federal, em seu artigo 170, inciso IX, reclama proteção especial às micro e pequenas empresas, tão relevantes ao pleno e efetivo desenvolvimento do país.

¹ Advogado Tributarista. Membro Consultor da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB. Mestre em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro (UERJ). Especialista em Política e Direito Tributário pela Fundação Getúlio Vargas – Distrito Federal. Professor de Direito Tributário na Universidade Federal de Rondônia - UNIR.

A Lei n. 8.906/94 ao dispor sobre a finalidade da Ordem dos Advogados do Brasil, mais precisamente em seu artigo 44, inciso II, estabeleceu caber a ela a missão de “promover, com exclusividade, a representação, a defesa, a seleção e a disciplina dos advogados em toda a República Federativa do Brasil.”

Diante dessa garantia constitucional e legal, o Conselho Federal da OAB debateu com a sociedade para aprovação de projeto de lei que estendeu os benefícios tributários do Simples Nacional, previstos na Lei Complementar n. 123/2006.

Urge relevante destacar, nesse contexto, que os tributos podem ser utilizados não somente com intuito de abastecimento dos cofres públicos, mas, com ênfase e sucesso, também para intervir na economia.

E os ordenamentos não podem prescindir dessa força intervencionista do Estado na economia. Com efeito, somente o Estado, segundo os valores constitucionais, tem os meios e as condições para cumprir tal desiderato.

Helena Torres leciona que

(...) a Constituição Federal, ao atribuir a função intervencionista ao Estado, exige dos seus agentes o múnus de cumprir a tarefa de concretização da justiça distributiva, segundo os critérios e meios disponíveis, mas sempre em conformidade com os fins designados no texto constitucional.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 170, consagra expressamente as principais características para alcançar o desenvolvimento socioeconômico adequado:

Art. 170: A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da existência social, observados os seguintes princípios:

(...)

III – função social da propriedade;

(...)

V – defesa do consumidor;

VI – defesa do meio ambiente;

VII – redução das desigualdades sociais e regionais;

VIII – busca do pleno emprego;

(...)

IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte.

No que concerne à inclusão da advocacia no Simples Nacional, há um ponto a ser considerado: a capacidade contributiva do prestador de serviço de advocacia e a possibilidade de sua melhor estruturação, ao passo que a sociedade é o destinatário do múnus público que o advogado exerce.

A interpretação que se deve dar ao texto constitucional diante da necessidade de impor tributos extrafiscais aos advogados, ou para o atendimento de qualquer outra política pública social ou econômica, externa atuação social do Estado (CF, arts. 193 a 232), com vistas a concretude do próprio artigo 133 da Constituição Federal que, repita-se, exalta a indispensabilidade do advogado à administração da justiça.

Com efeito. Além de caráter arrecadatório – finalidade fiscal – o tributo pode alcançar outros objetivos, tais como, orientar determinados comportamentos sociais e de cidadania, pois, manifesta-se no ordenamento jurídico como finalidade extrafiscal.

É sabido que os tributos são criados essencialmente para carrear recursos financeiros aos cofres das diferentes entidades de direito público (União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios). Esta é a função fiscal dos tributos, uma vez que com eles a Estrutura Administrativa terá condições de prestar os serviços ínsitos ao Estado, como educação, saúde, segurança, transporte e outros.

No entanto, os tributos também são e devem ser utilizados como indutores diretos de benefícios sociais, ambientais e de desenvolvimento, bem como podem servir como instrumentos de restrição de determinadas atividades que a Administração Pública entenda que devam ser inibidas. Quando os tributos se prestam a esses desideratos, estão desempenhando sua função extrafiscal.²

Os tributos extrafiscais são utilizados como forma de regulação e intervenção da condução da atividade econômica com o escopo de

² FREITAS, Rômulo de Jesus Dieguez de. *A função extrafiscal dos tributos*. Disponível em: http://www.maja.net.br/Artigos_PDF/Art_14.pdf. Acesso em 12 jun. 2013.

atingir benefícios em prol da sociedade. A extrafiscalidade tributária é um excelente instrumento à disposição do Estado para intervenção em condutas pontuais de particulares que possam prejudicar a sociedade como um todo.

Vale a pena conferir o escólio de Roque Antonio Carraza:

Há sempre a extrafiscalidade quando o legislador aumentar ou diminuir as alíquotas e/ou as bases de cálculo dos tributos, com o objetivo principal de induzir os contribuintes a fazer ou a deixar de fazer alguma coisa.³

Assim, a extrafiscalidade, que não se confunde com a função fiscal de abastecimento dos cofres públicos, é uma forma de categoria autônoma de ingressos públicos, para induzir e/ou reprimir comportamentos de riscos.

Evidentemente que a extrafiscalidade tributária não pode ser utilizada em descompasso com as limitações constitucionais ao poder de tributar, notadamente os princípios de vedação ao confisco, capacidade contributiva, bem como do direito fundamental ao “mínimo existencial”⁴.

Nesse contexto merece destacar a discussão a respeito da interpretação e aplicação de princípios constitucionais as quais, nas lições de Luís Roberto Barroso, passam a ser síntese dos valores consagrados no ordenamento jurídico, pois, dá-se unidade e harmonia ao sistema, atenua tensões normativas e serve de guia para o intérprete chegar à formulação de regra concreta para aplicação no caso concreto.⁵

Mizabel Derzi leciona que “a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais”.

A extrafiscalidade, na verdade, almeja além de estímulos e desestímulos a comportamentos, sendo todo expediente tributário que

³ CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 22ª ed., Malheiros: São Paulo.

⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *O direito ao mínimo existencial*. Rio de Janeiro: Editora Renovar, 2009.

⁵ BARROSO, Luís Roberto. *Interpretação e aplicação da Constituição*. Editora Saraiva.

vise a realização de valores que exceda a “mera” arrecadação de tributos. Nesta linha, Ricardo Lobo Torres sustenta:

A extrafiscalidade, como forma de intervenção estatal na economia, apresenta uma dupla configuração: de um lado, a extrafiscalidade se deixa absorver pela fiscalidade, constituindo a dimensão finalista do tributo; de outro, permanece como categoria autônoma de ingressos públicos, a gerar prestações não tributárias.

Reconhece-se, portanto, que a extrafiscalidade decorre de normas que procuram induzir ou reprimir comportamentos.

Com a intervenção estatal, se utilizando do tributo extrafiscal, se busca a mudança no comportamento dos mais diversos segmentos sociais, alterando condutas e estimulando atividades voltadas sociedade.

O artigo 133 da Constituição Federal diz: “O advogado é indispensável à *administração da justiça*, sendo inviolável por seus atos e manifestações no exercício da profissão, nos limites da lei”.

No livro “*O Advogado não pede, Advoga*” de Paulo Saraiva, o autor leciona: **o Advogado é necessário à administração da Justiça, e não apenas do Judiciário.**

Ao abordar a frustração do Estado Social a assegurar – com efetividade – a participação política na formação da vontade do Estado e os direitos e liberdades fundamentais, assim leciona Maurício Mota sobre o terceiro paradigma de Estado de Direito que é chamado de Estado Democrático de Direito, *verbis*:

O Estado Social de Direito, no entanto, não consegue, seja no plano fático, seja no plano epistemológico, cumprir suas ambiciosas promessas. No plano fático a extensão de direitos sociais a todos, com os crescentes custos das prestações sociais positivas como encargo do Estado logo se mostram inviáveis de serem asseguradas com a extensão preconizada. Do mesmo modo, o Estado incorre, em geral, em um acentuado

custo de operacionalização para a extensão de tais direitos, com a formação de uma ineficiente estrutura burocrática, de custos astronômicos.⁶

Luis Roberto Barroso demonstra que o constitucionalismo democrático foi a ideologia vitoriosa, superando todos os projetos alternativos, *verbis*:

O constitucionalismo democrático foi a ideologia vitoriosa do século XX, derrotando diversos projetos alternativos e autoritários que com ele concorreram. Também referido como Estado constitucional ou, na terminologia da Constituição brasileira, como Estado democrático de direito, ele é o produto da fusão de duas ideias que tiveram trajetórias históricas diversas, mas que se conjugaram para produzir o modelo ideal contemporâneo. *Constitucionalismo* significa Estado de direito, poder limitado e respeito aos direitos fundamentais. *Democracia*, por sua vez, traduz a ideia de soberania popular, governo do povo, vontade da maioria. O constitucionalismo democrático, assim, é uma fórmula política baseada no respeito aos direitos fundamentais e no autogoverno popular. E é, também, um modo de organização social fundado na cooperação de pessoas livres e iguais.

Seguindo este discurso democrático é que se pretende harmonizar os tributos extrafiscais, a inclusão da advocacia no Simples Nacional para a concretude do artigo 133 da Constituição Federal.

⁶ MOTA, Maurício. Paradigma Contemporâneo do Estado Democrático de Direito: pós-positivismo e judicialização da política. O Estado Democrático de Direito em Questão, Elsevier, 2011.

UNIVERSALIZAÇÃO DO SIMPLES NACIONAL

Carlos Yuri Araújo de Moraes¹

1 Introdução

O advento da LC 147/2014, a qual alterou substancialmente a LC 123/06, trouxe profundas alterações no panorama tributário brasileiro. Ademais de incluir a advocacia, atividade nobilíssima e essencial à boa administração da justiça, deu passos importantes à simplificação do sistema tributário nacional, com a inclusão de outras tantas atividades no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

O Simples Nacional é de extrema relevância ao sistema tributário. Através de uma única guia de recolhimento são pagos quinze tributos distintos, entre impostos e contribuições sociais, incidentes sobre a atividade produtiva. Isso demonstra que a expertise desse sistema, o qual vigora no Brasil desde 1998, poderia ser aproveitada para diminuir os custos de compliance que os diversos atores do setor produtivo encaram para engrandecer a economia brasileira.

A seguir, tecer-se-ão algumas considerações sobre as benesses trazidas pela LC 147/2014 e a demonstração de como elas correspondem a um verdadeiro marco em busca da concretização dos princípios da capacidade contributiva e da praticabilidade, demandando do Poder Executivo a sua universalização.

2 Direitos Fundamentais dos contribuintes e justiça tributária

O papel da tributação no Estado atual deve ser tido como central. Os tributos vêm sendo utilizados como forma de oprimir o cidadão-

¹ Mestre em direito (Unisinos), Conselheiro seccional e presidente da comissão de direito tributário da OAB/PI, membro da ABDF.

contribuinte, havendo uma manifesta desproporção quanto à distribuição da carga tributária².

Em face de tais distorções, perfaz-se necessário que a formação de uma política tributária em vias de garantir maior equidade na distribuição da carga fiscal tenha como principal fundamento o respeito ao princípio da capacidade contributiva, corolário que é do princípio da igualdade.

Tal entendimento atribui à tributação, não a compreensão típica do Estado-Fiscal (meios para o pagamento das despesas do Estado), mas sim a compreensão de que a tributação seria o único meio efetivo para concretizar os objetivos constitucionais, v. g., a criação de uma sociedade mais livre, justa e solidária³.

Encarar o fenômeno tributário, hoje, envolve necessariamente estudá-lo a partir do viés da concretização dos direitos fundamentais. Porém, não se trata de dar-lhes uma ênfase mais liberal (ou dos direitos fundamentais de primeira geração, consistente na análise da liberdade negativa e ausência do Estado) ou mais social (ou dos direitos fundamentais de segunda geração, vista como meio de intervenção absoluta do Estado na economia).

Ao contrário, considerando a evolução do entendimento quanto aos direitos fundamentais, deve-se compreender que sua influência no Estado Democrático de Direito equivale ao resgate do valor “justiça” como orientador de diversas variáveis, tais como adequação da arrecadação ao gasto, comportamento adequado do sujeito ativo e do sujeito passivo da relação tributária. Uma pluralidade de razões é o que orienta a “justiça fiscal”, conforme descrito por Sen⁴:

A pluralidade de razões que uma teoria da justiça tem de acomodar está ligada não só à diversidade dos objetos de valor que a teoria reconhece como significativos, mas também ao tipo de considerações a que a teoria deve abrir espaço: por exemplo, a importância de diferentes espécies de igualdade ou liberdade. Os juízos sobre a justiça precisam assumir a tarefa de acomodar vários tipos de razões e considerações avaliatórias.

² BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana. Entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 77

³ BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana. Entre os direitos e deveres fundamentais*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009, p. 77.

⁴ SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011. ebook, posição 1005,2, parágrafo 29.24.

O reconhecimento de que muitas vezes damos ordem e prioridade à importância relativa de considerações concorrentes não significa, porém, que todos os outros contextos sempre poderão ser ordenados de maneira completa, nem sequer pela mesma pessoa. Uma pessoa pode ter ideias claras sobre alguns rankings, e mesmo assim não ter certeza suficiente sobre algumas outras comparações.

As limitações ao poder de tributar (corolários que são dos direitos fundamentais), por exemplo, são iluminadas com novos caminhos. Já se entendia que os princípios e regras constitucionais não limitam e tampouco delimitam as competências tributárias, mas estabelecem imposições relativas ao exercício de tais competências⁵.

O compromisso do Estado brasileiro com a concretização do sobreprincípio da dignidade da pessoa humana, o qual influencia a compreensão dos direitos fundamentais, torna o imperativo de diminuição das desigualdade uma obra a ser concretizada pelo legislador.

Exige-se, por exemplo, que o exercício da competência da União para instituir e arrecadar os Imposto de Renda deve respeitar o princípio da progressividade, com o fim de praticar a justiça fiscal. No mesmo sentido, a União deverá adequar o exercício da competência às necessidades do cidadão, aumentando faixas de renda ou corrigindo os valores das faixas de tributação para permitir uma melhor qualidade de vida, haja vista o compromisso do Estado com a criação de uma sociedade mais justa.

Uma verdadeira hermenêutica tributária deve romper o esquema metafísico “sujeito-objeto” para observar a complexidade dos fatos sociais, afastando-se de reducionismos pragmaticistas e que causam mais complexidade do que efetivamente apresentam soluções a problemas concretos:

Se, hoje, a preocupação com a eficácia da tributação em colaborar na busca pelo implemento das condições de vida digna e de desenvolvimento sustentável são constitucionalizadas, a ciência jurídico-tributária precisa incorporar um novo aspecto teórico, que, até então, recebe pouca atenção: a pragmática. Para um ordenamento jurídico que prescreve o alcance de efeitos sócio-econômico-ambientais concretos, uma teoria exclusivamente sintático-semântica tem pouco a oferecer. Porque o efeito gerado pelas condutas, tanto do estado, quanto dos demais cidadãos, é preocupação que transcende o estudo das normas entre si e das

⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. São Paulo: Atlas, 2007, p. 127.

normas com as situações fáticas em que podem ser aplicadas. É preciso incorporar, ao estudo da norma e dos fatos que podem sofrer sua aplicação ou incidência, os efeitos que a incidência ou a aplicação podem gerar no ambiente sócio-econômico-ambiental, inclusive para avaliar se esses efeitos contribuem adequadamente para o caminhar no sentido prescrito pela constituição⁶.

O tributo só pode ser cobrado em benefício da sociedade. A atividade tributária possui uma finalidade constitucional concreta, que é a entrega de meios para a prestação de serviços à sociedade. A sociedade pressupõe o próprio Estado, que dirá o tributo, pois este decorre de uma competência a ele próprio atribuída.

A política fiscal deve levar em consideração a finalidade da arrecadação. Não se arrecada por arrecadar, mas, como só existe sentido de arrecadar tributos dentro da sociedade, a finalidade da atividade tributária é o benefício da própria sociedade.

A arrecadação não pode ser dissociada do gasto, sendo, este, o limite daquele. Em outras palavras, as limitações ao poder de tributar do Estado, além de um caráter formal, possuem um caráter substancial: somente pode ser cobrado aquilo que é necessário à reparação das desigualdades, e não mais do que isso.

Os direitos fundamentais dos cidadãos-contribuintes impedem que o Estado tenha benefícios com a arrecadação sem objetivo de diminuir as desigualdades. Refere-se, por exemplo, à chamada “inconstitucionalidade útil”, abalizada pelo Supremo Tribunal Federal através de uma deficiente modulação de decisões declaratórias de inconstitucionalidade⁷.

Para o Estado, a Constituição impõe o dever de arrecadação em consonância com o limite posto pela capacidade contributiva (mínimo existencial), na forma prescrita pela lei, com pouquíssima margem de

⁶ FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o Direito tributário com isso? In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 31-32.

⁷ TAVARES, Alexandre Macedo. A desregrada aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional como “matéria-prima” da reprovável “indústria da inconstitucionalidade útil”. In: *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 136, 2007, p. 5.

discricionariedade. Há, portanto, uma concomitância entre o dever de pagar tributos e o direito de arrecadá-los, a fim de que concretizem os direitos fundamentais⁸.

É o princípio da capacidade contributiva, então, que atua como vetor para a construção de uma justiça tributária efetiva, adequando o reparto da carga fiscal entre os cidadãos e exigindo do Estado uma atuação firme e respeitosa no sentido de manter essa equação.

O respeito ao princípio da legalidade (e aos direitos fundamentais a ele correlatos), por exemplo, visa garantir uma tributação efetivamente proporcional. O princípio da motivação (e o direito fundamental a ele correlato) busca medir quais os fundamentos utilizados pela administração pública a fim de medir a objetividade e impessoalidade da decisão, em vistas à conformação do lançamento à capacidade contributiva.

A atividade tributária, como aspecto essencial do Estado, influencia a economia, assim como também é por ela influenciada. A tributação vista meramente como um aspecto a ser considerado na formação de preços, na condução geral do mercado e das políticas públicas orientadas ao mercado, é um forte instrumento para consolidação de novas práticas empresariais, podendo incentivar, por exemplo, a adoção de processos de produção mais verdes.

Pode-se citar como exemplo a sobrecarga tributária propositalmente aplicada a produtos como cigarro e bebidas alcoólicas, com o objetivo de diminuir o consumo em vista de sua manifesta prejudicialidade. No mesmo sentido, as recentes introduções nas legislações estaduais sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) de artigos introduzindo a isenção deste imposto sobre a comercialização de produtos agrícolas cultivados sem a utilização de agrotóxicos⁹.

A atividade tributária do Estado, portanto, passa a ser um instrumento das políticas estatais como um todo, induzindo um determinado comportamento através da sua previsão no ordenamento tributário¹⁰.

⁸ TIPKE, Klaus. *Moral tributaria del Estado y del contribuyente*. Madrid: Marcial Pons, 2002, p. 91-92.

⁹ FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. FERREIRA, Renata Marques. *Direito ambiental tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 113.

¹⁰ SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 204.

A estrita legalidade na formulação dos tipos tributários não resulta impedimento para a compreensão da extrafiscalidade, como salienta Silva¹¹:

Nessa linha de raciocínio, e concluindo este ponto, é de se reconhecer que o princípio da legalidade passível de ser aplicado na sociedade de risco não é o mesmo que se consolidou no âmbito da sociedade industrial. Todavia, há que se ter o cuidado de evitar que as necessárias modificações por que [sic] passam o princípio em questão sirvam para aumentar ainda mais a incerteza e a insegurança características da pós-modernidade.

A atividade tributária, portanto, deve ser usada como um dos pilares do sistema de políticas preventivas. Aproveitando-se de sua função extrafiscal, e dentro do escopo dos direitos de terceira geração, caberá ao Estado induzir a sociedade ao cumprimento das metas ambientais específicas, premiando os comportamentos ambientalmente responsáveis e prevenindo-os antes que ocorra a degradação ambiental.

Portanto, a tributação no marco do Estado Democrático de Direito deve atender não só a supostos de igualdade material, abandonando os esquemas formalistas do Estado de Direito, deve também atender aos parâmetros do sobreprincípio da dignidade da pessoa humana em todos os seus aspectos, aos direitos fundamentais de qualquer geração, culminando não só na proteção da sociedade atual, mas também na proteção futura. Este marco demanda uma consideração maior também sobre a função extrafiscal da atividade tributária, a ser exercida com o foco na concretização dos objetivos constitucionais.

A Constituição, como norma fundamental e que encerra os direitos fundamentais, demanda da administração tributária a formulação de políticas fiscais lastreadas no reparto da carga tributária de maneira a potencializar e concretizar a diminuição das desigualdades.

Trata-se de um imperativo de justiça material, o qual demanda, também, o dever de contribuir às despesas públicas em prol da solidariedade. Advirta-se que esta solidariedade deve ser concretizada em um ambiente de segurança institucional, em que os direitos fundamentais de primeira, segunda e terceira geração coexistem de maneira harmônica.

¹¹ SILVA, Sergio André R. G. da. A tributação na sociedade de risco. In: PIRES, Adilson rodrigues. TORRES, Heleno Taveira. (Orgs.). *Princípios de direito financeiro e tributário. Estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 197

3. A universalização do Simples e a concretização dos direitos fundamentais

Concretizar os direitos fundamentais dos cidadãos-contribuintes, entretanto, não é tarefa fácil. Em uma sociedade complexa, equilibrar diversos interesses, anseios, direitos e deveres necessariamente demanda um sistema complexo.

A complexidade do sistema, envolvendo a existência concomitante de tributos que gravam a renda, o patrimônio e o consumo, já foi descrita por Tipke e Lang¹² como a melhor forma de um sistema tributário realmente se comprometer com a concretização da capacidade contributiva.

Porém, um sistema tributário distribuído por três níveis governamentais, cada qual com sua competência específica, o incremento complexidade social e o aumento exponencial do quantitativo de fatos imponíveis praticados pelos contribuintes, torna o sistema complexo e caro para ser administrado. O peso das obrigações acessórias é assustador: gasta-se 2.600 horas para cumprir as obrigações fiscais no Brasil¹³.

A simplificação do sistema é uma necessidade. Dada a incapacidade da Administração Pública em fiscalizar a ocorrência dos fatos imponíveis de maneira concreta e objetiva, transferiu-se cada vez mais aos contribuintes a obrigação de autoliquidar os tributos¹⁴. Todavia, essa transferência de atribuições tornou o sistema demasiadamente complexo, vez que o legislador ordinário frequentemente esquece a desigualdade entre os contribuintes, considerando os volumes financeiros e os tipos de atividades envolvidas.

A entrada em vigor LC 123/06 foi um passo essencial para a simplificação do sistema, diminuindo o peso das obrigações acessórias para o empresário brasileiro. A sistemática de arrecadação através de uma única guia, envolvendo um único pagamento para 7 tributos distintos, economiza tempo e traz competitividade para o sistema.

¹² TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito tributário*. Porto Alegre: safe, 2008, p. 129.

¹³ Disponível em <http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/tema20/2012_726.pdf>. Acesso em 17 set. 2014.

¹⁴ FERREIRO LAPATZA, Juan Jose. (dir.). *La justicia tributaria en España*. Madrid: Marcial Pons, 2005.

Além disso, a instituição do regime de arrecadação simplificado encontra-se de acordo com o primado do respeito à justiça fiscal preconizada pela Carta Magna, no sentido não só de dar o tratamento privilegiado a que as micro e pequenas empresas têm direito, mas de efetivamente concretizar o objetivo constitucional de diminuição de desigualdades.

A pergunta que se deve fazer, então, é a seguinte: configura-se adequado, ao objetivo do art. 3º da Carta Magna, limitar a opção pelo simples a apenas algumas atividades econômicas?

A resposta deve ser manifestamente negativa. Parte-se da ideia de que o sistema de arrecadação simplificada é um regime de recolhimento optativo. E, como tal, pode-se estabelecer limites e critérios associados à concretização do princípio da capacidade contributiva para permitir a opção pelo regime.

Obrigando o contribuinte a adotar um ou outro regime de recolhimento, sem possibilidade de escolha, equivaleria a negar as próprias regras e princípios constitucionais. Porém, em um sistema baseado na solidariedade e redistributividade, para se alcançar o máximo de eficácia através da correta adequação da carga fiscal, impedir a adoção de um regime de recolhimento mais benéfico pelo só fato de não ser atividade econômica listada em um rol específico equivale a impedir a própria eficácia da Constituição.

O legislador ordinário está vinculado aos princípios constitucionais, dentre eles o da capacidade contributiva. A complexidade atual do sistema somente pode afetar aqueles que efetivamente possam suportar os custos de compliance, em razão do volume e complexidade da sua própria atividade. A administração pública deve dar ao contribuinte que pratica uma atividade mais simples, menos complexa e menos volumosa do ponto de vista econômico a opção de ingressar naquele regime que lhe resulta mais vantajoso, do ponto de vista da adequação a sua atividade. Daí que falar em universalização do SIMPLES equivale a defender o levantamento das barreiras específicas quanto às atividades desenvolvidas, permanecendo apenas a classificação da empresa como de pequeno porte ou microempresa.

Na medida em que o contribuinte possui o dever de contribuir (corolário da garantia de contribuir na medida da capacidade contributiva), essa contribuição deve ocorrer nos limites de sua possibilidade, sob pena de o Estado fazer esgotar a atividade econômica da qual ele próprio depende.

E é neste contexto que tanto a universalização, quanto a manutenção do direito à escolha do regime de apuração e recolhimento, mantêm o equilíbrio necessário entre o dever de pagar e a capacidade para pagar.

Assim, as alterações procedidas pela LC 147/2014 andou bem, no sentido de concretizar o princípio da capacidade contributiva. Ao modificar a redação do art. 17 da LC 123/06, foi dado um passo exponencial rumo à universalização, com a inclusão de mais de 140 atividades no rol daqueles que podem optar pelo SIMPLES.

Veja-se, por exemplo, a alteração dada ao art. 17, VI, em que se franqueou o ingresso de empresas de transporte intermunicipal de passageiros que possua características de transporte urbano ou metropolitano ou realizar-se sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores, reconheceu a existência de desigualdades no exercício da atividade de transporte. Isso porque o próprio sistema de transporte de passageiros vem, ao longo do tempo, sendo estratificado, com a criação de várias categorias de transportadores, cada qual atuando em um nicho específico e com especificidades distintas.

No mesmo sentido, a revogação do art. 17, XI, o qual impedia a adoção do regime de recolhimento simplificado por pessoas jurídicas que tenham por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual e que constitua profissão regulamentada ou não, também significou avanços constitucionais fortíssimos em relação à universalização do SIMPLES e à concretização da igualdade material.

Como afirma Streck¹⁵, deve-se enxergar a norma como resultado de um processo de atribuição de sentido ao texto¹⁶. Atribuição de sentido, diga-se, que não é realizada de qualquer forma, escolhendo qualquer

¹⁵ STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e consenso*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 338.

¹⁶ ENGELMANN, Wilson. *Direito natural, ética e hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007. p. 222. "A compreensão, iluminada pela pré-compreensão, projeta várias possibilidades. E o interessante é que Heidegger refere que à interpretação cabe justamente elaborar as diversas formas que são apresentadas pela compreensão. Neste sentido, geralmente a interpretação é apresentada como aquele momento em que houve a compreensão. Heidegger dirá que não. A interpretação representa uma elaboração de formas e sentidos projetados pela compreensão e já inseridos desde sempre na estrutura da pré-compreensão."

sentido, mas sim observando o sentido hermeneuticamente adequado de acordo com a construção histórica de sentido do vocábulo analisado, conjugando-a com a realidade (saber pragmático)¹⁷.

É essa realidade, a do sistema tributário complexo e perverso, que deve ser evitada. Ao universalizar o acesso ao SIMPLES, o legislador ordinário reconhece que o conteúdo da lei complementar deve ser atualizado, para dar conta das vicissitudes próprias desse nosso tempo complexo. Não se pode dizer que as atividades intelectuais e as de profissão regulamentada, tais como a advocacia, não merecessem ter a opção de ingressar no SIMPLES.

A revogação desse art. 17, XI, manifesta o reconhecimento do tratamento adequado à categoria econômica, considerando a existência de singularidades dentro da próprio grupo. Destaca-se que o respeito à capacidade contributiva demanda o respeito à igualdade-singularidade, a qual concretiza o reconhecimento de “que cada individuo se manifeste através do que lhe é próprio”, na medida em que se reconhecem diversos padrões de comportamentos e de pessoas, levando a uma reciprocidade de atuação e reconhecimento mútuos (eu respeito a diferença do outro na medida em que a minha é respeitada)¹⁸.

Demonstra-se, portanto, que as alterações inseridas pela LC 147/14 foram particularmente profícuas, no sentido de concretizar o princípio da capacidade contributiva. Levantar barreiras para ampliar a opção pelo regime simplificado adequa-se aos primados constitucionais, garantindo-se a construção de uma sociedade mais justa e solidária.

4. Considerações finais

Os direitos fundamentais traduzem a positivação de conteúdos pressupostos, consistentes em valores ínsitos à natureza humana. Pode-se dizer que a noção de justiça e igualdade é prévia à positivação dos direitos fundamentais, daí existindo uma carga axiológica capaz de impor direitos e deveres próprios.

A tributação é um meio para obtenção de recursos por parte do Estado, a fim de que este possa agir em defesa do cidadão. A atividade

¹⁷ Id., *ibid.*, p. 236. “[...] Gadamer entende que o verdadeiro sentido de um texto também será denominado pela situação histórica (a sua tradição) do intérprete”.

¹⁸ ROSANVALLON, Pierre. *La sociedad de los iguales*. Barcelona: RBA, 2012, p. 329 – 330.

tributária não pode ser vista como um fim ensimesmado, servindo como etapa para a concretização dos objetivos constitucionais. Daí se poder afirmar que a atividade tributária é diretamente influenciada pela carga eficaz dos direitos fundamentais, a fim de orientar a execução da política fiscal.

Em um sistema complexo, cada espécie tributária deve ser utilizada de maneira a equilibrar a distribuição da carga fiscal, caracterizando-se a influência da política fiscal pelo princípio da capacidade contributiva. Isto também se observa quanto às obrigações acessórias, devendo o Estado garantir meios para que as obrigações acessórias não virem um verdadeiro fardo.

A universalização do SIMPLES efetivamente garante o respeito ao princípio da capacidade contributiva. A possibilidade de o contribuinte optar por um sistema de arrecadação menos burocrático, diminuindo custos de compliance efetivamente atende ao imperativo dos direitos fundamentais, especificamente a igualdade-singularidade, na medida em que se garante a possibilidade de optar pelo sistema mais vantajoso e adequado à capacidade contributiva do contribuinte.

Referências

BUFFON, Marciano. *Tributação e dignidade humana*. Entre os direitos e deveres fundamentais. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

ENGELMANN, Wilson. *Direito natural, ética e hermenêutica*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

FERREIRO LAPATZA, Juan Jose. (dir.). *La justicia tributaria en España*. Madrid: Marcial Pons, 2005.

FIORILLO, Celso Antonio Pacheco. FERREIRA, Renata Marques. *Direito ambiental tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

FOLLONI, André. Direitos fundamentais, dignidade e sustentabilidade no constitucionalismo contemporâneo: e o Direito tributário com isso? In: ÁVILA, Humberto (Org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012.

ROSANVALLON, Pierre. *La sociedad de los iguales*. Barcelona: RBA, 2012.

SCHOUERI, Luis Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro : Forense, 2005.

SEN, Amartya. *A ideia de justiça*. São Paulo: Companhia das Letras, 2011.

SILVA, Sergio André R. G. da. A tributação na sociedade de risco. In: PIRES, Adilson rodrigues. TORRES, Heleno Taveira. (Orgs.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

STRECK, Lenio Luiz. *Verdade e consenso*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

TAVARES, Alexandre Macedo. A desregrada aplicação do art. 166 do Código Tributário Nacional como “matéria-prima” da reprovável “indústria da inconstitucionalidade útil”. In. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 136, 2007.

TIPKE, Klaus. LANG, Joachim. *Direito tributário*. Porto Alegre: SAFE, 2008.

_____. *Moral tributaria del Estado y del contribuyente*. Madrid: Marcial Pons, 2002.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Constituição tributária interpretada*. São Paulo: Atlas, 2007.

REDUÇÃO DA BUROCRACIA PARA INSCRIÇÃO E ENCERRAMENTO DE EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL

Cleucio Santos Nunes¹

Introdução

O artigo 170, IX da Constituição Federal prevê como um dos princípios da ordem econômica, o tratamento favorecido às empresas de pequeno porte constituídas sob a legislação brasileira e que tenham sede administrativa no país.

Igualmente, o artigo 146, III, “d” e parágrafo único da Constituição Federal, ambos acrescentados pela Emenda Constitucional nº 42/2003 previram que, de um modo geral, as microempresas e empresas de pequeno porte deveriam receber da legislação tributária tratamento diferenciado e favorecido.

Mencionadas normas constitucionais decorreram do reconhecimento por parte da população da importância dos pequenos negócios, especialmente para o setor de bens e serviços oferecidos no varejo. É perceptível a quantidade expressiva de estabelecimentos de menor poderio econômico espalhada em qualquer região do país, inclusive nos grandes centros e metrópoles.

De acordo com dados do Governo Federal, as microempresas e as empresas de pequeno porte respondem por aproximadamente 25% do PIB nacional. Isso é o bastante para justificar a necessidade de se atentar para as vicissitudes dessa modalidade empresarial.

Por outro lado, sabe-se que o Brasil é um país que prima pela burocracia na relação entre o Poder Público e o cidadão. O rol de

¹ Doutorando em Direito pela UnB e Membro do Grupo de Pesquisa “Estado, Constituição e Direito Tributário” - UnB. Mestre em Direito Ambiental pela Universidade Católica de Santos – UNISANTOS. Especialista em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor colaborador da Escola Nacional de Administração Pública – ENAP. Professor do Centro Universitário do Instituto de Educação Superior de Brasília - IESB e do Centro de Ensino Unificado de Brasília - UNICEUB. Membro da Comissão Especial de Assuntos Tributários da OAB/Federal. Foi Consultor Jurídico do Ministério das Cidades (2007/2011) e Coordenador-Geral de Assuntos Contenciosos da Consultoria Jurídica do MEC (2006/2007). Advogado. Atualmente é Vice-Presidente Jurídico dos Correios.

exigências para se iniciar um negócio, por menor que este seja, é extenso, gerando lentidão e custo elevado. A principal explicação para a existência da burocracia estatal contra o empreendedorismo reside na noção, talvez distorcida, de segurança jurídica e combate às fraudes.

A quantidade de documentos, carimbos, autenticações, chancelas pagamentos de taxas e de emolumentos para abertura de uma empresa resulta de pretensioso perfeccionismo, que se alimenta da ideia de que o fisco ou o Poder Público não pode ser enganado – e realmente não deve – pois isso leva à ocorrência de riscos administrativos e perdas de receita tributária. Mas existe um problema cultural por traz desse perfeccionismo. Normalmente, a burocracia estatal supõe que o particular poderá obter alguma vantagem em relação aos demais agentes econômicos sem que a administração possa dispor de instrumentos eficazes para impedir esse desiderato. Daí por que a livre iniciativa é contornada por procedimentos administrativos que se resumem no chamado exercício do poder de polícia, que a pretexto de velar pela proteção e interesse públicos, às vezes excede e dificulta irracionalmente a liberdade de quem quer desenvolver uma atividade econômica.

Embora pareça ser facilmente combatida, a burocracia é assunto complexo, pois uma das principais expectativas do Estado é exercer o controle de legalidade sobre a ação futura dos agentes econômicos. A lei prevê quantidade relevante de documentos na formalização do procedimento de abertura de uma empresa, pois teme que suas atividades possam se desvirtuar de seus objetivos iniciais, sem falar nas eventuais perdas de arrecadação. Assim, a administração supõe o que pode ocorrer, caso não exija determinada providência do particular. Essa previsibilidade às vezes é necessária. Exatamente por isso o exercício do poder de polícia, previsto no artigo 78 do Código Tributário Nacional, visa estabelecer cautelas jurídicas a evitar que o direito individual prejudique o interesse de terceiros.

A burocracia é um tema de difícil combate, pois pretende prevenir a ação fiscalizadora do Estado ante a óbvia constatação de que não existe um fiscal para cada agente econômico. Por conseguinte, boa parte dos ônus fiscalizatórios é transferida ao particular por razões de economia procedimental e facilitação da ação fiscalizadora do Poder Público.

Tratando-se de empreendimentos de grande porte, a adequação do particular a tais exigências é suportada mais facilmente. No Brasil, os chamados *custos de conformidade* (a soma das despesas que as empresas

arcam para atender à legislação) são altos e uma empresa de maior poder econômico possui condições de diluir tais custos no rol de outras despesas ou embuti-los nos preços de seus produtos e serviços. Em que pese isso refletir na economia nacional na medida em que impacta nos preços ao consumidor, para o grande empreendedor os custos de conformidade são assimilados com menos impacto no negócio.

Quando se trata de microempreendedores ou empresas de pequeno porte, referidos custos podem significar o desestímulo à iniciativa empresarial ou o encerramento precoce de suas atividades. Normalmente, o excesso de burocracia em se iniciar um pequeno negócio remete o empreendedor à informalidade, resultando em diminuição de arrecadação de tributos e riscos à sociedade pela falta de controle prévio do fisco e da administração sobre a atividade empresarial exercida nessas condições.

Esse é o paradoxo da burocracia contra o pequeno empreendedor: ao mesmo tempo em que tem por finalidade impedir riscos fiscais e de segurança nas relações comerciais, quando em excesso, estimula o mercado informal e aqueles objetivos jamais são alcançados.

Os artigos 170, IX e 146, III, “d” e o parágrafo único da Constituição Federal, regulamentados pela Lei Complementar nº 123/2006, e esta alterada pela Lei Complementar nº 147/2014, são normas que se voltam para, dentre outras medidas, eliminar o paradoxo entre legalidade excessiva e estímulo à informalidade.

Neste artigo examinarei apenas os aspectos relacionados às alterações perpetradas pela Lei Complementar 147/2014, facilitadoras da abertura das microempresas (ME), empresas de pequeno porte (EPP) e microempreendedor individual (MEI), visando oferecer fundamentos jurídicos à defesa da livre iniciativa no Brasil pelo segmento do pequeno empreendedorismo.

1. O exercício do poder pela burocracia

A burocracia é uma estrutura de atuação do poder público, apta a desempenhar suas funções por ritos procedimentais que constituem a *processualização* da atuação do Estado. No Estado moderno são nítidas as tarefas institucionais do Poder Público, as quais se condensam nas funções de legislar, de aplicar a legislação e de julgar. Tais funções são manifestações de poder das respectivas autoridades.

É preciso discernir, primeiramente, por que é fundamental ao exercício do poder agir-se por intermédio de procedimentos ou de processos, o que se resume no vocábulo *burocracia*. Procedimentos e processos guardam em suas raízes a noção de concatenação de atos. O ato seria, muito singelamente, a unidade de exteriorização de determinada ação; o procedimento e o processo, por conseguinte, seriam o conjunto organizado desses atos.

Assim, é adequado considerar, à primeira vista, que o processo e os procedimentos servem para *organizar* a exteriorização das ações estatais à procura de determinada finalidade. Portanto, para o exercício das funções estatais, especialmente a execução da lei, o Poder Público necessita ter organização, sob pena de perder o controle de suas ações e tal perda significar, naturalmente, a prática da arbitrariedade.

O estado de direito, embora em sua gênese possa exigir a documentação dos atos referentes ao exercício da autoridade, não é suficiente para assegurar a “participação popular na criação e reconstrução do Estado” (LEAL, 2008, p. 34). Isso significa, consoante a lógica do estado de direito, que não se tem o direito plenamente democrático, justamente porque os Estados autocráticos são também estados de direito, pois que possuem processo de elaboração das leis, povo e soberania. O que caracteriza a passagem de um estado de direito para estado democrático de direito, é a baixa carga de leis restritivas de liberdade.

Por conseguinte, a autoridade estatal, no estado democrático de direito, só se realiza pelo intermédio de procedimentos e processos. Desde logo, adotemos o critério de que a palavra *autoridade* deve ser compreendida em seu significado abrangente, isto é, *de exercício de funções legítimas*. Assim, os agentes públicos dos três poderes exercem suas respectivas autoridades cumprindo as funções para as quais foram designados pela lei.

O agente do Poder Executivo no momento de aplicar a legislação, sobretudo quando se trata de regulação do interesse público, tal atividade será considerada como exercício da autoridade.

Exercer a autoridade exige, conseqüentemente, o armazenamento da história dos atos que compõem o conjunto de ações reveladoras daquele exercício. Caso contrário, não se terá o desempenho da autoridade, simplesmente porque os registros históricos dos elementos materiais que levaram à formação e exteriorização do ato perderam-se no tempo.

O registro da materialidade dos fatos, os quais levam à tomada de decisão no âmbito do exercício da autoridade sofrem a ação do tempo (LUHMANN, 1980, p. 41).² Os fatos não se aprisionam por si. É necessária a ação humana de reproduzi-los o mais próximo da realidade, a fim de que resistam ao tempo (LUHMANN, 1980, p. 21).³ O resgate histórico dos fatos dá sua própria compostura existencial. No fundo, quanto ao exercício da autoridade, não tem relevância dizer que o fato *existe*, pois o presente é tão efêmero que sua fugacidade não permite a aplicação da lei instantaneamente. Para a aplicação da lei é necessário, normalmente, o resgate histórico dos fatos. São raros os exemplos do exercício da autoridade em átomos de tempo (FERRAZ; DALLARI, 2007, p. 25).⁴

Na maioria das vezes o exercício da autoridade decorre de uma preparação (LUHMANN, 1980, p. 41).⁵ Essa preparação consiste

² Daí os argumentos de Luhmann: “Para poder apresentar uma história própria do processo jurídico, o comportamento dos participantes dentro dele tem de ser elegível e assim também atribuível. Os processos estão estruturalmente organizados de tal forma que realmente não determinam a ação, mas trazem-na, contudo, para uma perspectiva funcional determinada. Todas as comunicações, até mesmo uma declaração involuntária, que contribua para o processo, são consideradas como informações que abrem, multiplicam ou eliminam possibilidades, que definem os figurantes e o seu passado relevante e que tornam mais estreito o espaço de manobra da decisão. Cada contributo entra na história do processo pode, talvez, dentro de estreitos limites, ser interpretado de outra forma, mas já não pode ser readmitido. Assim, se constrói, pouco a pouco, uma conjuntura de fatos e de relações de sentido, que está documentada com o selo indelével do passado e que absorve cada vez mais incertezas. À luz daquilo que já está estabelecido, é interpretado e restringido aquilo que ainda está em suspenso. A história do processo jurídico serve então, aqui, como equivalente duma estrutura, afasta mesmo este processo durante algum tempo como um sistema especial, em que já não é possível tudo aquilo que antes era possível”.

³ Concorde-se com Luhmann ao asseverar: “O núcleo de todas as teorias clássicas do procedimento é a relação com a verdade ou com a verdadeira justiça como objetivo”.

⁴ As conclusões de Sergio Ferraz e Adilson Dallari retratam com perfeição o ponto: “Em acabamento, pode-se, enfim, conceituar: a fórmula “processo administrativo” traduz uma série de atos, lógica e juridicamente concatenados, dispostos com o propósito de ensejar a manifestação de vontade da Administração. Múltiplas serão as faces de tal manifestação. Assim, tanto poderá ser ela a formulação de uma política administrativa, quanto a dirimência de um litígio. Pouco importa: no campo da licitude apenas os atos instantâneos ou urgentíssimos (*v.g.*, a extinção de um incêndio, prevenção de um desabamento iminente) ou os não-imediatamente conectados a uma volição (*v.g.*, a passagem de um sinal luminoso do amarelo para o vermelho) independem de prévia *processualização*. Fora daí, ‘administração’ e ‘processo administrativo’ serão conceitos sinônimos.”

⁵ Para Luhmann, o procedimento decorre de um sistema que reduz complexidades possíveis,

na formalização de fatos representados por documentos que veiculam argumentos e informações a respeito daqueles fatos. A necessidade de fazer o registro histórico dos fatos dá ensejo à formalização dos procedimentos e processos.

Com base nesses argumentos, verifica-se que procedimentos e processos são necessários, pois são instrumentos de afirmação da democracia e do estado de direito. Seus traços em comum residem na formalização dos registros históricos do fato em sequência organizada. As exigências feitas pela administração pública para o registro de inscrição e de baixa de uma empresa são resultados dessa necessidade de processualização. O desafio da economia moderna é dosar adequadamente os níveis de exigência burocrática a fim de combinar segurança jurídica com dinamicidade à livre iniciativa.

2. Razões históricas à burocracia estatal

O Estado racional, que se estabeleceu no ocidente já a partir do século XI, permitiu a consolidação do capitalismo como sistema de produção e trouxe com isso a necessidade de o Poder Público criar instrumentos de defesa daquele sistema. No oriente, mais exatamente na China, o Estado não conseguiu racionalizar-se, apesar da criação de um funcionalismo público especializado. Sucede que esse funcionalismo, ao contrário do que ocorreu no ocidente, sustentava-se na figura do *mandarim*, espécie de literato que tende a resolver questões administrativas de Estado com o conhecimento profundo de literatura e poesia (WEBER, 2004, p. 517).

de modo que a decisão é resultado desse trabalho de redução de complexidades. Daí por que, crê-se que o procedimento prepara o exercício da autoridade em dinâmico sistema de redução de complexidades (variações de fato que, caso não sejam reduzidas pela ação normativa e organizada do procedimento, tornariam a decisão algo impreciso ou indeterminável). "Os procedimentos pressupõem sempre uma organização básica, sendo possíveis só como sistemas parciais dum sistema maior, que lhes sobrevive, que os representa e que lhes mantém determinadas regras de comportamento. Dentro deste quadro, possuem, porém, uma autonomia para a organização dum história própria e é através desta *história do processo jurídico* que reduzem ainda mais a complexidade que lhes é atribuída... À medida que o processo se desenrola, reduzem-se as possibilidades de atuação dos participantes. Cada um tem de tomar em consideração aquilo que já disse, ou se absteve de dizer. As declarações comprometem. As oportunidades desperdiçadas não voltam mais. Os protestos atrasados não são dignos de crédito. Só por meio de ardis especiais se pode voltar a abrir uma complexidade já reduzida, se pode conseguir uma nova segurança e se pode fazer que volte a acontecer o que já aconteceu; agindo assim, geralmente, desperta-se a indignação dos outros participantes, sobretudo quando se tenta isso demasiado tarde".

No ocidente, por força dos valores pregados pelo cristianismo e da expansão do urbanismo das cidades, a presença do Estado dá-se por meio de processos racionalmente concebidos. Em um primeiro momento, a ação do Estado se fez mais presente na solução de conflitos privados para depois se espriar para o controle da atividade particular. De acordo com Weber (2004, p. 518):

O direito racional do Estado ocidental moderno, segundo o qual decide o funcionalismo especializado, origina-se em seus aspectos formais, mas não no conteúdo, no direito romano. Este foi, inicialmente, um produto da cidade-estado romana, que nunca viu chegar ao poder a democracia, no sentido da cidade grega, e, junto com ela, sua justiça”. Um tribunal grego de heliastas exercia uma justiça de cádi; as partes impressionavam os juízes com efusões emocionais, lágrimas e insultos do adversário. Este procedimento era adotado em Roma, como mostram os discursos de Cícero, também no processo político, mas não no processo civil, no qual o pretor instituía um *iudex*, dando-lhe instruções estritas referentes aos pressupostos da condenação do réu ou ao indeferimento da queixa.

Como se observa, nos primórdios do Estado racional, a tônica da burocracia estatal, que se relaciona com o indivíduo (súdito) por meio da processualização da vontade estatal, é solucionar conflitos intersubjetivos, isto é, a controvérsia privada. Não se vê com nitidez a atuação do Estado perante o indivíduo ou voltada às coletividades. Nesse cenário de falta de planejamento não se pode conceber a formação de um Estado fiscalizador ou realizador de políticas públicas, as quais se verticalizam em face da sociedade através de procedimentos.

Note-se que o Estado racional já conhece o conceito de democracia fundado pelos gregos da antiguidade, mas não se observa qualquer atuação controlada do Estado por meio de procedimentos formais, que possam oferecer os subsídios para o controle.

Essa atuação baseada em procedimentos formais só foi possível com a formação de uma estrutura burocrática do Estado racional

(WEBER, 2004, p. 530). Tal estrutura buscou oferecer respostas às vicissitudes do capitalismo moderno que necessitava de regras claras para se firmar. A burocracia estatal, dividida em funções (legislativa, de execução e de julgamento), confunde-se com a necessidade de se estabelecer procedimentos que possam registrar o desenvolvimento dos fatos que motivam as decisões do Estado.

O surgimento da processualização do poder, portanto, pode ser dividida em dois momentos históricos perceptíveis. Primeiramente, desde a composição dos litígios de natureza privada, o ocidente conheceu instrumentos de processualização, notadamente com base no direito romano. A partir do momento em que os mecanismos de solução foram assumidos pelo Estado, tem-se a atuação processualizada do poder estatal como método de organização à solução da controvérsia (FRANCO, 2008, p. 63).⁶ Em outro momento, com a consolidação do capitalismo, verificou-se a necessária elaboração de normas claras que pudessem assegurar a viabilidade do sistema de produção. É evidente que a aplicação dessas regras haveria de passar pela administração burocrática de sua efetividade, o que teria que se dar pela atuação do poder executivo e do judiciário. A estrutura burocrática que se ergueu no Estado, aliado ao sistema produtivo, deu margem à formação da processualização do poder sob o enfoque do interesse público e não apenas da solução da controvérsia privada. Por conseguinte, o exercício do poder passou a se estabelecer por intermédio de procedimentos burocráticos que vão desde a elaboração das leis até a sua aplicação (WEBER, 2004, p. 530).⁷

3. Regime simplificado às ME, EPP e MEI

Conforme mencionado na introdução os artigos 170, IX e 146, III, “d” e parágrafo único da Constituição Federal previram a concessão de

⁶ “Processo é, como já mencionado, é um método de trabalho. São passos necessários para atingir determinada finalidade, praticados por todos aqueles que serão atingidos, ou são responsáveis, por essa finalidade”.

⁷ “Também historicamente o ‘progresso’ em direção ao Estado burocrático, que sentencia e administra na base de um direito racionalmente estatuído e de regulamentos racionalmente concebidos, encontra-se em conexão muito íntima com o desenvolvimento capitalista moderno”.

regime tributário diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, conforme se verifica com a transcrição abaixo:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os

ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

A Lei Complementar nº 123, de 14.12.2006 regulamentou os artigos constitucionais e disciplinou as regras para a simplificação do sistema de tributação das microempresas e empresas de pequeno porte, o que se popularizou chamar de SIMPLES.

O sistema SIMPLES pode ser conceituado a partir do exame de três pressupostos fundamentais exigidos pela Constituição Federal. Trata-se (i) da forma de tratamento a ser dispensada às ME e EPP, isto é, diferenciado e favorecido; (ii) regime único de arrecadação.

A Constituição Federal delegou à Lei Complementar a definição do que viria ser *tratamento diferenciado e favorecido*. Assim, a LC 123/2006, embora não tenha fechado o rol de situações sobre as quais deverá recair a simplificação do sistema em prol das ME e EPP, proferiu o conjunto de quatro medidas que deverão ser simplificadas quando envolver as modalidades empreendedoras de que se trata, são elas: (i) apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias; (ii) cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias; (iii) acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão; (iv) cadastro nacional único de contribuintes

Conforme se observa, com relação à incidência tributária, o SIMPLES deve ser aplicado a todos os impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Isso exclui do tratamento diferenciado e favorecido, em princípio, as taxas, contribuições de melhoria e empréstimos compulsórios. Mas inclui obrigações trabalhistas, tais como recolhimento do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço – FGTS e contribuições previdenciárias, por exemplo, contribuições patronal, PIS e COFINS. Também garante a LC 123/2006 às entidade beneficiadas, acesso a crédito e aos mercado de bens e serviços licitados pelo Poder Público e a criação de um cadastro único de contribuintes ME e EPP.

A despeito de o artigo 3º da LC 123/2006 referir-se a um regime único de arrecadação, o SIMPLES não se confunde com *imposto único*, instituto este polêmico e controvertido, especialmente em relação à ofensa aos princípios da isonomia tributária em seu sentido material e desrespeito à capacidade contributiva. O sistema único de arrecadação tem a ver com o número de obrigações acessórias a serem cumpridas pelo contribuinte. Como é notório, no Brasil, o sistema de cumprimento de obrigações tributárias acessórias é extremamente complexo, composto por um cipoal de regras infralegais que dão o tom elevado da burocracia tributária do país.

Quanto ao tratamento tributário favorecido, há que se pressupor, obviamente, que o montante de tributo exigido das ME e EPP deverá ser inferior aos das empresas que não se quadrem nessas categorias.

A previsão de tais normas na Constituição Federal impedem alegações de que a Lei Complementar, em razão da diferenciação e favorecimento de regime, afetaria princípios tributários, sobretudo a isonomia com as empresas de grande porte.

Com isso, é possível conceituar o SIMPLES na companhia de Alexandre, que assim se expressa (2008, p. 624):

De qualquer forma, ressalvas situações bastante específicas, é possível definir o Simples Nacional como um regime jurídico simplificado e favorecido, tendente a reduzir a burocracia e a carga tributária a que estão submetidas as microempresas e empresas de pequeno porte do País.

O SIMPLES é uma opção, mas nem toda empresa está apta a fazê-la. Além das hipóteses de exclusão à opção pelo regime, previstas no § 4º do artigo 3º da Lei Complementar 123/2006, neste mesmo dispositivo, observa-se a presença de dois requisitos que devem estar presentes para aquela opção. O primeiro de natureza formal e ou outro material. Do ponto de vista formal, consideram-se ME ou EPP, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário, na forma do art. 966 do Código Civil, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas. Para facilitar a linguagem, todas essas modalidades empresariais serão consideradas neste texto como *empresa*. Sob o aspecto material, a opção por ser ME ou EPP depende da receita auferida pela

empresa. Somente poderá optar por ser microempresa, a *empresa* que aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais). Pode ser EPP a *empresa* que obtenha, em cada ano-calendário, receita bruta 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).

4 Simplificação das exigências para abertura e encerramento de ME e EPP

Dentre as diversas regras visando simplificar o desenvolvimento de ME e EPP, a que mais se destaca, evidentemente, é o regime único de arrecadação. Neste artigo farei alguns comentários sobre outras regras que tendem a reduzir os procedimentos legais e consequentemente a burocracia para a abertura e baixa de uma ME ou EPP. Algumas dessas regras existiam desde a promulgação da LC 123/2006. Outras foram introduzidas pela LC 147, de 7.8.2014, que alterou diversos dispositivos da lei anterior.

O artigo 4º da LC 123/2006, alterado pela LC 147/2014 estabelece o seguinte:

Art. 4º Na elaboração de normas de sua competência, os órgãos e entidades envolvidos na abertura e fechamento de empresas, dos 3 (três) âmbitos de governo, deverão considerar a unicidade do processo de registro e de legalização de empresários e de pessoas jurídicas, para tanto devendo articular as competências próprias com aquelas dos demais membros, e buscar, em conjunto, compatibilizar e integrar procedimentos, de modo a evitar a duplicidade de exigências e garantir a linearidade do processo, da perspectiva do usuário.

A norma do artigo transcrito se integra às finalidades do sistema SIMPLES. Primeiramente, há que se observar que o dispositivo se dirige, além da União, aos Governos locais. O objetivo é forçar a integração entre as entidades governamentais para adoção de procedimentos conjuntos para abertura e encerramento de ME e EPP.

Antes de se analisarem as facilidades, criadas pela Lei Complementar, farei breve relação dos procedimentos burocráticos para abertura e encerramento de uma empresa fora do regime do SIMPLES.

4.1 Procedimentos burocráticos para abertura de uma empresa (fora do SIMPLES)

Para abrir uma empresa, o empresário terá que minimamente estar atento ao seguinte: (i) definir o tipo de empresa; (ii) realizar consultas prévias; (iii) registrar o contrato social ou o requerimento de empresário; (iv) registrar a empresa no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas – CNPJ; (v) inscrever a empresa na Secretaria de Fazenda do Estado ou Município; (vi) obter alvará de funcionamento; (vii) registrar a entidade nos sindicatos competentes.

Com relação à *definição do tipo de empresa*, o empreendedor deverá definir se sua empresa circulará na forma de *empresário individual*, *sociedade empresária limitada* ou *sociedade simples limitada*, neste último caso, quanto prestar serviços de natureza intelectual. Deverá igualmente definir o capital social sob o qual a empresa assumirá compromissos para começar suas atividades. Deverão ser providenciadas diversas cópias de documentos, tais como, comprovantes de endereços, cópias autenticadas do RG e do CPF do titular ou dos sócios, conforme se tratar de empresário individual ou de sócios (administradores ou não).

No tocante às *consultas prévias*, tratando-se de empresário individual este ponto não tem muita relevância, a não ser quanto ao nome da empresa, pois poderá haver homônimo de marca ou de nome registrados nos cadastros públicos. Tratando-se de sociedades empresárias, que pressupõe a existência de sócios, é importante realizar-se consultas sobre a situação dos sócios junto aos cadastros empresarias a fim de saber se estes não são sócios de outra empresa. Vale igualmente verificar se respondem a ações judiciais e se guardam alguma restrição ao crédito.

Quanto ao *registro do contrato social* ou do *requerimento de empresário*, tal providência é realizada, conforme o tipo de empresa, na junta comercial ou no cartório de pessoas jurídicas da localidade. Tratando-se de sociedade empresária, o contrato social deverá ser registrado na junta comercial; o contrato social de sociedade simples limitada será registrado no Cartório

de Registro de Pessoas Jurídicas. O requerimento de empresário, por sua vez, substitui o contrato social para os casos de empresário individual, e será também registrado na junta comercial.

Tanto nas juntas comerciais quanto nos cartórios de pessoas jurídicas, além de taxas e emolumentos que devem ser pagos, são inúmeras as exigências da burocracia. As providências que devem ser adotadas vão, desde a apresentação de cópias de documentos, até a comprovação de pagamento das taxas.

Tratando-se da *inscrição no CNPJ* deve-se ressaltar que este documento é essencial ao funcionamento de uma empresa. Sem inscrição neste cadastro a empresa está impedida de abrir conta bancária, celebrar contratos com o Poder Público, tomar empréstimos, obter o alvará de funcionamento dentre outras restrições. Para inscrever-se o interessado terá que baixar um programa da página da Receita Federal do Brasil – RFB para o seu computador e gerar um documento chamado de Documento Básico de Entrada do CNPJ (DBE). O DBE e o contrato social deverão ser assinados e entregues na Junta Comercial, pois cabe à Junta enviar a documentação à RFB para receber o número do CNPJ.

Para as *inscrições estadual e municipal*, a burocracia é semelhante à inscrição no CNPJ, com a diferença de que o interessado terá que protocolizar os mesmo ou mais documentos junto a essas repartições, conforme for contribuinte do ICMS ou do ISS. No primeiro caso basta inscrição na Secretaria de Fazenda do Estado; no outro, a inscrição será na Secretaria de Fazenda Municipal.

Com relação à *obtenção do alvará*, segue-se outro trâmite burocrático. O alvará de funcionamento é o documento expedido pela prefeitura ou Distrito Federal que autoriza o funcionamento da empresa. Para a expedição do documento são checados os documentos relacionados à inscrição da empresa nas repartições mencionadas. Também poderão ser realizadas inspeções *in loco* e, dependendo da atividade empresarial, podem ser feitas inspeções sanitárias, ambientais e outras mais específicas.

O *registro nos sindicatos* é mais uma etapa preliminar para abertura da empresa. O sistema sindical patronal existe para, em tese, conceder proteção à atividade empresarial desenvolvida. Para tanto, de acordo com o ramo de atuação que poderá ser compatibilizado perante a lista do Cadastro Nacional de Atividade Econômica do IBGE – CNAE. Conforme

a atividade, o vínculo sindical deverá corresponder ao sindicato patronal da respectiva categoria e a empresa será obrigada a recolher a contribuição sindical anual.

Como é possível observar, para o cumprimento de cada uma dessas etapas o empresário deve dispor de tempo e de recursos financeiros, pois, além das despesas com taxas e emolumentos para o registro de documentação, é praticamente impossível abrir uma empresa no Brasil sem o trabalho de um contador e de um advogado. Note-se que no caso deste último profissional, o § 2º do artigo 1º da Lei nº 8.906/1994, Estatuto da Advocacia, exige visto do advogado para validade do registro do contrato social pela Junta Comercial.

4.2 procedimentos burocráticos para encerramento de uma empresa (fora do SIMPLES)

Para encerrar uma empresa, o empresário terá de realizar, praticamente, o caminho burocrático inverso ao da abertura. Primeiramente terá que providenciar o *distrato social*, que significa um ajuste entre os sócios de que a empresa deverá deixar de funcionar, fixando a divisão do patrimônio entre os sócios e os motivos do desfazimento da sociedade. Caso não haja acordo para a assinatura do distrato, um ou mais sócios poderá pedir judicialmente a dissolução da sociedade.

Outra providência necessária ao encerramento é verificar se a empresa possui débitos de natureza previdenciária, tais como não recolhimento de FGTS e contribuições à seguridade. Caso não existam débitos o interessado deverá obter Certidão Negativa de Débito – CND, para as contribuições à seguridade e o Certificado de Regularidade de FGTS – CRF, que pode ser emitidos via internet. No primeiro caso, na página da RFB; o outro, no site da Caixa. A CND possui validade de 180 (cento e oitenta) dias e o CRF de 30 (trinta) dias.

Também será necessário efetuar a baixa nas Fazendas do Estado e do Município conforme o caso. Assim, o empresário terá que quitar eventuais débitos para obtenção das respectivas certidões tributárias.

Igualmente às providências anteriores, o empresário é obrigado a obter a CND de tributos federais. Neste caso, existe a possibilidade de emissão da certidão conjunta, isto é, a que declare a inexistência de

débitos ou a suspensão de sua exigibilidade, tanto dos débitos sob a gestão da Procuradoria da Fazenda Nacional e da Receita Federal (CTN, art. 205 e 206). Ambas as certidões têm validade de 180 (cento e oitenta) dias.

Para finalizar, o interessado terá que pedir o arquivamento da baixa da empresa na junta comercial, o que exige a comprovação dos seguintes documentos: (i) Certidão Conjunta Negativa de Débitos relativos a Tributos Federais e à Dívida Ativa da União, emitida pela Secretaria da Receita Federal e Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; (ii) Certidão Negativa de Débito - CND, fornecida pela Secretaria da Receita Previdenciária; (iii) Certificado de Regularidade do Fundo de Garantia por Tempo de Serviço - FGTS, fornecido pela Caixa Econômica Federal. Somente após a apresentação de tais certificações e o pagamento de taxa respectiva à Junta Comercial, o Distrato será arquivado. Compete a cada estado da federação estipular o valor da guia e do prazo para arquivamento.

4.3 Da inscrição e do encerramento (baixa) de empresas optantes do SIMPLES

O artigo 4º da LC 123/2006 estabeleceu que os entes federados devem, em suma, atuar integrados no tocante às exigências para abrir e fechar uma ME ou EPP, de modo a evitar a duplicidade de procedimentos. Nessa linha de abordagem, o § 1º do mencionado artigo, prescreve que “o processo de abertura, registro, alteração e baixa da microempresa e empresa de pequeno porte, bem como qualquer exigência para o início de seu funcionamento, deverão ter trâmite especial e simplificado, preferencialmente eletrônico, opcional para o empreendedor”.

Para tanto poderão ser dispensados o uso da firma, com a respectiva assinatura autógrafa (chamado reconhecimento de firma), o capital, requerimentos, demais assinaturas, informações relativas ao estado civil e regime de bens, bem como remessa de documentos. A dispensa de tais documentos e, conseqüentemente, os documentos que deverão ser exigidos para abertura e encerramento de ME ou de EPP serão fixados por ato do Comitê para Gestão da Rede Nacional para Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios – CGSIM. O CGSIM é um órgão vinculado à Secretaria da Micro e Pequena Empresa da Presidência da República, composto por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal, dos Municípios e demais órgãos de apoio

e de registro empresarial, na forma definida pelo Poder Executivo, para tratar do processo de registro e de legalização de empresários e de pessoas jurídicas (LC, 123/2006, art. 2º, III, com redação dada pela LC 147/2014).

De acordo com a redação anterior, as facilidades para abertura e encerramento eram aplicáveis somente ao microempreendedor individual – MEI. A LC 147/2014 revogou a antiga disposição para conceder às ME e EPP tal facilitação de procedimentos.

Ainda com relação ao MEI, as cobranças realizadas por associações ou propostas de serviços particulares para a prática dos atos relativos à abertura desse tipo de empreendimento, devem decorrer de demanda prévia e formal do interessado nos serviços ou na associação. Isso porque o §4º do artigo 4º, incluído pela LC 147/2014 exige contrato escrito para a formalização desse tipo de intenção. Inclusive a emissão de boletos para as cobranças associativa ou sindical deverá ser autorizada previamente pelo CGSIM. A inobservância dessas regras configurará vantagem ilícita pelo induzimento ao erro e prejuízo do MEI. A regra visa nitidamente proteger o MEI de cobranças não solicitadas expressamente.

O artigo 9º da Lei Complementar recebeu nova redação para esclarecer que o registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão dos 3 (três) âmbitos de governo ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem. A regra anterior era mais evasiva e aludia “ao órgão envolvido no registro empresarial”. A nova regra dirige-se a todos os entes federados, guardando coerência com o registro único, que será comentado adiante.

O fato de a empresa poder ser extinta sem a comprovação do pagamento dos tributos mencionados – isso já constava das regras anteriores – não significa, evidentemente, a exclusão de responsabilidade do empresário, sócios ou administradores, que deverão pagar eventuais débitos da empresa. Aliás, o § 5º do mencionado artigo estabelece que o empresário, titulares, sócios e administradores são responsáveis solidários pelos débitos da empresa.

Assim, estabelece o § 4º do artigo 9º que a baixa do empresário ou da pessoa jurídica não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados tributos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da falta do cumprimento de obrigações tributárias. Igualmente, o

encerramento da empresa não impede a aplicação de penalidade pela conduta comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas pessoas jurídicas ou por seus titulares, sócios ou administradores.

4.4 Isenção de taxas, emolumentos e cobrança como incentivo ao MEI

O microempreendedor individual está isento de todos os custos relativos à abertura, à inscrição, ao registro, ao funcionamento, ao alvará, à licença, ao cadastro, às alterações e procedimentos de baixa e encerramento do seu empreendimento (LC 123/2006, art. 4º, § 3º). A redação anterior à LC 147/2014, referia-se à isenção de taxas, emolumentos e demais custos relativos à abertura, à inscrição, ao registro, ao alvará, à licença e ao cadastro do MEI. A redação atual inclui a isenção de taxa de funcionamento e cobranças pelas alterações contratuais, além da baixa (encerramento) da empresa.

Além da isenção dessas cobranças adstritas ao ato de registro da entidade, a alteração legal abrangeu também o abono de valores fiscais referentes a licenciamentos, contribuições sindicais, de regulamentação, de anotação de responsabilidade técnica (ART), de vistoria e de fiscalização do exercício de profissões regulamentadas (contribuições corporativas).

É importante observar que não existe ofensa à Constituição Federal a previsão de isenção de taxas, emolumentos ou outras cobranças por parte dos entes locais em relação ao MEI. Isso porque, embora a LC 123/2006 seja de competência da União, a vedação à isenção heterônoma, prevista no artigo 151, III, deve ser compatibilizada com o disposto no artigo 146, IV, “d” e parágrafo único. Este último artigo prevê claramente que deverá ser atribuídos às ME e EPP tratamento tributário diferenciado e favorecido. Isso significa que a LC 123/2006 está constitucionalmente autorizada a prever isenções ou outras formas de favorecimento fiscal às empresas classificadas como tais.

O microempreendedor individual é modalidade de empresário individual, cuja receita bruta anual seja inferior a R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais), conforme definido pelo § 1º do artigo 18-A da LC 123/2006. Assim, se o tratamento diferenciado e favorecido é aplicável para as ME e EPP, que por definição legal podem auferir receita bruta anual superior ao montante citado, utilizando-se o critério *receita bruta* como fundamento ao tratamento especial, com mais razão se justificam os privilégios ao MEI.

Com a mesma finalidade das demais isenções, o § 3º-A, do artigo 4º da LC 123/2006, incluído pela LC 147/2014, concedeu ao agricultor familiar isenção de taxas e outros valores relativos à fiscalização da vigilância sanitária.

4.5 Regras para atividades consideradas de risco

O artigo 6º da LC 123/2006 disciplina as regras básicas sobre as exigências de segurança sanitária, metrologia, controle ambiental e prevenção contra incêndios, estabelecendo que o registro da empresa, quando depender de vistorias nessas áreas deverá ser facilitado, por meio de procedimentos simples, racionalizados e uniformizados pelos órgãos envolvidos na abertura e fechamentos das empresas.

Além disso, no caso das ME e EPP, o que inclui evidentemente o MEI, a regra é a possibilidade de funcionamento, ainda que tais licenças não tenham sido concedidas. De acordo com o § 1º do artigo 6º, as licenças e autorizações de funcionamento somente serão condição para abertura da empresa quando a atividade desenvolvida, por sua natureza, comportar grau de risco compatível com esse procedimento. Fora os casos em que o grau de risco é considerado alto, a empresa funcionará com alvará provisório (LC, 123/2006, art. 7º).

De acordo com o artigo 6º, § 2º, a definição do grau de risco considerado alto deveria ocorrer em 6 (seis) meses, contados da publicação da Lei Complementar. A LC 147/2014 acrescentou o § 3º para prescrever que “na falta de legislação estadual, distrital ou municipal específica relativa à definição do grau de risco da atividade aplicar-se-á resolução do CGSIM”.

Tratando-se de grau de risco considerado baixo – reza o § 4º incluído pela LC 147/2014 – é permitido ao empresário ou à pessoa jurídica a obtenção do licenciamento de atividade mediante o simples fornecimento de dados e a substituição da comprovação prévia do cumprimento de exigências e restrições por declarações do titular ou responsável. Diante de tais regras a inscrição fiscal deve ser deferida independentemente das licenças e providências mencionadas no artigo 6º da LC 123/2006.

Nos casos de funcionamento com alvará provisório para as empresas de que trata a lei, o documento habilita a empresa a instalar-se em área ou edificação desprovidas de regulação fundiária e imobiliária,

inclusive o “habite-se”. A regra anterior apenas aludia à instalação da empresa em área desprovida de regulação fundiária legal ou nos casos de regulamentação precária.

4.6 Do cadastramento único

O artigo 8º, em sua redação original, assegurava aos empresários “entrada única de dados cadastrais e de documentos”, obrigação esta voltada aos entes federados. A nova redação deste dispositivo facilitou ainda mais as regras relativas ao cadastramento único e acompanhamento dos procedimentos de registro das empresas, assegurando também processo de registro e legalização integrado entre os órgãos e entes envolvidos, por meio de sistema informatizado. Tal sistema garantirá: (i) sequenciamento das etapas de consulta prévia de nome empresarial e de viabilidade de localização, de registro empresarial, de inscrições fiscais e de licenciamento de atividade; (ii) criação da base nacional cadastral única de empresas. A principal novidade neste ponto é a identificação nacional cadastral única correspondente ao número de inscrição no CNPJ.

Em contrapartida aos interesses da Fazenda Pública, o sistema cadastral único deverá garantir aos órgãos e entidades integrados: (i) compartilhamento irrestrito dos dados da base nacional única de empresas; (ii) autonomia na definição das regras para comprovação do cumprimento de exigências nas respectivas etapas do processo.

Declara o § 2º do artigo 8º que o cadastro único substituirá para todos os efeitos as demais inscrições, sejam elas federais, estaduais ou municipais. O prazo e a forma de implantação do cadastro serão estabelecidos pelo CGSIM.

A LC 147/2014, no § 3º do artigo 8º incluiu também regra que veda os órgãos e entidades integrados ao sistema do cadastro único o estabelecimento de exigências não previstas em lei. Caberá ao CGSIM a coordenação do desenvolvimento e da implantação do sistema de cadastramento único.

Conclusão

A LC 147/2014 realizou alterações significativas nas regras constantes da LC 123/2006 – Lei Geral do SIMPLES NACIONAL. As modificações visaram tornar mais fáceis as relações entre o empresário qualificado juridicamente como ME, EPP ou MEI.

Neste texto tentei demonstrar que a burocracia reinante na administração pública não escolhe o público. Grandes e pequenos contribuintes têm que se sujeitar à lógica procedimental da obsessão por segurança e previsibilidade dos efeitos da ação presente.

A burocracia é alimentada pelo medo de que o Poder Público seja ludibriado pelos mal intencionados. Basta isso para que todos sejam iguados como tais. Ainda que a burocracia tenha um custo elevado, a realidade tem demonstrado que essa é a opção quando se trata da elaboração dos procedimentos na administração. Gestores públicos, órgãos de fiscalização e de controle interno ou externo preveem uma pletera de pequenas regras que exigem de si e do cidadão obrigações repetitivas e que demandam tempo e custos financeiros, em um processo deliberativo já mecanizado. Quero dizer com isso que ao surgir uma previsão legal ou uma política pública, são reunidos em salas e gabinetes representantes de várias repartições para deliberar o procedimento de execução da lei. Isso é o passaporte para a criatividade burocrática. Cada um dos representantes dá sua luxuosa contribuição para dificultar, tudo em nome da segurança jurídica e da previsibilidade de prevenir a má conduta.

Na mesma linha, os chamados órgãos de controle também são exímios defensores da burocracia. Ai do gestor arrojado e defensor da simplicidade que não preveja regras que “impeçam” a conduta desleal do contribuinte ou do particular mal intencionado. Nesse caso certamente será responsabilizado por sua conduta no mínimo imprudente, na visão do órgão de controle.

A burocracia custa caro porque gera uma máquina administrativa composta por número excessivo de servidores públicos, normalmente bem remunerados em relação à iniciativa privada e, o que é pior, com estabilidade no serviço público qualquer que seja o cargo ocupado. Igualmente, a burocracia é contraproducente e germina o sentimento de prepotência na mente de quem tem o poder de executar os atos que a justificam.

Note-se que geralmente o servidor público burocrata, no sentido ruim do termo, é insensível com o público para o qual deve prestar seu ofício. Interpreta a lei como quem soma os números, isto é, sem o carimbo de autenticação o documento não será recebido, ainda que o interessado declare sob as penas da lei que o documento é verdadeiro. O burocrata em questão não reflete e nem pondera. A forma para ele é o fim de tudo. Não se enxerga no papel de cidadão, pois, em geral, está tão aturdido pelo

principal da burocracia que chega a duvidar se seria um bom servidor público, caso fizesse o exercício de ponderação e de reflexão sobre para quem se destinam as formas e procedimentos no setor público.

Seria, entretanto, injusto responsabilizar o gestor público pela burocracia. É necessário encontrar-se suas causas. Este texto não tem a pretensão de se aprofundar no assunto até porque isso careceria de pesquisa histórica e de campo, além da análise de dados estatísticos, dos quais não disponho. Não é esta também minha intenção. Desejo somente demonstrar que o sistema do SIMPLES visa desburocratizar a máquina administrativa em relação aos pequenos negócios que, no conjunto, movimentam quase um quarto da economia nacional. Sem o entrave burocrático espera-se que esse número cresça.

Em tempo, quando as primeiras iniciativas de simplificação dos pequenos negócios surgiram esperava-se que essa tendência contagiasse a relação do Poder Público com outros segmentos produtivos. Infelizmente não foi o que ocorreu. O próprio SIMPLES acabou vítima da complexidade burocrática que grassa inconscientemente a gestão pública no Brasil. A Lei Complementar 147/2014 tenta corrigir tal distorção dentro do possível. Neste artigo destaquei algumas dessas regras simplificadoras dos registros públicos a que os pequenos empresários devem se sujeitar. E pensar que para isso são necessárias previsão constitucional e leis complementares. Realmente, ainda hoje no Brasil, desburocratizar é a exceção.

Referências

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito tributário esquematizado*. 2ª ed. São Paulo: GEN, 2008.

DALLARI, Adilson; FERRAZ, Sérgio. *Processo administrativo*. 2ª ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

FRANCO, Fernão Borba. *Processo administrativo*. São Paulo: Atlas, 2008.

LEAL, Rosemiro Pereira. *Teoria geral do processo: primeiros estudos*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

LUHMANN, Niklas. *Legitimação pelo procedimento*. Brasília: Editora UNB, 1980.

WEBER, Max. *Economia e sociedade*. Brasília: Editora UNB, 2004.

O SIMPLES NACIONAL E A INCIDÊNCIA DO ISS PARA A SOCIEDADE DE ADVOGADOS

Eduardo Marcelo Sousa Gonçalves¹

1. Introdução

A Lei Complementar nº 147/2014 surgiu no ordenamento jurídico brasileiro promovendo significativas alterações na Lei Complementar nº 123/2006, dentre as quais, a inclusão da advocacia no rol de atividades econômicas permitidas para efetuar o recolhimento dos tributos pelo regime simplificado de tributação – Simples Nacional.

Esse regime simplificado de tributação foi instituído com a finalidade de promover, em primeiro, a formalização de pessoas que desempenhavam suas atividades econômicas de modo informal sem o recolhimento dos tributos, e em segundo, concretizar o princípio da capacidade contributiva, porquanto aplicar alíquotas mínimas de incidência da exigência fiscal nas atividades desempenhadas pelas microempresas e empresas de pequeno porte.

Dentre tantas alterações promovidas no ordenamento jurídico pela Lei Complementar nº 147/2014, urge investigar os efeitos jurídicos incidentes sobre o regime de recolhimento do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS pelas sociedades de advogados, notadamente, no atinentes às implicações jurídicas de eficácia e aplicabilidade do Decreto-lei nº 406/1968.

2. Do recolhimento do ISS fixo pelas Sociedades de Advogados.

Analisando a questão sob investigações, temos que a Constituição Federal estabelece no artigo 156 a competência aos Municípios para instituir o imposto sobre serviços. Neste ponto, a Carta Magna tornou necessária a revisão da legislação instituidora dos tributos de competência dos municípios, pois a legislação aplicável à época de sua promulgação,

¹ Advogado. Membro consultor da Comissão Especial de Direito Tributário do CFOAB.

qual seja, o Decreto-lei 406/68², no ponto específico dos impostos sobre serviços, tornou-se incompatível (ou pelo menos assim se entendia).

Em 2003 foi aprovada a nova Lei Complementar nº 116, dispondo sobre o novo imposto sobre serviços e revogando parcialmente o Decreto-lei nº 406/1968. A opção do legislador complementar foi a de instituir um imposto cuja hipótese de incidência consiste na “prestação de serviço” e cuja base de cálculo é o preço do serviço prestado.

Não obstante o regramento acima citado, a questão da aplicação do Decreto-lei nº 406/1968 permaneceu debatida, especialmente quanto ao benefício dado às sociedades de profissionais, consoante art. 9º do referido decreto, *in verbis*:

Art 9º A base de cálculo do impôsto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o impôsto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

(...)

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável. (grifos nossos)

A coexistência de ambos os regimes (valor fixo e alíquota fixa) vinha já da legislação anterior, consoante transcrição do art. 9º, §§ 1º e 3º do Decreto-lei 406/68.

Por seu turno, a LC 116/03 não optou por “alíquota fixa”, eis que não se adéqua à boa técnica tributária. Afinal, a forma de cálculo

² Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências.

via alíquota corresponde a um percentual incidível sobre valor bruto, um valor de referência, no caso, o “valor do serviço prestado”. A questão então passou a ser: deveria o regime de pagamento fixo subsistir? Haveria espaço para aplicação do artigo. 9º, § 3º, do DL 406/1968 para as sociedades de profissionais?

Acalorados debates fisco *versus* contribuintes foram travados, até que o Supremo Tribunal Federal definiu a questão da seguinte forma:

EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ISS. SOCIEDADES PRESTADORAS DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. ADVOCACIA. D.L. 406/68, art. 9º, §§ 1º e 3º. C.F., art. 151, III, art. 150, II, art. 145, § 1º.

I. - O art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL. 406/68, que cuidam da base de cálculo do ISS, foram recebidos pela CF/88: CF/88, art. 146, III, a. Inocorrência de ofensa ao art. 151, III, art. 34, ADCT/88, art. 150, II e 145, § 1º, CF/88. (...)

(STF, RE 236604, Relator(a): Min. CARLOS VELLOSO, Tribunal Pleno, julgado em 26/05/1999, DJ 06-08-1999 PP-00052 EMENT VOL-01957-18 PP-03877)

Nesse contexto, verifica-se a vigência coordenada de dois regimes de tributação: o comum de alíquota fixa e o de valor fixo.

Além disso, o Superior Tribunal de Justiça, pacificando ainda mais a matéria, admite que o regime do ISS fixo para as sociedades uniprofissionais é um regime de apuração mais benéfico. O uso das expressões “tem direito” ou mesmo “pode utilizar” traduzem “opção” mencionada. Com efeito, direitos os temos disponíveis e indisponíveis; regimes de apuração tributária os temos, também, disponíveis e indisponíveis. Desse modo, o regime do ISS fixo baseado no Decreto-lei nº 406/68 foi recepcionado pela Constituição como “possível”. Senão vejamos os seguintes julgados do STJ:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. ISSQN. SOCIEDADE CIVIL PRESTADORA DE SERVIÇOS PROFISSIONAIS. INTERPRETAÇÃO DO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DL Nº 406/68. PRECEDENTES.

1. Agravo regimental contra decisão que proveu recurso especial para afastar a tributação do ISSQN sobre a receita bruta da agravada.

(...)

3. O art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL nº 406/68, foram recepcionados pela CF/88. Precedente do STF: RE nº 236604-7/PR.

4. “O STF jamais deu pela incompatibilidade do art. 9º, §§ 1º e 3º, do DL 406/68, com a Constituição pretérita, que consagrava, como é sabido, o princípio da igualdade” (Min. Carlos Velloso, RE 236.604-7/PR). Precedentes a conferir, citados pelo relator: “RE 96.475/SP, Rafael Mayer, 1ª T., 14.5.82, DJ de 04.6.82; RE 105.185/RS, Rafael Mayer, 1ª T., 03.5.85, RTJ 113/1.420; RE 105.854/SP, Rafael Mayer, 1ª T., 18.6.85, RTJ 115/435; RE 105.273/SP, Rafael Mayer, 1ª T., 31.5.85, DJ de 21.6.85; RE 82.560/SP, Aldir Passarinho, 2ª T., 27.5.83, DJ de 05.8.83; RE 82.724/CE, Leitão de Abreu, Plenário, 11.10.78, RTJ 90/533”.

5. As sociedades civis constituídas por profissionais para executar serviços especializados, com responsabilidade pessoal destes, e sem caráter empresarial, tem direito ao tratamento do art. 9º, § 3º, do DL nº 406/68.

6. Precedentes: REsp 3356/PB, Min. Humberto Gomes de Barros, STJ; RE 82091/SP, STF; RE 105.273/SP, STF; RE 82.724/CE, STF; Resp 34.326-8/MG, Min. José de Jesus Filho; REsp. 157.875/MG, Min. Garcia Vieira.

7. Agravo regimental não-provido.

(AgRg no REsp 922.047/RS, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/06/2007, DJ 02/08/2007, p. 417)

(grifo nosso)

‘TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS. DECRETO-LEI N. 406/68. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL.

1. **A sociedade uniprofissional de prestação de serviço pode utilizar-se** de tratamento diferenciado disposto no Decreto-lei n. 406/68.
2. **Agravo regimental a que se nega provimento.** (AgRg no Ag 554912/MG, Rel. Min. João Otávio de Noronha, 2ª Turma, DJ de 19/04/2004, p. 174) (grifo nosso)

Mais recentemente, temos o seguinte aresto:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DE QUALQUER NATUREZA - ISS. BASE DE CÁLCULO. TRATAMENTO DIFERENCIADO CONFERIDO ÀS SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS. ARTIGO 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI 406/68. NORMA NÃO REVOGADA PELA LEI COMPLEMENTAR 116/2003. PRECEDENTES.

1. Segundo a jurisprudência firmada no âmbito da 1ª Seção do STJ, o tratamento diferenciado dispensado às sociedades profissionais, nos moldes do artigo 9º do Decreto-Lei 406/68, não foi revogado pela Lei Complementar 116/03. Precedentes: AgRg no Ag 1.229.678/MG, Rel.

Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 19.08.2010, DJe 28.09.2010; REsp 1.184.606/MT, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 22.06.2010, DJe 01.07.2010; REsp 1.052.897/MG, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 02.04.2009, DJe 16.04.2009; e REsp 1.016.688/RS, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 06.05.2008, DJe 05.06.2008.

(REsp 919.067/MG, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 02/08/2011, DJe 09/08/2011)

(grifo nosso)

Nesse último precedente, calha destacar o seguinte excerto:

Decidiu o acórdão embargado que a sociedade de contadores, ora embargante, não deveria gozar do benefício para o cálculo e recolhimento privilegiado do ISS, porque não comprovadas, na instância ordinária, a sua natureza não empresarial e a prestação de serviços de forma pessoal, requisitos necessários para tanto.

Desse modo, o acórdão embargado alinhou-se à orientação mais recente desta Corte Superior de Justiça que exige, para o direito ao benefício do cálculo diferenciado do ISS, a necessidade não só de que os serviços prestados estejam inclusos na lista anexa ao Decreto-Lei nº 406/68 ou, ainda, de que sejam prestados de forma pessoal pelos profissionais e, assim, prestados no próprio nome dos profissionais habilitados ou sócios, sob sua total e exclusiva responsabilidade pessoal, mas tem como absolutamente necessária a ausência de estrutura ou intuito empresarial, o que não se configurou no caso. (grifo nosso)

Com efeito, no REsp 919.067 expressamente se reconhece à sociedade uniprofissional o direito de ser tributada no regime diferenciado, de modo que todo e qualquer benefício fiscal, como o recolhimento do ISS de maneira fixa, deve ser interpretado restritivamente, sendo um regime de exceção, quando somente será aplicado se assim exigir expressamente o interessado. Caso não preencha os requisitos legais, ou opte por outro regime de apuração do imposto, as sociedades uniprofissionais devem ser tributadas pela regra geral (tributação sobre o valor da prestação do serviço).

3. Lei Complementar nº 147/2014 e suas implicações.

Consoante afirmado inicialmente, a Lei Complementar nº 147/2014 promoveu alterações na Lei Complementar nº 123/2006, de modo que a advocacia foi incluída no rol das atividades econômicas permitidas a recolher os tributos sob o regime simplificado de tributação.

Embora a questão possa parecer simples, em verdade isso não ocorre. Em primeiro, porquanto o regime de tributação simplificada ser aplicado às microempresas e empresas de pequeno porte, portanto, pessoas jurídicas de caráter empresarial. Em segundo, porque a atividade de advocacia não possui caráter mercantil (artigo 16 da Lei nº 8.906/1994). Em terceiro, há que se considerar a vigência e eficácia do Decreto-lei nº 406/1968 que permite o recolhimento do ISS fixo para as sociedades uniprofissionais.

A sociedade de advogados consiste numa sociedade uniprofissional com previsão legal na Lei nº 8.906/1994, norma esta que regulamenta o exercício da atividade advocatícia, sendo constituída exclusivamente por advogados regularmente inscritos na Ordem dos Advogados do Brasil. Regularmente constituída e registrada nos órgãos competentes, a sociedade de advogados passará a recolher seus tributos, devendo fazer a escolha do regime de tributação em uma das seguintes modalidades: simples nacional, lucro presumido ou lucro real.

Restringindo nossa abordagem para o regime de tributação do simples nacional, a Lei Complementar nº 147/2014 não fez menção alguma ao Decreto-lei nº 406/1968, insuflando o questionamento se houve a revogação tácita do regime de recolhimento do ISS de forma fixa para a sociedade de advogados.

Para a resposta deste questionamento, deve-se, previamente, buscar a resposta para os questionamentos expostos anteriormente.

Considerando que a sociedade de advogados deva ser constituída exclusivamente por advogados, caracterizando-a como sociedade uniprofissional, e ainda, porquanto haver a expressa vedação legal para que a atividade da advocacia possua caráter mercantil, infere-se que a Lei Complementar nº 123/2006 deva ser aplicada com ressalva atinente à exigência do ISS.

Outrossim, deve-se considerar que o recolhimento do ISS de forma fixa, sob o pálio do Decreto-Lei nº 406/1968, constitui-se num benefício a ser exercido por opção do contribuinte caracterizado por sociedade uniprofissional, conforme pacífico entendimento jurisprudencial exposto anteriormente.

Nessa senda, em observância às normas de interpretação e aplicação das normas jurídicas, bem ainda como garantia da segurança jurídica e dos princípios constitucionais de limitação ao poder de tributar, há que se reconhecer a vigência e a eficácia concomitante do regime

diferenciado de recolhimento do ISS para as sociedades uniprofissionais, sem caráter mercantil, nos termos do Decreto-Lei nº 406/1968, e o regime simplificado de recolhimento de tributos estatuído na Lei Complementar nº 123/2006, com as alterações da Lei Complementar nº 147/2014.

4. Conclusão

Infere-se, pois, que a Lei Complementar nº 147/2014 constituiu-se em importante e inestimável instrumento de desenvolvimento econômico, porquanto permitir a formalização da atividade advocatícia por meio da constituição de inúmeras sociedades de advogados.

Não obstante isso, deve-se preservar conquistas anteriores obtidas por meio do Decreto-Lei nº 406/1968, de modo a se manter o direito das sociedades uniprofissionais de escolher a forma de recolhimento do ISS menos onerosa, assegurando assim, a concretização dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil esculpidos no artigo 3º da Constituição Federal de 1988.

Nada obsta a convivência harmoniosa entre o regime simplificado de tributação aplicável para o recolhimento dos tributos federais e a opção pelo recolhimento do ISS de forma fixa, assegurando à sociedade de advogados a sua formalização e a justa tributação, além de promover o exercício da advocacia com dignidade e segurança jurídica.

CONSIDERAÇÕES ACERCA DO REGIME TRIBUTÁRIO DO SIMPLES NACIONAL NA ADVOCACIA

Fabio Artigas Grillo¹

1. Introdução

Sancionada no dia 7 de agosto de 2014, a Lei Complementar n° 147 beneficiou o setor de serviços ao eliminar as restrições para atividades classificadas como intelectuais e profissões regulamentadas, dentre as mesmas os advogados por meio de suas sociedades registradas, que foram enquadrados na Tabela IV do Simples Nacional.

O presente texto objetiva apresentar considerações relevantes acerca desse regime tributário, possibilitando aos advogados não somente tomarem conhecimento dos seus principais aspectos e características, mas, ao mesmo tempo, terem condições de avaliar e decidir pela viabilidade de sua adesão – comparativamente aos regimes ordinários de tributação pelo lucro real ou presumido do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ.

De acordo com o artigo 146, III, *d*, da Constituição Federal, cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente acerca da definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.

Esse tratamento diferenciado dá-se por meio da instituição do Simples Nacional, que corresponde a regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP), previsto na Lei Complementar n° 123, de 14 de dezembro de 2006.

Referida Lei Complementar n° 123/2006 estabelece normas gerais relativas às Microempresas e às Empresas de Pequeno Porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, abrangendo, não só o regime tributário diferenciado – Simples

¹ Advogado, Doutor em Direito do Estado pela UFPR, Conselheiro Estadual e Presidente da Comissão de Direito Tributário da OAB/PR, Presidente do Instituto de Direito Tributário do Paraná – IDTPR e Membro do Instituto dos Advogados do Paraná – IAPPR.

Nacional, como, também, aspectos relativos às licitações públicas, às relações de trabalho, ao estímulo ao crédito, à capitalização e à inovação, ao acesso à justiça, dentre outros.

Especificamente o Simples Nacional se trata de regime diferenciado que abrange a participação de todos os entes federados (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), sendo administrado por um Comitê Gestor composto por oito integrantes: quatro da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), dois dos Estados e do Distrito Federal e dois dos Municípios. Todos os Estados e Municípios participam obrigatoriamente do Simples Nacional.

A regulamentação da matéria ocorre através da Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94, de 29 de novembro de 2011, com suas alterações posteriores.

2. Condições para ingresso no regime

Para o ingresso no Simples Nacional é necessário o cumprimento das seguintes condições:

- Enquadramento na definição de Microempresa ou de Empresa de Pequeno Porte;
- Cumprimento de todos os requisitos previstos na legislação; e
- Formalização da opção pelo regime simplificado no site da RFB.

3. Definição de microempresa ou empresa de pequeno porte para efeitos do Simples Nacional

Considera-se ME, para efeito do Simples Nacional, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário que auferir, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais).

Da mesma forma, é considerada EPP, para efeito do Simples Nacional, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário que auferir, em cada ano-calendário, receita bruta 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).

Para a pessoa jurídica que iniciar atividade no próprio ano-calendário da opção, os limites para a ME e para a EPP são proporcionais ao número de meses compreendido entre o início da atividade e o final do respectivo ano-calendário, consideradas as frações de meses como um mês inteiro. Esses limites proporcionais de ME e de EPP são, respectivamente, de R\$ 30.000,00 e de R\$ 300.000,00; multiplicados pelo número de meses compreendido entre o início da atividade e o final do respectivo ano-calendário, consideradas as frações de meses como um mês inteiro.

Para fins de enquadramento na condição de ME ou EPP, deve-se considerar o somatório das receitas de todos os estabelecimentos.

4. Principais características

Dentre as principais características do regime tributário do Simples Nacional destacam-se:

- É facultativo e não obrigatório;
- Uma vez efetuada a opção, será irrevogável para todo o ano-calendário (1º de janeiro a 31 de dezembro);
- Abrange os seguintes tributos, observadas as exceções legais: IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS (estadual), ISS (municipal) e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP);
- A opção pressupõe regularidade fiscal, vale dizer, a ME ou a EPP que possuir débito tributário para com algum dos entes federativos não poderá ingressar no Simples Nacional, sendo, portanto, necessária a regularização dos débitos tributários no período de opção pelo regime.
- Objetivando a simplificação tributária, o recolhimento de referidos tributos ocorre mediante a emissão do denominado Documento Único de Arrecadação - DAS;
- É disponibilizado para as ME/EPP sistema eletrônico para a realização do cálculo do valor mensal devido e geração do DAS; constituindo-se o crédito tributário a ser recolhido;
- Tem-se, além da apuração e recolhimento, a apresentação

de Declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais; e, também,

- O prazo para recolhimento do DAS é até o dia 20 do mês subsequente àquele em que houver sido auferida a receita bruta (ex. receita bruta auferida em julho vencimento do DAS em 20 de agosto).

Especificamente em relação aos serviços advocatícios, além de não ser aplicável a regra da inclusão das siglas ME e EPP nas respectivas razões sociais das sociedades de advogados – até porque ausente seu caráter empresarial – deve-se atentar para a irrelevância de tributos como o ICMS e IPI, não correlatos à atividade em comento.

Da mesma forma, no que diz respeito à contribuição previdenciária patronal – CPP, o §5º-C, introduzido no artigo 18 da Lei Complementar, é cristalino ao estabelecer que, para as atividades nele listadas, a contribuição previdenciária patronal deve ser recolhida à parte, ou seja, não se encontra contemplada pelo novel Regime:

*§5º-C Sem prejuízo do disposto no §1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo IV desta Lei Complementar, hipótese em que não estará incluída no Simples Nacional a contribuição prevista no inciso VI do caput do art. 13 desta Lei Complementar, devendo ela ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis:
VII - serviços advocatícios.*

5. Da opção pelo Simples Nacional

Podem optar pelo Simples Nacional as Microempresas (ME) e Empresas de Pequeno Porte (EPP) que não incorram em nenhuma das vedações previstas na Lei Complementar nº 123/2006, notadamente em função da natureza da atividade desempenhada.

Com o advento da Lei Complementar nº 147/2014 foi inserido o inciso VII no §5º-C no artigo 18 da Lei Complementar nº 123/2006, contemplando dentre as demais atividades autorizadas ao tratamento diferenciado os serviços advocatícios, de acordo com as bases de cálculo e alíquotas estabelecidas no Anexo IV (vide tabela ao final).

Deve-se ressaltar que não poderão optar pelo Simples Nacional as ME e as EPP que, embora exerçam diversas atividades permitidas, também exerçam pelo menos uma atividade vedada, independentemente da relevância da atividade impeditiva.

A opção pelo Simples Nacional dar-se-á somente na *internet*, por meio do Portal do Simples Nacional, sendo irrevogável para todo o ano-calendário. No entanto essa opção não pode ser efetuada a qualquer tempo, ou seja, somente poderá ser realizada no mês de janeiro, até o seu último dia útil, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano-calendário da opção.

Caso a ME ou a EPP iniciar sua atividade em outro mês que não o de janeiro poderá igualmente optar pelo Simples Nacional. Nesse caso, após efetuar a inscrição no CNPJ, bem como obter as suas inscrições Estadual e Municipal, a ME ou a EPP terá o prazo de até 30 dias, contado do último deferimento de inscrição, para efetuar a opção pelo Simples Nacional, desde que não tenham decorridos 180 dias da inscrição no CNPJ. Após esse prazo, a opção somente será possível no mês de janeiro do ano-calendário seguinte.

Uma vez optante pelo Simples Nacional, a ME ou EPP somente sairá do referido regime quando excluída, por opção, por comunicação obrigatória, ou de ofício.

6. Base de cálculo: receita bruta

A título de base de cálculo, a receita bruta corresponde ao produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos. Os ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável não se incluem no conceito de receita bruta, com vistas à tributação pelo Simples Nacional.

Para fins de enquadramento como Microempresa (ME) e Empresa de Pequeno Porte (EPP), deve ser considerada a receita bruta em cada ano-calendário.

Também para fins de enquadramento no Simples Nacional, quando da opção pelo regime, deve-se considerar a receita bruta do ano-calendário anterior ao da opção, salvo no caso de optante no ano de início de atividades a qual possui regras próprias de opção.

7. Acesso aos serviços do Simples Nacional

O acesso aos serviços do Simples Nacional dá-se mediante duas formas: (i) Código de Acesso ou (ii) Certificado Digital.

Caso o usuário não disponha do Código de Acesso, precise alterá-lo ou se esqueceu, acesse o Portal do Simples Nacional, menu “Simples - Serviços” e, na sequência, “Todos os Serviços”, clique na expressão “Clique Aqui”, informe número do CNPJ, número do CPF do responsável, digite os caracteres da imagem e, em seguida, “validar”. Informar o número do recibo de entrega de pelo menos uma Declaração do Imposto de Renda Pessoa Física – DIRPF apresentada nos dois últimos anos pela pessoa responsável pela sociedade. Caso a pessoa responsável pela empresa não é titular de nenhuma declaração enviada nos dois últimos anos, o aplicativo solicita o número do título de eleitor e a data de nascimento da pessoa responsável.

Outra opção é o responsável pela empresa obter Certificado Digital da sociedade (e-CNPJ) ou utilizar o seu Certificado Digital (e-CPF), exigindo-se apenas que o Certificado tenha o padrão ICP-Brasil.

8. Inscrições necessárias

Todas as ME e as EPP que desejarem optar pelo Simples Nacional devem ter, além da inscrição no CNPJ, a inscrição Estadual e/ou Municipal.

A inscrição municipal é sempre exigível, especialmente nos serviços advocatícios que, por sua natureza, estão sujeitos ao Imposto sobre Serviços – ISS.

Por sua vez, a inscrição estadual somente é exigida para a empresa que exerça atividades sujeitas ao ICMS, vendendo mercadorias, sendo, portanto, irrelevante para a advocacia.

9. Apuração e cálculo do valor devido

O valor devido mensalmente pelas ME e EPP optantes pelo Simples Nacional é determinado mediante aplicação das tabelas dos anexos da Lei Complementar nº 123/2006.

Para efeito de determinação da alíquota, o sujeito passivo utilizará a receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do

período de apuração, identificando nos anexos da Lei Complementar nº 123/2006 a alíquota aplicável segundo a faixa de receita.

Nos casos de início de atividade no próprio ano-calendário da opção pelo Simples Nacional, para efeito de determinação da alíquota no primeiro mês de atividade, o sujeito passivo utilizará, como receita bruta total acumulada, a receita do próprio mês de apuração multiplicada por doze (receita bruta total proporcionalizada).

Nos 11 (onze) meses posteriores ao do início de atividade, o sujeito passivo utilizará a média aritmética da receita bruta total dos meses anteriores ao do período de apuração, multiplicada por 12 (doze).

O valor mensal devido, a ser recolhido pela ME ou EPP, será aquele resultante da aplicação da alíquota correspondente sobre a receita bruta mensal auferida (regime de competência) ou recebida (regime de caixa), conforme opção feita pelo contribuinte.

A opção pelo regime de reconhecimento de receita bruta (caixa ou competência) deve ser realizada anualmente, sendo irretroatável para todo o ano-calendário.

As ME e as EPP podem utilizar a receita bruta total recebida (regime de caixa), na forma regulamentada pelos artigos 16 a 19 da Resolução CGSN nº 94/2011, sendo essa opção irretroatável para todo o ano-calendário. No entanto, deve-se ressaltar que:

- A receita mensal apurada pelo regime de competência continua a ser utilizada para determinação dos limites e sublimites, bem como para o enquadramento nas faixas de alíquota;
- A receita mensal recebida (regime de caixa) é utilizada para efeito de determinação da base de cálculo mensal na apuração dos valores devidos;
- Caso opte por recolher os tributos com base nos valores recebidos (regime de caixa), a ME ou a EPP deve manter registro dos valores a receber, de acordo com o modelo estabelecido pelo Anexo XI da Resolução CGSN nº 94/2011;
- Nas prestações de serviços ou operações com mercadorias a prazo, a parcela não vencida deve integrar a base de cálculo dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional até o último

mês do ano-calendário subsequente àquele em que tenha ocorrido a respectiva prestação de serviço ou operação com mercadorias;

- A receita auferida e ainda não recebida deve integrar a base de cálculo dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional, na hipótese de (i) encerramento de atividade no mês em que ocorrer o evento; (ii) retorno ao regime de competência no último mês de vigência do regime de caixa; e, também, (iii) no caso de exclusão do Simples Nacional no mês anterior aos efeitos da exclusão.

Existe no Portal do Simples Nacional aplicativo para o cálculo do valor devido e geração do Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS), denominado PGDAS-D.

O PGDAS-D está disponível on-line no Portal do Simples Nacional, não havendo possibilidade de fazer o download do programa para o computador do usuário. Para preencher as informações no PGDAS-D, acesse o PGDAS-D > Apuração > Calcular Valor Devido. Após preencher todos os dados, clicar no botão “Calcular” e, na tela seguinte, no botão “Salvar”. Após, é necessário transmitir as informações, clicando no botão “Transmitir”.

Para gerar e imprimir o DAS, acesse a opção de menu “DAS” > “Gerar DAS”, informe o período de apuração e clique em “Continuar”. Será mostrado o resumo da apuração e o valor devido. Clique no botão “Gerar DAS”. O DAS poderá ser salvo em formato “PDF” ou impresso.

Não é possível gerar o DAS antes de transmitir as informações, bem como não é possível consultar o extrato antes de gerar o DAS.

As informações prestadas no PGDAS-D devem ser fornecidas à RFB mensalmente até o vencimento do prazo para pagamento dos tributos devidos no Simples Nacional em cada mês, relativamente aos fatos geradores ocorridos no mês anterior (ou seja, dia 20 do mês subsequente àquele em que houver sido auferida a receita bruta).

A ME ou EPP que deixe de prestar mensalmente à RFB as informações no PGDAS-D, no prazo previsto na legislação, ou que as prestar com incorreções ou omissões, está sujeita às seguintes multas, para cada mês de referência: (i) 2% (dois por cento) ao mês-calendário ou fração, a partir do primeiro dia do quarto mês do ano subsequente à

ocorrência dos fatos geradores, incidentes sobre o montante dos impostos e contribuições decorrentes das informações prestadas no PGDAS-D, ainda que integralmente pago, no caso de ausência de prestação de informações ou sua efetuação após o prazo, limitada a 20% (vinte por cento), observada a multa mínima de R\$ 50,00 (cinquenta reais) para cada mês de referência; ou, também, (ii) R\$ 20,00 (vinte reais) para cada grupo de dez informações incorretas ou omitidas.

As multas serão reduzidas (observada a aplicação da multa mínima) à metade quando a declaração for apresentada após o prazo, mas antes de qualquer procedimento de ofício; ou, ainda, a 75% (setenta e cinco por cento) se houver a apresentação da declaração no prazo fixado em intimação.

Notar que as informações prestadas no PGDAS-D têm caráter declaratório, constituindo confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos tributos e contribuições. As informações socioeconômicas e fiscais devem ser declaradas anualmente por meio da Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais – DEFIS, disponível em módulo específico no PGDAS-D. Essa Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais – DEFIS deve ser entregue à RFB até 31 de março do ano-calendário subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores dos tributos previstos no Simples Nacional. Muito embora não exista previsão de multa pelo atraso na entrega atraso da DEFIS, as apurações dos períodos a partir de março de cada ano no PGDAS-D ficam condicionadas à entrega da Declaração relativa ao ano anterior.

Nas hipóteses em que o ICMS e o ISS são recolhidos na forma da respectiva legislação estadual ou municipal, a ME ou a EPP não pode desconsiderar as receitas referentes a esses impostos quando do preenchimento das informações prestadas no aplicativo de cálculo, sendo que todas as receitas devem ser informadas no aplicativo de cálculo disponível no Portal do Simples Nacional, que irá efetuar os devidos ajustes no que se refere aos percentuais relativos ao ICMS e ao ISS dessas receitas.

Na hipótese de a ME ou a EPP possuir filiais, o recolhimento dos tributos do Simples Nacional dar-se-á por intermédio da matriz em um único documento de arrecadação. Contudo, o contribuinte deverá informar as receitas segregadas por estabelecimento no aplicativo de cálculo.

O contribuinte pode realizar a compensação de pagamentos recolhidos indevidamente ou em montante superior ao devido, relativos a créditos apurados no Simples Nacional, com débitos também apurados no Simples Nacional para com o mesmo ente federado e relativos ao mesmo tributo. A compensação é realizada por meio do aplicativo “Compensação a Pedido”, que está disponível no portal do Simples Nacional, menu Simples - Serviços, sendo processada de forma imediata.

10. A utilização do regime anual fixo na tributação municipal

Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, no âmbito de suas respectivas competências, poderão estabelecer, conforme definido pelo Comitê Gestor, independentemente da receita bruta recebida no mês pelo contribuinte, valores fixos mensais para o recolhimento do ICMS e do ISS devido por microempresa que aufera receita bruta, no ano-calendário anterior, de até o limite máximo previsto na segunda faixa de receitas brutas anuais constantes dos Anexos I a VI da Lei Complementar nº 123/2006, ficando a microempresa sujeita a esses valores durante todo o ano-calendário.

No caso dos serviços advocatícios é relevante a faixa de receitas previstas no Anexo IV da mencionada Lei Complementar.

Válido anotar que o advento da Lei Complementar nº 147/2014 não resulta em revogação ou obrigatoriedade do desenquadramento do regime anual fixo do ISS para as sociedades de advogados. Qualquer municipalidade que sustente tal entendimento estará dando interpretação desprovida de validade jurídica.

Com efeito, o Decreto-Lei nº 406/68 estabeleceu em seu artigo 9º, §§1º e 3º, que as sociedades de profissionais que exercem atividades de natureza intelectual e científica, em caráter pessoal, gozam do privilégio da tributação por valores fixos em relação ao Imposto sobre Serviços – ISS, baseando-se, para tanto, no número de profissionais que compõem a sociedade, independente da receita bruta auferida:

Art 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de

outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

(...)

§3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do §1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que *preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.*

Mesmo com as alterações promovidas pela Lei Complementar nº 116/03, deve-se atentar ao fato de que não foi, em hipótese alguma, revogado o artigo 9º, §§1º e 3º, do Decreto-Lei nº 406/68, tal como reconhecido pela Súmula n. 663 do Pretório Excelso: “*STF Súmula nº 663 - 24/09/2003: Recepção Constitucional - Base de Cálculo Aplicáveis ao ISS – DL-000.406-1968 Os §§ 1º e 3º do art. 9º do DL 406/68 foram recebidos pela Constituição.*”

Em outras palavras, está sedimentado na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal – STF que as normas inscritas nos §§1º e 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei nº 406/1968, não implicam redução da base de cálculo do ISS, eis que as mesmas simplesmente disciplinam base de cálculo de serviços distintos, no rumo do estabelecido no *caput* desse mesmo artigo 9º.

Ora, o mesmo raciocínio utilizado pelo STF para fins de reconhecimento da recepção e validade do regime anual fixo do ISS no âmbito da Constituição Federal de 1988, e da própria Lei Complementar nº 116/2003, aplica-se à Lei Complementar nº 147/2014, pois esta não revogou a tributação anual fixa.

Ressalte-se, ao mesmo tempo, que a legislação vedava a opção pelo Simples Nacional para a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, com exceção dos serviços contábeis, desde que cumprissem algumas exigências previstas na lei, conforme previsão expressa do artigo 18, §22-B.

Conclui-se, desde logo, que o advento da Lei Complementar nº 147/2014 e a inclusão no Simples Nacional das demais sociedades de profissionais, atentou-se ao comando constitucional do princípio da isonomia tributária para os sujeitos passivos que se encontrem em situação jurídica equivalente, prescrito pelo artigo 150, II, da Constituição Federal, pois restou eliminado mencionado privilégio concedido apenas aos contadores.

Com isso, na prática, as sociedades de advogados ao aderirem ao Simples Nacional não devem previamente se desenquadrar, ou, também, deixar de se valer da tributação diferenciada pelo ISS, continuando a recolher esse Imposto para as suas municipalidades com base no número de profissionais e não pagando o ISS no Simples, mediante apresentação no respectivo DAS do campo do Imposto zerado.

Em última análise, as sociedades de advogados, uma vez optantes pelo Simples Nacional, não devem desenquadrar-se previamente e tampouco perdem automaticamente a prerrogativa de recolher o ISS com base no número de profissionais, não devendo, portanto, a pagar o referido Imposto municipal de acordo com a receita bruta, desde que cumpram as condições fixadas pelos §§1º e 3º, do artigo 9º, do Decreto-Lei nº 406/1968. Somente na hipótese de não atendimento dessas condições inerentes ao regime anual fisco, e também efetuada a opção pelo Simples Nacional, é que as sociedades de advogados aplicarão a alíquota disposta na Tabela do Anexo IV da Lei Complementar nº 147/14, que varia de 2 a 5% do seu faturamento para fins de incidência e apuração do ISS devido.

11. Do cancelamento da opção

Uma vez efetuada a opção pelo Simples Nacional, as Microempresas (ME) e as Empresas de Pequeno Porte (EPP) poderão solicitar o seu cancelamento, observadas as condições pertinentes.

Reitere-se que a opção pelo Simples Nacional é irrevogável para todo o ano-calendário, podendo a optante solicitar sua exclusão, por opção, com efeitos para o ano-calendário subsequente.

No entanto, é possível o cancelamento da solicitação da opção enquanto o pedido estiver “em análise”, ou seja, antes do seu deferimento, e desde que realizado no Portal do Simples Nacional dentro do prazo para a opção. Esta hipótese de cancelamento, no entanto, não se aplica às empresas em início de atividade.

12. Da possibilidade de parcelamento

Caso o contribuinte optante possua débitos do Simples Nacional poderá solicitar seu parcelamento em até 60 parcelas mensais e sucessivas. Importante considerar que o valor de cada prestação mensal é acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao da consolidação até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.

O valor de cada parcela será obtido mediante a divisão do valor da dívida consolidada pelo número de parcelas, observado o valor mínimo de R\$ 300,00 (trezentos reais) para os parcelamentos no âmbito da Receita Federal do Brasil (RFB) ou Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN).

O parcelamento poderá ser solicitado:

- Perante a Receita Federal do Brasil (RFB), exceto nas situações descritas nas hipóteses seguintes;
- Na Procuradoria da Fazenda Nacional (PGFN), quando o débito estiver inscrito em Dívida Ativa da União (DAU); e, ainda,
- Ao Estado, Distrito Federal (DF) ou Município, com relação ao débito de ICMS ou de ISS.

O parcelamento será rescindido nas hipóteses de (i) falta de pagamento de três parcelas, consecutivas ou não; ou (ii) a existência de saldo devedor, após a data de vencimento da última parcela do parcelamento.

Considera-se, da mesma forma, inadimplente a parcela parcialmente paga. Deve-se também levar em conta a possibilidade de no máximo 2 (dois) reparcelamentos de débitos do Simples Nacional constantes de parcelamento em curso ou que tenha sido rescindido, podendo ser incluídos novos débitos, sendo que a formalização do reparcelamento fica condicionada ao recolhimento da primeira parcela em valor correspondente a (i) 10% (dez por cento) do total dos débitos consolidados; ou (ii) 20% (vinte por cento) do total dos débitos consolidados, caso haja débito com histórico de reparcelamento anterior.

Em relação ao ICMS e ISS, o contribuinte deverá consultar o respectivo Estado, Distrito Federal ou Município a quem competem a concessão e a administração do parcelamento.

13. As hipóteses de exclusão

A exclusão do Simples Nacional será feita (i) de ofício ou (ii) mediante comunicação da própria ME ou EPP.

Ocorre mediante comunicação da ME ou da EPP quando a mesma, espontaneamente, deseje deixar de ser optante pelo Simples Nacional (exclusão por comunicação opcional).

Deve igualmente ser feita pela ME ou a EPP, mediante comunicação obrigatória, quando ultrapasse o limite de receita bruta anual ou o limite proporcional no ano de início de atividade ou, ainda, incorra em alguma outra situação de vedação (exclusão por comunicação obrigatória).

A exclusão do Simples Nacional, mediante comunicação da ME ou da EPP, dar-se-á:

- Por opção, a qualquer tempo, produzindo efeitos (i) a partir de 1º de janeiro do ano-calendário, se comunicada no próprio mês de janeiro; (ii) a partir de 1º de janeiro do ano-calendário subsequente, se comunicada nos demais meses.
- Obrigatoriamente, quando:
 - (a) A receita bruta acumulada ultrapasse o limite de R\$ 3.600.000,00; hipótese em que a exclusão deverá ser comunicada: (i) até o último dia útil do mês subsequente à ultrapassagem, em mais de 20%, de um dos limites referidos, produzindo efeitos a partir do mês subsequente ao do excesso; (ii) até o último dia útil do mês de janeiro do ano-calendário subsequente, à ultrapassagem em até 20%, de um dos limites referidos, produzindo efeitos a partir do ano-calendário subsequente ao do excesso;
 - (b) A receita bruta acumulada, no ano-calendário de início de atividade, ultrapasse o limite proporcional ou o limite adicional proporcional para exportação de mercadorias, hipótese em que a exclusão deverá ser comunicada: (b.1)

- até o último dia útil do mês subsequente à ultrapassagem, em mais de 20%, de um dos limites referidos, produzindo efeitos retroativamente ao início de atividades; (b.2) até o último dia útil do mês de janeiro do ano-calendário subsequente à ultrapassagem, em até 20%, de um dos limites referidos, produzindo efeitos a partir de 1º de janeiro do ano-calendário subsequente;
- (c) Verificada a presença de alguma das hipóteses de vedação por conta da natureza das atividades desempenhadas, mais especificamente aquelas previstas nos incisos II a XIV e XVI a XXV do artigo 15 da Resolução CGSN nº 94/2011, hipótese em que a exclusão: (i) deve ser comunicada até o último dia útil do mês subsequente ao da ocorrência da situação de vedação; (ii) produz efeitos a partir do primeiro dia do mês seguinte ao da ocorrência da situação de vedação;
- (d) O sujeito passivo possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa, hipótese em que a exclusão: (d.1) deverá ser comunicada até o último dia útil do mês subsequente ao da situação de vedação; (d.2) produzirá efeitos a partir do ano-calendário subsequente ao da comunicação; bem como,
- (e) Quando constatada a ausência de inscrição ou quando houver irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível, hipótese em que a exclusão: (e.1) deve ser comunicada até o último dia útil do mês subsequente ao da situação de vedação; (e.2) produz efeitos a partir do ano-calendário subsequente ao da comunicação.

Pune-se com a exclusão automática a ME ou EPP que promover a alteração de dados no CNPJ que importem em:

- Alteração de natureza jurídica para sociedade anônima, sociedade empresária em comandita por ações, sociedade

em conta de participação ou estabelecimento, no Brasil, de sociedade estrangeira;

- Inclusão de atividade econômica vedada à opção pelo Simples Nacional;
- Inclusão de sócio que seja pessoa jurídica;
- Inclusão de sócio domiciliado no exterior;
- Cisão parcial; ou, ainda,
- Extinção da sociedade.

A exclusão será efetuada de ofício quando verificada a falta de comunicação obrigatória ou quando verificada a ocorrência de alguma ação ou omissão que constitua motivo específico para exclusão de ofício.

A competência para excluir de ofício ME ou EPP do Simples Nacional é da RFB e das Secretarias de Fazenda ou de Finanças do Estado ou do Distrito Federal, segundo a localização do estabelecimento, e, tratando-se de prestação de serviços incluídos na competência tributária municipal, a competência será também do respectivo Município.

14. As obrigações acessórias e livros obrigatórios

Conforme mencionado acima, os sujeitos passivos devem declarar mensalmente os valores relativos a tributos abrangidos pelo Simples Nacional mediante o aplicativo de cálculo PGDAS-D, ficando as demais informações socioeconômicas e fiscais exigíveis anualmente por meio da DEFIS.

As ME e EPP optantes pelo Simples Nacional devem adotar para os registros e controles das operações e prestações por elas realizadas, especialmente os prestadores de serviço a exemplo da advocacia, os seguintes Livros:

- *Livro Caixa*, escriturado por estabelecimento, no qual deverá estar escriturada toda a sua movimentação financeira e

bancária (podendo ser dispensado no caso de sujeitos passivos que possuam Livro Razão e Diário, devidamente escriturados);

- *Livro Registro dos Serviços Prestados*, destinado ao registro dos documentos fiscais relativos aos serviços prestados sujeitos ao ISS, quando contribuinte do ISS (O município poderá, a seu critério, substituir os Livros por Declaração Eletrônica dos serviços prestados); e, também,
- *Livro Registro de Serviços Tomados*, destinado ao registro dos documentos fiscais relativos aos serviços tomados sujeitos ao ISS (O município poderá, a seu critério, substituir os Livros por Declaração Eletrônica dos serviços tomados).

15. Conclusões

Com a vitoriosa inclusão da advocacia entre as atividades que podem entrar no Simples Nacional os benefícios são evidentes.

A Ordem dos Advogados do Brasil prevê a criação de 420 mil novos empregos e o aumento do número de escritórios de advocacia dos atuais 20 mil para 126 mil em todo o País.

No caso das sociedades de advogados, os tributos federais, exceto as contribuições previdenciárias, foram de uma carga tributária mínima de 11,33%, incidente sobre os enquadrados no regime do Lucro Presumido do IRPJ, para um mínimo 4,5%, referente à faixa de faturamento de até R\$ 180 mil por ano.

Ademais, restam privilegiados os princípios da capacidade contributiva, praticabilidade e simplificação tributária, dado que reduzida a burocracia e contabilidade das sociedades de advogados.

Por derradeiro, não obstante as nítidas vantagens ora referidas, os sócios advogados devem avaliar a viabilidade de adesão de suas respectivas sociedades ao regime simplificado de apuração e recolhimento dos tributos de forma individualizada, não só comparando com o regime ordinário do Lucro Presumido ou Real do IRPJ, mas, também, atentando-se ao regime anual fixo do ISS junto ao município no qual o escritório estiver instalado.

O SIMPLES E A IGUALDADE TRIBUTÁRIA

TABELA DO ANEXO IV DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006:

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	ISS
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	1,22%	1,28%	0,00%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	6,54%	0,00%	1,84%	1,91%	0,00%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,70%	0,16%	1,85%	1,95%	0,24%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,49%	0,52%	1,87%	1,99%	0,27%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	8,97%	0,89%	1,89%	2,03%	0,29%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	9,78%	1,25%	1,91%	2,07%	0,32%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	10,26%	1,62%	1,93%	2,11%	0,34%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	10,76%	2,00%	1,95%	2,15%	0,35%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	11,51%	2,37%	1,97%	2,19%	0,37%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	12,00%	2,74%	2,00%	2,23%	0,38%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	12,80%	3,12%	2,01%	2,27%	0,40%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	13,25%	3,49%	2,03%	2,31%	0,42%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	13,70%	3,86%	2,05%	2,35%	0,44%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	14,15%	4,23%	2,07%	2,39%	0,46%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	14,60%	4,60%	2,10%	2,43%	0,47%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	15,05%	4,90%	2,19%	2,47%	0,49%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	15,50%	5,21%	2,27%	2,51%	0,51%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	15,95%	5,51%	2,36%	2,55%	0,53%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	16,40%	5,81%	2,45%	2,59%	0,55%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	16,85%	6,12%	2,53%	2,63%	0,57%	5,00%

LEI COMPLEMENTAR, SIMPLES NACIONAL E ADVOCACIA

Fábio Pallaretti Calcini¹

1. Introdução

Neste singelo estudo demonstraremos a adequada opção do legislador ao editar a Lei Complementar n. 147, de 07 de agosto de 2014, incluindo entre as atividades de profissão regulamentada que podem optar pelo Simples Nacional previsto na Lei Complementar n. 123/2006 a advocacia.

A inserção da advocacia entre as atividades que podem optar pelo regime de recolhimento unificado de tributos concretiza plenamente os desígnios da atual Constituição, sobretudo, na busca pela efetivação dos direitos fundamentais.

2. A Lei Complementar em matéria tributária e o Simples Nacional

Estabelece o art. 146, inciso III, que cabe à lei complementar “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”², em especial sobre a “definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239”, podendo, ainda, instituir um “regime único

¹ Advogado. Membro da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil – OAB. Membro da Comissão de Direito Constitucional da Ordem dos Advogados do Brasil – OAB – Seção de São Paulo/SP. Membro da Comissão de Contencioso Tributário da OAB – Seção de São Paulo/SP. Mestre e Doutor em Direito Constitucional pela PUC/SP. Membro da 2ª Seção do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) do Ministério da Fazenda. Professor (EPD, FAAP, FGV/DIREITO/SP, IBET, COGAE-PUC/SP, UEL, UNISEB).

² “A observância de normas gerais em matéria tributária é imperativo de segurança jurídica, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas. Neste contexto, ‘gerais’ não significa ‘genéricas’, mas sim ‘aptas a vincular todos os entes federados e os administrados’.” (RE 433.352-AgR, Rel. Min. Joaquim Barbosa, julgamento em 20-4-2010, Segunda Turma, DJE de 28-5-2010.)

de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”, observando-se, no entanto, o caráter opcional, a possibilidade de se estabelecer condições diferenciadas de enquadramento por Estado, o recolhimento unificado e centralizado e arrecadação, fiscalização e cobrança compartilhadas entre os entes da Federação.

Bem por isso, temos a Lei Complementar n. 123/2006, que “estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios” (art. 1)³, sobretudo, com relação: (i) - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal

³ “(...) Esse tratamento favorável estaria inserto no contexto das políticas públicas voltadas à concretude dos objetivos da Constituição. Assinalou-se que o Simples Nacional seria regime especial de tributação de caráter opcional por parte dos contribuintes, mas de observância obrigatória pelos entes federados. Não configuraria mero benefício fiscal, mas microsistema tributário próprio, aplicável apenas a alguns contribuintes, no contexto constitucional aludido. Assim, mesmo que a adesão fosse facultativa e que as vedações ao ingresso no regime constassem expressamente do texto legal, os critérios da opção legislativa precisariam, necessariamente, ser compatíveis com a Constituição. No que se refere aos critérios adotados pelo legislador, observou-se que, primeiramente, ter-se-ia definido o universo dos contemplados pela proteção constitucional com base na receita bruta auferida pela pessoa jurídica. Além disso, ter-se-ia estipulado requisitos e hipóteses de vedações, norteados por aspectos relacionados ao contribuinte e por fatores predominantemente extrafiscais (LC 123/2006, art. 17). Sublinhou-se que a Corte já teria afirmado não haver ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprimisse tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, ao afastar do Simples Nacional as pessoas jurídicas cujos sócios teriam condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado. A Corte, ainda, teria reconhecido a possibilidade de se estabelecerem exclusões do regime simplificado com base em critérios subjetivos. Dessa forma, reputou-se não haver óbice a que o legislador infraconstitucional criasse restrições de ordem subjetiva a uma proteção constitucionalmente prevista. Asseverou-se, no tocante à vedação disposta no inciso V da norma [LC 123/2006] em debate, que toda e qualquer exigência de regularidade fiscal sempre teria, como efeito indireto, a indução ao pagamento, ainda que parcelado, de tributos. Caberia perquirir, portanto, se a citada regra importava discriminação arbitrária, desarrazoada e incompatível com a isonomia, considerada a capacidade contributiva dos agentes. No ponto, anotou-se que a instituição do Simples Nacional teria por escopo implementar justiça tributária, ao diferenciar microempresas e empresas de pequeno porte dos demais contribuintes, em razão da capacidade contributiva presumidamente menor naqueles casos. Observou-se que, em razão desse regime tributário favorecido, houvera significativa redução na carga tributária das empresas, a tornar mais fácil o cumprimento das obrigações para com o fisco.(...)” (STF, RE 627.543, rel. min. Dias Toffoli, julgamento em 30-10-2013, Plenário, Informativo 726, com repercussão geral.)

e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias; (ii) - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias; (iii) - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão; (iv) - ao cadastro nacional único de contribuintes a que se refere o inciso IV do parágrafo único do art. 146, *in fine*, da Constituição Federal.

Dentro desta perspectiva temos o Simples Nacional, previsto na Lei Complementar n. 123/2006, que consiste em um regime especial unificado de arrecadação e contribuições (art. 12).

O Simples Nacional, como forma unificada de declaração e recolhimento de tributos, de apuração mensal, abrange as seguintes espécies tributárias (art. 13):

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;
II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação

de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

É importante esclarecer que o regime de recolhimento unificado denominado Simples Nacional não implica necessariamente na exoneração de outras hipóteses de incidência tributária, conforme exceções e peculiaridades estabelecidas em lei complementar, como notamos, por exemplo, pelo art. 13, § 1º, que dispõe:

O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas:

I - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF;

II - Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros - II;

III - Imposto sobre a Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados - IE;

IV - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR;

V - Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável;

VI - Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente;

VII - Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF;

VIII - Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS;

IX - Contribuição para manutenção da Seguridade Social, relativa ao trabalhador;

X - Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual;

XI - Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas;

XII - Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins e IPI incidentes na importação de bens e serviços;

XIII - ICMS devido:

a) nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária, tributação concentrada em uma única etapa (monofásica) e sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto com encerramento de tributação, envolvendo combustíveis e lubrificantes; energia elétrica; cigarros e outros produtos derivados do fumo; bebidas; óleos e azeites vegetais comestíveis; farinha de trigo e misturas de farinha de trigo; massas alimentícias; açúcares; produtos lácteos; carnes e suas preparações; preparações à base de cereais; chocolates; produtos de padaria e da indústria de bolachas e biscoitos; sorvetes e preparados para fabricação de sorvetes em máquinas; cafés e mates, seus extratos, essências e concentrados; preparações para molhos e molhos preparados; preparações de produtos vegetais; rações para animais domésticos; veículos automotivos e automotores, suas peças, componentes e acessórios; pneumáticos; câmaras de ar e protetores de borracha; medicamentos e outros produtos farmacêuticos para uso humano ou veterinário; cosméticos; produtos de perfumaria e de higiene pessoal; papéis; plásticos; canetas e malas; cimentos; cal e argamassas; produtos cerâmicos; vidros; obras de metal e plástico para construção; telhas e caixas d'água; tintas e vernizes; produtos eletrônicos, eletroeletrônicos e eletrodomésticos; fios; cabos e outros condutores; transformadores elétricos e reatores; disjuntores; interruptores e tomadas; isoladores; para-raios e lâmpadas; máquinas e aparelhos de ar-condicionado; centrifugadores de uso doméstico; aparelhos e instrumentos de pesagem de

uso doméstico; extintores; aparelhos ou máquinas de barbear; máquinas de cortar o cabelo ou de tosquiado; aparelhos de depilar, com motor elétrico incorporado; aquecedores elétricos de água para uso doméstico e termômetros; ferramentas; álcool etílico; sabões em pó e líquidos para roupas; detergentes; alvejantes; esponjas; palhas de aço e amaciantes de roupas; venda de mercadorias pelo sistema porta a porta; nas operações sujeitas ao regime de substituição tributária pelas operações anteriores; e nas prestações de serviços sujeitas aos regimes de substituição tributária e de antecipação de recolhimento do imposto com encerramento de tributação;

b) por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente;

c) na entrada, no território do Estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização;

d) por ocasião do desembaraço aduaneiro;

e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacobertada de documento fiscal;

f) na operação ou prestação desacobertada de documento fiscal;

g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal:

1. com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar;

2. sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor;

h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao

regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

XIV - ISS devido:

a) em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte;

b) na importação de serviços;

XV - demais tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não relacionados nos incisos anteriores.

Portanto, a Lei Complementar n. 123/2006, juntamente com o tratamento favorecido e diferenciado ao micro e pequeno empresário, também disciplinou nacionalmente um regime unificado de apuração e recolhimento de diversos tributos (federais, estaduais e municipais), com a finalidade de fomentar determinadas atividades dentro de certas condições, entre elas o limite de receita ou faturamento anual, que, atualmente, é de até R\$ 3.600.000,00 no ano (art. 3).

Trata-se de medida legislativa salutar para o desenvolvimento e fomento de diversas atividades econômicas, concretizando princípios e regras constitucionais como a capacidade contributiva, solidariedade, livre iniciativa, função social, entre outras.

3. O exercício da advocacia. Inclusão no Simples Nacional.

A advocacia indubitavelmente exerce uma função que supera os interesses exclusivamente de natureza privada, já que tem por finalidade a defesa e proteção dos direitos em geral a fim de que se garanta a plenitude do Estado Democrático de Direito.

Trata-se, portanto, de atividade ou profissão de evidente função social, desempenhando o advogado verdadeiro múnus público.

Daí porque, com razão, a Constituição Federal de 1988, em seu art. 133, enuncia que: “O advogado é indispensável à administração da justiça, sendo inviolável por seus atos e manifestações no exercício da profissão, nos limites da lei.”.

Neste sentido, afirma Marcelo Figueiredo em parecer exarado para o Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil, quando da análise da constitucionalidade do exame para o exercício de relevante profissão:

A Constituição de 1988 ao enunciar e proteger a advocacia no artigo 133, de modo pioneiro, no Brasil, reconheceu a importância histórica da profissão como um dos mecanismos fundamentais do funcionamento do Poder Judiciário. Sem advogado não há o elemento técnico necessário e propulsor da ação e do processo, ficando, portanto o cidadão fraco e desprotegido, sem direitos perante a sociedade e o Estado.

(...)

O exercício da advocacia (sempre foi), mas é especialmente sob a visão da Constituição de 1988, *expressamente*, um serviço público, prestado pelo advogado, um *múnus público*.

O advogado embora não seja titular de função pública, salvo se vinculado a alguma entidade de advocacia pública, tem reconhecido, pela Constituição e pela lei que sua função é de natureza pública e relevância social, que se efetiva mesmo quando no patrocínio ou defesa de interesses privados porquanto pleiteia pela realização do Direito e da Justiça.

Vê-se, assim, que não há dúvida da significativa importância dada à advocacia no texto constitucional, não somente, por meio do art. 133, mas, partindo deste para se reconhecer no seu exercício um verdadeiro instrumento essencial à concretização dos direitos fundamentais e de manutenção do Estado Democrático de Direito⁴. Trata-se, destarte,

4 "(...) O STF tem proclamado, em reiteradas decisões, que o advogado – ao cumprir o dever de prestar assistência àquele que o constituiu, dispensando-lhe orientação jurídica perante qualquer órgão do Estado – converte, a sua atividade profissional, quando exercida com independência e sem indevidas restrições, em prática inestimável de liberdade. Qualquer que seja a instância de poder perante a qual atue, incumbe, ao advogado, neutralizar os abusos, fazer cessar o arbítrio, exigir respeito ao ordenamento jurídico e velar pela integridade das garantias – legais e constitucionais – outorgadas àquele que lhe confiou a proteção de sua liberdade e de seus direitos. O exercício do poder-dever de questionar, de fiscalizar, de criticar e de buscar a correção de abusos cometidos por

de atividade econômica que ultrapassa o interesse privado, de tal sorte que exerce função social, merecendo pelo Poder Público (Executivo, Legislativo e Judiciário) especial consideração no sentido de proporcionar condições adequadas para o desempenho de referida atividade.

Daí porque, eventual tratamento favorecido ou diferenciado à referida atividade econômica não pode ser tida como um privilégio, mas, deveras, concretização das pretensões descritas no texto constitucional visando à garantia dos direitos fundamentais e o respeito ao Estado Democrático de Direito.

Bem por isso, há de se reconhecer na Lei Complementar n. 147, de 7 de agosto de 2014, que incluiu no art. 18, parágrafo 5-C, inciso VII, da Lei Complementar n. 123/2006, a possibilidade dos serviços de advocacia optarem pelo Simples Nacional, uma plena e explícita concretização de direitos fundamentais, cujo interesse é de toda a sociedade, dando-se cumprimento ao estabelecido na Constituição Federal de 1988.

Neste aspecto, a Lei Complementar n. 147/2014, no art. 18, parágrafo 5-C, inciso VII, preceitua:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a VI desta Lei Complementar sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.

(...)

§ 5º-C Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo IV desta Lei Complementar, hipótese

órgãos públicos e por agentes e autoridades do Estado, inclusive magistrados, reflete prerrogativa indisponível do advogado, que não pode, por isso mesmo, ser injustamente cerceado na prática legítima de atos que visem a neutralizar situações configuradoras de arbítrio estatal ou de desrespeito aos direitos daquele em cujo favor atua. O respeito às prerrogativas profissionais do Advogado constitui garantia da própria sociedade e das pessoas em geral, porque o advogado, nesse contexto, desempenha papel essencial na proteção e defesa dos direitos e liberdades fundamentais.” (STF, HC 98.237, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 15-12-2009, Segunda Turma, DJE de 6-8-2010.) Vide: RHC 81.750, Rel. Min. Celso de Mello, julgamento em 12-11-2002, Segunda Turma, DJ de 10-8-2007.).

O SIMPLES E A IGUALDADE TRIBUTÁRIA

em que não estará incluída no Simples Nacional a contribuição prevista no inciso VI do caput do art. 13 desta Lei Complementar, devendo ela ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis:

(...)

VII - serviços advocatícios.

Por sua vez, estabelece o Anexo IV da Lei Complementar n. 123/2006, aplicável aos serviços advocatícios:

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar.

<i>Receita Bruta em 12 meses (em R\$)</i>	<i>Alíquota</i>	<i>IRPJ</i>	<i>CSLL</i>	<i>COFINS</i>	<i>PIS/PASEP</i>	<i>ISS</i>
<i>Até 180.000,00</i>	<i>4,50%</i>	<i>0,00%</i>	<i>1,22%</i>	<i>1,28%</i>	<i>0,00%</i>	<i>2,00%</i>
<i>De 180.000,01 a 360.000,00</i>	<i>6,54%</i>	<i>0,00%</i>	<i>1,84%</i>	<i>1,91%</i>	<i>0,00%</i>	<i>2,79%</i>
<i>De 360.000,01 a 540.000,00</i>	<i>7,70%</i>	<i>0,16%</i>	<i>1,85%</i>	<i>1,95%</i>	<i>0,24%</i>	<i>3,50%</i>
<i>De 540.000,01 a 720.000,00</i>	<i>8,49%</i>	<i>0,52%</i>	<i>1,87%</i>	<i>1,99%</i>	<i>0,27%</i>	<i>3,84%</i>
<i>De 720.000,01 a 900.000,00</i>	<i>8,97%</i>	<i>0,89%</i>	<i>1,89%</i>	<i>2,03%</i>	<i>0,29%</i>	<i>3,87%</i>
<i>De 900.000,01 a 1.080.000,00</i>	<i>9,78%</i>	<i>1,25%</i>	<i>1,91%</i>	<i>2,07%</i>	<i>0,32%</i>	<i>4,23%</i>
<i>De 1.080.000,01 a 1.260.000,00</i>	<i>10,26%</i>	<i>1,62%</i>	<i>1,93%</i>	<i>2,11%</i>	<i>0,34%</i>	<i>4,26%</i>
<i>De 1.260.000,01 a 1.440.000,00</i>	<i>10,76%</i>	<i>2,00%</i>	<i>1,95%</i>	<i>2,15%</i>	<i>0,35%</i>	<i>4,31%</i>
<i>De 1.440.000,01 a 1.620.000,00</i>	<i>11,51%</i>	<i>2,37%</i>	<i>1,97%</i>	<i>2,19%</i>	<i>0,37%</i>	<i>4,61%</i>
<i>De 1.620.000,01 a 1.800.000,00</i>	<i>12,00%</i>	<i>2,74%</i>	<i>2,00%</i>	<i>2,23%</i>	<i>0,38%</i>	<i>4,65%</i>
<i>De 1.800.000,01 a 1.980.000,00</i>	<i>12,80%</i>	<i>3,12%</i>	<i>2,01%</i>	<i>2,27%</i>	<i>0,40%</i>	<i>5,00%</i>
<i>De 1.980.000,01 a 2.160.000,00</i>	<i>13,25%</i>	<i>3,49%</i>	<i>2,03%</i>	<i>2,31%</i>	<i>0,42%</i>	<i>5,00%</i>
<i>De 2.160.000,01 a 2.340.000,00</i>	<i>13,70%</i>	<i>3,86%</i>	<i>2,05%</i>	<i>2,35%</i>	<i>0,44%</i>	<i>5,00%</i>
<i>De 2.340.000,01 a 2.520.000,00</i>	<i>14,15%</i>	<i>4,23%</i>	<i>2,07%</i>	<i>2,39%</i>	<i>0,46%</i>	<i>5,00%</i>
<i>De 2.520.000,01 a 2.700.000,00</i>	<i>14,60%</i>	<i>4,60%</i>	<i>2,10%</i>	<i>2,43%</i>	<i>0,47%</i>	<i>5,00%</i>
<i>De 2.700.000,01 a 2.880.000,00</i>	<i>15,05%</i>	<i>4,90%</i>	<i>2,19%</i>	<i>2,47%</i>	<i>0,49%</i>	<i>5,00%</i>
<i>De 2.880.000,01 a 3.060.000,00</i>	<i>15,50%</i>	<i>5,21%</i>	<i>2,27%</i>	<i>2,51%</i>	<i>0,51%</i>	<i>5,00%</i>
<i>De 3.060.000,01 a 3.240.000,00</i>	<i>15,95%</i>	<i>5,51%</i>	<i>2,36%</i>	<i>2,55%</i>	<i>0,53%</i>	<i>5,00%</i>
<i>De 3.240.000,01 a 3.420.000,00</i>	<i>16,40%</i>	<i>5,81%</i>	<i>2,45%</i>	<i>2,59%</i>	<i>0,55%</i>	<i>5,00%</i>
<i>De 3.420.000,01 a 3.600.000,00</i>	<i>16,85%</i>	<i>6,12%</i>	<i>2,53%</i>	<i>2,63%</i>	<i>0,57%</i>	<i>5,00%</i>

Diante da expressa autorização legislativa advinda com a Lei Complementar n. 147/2014, os serviços advocatícios poderão optar pelo Simples Nacional, de sorte que recolherão e declararão, mensalmente, de forma unificada, sobre a receita bruta (de R\$ 0,00 até R\$ 3.600.000,00 anuais), mediante alíquota entre 2% e 5%, os tributos IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS e ISS.

4. Considerações finais

Possível reconhecer que a inclusão dos serviços advocatícios como atividade permitida para adesão ao Simples Nacional, por meio da Lei Complementar n. 147/2014, em alteração da Lei Complementar 123/2006, nada mais significa do que cumprir efetivamente a Constituição Federal, sobretudo, pela função essencial e de caráter social que desempenha a advocacia em favor do Estado Democrático de Direito.



O SIMPLES NACIONAL COMO INSTRUMENTO DA JUSTIÇA TRIBUTÁRIA

Gustavo Ventura¹

1. Introdução

A Constituição confere à matéria tributária grande importância. Em um país de grandes dimensões e com enormes diferenças regionais e sociais, um sistema tributário adequado pode permitir avanços significativos na qualidade da estrutura e dos serviços oferecidos pelo estado. Mais do que isso: pode incentivar a criação de negócios, de emprego e de renda.

São vários os princípios que o legislador deve levar em conta ao tratar de criação de tributos: isonomia, legalidade, capacidade contributiva e um tanto esquecido, mas indispensável: o da dignidade da pessoa humana, previsto logo no art. 1º, inciso III, da Constituição.

A Constituição deve ser interpretada de maneira integrada ao tratar de tributação, desenvolvimento econômico e social e reduções das desigualdades regionais. Tal interação ficou um tanto afastada da doutrina tradicional, mas aos poucos, vem ganhando espaço, inclusive na jurisprudência pátria, a necessidade de congregar tais elementos, fundamentais para alcançar a chamada justiça tributária no caso concreto.

O nosso objetivo aqui é analisar o SIMPLES sob a ótica constitucional, como materialização de valores caríssimos ao nosso Estado Democrático de Direito, sendo um instrumento da justiça tributária.

2 . O Sistema Tributário Nacional

O conjunto de normas e princípios que tratam da criação, arrecadação e fiscalização de tributos, conhecido como Sistema Tributário Nacional, se fundamenta na Constituição (art. 145 a 162), em diversas leis complementares, leis ordinárias de todas as pessoas políticas em um gigantesco conteúdo de normas de caráter infralegal.

¹ Advogado. Professor de Direito da Faculdade Marista do Recife (UBEC) e do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Vice-presidente da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB.

A união, os 26 estados, o distrito federal e os 5570 municípios brasileiros receberam da Constituição *competência tributária* para instituir impostos, taxas, contribuições de melhoria, contribuições e empréstimos compulsórios, dentro das características por ela estabelecidas.

Entre essas *características*, encontram-se princípios e normas, comuns a todas as pessoas políticas. Em alguns casos, a Constituição prescreveu diretamente regras-princípio que devem ser obedecidas, a exemplo da isonomia, legalidade e vedação de criação de tributo com efeito de confisco. Em outras passagens, estabeleceu normas constitucionais de grande relevância, a exemplo da anterioridade tributária e não-cumulatividade.

Em relação a outros relevantes temas, a Constituição entendeu por bem deixar a lei complementar disciplinar as matérias contidas no seu artigo 146, a exemplo das normas gerais em relação ao tratamento favorecido as empresas de menor porte, *in verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I - será opcional para o contribuinte;

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados,

adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

O nobre objetivo prescrito na Constituição de incentivar as microempresas e as empresas de pequeno porte representa não apenas uma preocupação de ordem econômica, mas uma visão sistêmica do direito, onde justiça e isonomia devem irradiar suas diretrizes por todo o plexo normativo.

3. O Simples Nacional instituído pela Lei Complementar nº 123/2006

Atendendo ao que prescreve o art. 146, inciso III, alínea “d” da Constituição, a Lei Complementar nº 123/2006 estabeleceu as normas gerais para conferir as micro e pequenas empresas um tratamento que seja diferenciado e favorecido:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;

III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

IV - ao cadastro nacional único de contribuintes a que se refere o inciso IV do parágrafo único do art. 146, in fine, da Constituição Federal.

(...)

Art. 3º - Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais);

II - no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta 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).

§1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

§2º No caso de início de atividade no próprio ano-calendário, o limite a que se refere o caput deste artigo será proporcional ao número de meses em que a microempresa ou a empresa de pequeno porte houver exercido atividade, inclusive as frações de meses.

§ 3º O enquadramento do empresário ou da sociedade simples ou empresária como microempresa ou empresa de pequeno porte bem como o seu desenquadramento não implicarão alteração, denúncia ou qualquer restrição em relação a contratos por elas anteriormente firmados.

O Simples Nacional, de fato, representa importante avanço para as micro e pequenas empresas, pois permite o pagamento de diversos tributos federais, estaduais e municipais em uma única guia, além de trazer uma carga tributária reduzida e progressiva, tendo por base a receita bruta anual da pessoa jurídica.

O IRPJ, o IPI, a CSLL, o PIS, a COFINS e a contribuição previdenciária patronal (em algumas hipóteses) são os tributos federais incluídos no SIMPLES. O ICMS é o tributo estadual e o ISS é o tributo municipal igualmente incluídos.

A fórmula utilizada pelo o legislador para atender o que prescreve o artigo 146 da Constituição foi partir da premissa de que a receita bruta anual diferencia as micro e pequenas empresas das demais, nos termos do artigo 3º, acima transcrito. Entendo que foi uma boa decisão, pois torna o conceito mais objetivo, se afastando de elementos subjetivos como atividade, lucro e número de funcionários.

Cabe ressaltar que algumas poucas atividades e em determinadas situações, a LC nº 123/2006 proíbe o ingresso no SIMPLES, sendo necessário atentar para tais hipóteses².

² É necessário atentar para o que prescreve os artigos 3º e 17, da LC nº 123/2006:

“**Art. 3º** Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que: (...)”

§ 4º Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

I - de cujo capital participe outra pessoa jurídica;

II - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;

III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;

VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica;

VIII - que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento

mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;
IX - resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;

X - constituída sob a forma de sociedade por ações.

XI – cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de personalidade, subordinação e habitualidade. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014)

§ 5º O disposto nos incisos IV e VII do § 4º deste artigo não se aplica à participação no capital de cooperativas de crédito, bem como em centrais de compras, bolsas de subcontratação, no consórcio referido no art. 50 desta Lei Complementar e na sociedade de propósito específico prevista no art. 56 desta Lei Complementar, e em associações assemelhadas, sociedades de interesse econômico, sociedades de garantia solidária e outros tipos de sociedade, que tenham como objetivo social a defesa exclusiva dos interesses econômicos das microempresas e empresas de pequeno porte.

(...)

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

I - que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (asset management), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

II - que tenha sócio domiciliado no exterior;

III - de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;

IV - (REVOGADO);

V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

VI - que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, exceto quando na modalidade fluvial ou quando possuir características de transporte urbano ou metropolitano ou realizar-se sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores; (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014) (Vide art. 15, inc. I da LC 147/2014)

VII - que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;

VIII - que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;

IX - que exerça atividade de importação de combustíveis;

X - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de:

a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;

b) bebidas a seguir descritas:

1 - alcoólicas;

4 - cervejas sem álcool;

XI - (Revogado); (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014) (Vide art. 15, inc. I da LC 147/2014)

XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;

XIII - (Revogado) (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014) (Vide art. 15, inc. I da LC 147/2014)

XIV - que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis.

XV - que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de

De fato o legislador acertou na maioria das restrições, a exemplo de vedar o ingresso no SIMPLES de filiais de empresas estrangeiras, empresas que tenha participação societária em outras, ou que seja constituída sob a forma de sociedade por ações. Pensamos assim, pois tais características vão de encontro ao que busca a LC nº 123/2006, que é incentivar a formação e o crescimento de pequenos negócios. Por outro lado, a vedação de algumas atividades, a exemplo do serviço de transporte, da cessão ou locação de mão-de-obra, e a distribuição de energia elétrica, nos parece um equívoco, pois são todas relevantes para a economia e igualmente merecem serem incentivadas.

Especificamente para a LC nº 123/2006, o IRPJ, o IPI, a CSLL, o PIS, a COFINS e a contribuição previdenciária patronal, o ICMS e o ISS apresentam a mesma hipótese de incidência: *auferir receita bruta*, desde que a empresa esteja inscrita no SIMPLES. Assim, não basta ter receita bruta compatível com as micro e pequenas empresas, é necessário atender os critérios e formalizar o pedido de ingresso no SIMPLES, algo que pode ser feito diretamente pela internet³.

Trata-se de uma expressiva inovação no campo tributário, pois entre as mais diversas atividades, industriais, comerciais e de prestação de serviços, os citados oito tributos apresentam a receita bruta mensal

serviços tributados pelo ISS; (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (Produção de efeitos – vide art. 7º da Lei Complementar nº 139, de 2011)

XVI - com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível. (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (Produção de efeitos – vide art. 7º da Lei Complementar nº 139, de 2011)

§ 1º As vedações relativas a exercício de atividades previstas no caput deste artigo não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades referidas nos §§ 5º-B a 5º-E do art. 18 desta Lei Complementar, ou as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação no caput deste artigo.

§ 2º Também poderá optar pelo Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte que se dedique à prestação de outros serviços que não tenham sido objeto de vedação expressa neste artigo, desde que não incorra em nenhuma das hipóteses de vedação previstas nesta Lei Complementar.

§ 3º (VETADO).

§ 4º Na hipótese do inciso XVI do caput, deverá ser observado, para o MEI, o disposto no art. 4º desta Lei Complementar. (Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011) (Produção de efeitos – vide art. 7º da Lei Complementar nº 139, de 2011).”

³ A opção é feita apenas pela internet, por meio do portal do SIMPLES Nacional, no sítio da Receita Federal na internet (www.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/). A adesão é feita no mês de janeiro e deve valer para todo o ano calendário. É possível as sociedades anteciparem o seu pedido de ingresso por meio do chamado agendamento.

como o único critério material. Se analisarmos as previsões contidas na Constituição e nas leis complementares e ordinárias que versam sobre cada um dos tributos, apenas o PIS e a COFINS apresentam ordinariamente a receita bruta mensal com hipótese de incidência, na forma que prescreve o art. 195 da Constituição.⁴

Por tal relevante característica, a LC nº 123/2006 é norma geral em matéria de legislação tributária, mas, ao mesmo tempo, é norma especial pois altera o critério material de alguns tributos, o que apenas é possível em função do que prescreve o art. 146 da Constituição e, especialmente, por se tratar de uma *opção* da pessoa jurídica, pois ninguém está *obrigado* a ingressar no SIMPLES.

Além disso, por incluir tributos de competência dos estados e dos municípios, a LC nº 123/2006 revela o seu caráter *nacional*, não sendo apenas uma lei de âmbito federal, mas que pode alcançar todas as pessoas políticas.

A base de cálculo⁵, confirmando o seu critério material, é a receita bruta auferida em mês calendário e as alíquotas incidentes variam de acordo com atividade e a receita bruta mensal, nos termos das tabelas anexas à Lei Complementar nº 123/2006⁶.

Os contribuintes inseridos no Simples Nacional além das vantagens no que se referem a redução da carga tributária e do recolhimento unificado dos citados tributos, contam ainda com menos burocracia para

⁴ “Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (...)
b) a receita ou o faturamento;”

⁵ A base de cálculo é elemento constante do consequente da norma jurídica tributária e tem o papel de dimensionar, juntamente com a alíquota, o montante da riqueza privada que será entregue ao estado, por força da subsunção de determinado fato a uma norma geral tributária.

⁶ Apenas para ilustrar, transcrevemos abaixo a tabela constante do anexo I, da LC nº 123/2006, destinada ao comércio:

ANEXO I DA LEI COMPLEMENTAR Nº123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006 (vigência: 01/01/2012)
(Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Comércio

O SIMPLES E A IGUALDADE TRIBUTÁRIA

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pa-sep	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23 %	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32 %	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42 %	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51 %	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61 %	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

o cumprimento de suas obrigações acessórias, o que é de fato relevante, seja pela redução de tempo gasto para tarefa, seja pela redução dos custos para sua realização⁷.

As inovações trazidas ao sistema tributário nacional pela Lei n° 123/2006 – recentemente inovada pela LC n° 147/2014, que entre outras novidades incluiu a advocacia no Simples -, não apenas atender o que prescreve o art. 146, inciso III, “d”, da Constituição, mas representa a materialização de diversos princípios constitucionais, que passamos a tratar abaixo.

⁷ Assim prescreve a LC n° 123/2006 sobre as obrigações acessórias:

Art. 25. A microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional deverá apresentar anualmente à Secretaria da Receita Federal do Brasil declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais, que deverá ser disponibilizada aos órgãos de fiscalização tributária e previdenciária, observados prazo e modelo aprovados pelo CGSN e observado o disposto no § 15-A do art. 18. (Redação dada pela Lei Complementar n° 139, de 10 de novembro de 2011) (Produção de efeitos – vide art. 7° da Lei Complementar n° 139, de 2011)

§ 1º A declaração de que trata o caput deste artigo constitui confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos tributos e contribuições que não tenham sido recolhidos resultantes das informações nela prestadas.

§ 2º A situação de inatividade deverá ser informada na declaração de que trata o caput deste artigo, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor.

§ 3º Para efeito do disposto no § 2º deste artigo, considera-se em situação de inatividade a microempresa ou a empresa de pequeno porte que não apresente mutação patrimonial e atividade operacional durante todo o ano-calendário.

§ 4º A declaração de que trata o caput deste artigo, relativa ao MEI definido no art. 18-A desta Lei Complementar, conterà, para efeito do disposto no art. 3º da Lei Complementar n° 63, de 11 de janeiro de 1990, tão-somente as informações relativas à receita bruta total sujeita ao ICMS, sendo vedada a instituição de declarações adicionais em decorrência da referida Lei Complementar. (produção de efeitos: 1º de julho de 2009)

§ 5º A declaração de que trata o caput, a partir das informações relativas ao ano-calendário de 2012, poderá ser prestada por meio da declaração de que trata o § 15-A do art. 18 desta Lei Complementar, na periodicidade e prazos definidos pelo CGSN. (Incluído pela Lei Complementar n° 147, de 7 de agosto de 2014)

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.

4. Alguns princípios constitucionais que influenciaram a instituição do Simples Nacional

4.1. O princípio da isonomia

Princípio implícito que rege, juntamente com o princípio da justiça, todo o ordenamento jurídico nacional, a isonomia representa uma espécie de igualdade qualificada, onde o sistema jurídico deve impor a todos que estejam em situação jurídica semelhante as mesmas autorizações, proibições e obrigações legais. Rui Barbosa a conceitua melhor do que ninguém ao afirmar que “(...) não consiste senão em quinhoar desigualmente os desiguais, na medida em que se desiguam”⁸

Em toda a Constituição encontramos exemplos de que isonomia representa valor que unifica todo o direito positivo pátrio. De certa forma, podemos afirmar que, em última análise, a Constituição busca a isonomia.⁹

A Constituição Federal deixa claro a importância que confere ao referido princípio, quando em seu art.150, II, determina que:

é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) II – instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos títulos e direitos.

A isonomia representa um valor que, muitas vezes, se assemelha e se confunde com a justiça distributiva. A isonomia, por vezes, surge como vetor dentro de outros princípios e normas constitucionais, como

⁸ Orações aos Moços, 16ª Edição, 1999, p. 55 Editora Edioro.

⁹ José Souto Maior Borges revela a importância que confere a isonomia ao afirmar: “A mais eminente de todas as normas assecuratórias de direitos individuais é a isonomia.(...) Sem isonomia, nenhuma segurança. Segurança é pois um sub-rogado, na metalinguagem doutrinária, dos dispositivos constitucionais que a contemplam nas dobras dos direitos e garantias individuais (linguagem-objeto)” (O Princípio da Segurança Jurídica na Criação e Aplicação do Tributo, In Revista Dialética de Direito Tributário nº 22, p. 26, 1997, Editora Dialética).

os da capacidade contributiva, razoabilidade, progressividade, seletividade etc. Portanto, pode ser considerado um sobreprincípio que norteia todo o ordenamento jurídico pátrio.

No que se refere ao tema aqui tratado, a isonomia tem o papel de tratar os contribuintes que estão em situação semelhante de maneira idêntica, evitando distorções.

4.2 - O princípio da justiça.

Analisando o direito como sistema de linguagem, cabendo ao estado determinar quais são as diretrizes que devem ser atendidas pela sociedade e por ele próprio, indiscutivelmente existe a necessidade de se utilizar os instrumentos normativos para prever hipóteses que podem ocorrer no mundo social. Se o direito prescreve condutas, o faz com base em hipóteses contidas na norma¹⁰.

Contudo, o direito não encontra os seus fundamentos apenas nos fatos hipotéticos e nas normas. Se dependesse apenas de tais elementos, o Direito perderia muito, pois o homem age não apenas com base em seu instinto, age também com base em valores e em ensinamentos que trazem sentido ao seu agir. O homem busca ser justo. E a justiça¹¹ é valor implícito

¹⁰ Marcelo Neves tem uma interessante abordagem do tema, pois diante da “positividade do Direito, isto é, fechamento normativo e abertura cognitiva do Direito moderno, o problema da justiça é reorientado para a questão da complexidade adequada do sistema jurídico e da consistência de suas decisões” (A Constitucionalização Simbólica, p. 123).

¹¹ O signo *justiça* têm inúmeros significados. Desde Aristóteles, o homem trata do problema da justiça, que pode ter uma característica de distribuição, de equidade, de retribuição, de correção etc. Contudo, o mais importante é reconhecermos a justiça como uma virtude especial. Quando fui aluno de Tércio Sampaio Ferraz Júnior, tive a oportunidade de ver a profundidade do seu pensamento sobre a Justiça. Entre os seus escritos, afirma que “de modo análogo, a justiça enquanto código de ordem superior, totalizante e unificador não admite uma asserção do tipo: essa é verdadeira justiça (material). Isso significa que excluiríamos certas possibilidades, mas ao fazê-lo estaríamos pressupondo que a determinação do que é a justiça material depende de um critério que está fora dela. Se isso fosse possível, a justiça não seria código totalizante e unificador da existência da moral. O sentido da justiça, assim, é perfeito e, ao mesmo tempo, inacabado. (...) A vida moral e a justiça são a mesma coisa, isto é, a ação humana é justa ou injusta, mas o homem não é justo nem injusto: é um limite de justiça” (Estudos de Filosofia do Direito, Ed. Atlas Jurídico, 2002, p. 244).

dentro da sociedade e deve ser a base para o estado, o qual tem de servir ao seu povo. A dificuldade de sua delimitação e a abrangência do seu alcance torna árdua a tarefa de criar um *conceito de justiça*.

A justiça se realiza em atitudes, em ações praticadas em seu nome, seja com caráter de retribuição, de utilidade, de divindade, de poder etc. O importante é reconhecermos a justiça como um código de interpretação comunicacional da maior importância para sociedade.

Um dos papéis mais importantes desenvolvidos pelos juristas é tratar da aplicação do princípio da justiça para o sistema positivo de normas. Entre os elementos fundadores do direito verificamos que a justiça é elemento importante, sobretudo nos países que defendem valores democráticos¹². É valor arraigado dentro do sistema jurídico brasileiro.^{13 14}

¹² Hans Kelsen durante toda sua vida tratou com maestria dos problemas relacionados ao Direito, e a justiça não ficou ao lado dos seus estudos. Porém, o Alemão não conferia a justiça a importância que entendemos que ela tem dentro do ordenamento jurídico e em algumas passagens, ele deixa tal posição de maneira clara, acredito eu pela luta que marcou a sua vida em afastar o direito positivo do direito natural. É indiscutivelmente verdadeiro que ele acreditava no valor da justiça, apenas não acreditava que a sua aplicação era obrigatória no direito, ao afirmar, por exemplo, que “A justiça é, portanto, a qualidade de uma conduta humana específica, de uma conduta que consiste no tratamento dado a outros homens” (O Problema da Justiça, tradução de João Baptista Machado, Martins Fontes, 2003, p. 4). Contudo, para Kelsen o este juízo de valor não pode ser incidir sobre as normas, posição com a qual discordamos. Para ele, “se a norma de direito positivo vale apenas na medida em que corresponde ao direito natural, então o que vale na norma do direito positivo é apenas o direito natural” (obra citada, pág. 6). Assim, me parece que Kelsen descarta a possibilidade do valor justiça estar dentro do ordenamento jurídico, ao menos esta é a impressão que nos passa, sobretudo quando afirma “O fundamento de validade do direito positivo é essencialmente vinculado a seu conteúdo. O direito positivo é válido porque tem um determinado conteúdo e, por isso mesmo, é justo; não é válido porque tem o conteúdo oposto e, por isso mesmo, é injusto. (...) A questão de saber se o conteúdo jurídico definido através do processo de direito positivo é justo ou injusto nada importa para sua validade. (...) A Teoria Pura do Direito, porém, é uma teoria jurídica monista. Segundo ela, só existe um direito: o direito positivo” (obra citada, p. 116-117).

¹³ Miguel Reale é autor da chamada “teoria tridimensional do direito”, estudo profundo, onde defende que entre os elementos basilares do direito estão o fato, o valor e a norma. Ouçamo-lo: “Vê-se, pois, que o conceito de Direito implica, outrossim, o elemento do Poder (donde dizemos que é uma realidade ordenada, ou, por outras palavras, uma ordenação) assim como o de sociedade: é o Direito vinculação bilateral- atributiva da conduta humana para realização ordenada dos valores de convivência. Temos, assim, de maneira geral, a sociedade como condição do Direito, a justiça como fim último, a bilateralidade atributiva como forma ordenatória específica, e o Poder como garantia de sua atualização” (Filosofia do Direito, 19ª Edição, 3ª Tiragem, p. 703, Editora Saraiva).

¹⁴ Paulo de Barros Carvalho tem a seguinte opinião acerca do tema:

“O princípio da justiça é uma diretriz suprema. Na sua implicitude, penetra de tal modo nas unidades

Herbert Hart traz o seu conceito acerca da aplicação da justiça no Direito:

O princípio geral latente nestas diversas aplicações da idéia de justiça é o de que os indivíduos tem direito, uns em relação aos outros, a uma certa posição relativa de igualdade e desigualdade. (...) Por isso a justiça é tradicionalmente concebida como mantendo ou restaurando um *equilíbrio* ou uma *proporção*, e o seu preceito condutor é frequentemente formulado como «tratar da mesma maneira os casos semelhantes».¹⁵

É necessário destacar que a aplicação da justiça no direito positivo deve obedecer às regras contidas em cada ordenamento. A justiça não pode ser um valor que distorça o sistema do direito positivo, ao contrário, deve ser um elemento basilar¹⁶.

O princípio da justiça confere legitimidade para que todos os demais princípios constitucionais possam irradiar os seus valores.

A *justiça* é valor inquestionável. E ademais é proposição jurídica de alta hierarquia, pois determina o art. 3º, da Constituição que “Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil: I – construir uma sociedade livre, justa e solidária (...)”. Portanto, podemos afirmar que a justiça está positivada no direito do nosso País, influenciando não apenas a construção das normas jurídicas elaboradas pelos legisladores, mas também as decisões proferidas pelos Tribunais pátrios.

No Brasil, o princípio da justiça nos parece ter forte conotação da chamada *justiça distributiva*, onde o Estado deve atuar de forma a permitir

normativas do ordenamento que todos o proclamam, fazendo dele até um lugar comum, que se presta para justificar interesses antagônicos e até desconcertantes. Como valor que é, participa daquela subjetividade que mencionamos, ajustando-se diferentemente nas escalas hierárquicas das mais variadas ideologias. Os sistemas jurídicos dos povos civilizados projetam-no para figurar no subsolo de todos os preceitos, seja qual for a porção da conduta a ser disciplinada” (Curso..., obra Citada, p. 145).

¹⁵ Conceito de Direito, p. 173.

¹⁶ Sobre o tema, Alf Ross deixa mais uma importante lição: “Sem um mínimo de racionalidade (previsibilidade, regularidade) seria impossível falar de uma norma jurídica. Isto pressupõe que é possível interpretar as ações humanas como um todo coerente de significados e motivações e (dentro de certos limites prevê-las (capítulo I). Nesta medida, a idéia de justiça- no sentido de racionalidade e regularidade – pode ser qualificada como constitutiva do conceito de direito” (Direito e Justiça, obra citada, p. 327).

que às pessoas possam ter acesso as mínimas condições para uma vida digna, e, portanto, utiliza, de certa forma, os recursos dos mais abastados em prol dos mais pobres.

A norma constitucional de justiça influencia diretamente o direito tributário, que por sua vez, indiscutivelmente, influencia a vida social ao instituir e cobrar tributos.

4.3. A justiça tributária como elemento nuclear do Simples Nacional

Diante da breve exposição que apresentamos, resta claro que as empresas inseridas no Simples Nacional são beneficiadas por uma redução da carga tributária, pela maior facilidade para pagamento de diversos tributos e por uma menor burocracia para o cumprimento das obrigações acessórias.

A questão é que gostaríamos aqui de chamar atenção para o fato do Simples Nacional permitir que uma série de valores constitucionais sejam alcançados de uma única vez, sendo um inegável instrumento de *justiça tributária*.

As questões que envolvam o direito tributário devem sempre estar subordinadas à ideia de *justiça tributária*, tema que, apesar de complexo, ganhou muita importância nos últimos anos e encontra em Ricardo Lobo Torres, um dos seus maiores defensores:

No Direito Tributário, como não poderia deixar de acontecer, reencontram-se a liberdade e a justiça, especialmente sob a consideração de equilíbrio e da complementariedade entre os direitos fundamentais (imunidades e proibições de desigualdade) e os princípios da capacidade contributiva e do custo/benefício. (...) O tributo nasce no espaço aberto pela liberdade, constitui o seu preço e por ele se limita. (...) Tem por objetivo realizar a justiça fiscal, espécie de justiça distributiva. Mas o sistema de tributos só conseguirá realizar os valores éticos e jurídicos se conseguir harmonizar-lhes os diversos princípios, corrigindo-lhes as contradições e balanceando-lhes as tensões.¹⁷

¹⁷Liberdade, Segurança e Justiça no Direito Tributário. Justiça Tributária (I Congresso Internacional de Direito Tributário - IBET), p. 696 e 705, 1998, Editora Max Limonad.

Assim, a justiça no direito tributário está ligada aos valores constitucionais de defesa do contribuinte e da aplicação equilibrada das normas tributárias.

A doutrina e a própria jurisprudência pátria, tradicionalmente, sempre interpretaram o direito tributário de forma excessivamente formal, conferindo à legalidade e a tipicidade, muitas vezes, mais relevância do que isonomia e capacidade contributiva, apenas para citar dois princípios.

Tal realidade é amplamente justificável. Se existe uma obrigação de caráter legal, o quanto mais clara for a prescrição normativa, menos espaço haverá para aplicação de valores subjetivos. É o velho problema da aplicação das normas em detrimento, muitas vezes, dos princípios.

A questão é os valores constitucionais devem influenciar não apenas legislador infraconstitucional, mas especialmente as autoridades administrativas e os juízes.

Aos poucos, a doutrina e a jurisprudência¹⁸ passam a reduzir o extremo formalismo do direito tributário, para ingressar no campo do

¹⁸ A decisão abaixo, do TRF da 3ª Região, aborda diretamente a aplicação do princípio da justiça tributária:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. ARTIGO 29 E 36 DA LEI 8541/92. IMPOSTO DE RENDA SOBRE RENDIMENTOS DE APLICAÇÕES FINANCEIRAS. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA. 1- O princípio constitucional da capacidade contributiva é direcionado à realização da justiça tributária, dirigida ao legislador infraconstitucional, no sentido de que os impostos, sempre que possível, serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte. 2 - Com o advento da lei 8541/92, os rendimentos auferidos pelas pessoas jurídicas em aplicações financeiras, a partir de 1º de janeiro de 1993, passaram a ser tributados exclusivamente na fonte (art.36, «caput»). O valor correspondente à base de cálculo do Imposto de Renda será excluído do lucro líquido para determinação do lucro real (§4º). As pessoas jurídicas que auferiram ganhos em aplicações financeiras a partir de 1º de janeiro de 1993 estão sujeitas ao pagamento do imposto de renda mesmo que, no geral, tenham sofrido prejuízos (art.29), sendo vedada a compensação. 3 - O artigo 29 da Lei nº 8.541/92 não contraria o disposto no artigo 43 do CTN. A pessoa jurídica, ao pagar o imposto de renda sobre ganhos por ela obtidos em aplicações financeiras a partir de 01/01/93, está cumprindo o disposto no artigo 29 da lei nº 8.541/92, que veda a compensação com prejuízos da empresa com o seu lucro obtido com as aplicações financeiras. 4- O dispositivo inserido no artigo 36 da lei nº 8.541/92, não está eivado de inconstitucionalidade porque nada impede que o legislador resolva tributar as aplicações financeiras como ganho de capital, tributando-as exclusivamente na fonte, excluindo-as do lucro real como efetivamente fez o artigo 36, § 1º. 5 - Apelação que se nega provimento (TRF 3, AMS nº 00379674019934036100, 3ª Turma, Des. Nery Junior, DJ de 28/01/2011)».

subjetivo dos valores contidos nos princípios constitucionais. No caso específico, podemos afirmar com tranquilidade que o Simples Nacional é instrumento da *justiça fiscal ou justiça tributária*.

Helena Tórres assim aborda o tema da justiça tributária:

De fato, ao tempo que a Constituição contempla um modelo predefinido de “Sistema Tributário, a pós-compreensão de deve levar o intérprete ao reconhecimento de um dever de concretização de tudo quanto sirva a instituir um sistema de valores no interior e ao longo de toda a Constituição, dada a necessidade de se construir uma rede de garantias a direitos fundamentais dos contribuintes. E será essa unidade sistêmica entre competências, direitos e garantias que definirá o conteúdo de segurança jurídica do princípio do *sistema constitucional tributário* e sua concretização, do qual fazem parte a certeza do direito e a justiça tributária. (...)

A justiça tributária é substantiva, por ser materialmente qualificada segundo certos critérios.¹⁹

O tributo é elemento essencial para manutenção do estado. As *receitas secundárias*, oriundas dos particulares, que entregam parcela de seu patrimônio ao estado é até hoje a melhor forma de garantir a existência de serviços e da infraestrutura oferecidas pelo poder público.

Em geral, todas as pessoas físicas e jurídicas devem pagar tributos. A questão é que o sistema deve contribuir para que as pessoas recolham tributos dentro das suas capacidades, ou mesmo não recolham, quando estejam desprovidas de capacidade contributiva ou realizem atividades que o estado que incentivar ou proteger da tributação, ou mesmo quando estão localizadas em áreas menos desenvolvidas, onde uma menor incidência

¹⁹ Direito Constitucional Tributário e Segurança Jurídica, 2011, Editora Revista dos Tribunais, p. 563.

de tributos seja um incentivo para a instalação de empreendimentos e de pessoas.

As imunidades²⁰ e as isenções²¹ tributárias não necessariamente representam inexistência de capacidade contributiva, mas a decisão dos legisladores constitucional e infraconstitucional de não tributar determinadas pessoas, objetos e situações hipoteticamente previstas.

Por outro lado, quem está submetido ao conjunto de normas que prescrevem a incidência dos mais diversos tributos, deve estar protegido de uma tributação excessiva, além dos limites da sua capacidade contributiva.

O professor português José Casalta Nabais aborda interessante aspecto que denomina de *princípio da coerência do sistema*:

Os limites materiais da tributação têm sobretudo a ver com a idéia de coerência do sistema ou de sistematicidade, entendida como uma coerência do contedística ou substancial de integração do direito fiscal no sistema do direito público e no conjunto do ordenamento jurídico. Embora se defenda que não constitui um suporte autónomo de invalidade das leis fiscais, configurando-se tão-só como um indício de afectação dos princípios constitucionais, sobretudo

²⁰ A imunidade ocorre quando o poder constituinte, dentro de sua mais absoluta liberdade, não inclui no campo da competência de determinada pessoa jurídica de direito público, ou de todas elas, a possibilidade de tributar determinada situação hipotética. A imunidade originária não surge após a competência tributária. Dentro do sistema constitucional, as normas de competência (autorizativa) e de imunidade (proibitiva) são dirigidas aos legisladores, não existindo sobreposição. Apenas se entendêssemos que existia um poder de tributar anterior à Constituição é que poderíamos defender a tese da imunidade como um limitador.

²¹ As previsões normativas que tratam de isenção acabam por impedir a criação da norma de incidência tributária em sentido estrito. Ou seja, em um caso de isenção não ocorre a norma individual e concreta que exija o pagamento do tributo. Normalmente a norma de isenção fica no plano *abstrato, geral*. Porém ela pode ser aplicada no caso concreto, se a norma individual de incidência vier a ser indevidamente criada, o que fica a cargo da administração pública ou ao Poder Judiciário.

do princípio da igualdade, uma tal ideia não deve ser menosprezada.²²

Um sistema *coerente* deve ter em conta o objetivo de atrair novos contribuintes, incentivar o empreendedorismo, graduar o aumento da carga tributária da forma mais escalonada possível e combater a sonegação.

Assim, representa um equívoco interpretativo tratar do sistema tributário nacional de maneira isolada, sem levar em conta preceitos constitucionais que versam sobre a ordem econômica. Aqui vale a leitura do artigo 170 da Constituição:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

- I - soberania nacional;
 - II - propriedade privada;
 - III - função social da propriedade;
 - IV - livre concorrência;
 - V - defesa do consumidor;
 - VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;
 - VII - redução das desigualdades regionais e sociais;
 - VIII - busca do pleno emprego;
 - IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.
- Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício

²² In Direito Fiscal, 27ª Edição, p. 165, Editora Almedina.

de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

De inquestionável relevância, o art. 170 da Constituição representa o vetor que o legislador infraconstitucional deve seguir para nortear a atividade econômica. O legislador constituinte não quer o desenvolvimento econômico a qualquer custo, esse deve ser alcançado tendo por base a premissa da justiça social, aliada a fatores como a busca do pleno emprego, a defesa do meio ambiente, a redução das desigualdades regionais e sociais, o favorecimento das empresas de pequeno porte, entre outros valores.

Portanto, é fundamento da ordem econômica incentivar as empresas de pequeno porte, importante aliada para reduzir as desigualdades regionais e sociais, pois podem ser mais facilmente instituídas em todo o território nacional.

O Simples Nacional tem um papel importante na redução das desigualdades regionais e sociais, pois alcançam locais e realidades que muitas vezes não interessam aos médios e especialmente aos grandes empreendimentos. Indiretamente, o Simples Nacional é instrumento de justiça social. Sobre o tema, vale transcrever o ensinamento de Luiz Alberto Gurgel de Faria:

Reexaminando os princípios da ordem econômica contidos na Constituição Federal e já objeto de comentários nesse estudo, não se pode deixar de constatar que as normas jurídicas em vigor já incorporam os preceitos aqui elucidados, pois a redistribuição está abrangida na ideia de uma sociedade livre, justa e solidária (art. 3º, I, CF/88), como ditames da justiça social (art. 170, *caput*, CF/88). A diluição dos centros de poder econômico e político está contida no princípio da soberania nacional

(art. 170, I, CF/88), com a implementação de um desenvolvimento autocentrado, não dependente de centros capitalistas já desenvolvidos, e que estimula a livre concorrência (art. 170, IV, CF/88). (...)

O aspecto social jamais pode ser esquecido, pois a inspiração dos Estados desenvolvimentistas latino-americanos se encontra no Estado Social europeu. A Constituição Federal oferece como visto, os fundamentos necessários para a intervenção na economia, de modo que o Estado desenvolvimentista brasileiro venha a se tornar um efetivo Estado Social.²³

Assim, o Simples Nacional também encontra fundamento de validade no artigo 170, inciso IX, da Constituição, e não apenas no art. 146, inciso III, alínea “d”.

A interpretação sistemática dos citados artigos da Constituição nos leva a afirmar que a redução da carga tributária conferida pelo Simples Nacional é elemento fundamental para o desenvolvimento nacional, pois há clara diretriz no sentido de se incentivar os pequenos negócios, especialmente se foram um fator de redução das desigualdades regionais e sociais. O caráter extrafiscal do Simples Nacional é elemento que contribui com a *justiça tributária*, que tem entre as suas principais características a defesa da capacidade contributiva dos contribuintes.

Evidente que a menor capacidade econômica das micro e pequenas empresas foi um dos fundamentos para criação do Simples Nacional. Cabe ressaltar que o princípio da capacidade contributiva é fundamento do sistema tributário nacional. Submeter contribuintes ao mesmo percentual de carga tributária, quando estejam em realidades

²³ A Extrafiscalidade e a concretização do Princípio da Redução das Desigualdades Regionais, 2010, p. 108-109, Ed. Quartier Latin.

econômicas dispare, acaba por incentivar práticas ilegais como a sonegação ou mesmo por desincentivar a criação de novos negócios.

De fato, não há como afastar o aspecto econômico quando se está a tratar de tributação de maneira adequada, justa. É justo e é legal pagar tributo dentro da sua capacidade contributiva²⁴.

A justiça tributária alcança diversos valores e diretrizes constitucionais, a exemplo da isonomia, capacidade contributiva e segurança jurídica, devendo ter em conta os preceitos que vivemos em um estado social, onde a busca pela redução das desigualdades sociais e regionais não é apenas um desejo, mas uma diretriz.

5. Conclusões

O Simples Nacional, instituído pela LC n° 123/2006, é norma geral que contribui para o desenvolvimento nacional e permite a redução das desigualdades sociais e regionais. Princípios constitucionais de grande relevância, a exemplo da isonomia, capacidade contributiva, entre outros, são utilizados na prática em prol da sociedade brasileira.

O intérprete do sistema tributário nacional deve expandir os seus horizontes dentro do próprio texto constitucional, pois se faz necessária a detida análise da *ordem econômica* (art. 170, da CF), que, igualmente, deve orientar os rumos da *dinâmica do direito*, seja na criação de novas normas, seja na correta interpretação dos fatos jurídicos.

O Simples Nacional é o melhor exemplo que conhecemos em nosso direito positivo no que se refere aplicação dos valores e normas

²⁴ Infelizmente, muitos ainda em nosso país estão fora de qualquer capacidade contributiva, e qualquer tributação traria por consequência a tributação do mínimo existencial, tema tratado por Luiz Cláudio Allemand: "a tributação do mínimo existencial coloca em xeque esse ato impositivo como o princípio da dignidade da pessoa humana, visto estarem sendo tributados valores considerados imunes, que se encontram abaixo da 1ª faixa da tabela do imposto de renda, restando, agora, fazer a apresentação do princípio da capacidade contributiva, pois esse princípio somente entrará em cena quando a renda do cidadão ultrapassar o mínimo existencial, ou seja, quando houver efetiva manifestação de riqueza (A tributação do mínimo existencial, 2010, Ed. Nota Dez, p. 53)."

previstos no sistema tributário nacional e a ordem econômica, previstos na Constituição. É preciso evoluir nesse caminho para tornar o nosso sistema tributário mais adequado as diversas realidades regionais e sociais do Brasil.

A *justiça tributária* é valor que deve orientar o legislador e as autoridades administrativas e judiciais. O tributo é elemento indispensável para a manutenção do estado e na melhoria da infraestrutura, mas deve ser cobrado de forma a não inibir o desenvolvimento, a geração de emprego e a expansão da propriedade privada, preservando a segurança jurídica e a capacidade contributiva. O Simples Nacional é relevante instrumento na realização da *justiça tributária*.



DISPENSA DE CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL

*Igor Mauler Santiago*¹

1. Introdução

A redação original do artigo 9º da Lei Complementar 123/2006 já previa que:

- o registro, em órgãos de qualquer nível da Federação, da constituição, das alterações e da extinção de empresários individuais e pessoas jurídicas prescindiria da prova de regularidade fiscal do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores e das empresas de que participem (caput);
- a baixa do registro de empresário individual ou de sociedade não impediria o lançamento posterior de tributos e penalidades relativos a fatos anteriores, praticados pelas entidades extintas ou por seus titulares, sócios ou administradores (parágrafo 4º); e
- a solicitação de baixa do empresário individual ou da pessoa jurídica importaria responsabilidade solidária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período de ocorrência dos fatos geradores em questão (parágrafo 5º).

Os parágrafos 4º e 5º devem ser lidos em conjunto: o primeiro autoriza a formalização futura de débitos de tributos e penalidades, e o segundo aponta contra quem tais lançamentos deverão ser dirigidos.

¹ Mestre e Doutor em Direito Tributário pela UFMG. Membro da Comissão de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB. Advogado.

Esses comandos foram reescritos, sem impacto substancial, pelo artigo 1º da Lei Complementar 147/2014, cuja única inovação relevante foi a revogação do parágrafo 3º do artigo 9º, que submetia a um certo período de inatividade a baixa da microempresa e da empresa de pequeno porte – mas não do microempreendedor individual (parágrafos 10 a 12) – com débitos tributários em aberto.

Além disso, ao acrescentar o artigo 7º-A à Lei 11.598/2007, a Lei Complementar 147/2014 (agora por seu artigo 7º) universalizou estas regras para os empresários individuais e as pessoas jurídicas em geral, ainda que não elegíveis ao Simples Nacional.

2. O quadro anterior

A exigência de prova de regularidade fiscal em momentos críticos da vida da empresa individual e da pessoa jurídica fundou-se, no decorrer do tempo, pelo menos nos seguintes dispositivos legais:

- artigo 62 do Decreto-lei n. 147/67: inclusão da certidão negativa de dívida ativa da União, expedida pela PGFN, em todos os casos onde a lei impuser a prova de quitação de tributos federais;
- artigo 1º, inciso V, do Decreto-lei n. 1.715/79 (tributos administrados pelo Ministério da Fazenda): extinção ou redução de capital da sociedade ou firma individual;
- artigo 47, inciso I, alínea d, da Lei n. 8.212/91, na redação da Lei n. 9.528/97 (tributos então administrados pela Seguridade Social): redução de capital ou extinção de firma individual ou sociedade comercial ou civil; cisão total ou parcial ou transformação de entidade, sociedade comercial ou civil; transferência de controle de cotas de sociedade de responsabilidade limitada;
- artigo 27, alínea d, da Lei 8036/90 (FGTS): alteração ou distrato que importe modificação da estrutura jurídica ou extinção do empregador.

Mais radical era o artigo 1º, III, da Lei 7.711/88, que reclamava a “quitação” de tributos federais e respectivas penalidades, e não apenas a prova de regularidade fiscal (pagamento ou pendência do prazo para tanto, penhora em execução ou em cautelar antecipatória², ou suspensão da exigibilidade – CTN, artigos 205 e 206), para o registro de contrato social, alteração contratual e distrato perante o órgão competente (exceto se praticado por microempresa).

O comando foi declarado inconstitucional pelo STF na ADI 173³, tendo o voto condutor anotado que a regra supõe “obrigação constitucional ao sucesso financeiro” e “não leva em consideração o direito do contribuinte à discussão judicial da validade das normas que instituem o tributo e permitem sua cobrança”.

Como se verifica, nunca se exigiu certidão dos administradores, titulares e sócios, ou das outras empresas de que estes acaso participassem, para a constituição, as alterações e mesmo a extinção de empresa individual ou pessoa jurídica (hipótese na qual se impunha a prova de regularidade fiscal da própria entidade a ser extinta, mas não dos terceiros com ela relacionados).

Tampouco se fazia necessária a comprovação da regularidade fiscal da própria entidade na hipótese de alteração dos seus estatutos sociais, a menos que esta levasse – a depender do Fisco interessado – à redução do seu capital, à sua cisão ou transformação ou, em lance mais genérico, à alteração de sua estrutura jurídica.

Tais restrições nem sempre eram observadas de forma voluntária pelos órgãos de registro, o que levou o STJ a determinar, no Recurso Especial 1.103.009/RS⁴, a inscrição no CNPJ de sociedade nova, apesar de ter como sócio pessoa que participava do capital de empresa devedora do Fisco.

A desordem era agravada pela indevida miscigenação, por parte da Receita Federal, da entidade devedora com as pessoas físicas e jurídicas

² STJ, 1ª Seção, Recurso Especial 1.123.669/RS, Relator Ministro Luiz Fux, DJe 01.02.2010, repetitivo.

³ Pleno, Relator Ministro Joaquim Barbosa, DJe 20.03.2009.

⁴ 1ª Seção, Relator Ministro Luiz Fux, DJe 01.02.2010, repetitivo.

a ela de algum modo relacionadas, aqui também impondo-se a atuação corretiva do STJ. Nesse sentido, a título de exemplo:

- o Recurso Especial 996.613/ES⁵, no qual se determinou a expedição de certidão negativa em favor do sócio (não incluído na CDA como coobrigado) de empresa com dívidas tributárias em aberto;
- o Recurso Especial 493.135/ES⁶, no qual se determinou a expedição de certidão negativa em favor de sociedade que tinha sócio comum com outra empresa, esta detentora de débitos tributários em aberto. Peculiar, a respeito, a decisão proferida no Recurso Especial 650.852/MG⁷, que manteve a negativa da certidão para a segunda empresa, mas por terem as instâncias ordinárias declarado que se confundia com a primeira (total identidade de sócios e de objeto), sendo a segregação decorrente de ato simulado;
- o Recurso Especial 117.359/ES⁸, no qual se determinou a expedição de certidão negativa em favor de sociedade, sem embargo de um dos seus sócios ter dívidas tributárias em aberto.

Foi nesse contexto que se editou a Lei n. 8.934/94, que dispõe sobre o registro público das empresas mercantis. Pois bem: o seu artigo 37 traz lista exaustiva dos documentos necessários à constituição, alteração e extinção de empresas individuais, sociedades mercantis, cooperativas, consórcios, grupos de sociedades e microempresas, não aludindo a certidão de regularidade fiscal de qualquer ordem (caput e parágrafo único).

⁵ 2ª Turma, Relator Ministro Humberto Martins, DJe 18.03.2008.

⁶ 2ª Turma, Relator Ministro João Otávio de Noronha, DJ 03.08.2006.

⁷ 1ª Turma, Relator Ministro Francisco Falcão, DJ 05.09.95.

⁸ 2ª Turma, Relatora Ministra Nancy Andrighi, DJ 11.09.2000.

Bem por isso, no recentíssimo Recurso Especial 1.290.954/SC⁹, o STJ declarou a revogação tácita de todos os diplomas anteriores em sentido contrário, reconhecendo, no caso concreto, o direito do contribuinte de registrar ato de incorporação de sociedades independentemente de certidão.

3. A disciplina das Leis Complementares 123/2006 e 147/2014.

Tendo em vista a evolução legislativa e jurisprudencial exposta no tópico anterior, resulta claro que as duas leis complementares, malgrado toda a propaganda, não trouxeram para o empresário individual e a sociedade empresária de qualquer porte nenhuma vantagem quanto ao tema deste artigo, limitando-se a afastar equívocos anteriores e, sobretudo, a reiterar o que já vigorava desde a Lei 8.934/94.

Ao contrário, o que instituíram, na hipótese específica e exclusiva da extinção de empresas – extinção regular, note-se – foi regime draconiano que, a ser considerado válido, anulará todo o benefício consistente na dispensa de certidão de regularidade fiscal.

É certo que a extinção da empresa que possa ter ou certamente tenha débitos tributários inadimplidos supõe cautela, a fim de evitar a frustração do legítimo direito de crédito do Fisco.

Tal cuidado já ficaria atendido, contudo, com a transferência aos sócios (ou ao titular da empresa individual) da responsabilidade pelas dívidas atribuíveis à entidade extinta, no limite do valor dos bens que dela tivessem recebido em devolução de capital, à semelhança do que se passa no artigo 130, inciso II, do CTN – pois é de sucessão, e não de responsabilidade de terceiros (que sempre decorre de uma infração) que aqui se trata.

Com efeito, a menos que haja causa para o acionamento da responsabilidade pessoal de terceiros (CTN, artigo 135, inciso III), nada justifica a atribuição da responsabilidade aos sócios pelo pagamento integral da dívida, com comprometimento de seu patrimônio preexistente, e muito menos a atribuição de qualquer responsabilidade ao administrador não-sócio, que nada recebeu quando da extinção da empresa.

⁹ 3ª Turma, Relator Ministro Paulo de Tarso Sanseverino, DJe 25.02.2014.

De lembrar que a responsabilização de terceiro por dívida fiscal alheia, sem que lhe seja imputável nenhuma irregularidade, tem sido objeto de censura no STF, como se depreende dos seguintes trechos da ementa do Recurso Extraordinário 562.276/PR¹⁰:

4. (...) O 'terceiro' só pode ser responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, (...) e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.

5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos (...) o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (má gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.

7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição.

¹⁰ Pleno, Relatora Ministra Ellen Gracie, DJe 10.02.2011.

A desproporção do comando patenteia-se quando se observa que os seus efeitos são idênticos aos instaurados em caso de dissolução irregular de sociedade: responsabilização dos sócios (CTN, artigo 134, inciso VII) e dos administradores (Súmula 435 do STJ).

A regra é ainda mais dura do que o duvidoso artigo 207 do CTN, que estende aos “participantes no ato”, mas não a todos os sócios e gestores, a responsabilidade pelos tributos devidos pelo contribuinte de quem, diante da emergência – risco de caducidade de direito, o que afasta a ideia de fraude –, foi dispensada a prova de regularidade fiscal onde normalmente exigível.

3. Conclusão

Em síntese, concluímos que o artigo 9º, caput e parágrafos 4º e 5º, da Lei Complementar 123/2006 e o artigo 7º-A da Lei 11.598/2007, todos na redação da Lei Complementar 147/2014, não trazem inovação ao dispensar a apresentação de certidão de regularidade fiscal para a constituição, a alteração e a extinção de empresas individuais e pessoas jurídicas.

Temos ainda que, em vez de vantagem, os comandos impõem tratamento hostil aos titulares, sócios e administradores das citadas entidades, quando regularmente extintas com tributos em aberto, na medida em que lhes atribuem o dever de pagar todos esses débitos, ainda que o seu valor supere o que receberam em devolução de capital, violando as premissas que orientam a responsabilização tributária de terceiros, tais como traçadas pelo STF.

Parece-nos por último que, caso não impugnadas ou mantidas pelo Judiciário, as citadas regras ficarão esvaziadas de toda utilidade prática, sendo de supor que ninguém ousará lançar mão da arriscada prerrogativa que conferem.



SIMPLES NACIONAL E AS VANTAGENS DO PAGAMENTO DO ISS ADVINDO DA LEI COMPLEMENTAR 147/2014

Jean Cleuter Simões Mendonça¹

A Lei Complementar nº 147, de 07 de agosto de 2014, incluiu novas categorias ao Simples Nacional, reduzindo a carga tributária e facilitando o pagamento de tributos dos setores produtivos e de prestação de serviços, cujo faturamento anual seja de até R\$3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

Outras vantagens devem ser analisadas, como a possibilidade de segregação do ISS – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de acordo com a categoria e sua forma de organização, como é o caso do setor de prestação de serviços das atividades autônomas e de empresas uniprofissionais.

A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, do Simples Nacional, como regra geral, prevê o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, incluindo os tributos federais, estaduais e municipais, como o ISS, senão vejamos:

Art. 12. Fica instituído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

(...)

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

Uma importante vantagem que deve ser observada pelo contribuinte, de acordo com sua categoria, é que o recolhimento tributário unificado permite algumas exceções, como é o caso do inciso III, § 4º-A

¹ Advogado com especialização em Direito Processual Civil, graduado em Administração de empresa com habilitação em comércio exterior, Juiz Classista do Trabalho (1998/2001), Conselheiro Federal Efetivo da Ordem dos Advogados do Brasil, Membro Titular do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda- CARF/ MF, Presidente da Comissão Especial de Estudos de Direito Tributário da Ordem dos Advogados do Brasil.

do artigo 18 da Lei Complementar nº 123/2006, com alteração dada pela Lei Complementar nº 147/2014, que prevê segregação do ISS, *in verbis*:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a VI desta Lei Complementar sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.

(...)

§ 4º-A. O contribuinte deverá segregar, também, as receitas:

(...)

III - **sujeitas à tributação em valor fixo** ou que tenham sido objeto de isenção ou redução de ISS ou de ICMS na forma prevista nesta Lei Complementar; (grifo nosso)

O dispositivo anteriormente citado determina a segregação das receitas do ISS, de acordo com várias hipóteses, e na primeira, quando “*sujeita a tributação em valor fixo*”. *In casu*, de acordo com a categoria, deve ser observado o Decreto-lei nº 406 de 31 de dezembro de 1968, a Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003 e a legislação municipal aplicada ao caso.

A Constituição Federal, em seu art. 156, inciso III, autorizou os Municípios a instituírem o imposto sobre “*serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar*”.

Nessa linha, o eminente tributarista Hugo de Brito Machado ensina que a competência tributária do ISS é do município, mas essa competência municipal definida Constitucionalmente “*tem, desde logo, o seu desenho a depender da lei complementar*”.²

O Decreto-lei nº 406/1968 já traçava as normas gerais do ISS antes do advento da Lei Complementar nº 116/2003 e da Lei Complementar nº 147/2014.

² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 26ª Ed. São Paulo: Malheiro, 2005. p. 400.

Em razão de sua matéria, o Decreto-lei nº 406/1968, ganhou *status* de lei complementar³. Além disso, a edição da Lei Complementar nº 116/2003 e da Lei nº 147/2014, não revogaram as disposições do Decreto-lei nº 406/1968, de modo que a cobrança de ISS deve estar em consonância com as referidas normas.

O *caput* do art. 7º, da Lei Complementar nº 116/2003 é uma cópia do *caput* do art. 9º, do Decreto-lei nº 406/1968. Ambos determinam que a base de cálculo do ISS “é o preço do serviço”. Não obstante, o Decreto-lei nº 406/1968 apresenta exceções para a forma de cálculo do imposto em foco, quando o serviço for prestado em forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte ou quando se tratar de serviço de profissionais específicos:

Art. 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

(...)

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

Desse modo, caso o contribuinte esteja inserido no § 3º, do art. 9º, do Decreto-lei 406/1968, o pagamento do ISS deve ser pelo valor fixo, quando o serviço for prestado por sociedades uni profissionais.

Outrossim, é importante destacar a vigência simultânea do Decreto-lei nº 406/1968, da Lei Complementar nº 116/2003 e da Lei

³ HUNG, Tsai Meng. ISS: como definir o local de incidência do imposto sobre serviços. 2ª ed. São Paulo: IOB, 2011. p. 35 e 36.

Complementar nº 147/2014, sem que haja qualquer incompatibilidade, apesar da independência de todas as normas.

A Lei de Introdução ao Código Civil assim dispõe, em seu art. 2º, §1º:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. (Vide Lei nº 3.991, de 1961) (Vide Lei nº 5.144, de 1966)

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

No artigo 10, da Lei Complementar nº 116/2003, o legislador revogou as normas específicas de modo expresso, senão vejamos:

Art. 10. Ficam revogados os 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei no 406, de 31 de dezembro de 1968; os incisos III, IV, V e VII do art. 3º do Decreto-Lei no 834, de 8 de setembro de 1969; a Lei Complementar nº 22, de 9 de dezembro de 1974; a Lei nº 7.192, de 5 de junho de 1984; a Lei Complementar nº 56, de 15 de dezembro de 1987; e a Lei Complementar nº 100, de 22 de dezembro de 1999. (grifo nosso)

Como se verifica, a Lei Complementar nº 116/2003 revogou somente alguns dispositivos específicos do Decreto-lei nº 406/1968, nos quais não estão os §§ 1º e 3º, do art. 9º, do DL 406/1968.

Também não se pode dizer que os §§ 1º e 3º, do art. 9º, do Decreto-lei 406/68 foram revogados tacitamente, pois suas disposições não são contrárias às Leis Complementares nº. 116/2003 e n.º 147/2014.

Também não é possível afirmar que as Leis Complementares nº. 116/2003 e n.º. 147/2014 revogaram o Decreto-lei nº 406/1968 por regulamentar integralmente a matéria do ISS, pois, se assim fosse, não precisaria ter revogado expressamente a norma anterior ou não a revogaria somente em trechos do regulamento antecedente. Nesse sentido é a explicação de José Roberto Pisani:

Nem se afirme que a LC 116 disciplinou inteiramente a matéria, pelo que teria revogado a legislação anterior [...] a LC 116 não é norma absoluta, porque, como visto, revogou

expressamente algumas disposições do DL 406, mas não seu art. 9º. Ora lei absoluta se decolora absoluta e aplicável a todos os casos. Não revoga nem precisa revogar dispositivos esparsos anteriores. Se o faz é porque não é absoluta⁴.

Assim, ao introduzir o inciso III, § 4º-A, do artigo 18 da Lei Complementar nº 147, de 2014, que não revogou o Decreto-Lei nº 406/1968 e a Lei Complementar nº 116/2003, ficou prevista a segregação do ISS para o cálculo sobre valor fixo, quando houver previsão nas leis anteriores. Nos demais casos, não havendo previsão legal, o pagamento deve ser feito de acordo com as tabelas constantes no anexo da Lei Complementar nº 123/2006 com as alterações da Lei Complementar nº 147/2014.

A forma de unificação de tributação do simples nacional e suas exceções contribuem para a desburocratização, redução do pagamento dos tributos e caminha para incentivar os pequenos empreendedores a se regularizarem e contribuir para o desenvolvimento do Brasil.

⁴ *Apud.* PAUSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2008. p.411.



SIMPLES NACIONAL E DIREITO CONCORRENCIAL: NOVAS PERSPECTIVAS COM A LEI COMPLEMENTAR 147 DE 2014

Jonathan Barros Vita¹

1. Introdução

Os tratamentos/regimes tributários diferenciados são um dos temas mais constantes na doutrina tributária contemporânea, entretanto esses trabalhos normalmente lidam com os aspectos de concorrência desleal desses regimes.

O Brasil apresenta um sistema que foge desta lógica, (re)criando condições de competitividade para setores esquecidos da economia, permitindo, de um lado, a formalização empresarial e, de outro, uma inserção no mercado de empresas em iguais condições de competitividade através de tratamentos privilegiados dados pelo chamado SIMPLES (Sistema Integrado de Imposto e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte) Nacional ou SUPERSIMPLES² da Lei Complementar 123 de 2006, o qual integrou ações no plano nacional de estímulo às micro e pequenas empresas.

Estas empresas, em termos numéricos e na geração de renda, tem cada vez ganhado mais espaço no sistema brasileiro o que merece um estudo de quais estruturas principiológicas devem reger os limites à fruição deste regime.

¹ Advogado, Consultor Jurídico e Contador. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET-SP, Mestre e Doutor em Direito do Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP e Mestre em Segundo Nível em Direito Tributário da Empresa pela Universidade Comercial Luigi Bocconi – Milão – Itália. Coordenador do Mestrado e professor do Mestrado e da Graduação da UNIMAR. Professor de diversos cursos de pós-graduação no Brasil e exterior. Conselheiro do CARF – Conselho Administrativo de Recursos Fiscais e do Conselho Municipal de Tributos de São Paulo. Ex-Juiz do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo. Secretário da Comissão Especial de Direito Tributário do Conselho Federal da OAB.

² A expressão SIMPLES Nacional será utilizada neste trabalho como termo referente a um regime jurídico sinônimo, também de todas as regras coordenadas de benefício das chamadas empresas de pequeno porte e microempresas.

Tendo sido dada a relevância do tema e sua contextualização temporal, deixa-se claro que o objetivo deste trabalho é apenas estabelecer, a partir do o ponto de vista concorrencial (sob o ângulo da livre iniciativa e livre concorrência), se persistem ilegalidades/inconstitucionalidades pela exclusão de certos setores do campo de possibilidade do uso deste regime.

Sabe-se que tal vácuo regulamentar foi reduzido com a mudança da Lei Complementar 147 de 2014, a qual acrescentou vários setores da economia a este regime, mas tais provocações, sem dúvida, devem orientar novos debates de como avançar neste tema.

Portanto, não se tratará detidamente, aqui, da evolução histórica e dos modelos utilizados pelo SIMPLES (citar algum livro), da mesma forma, apesar de se considerar que o SIMPLES é um tributo autônomo dos demais e não representa um mero mecanismo de arrecadação concentrado.

Metodologicamente, para o estudo deste tema nitidamente interacional, parte-se da forma empírica dialética utilizada em um contexto de um novo sistema de referência³ que tem como fundamento a sobreposição entre a Teoria dos Sistemas de Niklas Luhmann⁴, o Construtivismo Lógico-Semântico de Barros Carvalho⁵ e ferramentas específicas do Law and Economics⁶.

Neste sentido, cada um destes sistemas de referência atacam problemas específicos do instituto a ser estudado/dissecado, sendo mais predominante aqui as relações entre direito e economia consubstanciadas no plano da aferição dos limites e incentivos à livre concorrência e livre iniciativa.

Conclusivamente, o plano de estudo deste trabalho lidará com a função dos tributos no plano do sistema social, demonstrando a importância deles como elementos fundamentais para garantir condições isonômicas dos agentes do mercado.

³ Para a visão mais atual deste sistema de referência proposto: VITA, Jonathan Barros. **Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin 2011.

⁴ LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Oxford: Oxford University Press, 2004.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2008.

⁶ Como exemplo bem acabado de um sistema de referência baseado nos clássicos autores americanos: CARVALHO, Cristiano Rosa de. **Teoria do sistema jurídico: direito, economia, tributação**. São Paulo: Ed. Quartier Latin, 2005.

Segue-se a este item a relação entre os tributos e a garantia da livre concorrência e livre iniciativa, elementos que fundamentam o item que lida com o SIMPLES nacional, abordando sua história e as relações jurídicas subordinadas a este tratamento privilegiado das micro e pequenas empresas.

Finalizando, tem-se o item que lida com as ilegais restrições à fruição do SIMPLES Nacional por determinados setores, o que mitigaria os aludidos princípios constitucionais e menciona a legalidade deste sistema no plano internacional.

2. A função dos tributos no sistema social

A compreensão do papel dos tributos na sociedade complexa⁷ é um elemento muito importante para determinar como certos programas jurídicos são implementados nos outros subsistemas sociais, especialmente na política e economia.

Nestes dois sistemas forma-se o núcleo de aceitabilidade da atuação (pressuposta) do sistema jurídico e, neste sentido, impede-se a entropia da sociedade pós-moderna, pois os tributos são um dos elementos que permitem a diferenciação social/funcional, (re)afirmando (historicamente) o papel do Estado Moderno.

Mais ainda, sendo o tributo um acoplamento estrutural tríplice⁸ e ⁹ que transpassa direito, economia e política, permite operações simultâneas (analogicamente) e sincrônicas a partir desta estrutura comum a estes sistemas.

⁷ Entre outros autores que lidam com o tributo em tal perspectiva, entretanto com enfoques e premissas distintos dos apresentados aqui: PREBBLE, John. Ectopia, Tax Law and International Taxation. In: **British Tax Review**. Londres: Sweet & Maxwell, p. 383-403, 1997; DEAK, Daniel. Legal Autopoiesis Theory in Operation - A Study of the ECJ Case of C-446/03 Marks & Spencer v. David Halsey. In: **Acta Juridica Hungarica**. Vol. 50, No 2. Berlim: Springer, p. 145-175, 13 de setembro de 2009; e DING, Wai Boh. Legal autopoiesis and the capital/revenue distinction. In: **Victoria University of Wellington Law Review**. Wellington: Victoria University of Wellington, 2007.

⁸ Os acoplamentos estruturais são estruturas que permitem a sincronia (analgógica) entre vários sistemas sociais distintos, que passam a operar ao mesmo tempo, conforme definido em: LUHMANN, Niklas. **Law as a social system**. Oxford: Oxford University Press, 2004.

⁹ Pode ser intuído de suas várias obras, especialmente: NEVES, Marcelo da Costa Pinto. **Entre Têmis e Leviatã: uma relação difícil**. São Paulo, Martins Fontes, 2006, que o tributo é um acoplamento estrutural, apenas, entre o sistema político e econômico.

Obviamente várias são as formas de observação de cada um destes sistemas sociais em relação a esta comunicação tributo, sendo que, normalmente, esta é visualizada a partir de chaves de leitura que privilegiam a economia e a operação do livre mercado.

Sob este sentido, para a economia, classicamente, os tributos seriam ineficiências criadas a partir de replicações de programas que fazem com que, a partir de uma operação/programação (transferência de codificação ter/não ter), dois ou mais programas são criados: o programa da relação entre particulares de transferência ou troca de capitais; e o programa tributário acoplado (quase parasitariamente e que opera de maneira imediata ou diferida) a este, o que implica uma alocação do capital também para o estado, impactando (negativamente) esta transação.

No campo político, visualiza-se o tributo como ferramenta de provimento de recursos para o estado que viabiliza sua existência, perfazendo a estrutura institucional que permite a manutenção da codificação maioria sobre minoria.

Obviamente, a análise funcional dos tributos nestes subsistemas sociais pode ser realizada de outro ângulo, proposto aqui, o que significa visualizar esta estrutura da sociedade como sendo um elemento de estabilização da mesma enquanto alinha expectativas cognitivas (da sociedade) em torno de si.

Portanto, como dito, a partir da chave de leitura da Teoria dos Sistemas de Luhmann vários são os avanços possíveis, verificando as intertextualidades para alinhar expectativas normativas e cognitivas e, mais ainda, determinar novas conexões entre programas jurídicos.

Funcionalmente, os tributos são programas de propósito específico no sistema econômico para uma série de medidas, incluindo a manutenção da livre iniciativa e livre concorrência.

Sob esta perspectiva, o direito é influenciado por estas pressuposições entre política e economia, permitindo, através de sua programação, a ponderação da manutenção da ordem econômica e do desenvolvimento social, sem perder de vista as ideias de fraternidade, solidariedade, respeito à dignidade da pessoa humana e a liberdade, que inclui aquela economia.

Esquemáticamente: a capacidade contributiva(1), que se vincula à livre iniciativa e livre concorrência(2) concretizando a isonomia(3), sendo estes exponencializados (e (re)concretizados) por meio do tratamento tributário privilegiado às micro e pequenas empresas(4).

Positivamente, a CF brasileira trata temas tributários de maneira mais pormenorizada, com uma parcela concentrada nos artigos 145 a 156 e outra esparsa, difusa ao longo texto constitucional brasileiro, o que permite intuir que o direito tributário conecta várias formas de intervenção do estado no domínio econômico.

Logo, a doutrina majoritária brasileira tem compreendido o direito tributário com uma leitura extremamente constitucionalizada, capitaneados antigamente por Ataliba¹⁰ e atualmente por Carrazza¹¹ da PUC-SP e pela escola carioca de Torres¹².

3. Os tributos e a livre iniciativa e livre concorrência

Inicialmente, tem-se que a isonomia (formal e material) é derivante do princípio da igualdade e aplicada segundo parâmetros de equidade, estando contida no artigo 5º caput e inciso I¹³ da CF.

Isto faz com que esta também seja um princípio importante para permitir a equalização de situações no sistema tributário, lembrando que o inciso XLI¹⁴ do mesmo artigo prevê punições às discriminações que atentem contra direitos e liberdades fundamentais, o que inclui as liberdades econômicas.

Igualmente, lembra-se que, em matéria tributária, todos estes princípios devem ser ponderados com o limite objetivo da vedação do uso de tributo com efeito de confisco constante no artigo 150, IV¹⁵, deixando

¹⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004.

¹¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 19ª edição. São Paulo: Malheiros, 2004.

¹² Especialmente o volume III de: TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de Direito constitucional, financeiro e tributário**. Vols. I a V. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

¹³ Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

I - homens e mulheres são iguais em direitos e obrigações, nos termos desta Constituição;

¹⁴ XLI - a lei punirá qualquer discriminação atentatória dos direitos e liberdades fundamentais;

¹⁵ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

IV - utilizar tributo com efeito de confisco;

claro que o confisco depende de uma série de circunstâncias, como o tamanho da empresa.

A partir destas premissas, cabe inserir a livre iniciativa e livre concorrência no plano do direito tributário, vez que o tributo pode ser considerado, portanto, um elemento de homogeneidade que garante a livre concorrência, ainda que mitigue a livre iniciativa, devendo, respectivamente: ser neutro de maneira generalizada (neutralidade tributária); ainda que possa funcionar como indutor econômico (extrafiscalidade) de certos comportamentos (estimulando a livre iniciativa em certos setores).

Esta garantia de livre concorrência existe pelo fato de a equalização da carga fiscal ser um elemento que garante um campo igualitário de condições, pois, aparentemente, há um impedimento de se gerar eficiência sobre esta ineficiência (tributo).

Logo, esta tendência de se vedar a chamada elisão fiscal ou os chamados planejamentos tributários existe para que o custo tributário seja linear, proporcional ao tamanho das empresas, sendo um elemento de custo neutro para preservar a livre concorrência (princípio da neutralidade econômica do tributo) e fixo, o tributo não é variável (sob este sentido) e não está sujeito à eficiência.

Contraposta a esta paradoxal ideia, esta função do tributo de garantir a equalização e livre concorrência no sistema econômico é contrastada com a liberdade de iniciativa e de formas, que, para autores como Xavier¹⁶, deveria prevalecer, algo com o que não se concorda.

Sob o aspecto evolutivo, com estes programas (tributos), o sistema econômico cria condições de concorrência permitindo a variedade e posterior evolução do sistema econômico, evitando os instrumentos de distorção da concorrência, como cartéis, monopólios, entre outras formas econômicas predatórias no sistema econômico.

Sinteticamente, a operacionalização desta estrutura jurídica e sua contraparte no sistema econômico é determinada quando os programas do sistema jurídico intervêm com os meios de (re)ordenação da concorrência através das estruturas tributárias e concorrenciais, funcionando como programas de propósito específico para o sistema econômico.

Sob outro ângulo, no sistema econômico, o tributo provoca uma ineficiência individual, mas permite mais eficiência global, sistêmica,

¹⁶ XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, Simulação e Norma Antielisiva*. São Paulo, Dialética, 2001.

pois o Estado atua como elemento de equalização e regulação através justamente dos tributos, aplicando uma programação para otimização do sistema econômico como um todo.

Mais ainda, esta forma programação de intervenção negativa apropriada determinada pelo sistema jurídico e (re)programada (descondicionada) pelo sistema econômico acaba por ser tida como elemento de concorrência positiva ou negativa para atração de empresas a um estado, no contexto internacional.

É dizer, através da delimitação que a carga tributária, pressão tributária, positiva ou negativa tem-se um dos fatores que determinam a instalação e eficiência de uma estrutura empresarial, o que pode ser feito com regimes diferenciados para empresas que possuem estruturas distintas.

Como conclusão parcial, com a solidariedade e isonomias aplicadas a matéria tributária, (re)cria-se uma pareto-otimização da sociedade, ou seja, uma sociedade economicamente balanceada, com menos assimetrias, e com mercado de concorrência perfeita (com livre iniciativa e livre concorrência), equilibrando os fatores de oferta e demanda, sendo todos os atores do sistema extremamente eficientes.

4. O SIMPLES Nacional

4.1. Notas históricas aos regimes privilegiados das microempresas e empresas de pequeno porte¹⁷

O histórico simplificado do tratamento privilegiado às microempresas e aquelas de pequeno porte pode ser tomado a partir da Lei n. 7.256, de 27 de novembro de 1984, a qual criou o estatuto da microempresa e deu uma série de tratamentos privilegiados a estas, definindo-as.

¹⁷ Como textos que tratam sobre aspectos gerais do SIMPLES Nacional e revelam, também um pouco do seu histórico: ONO, Juliana M. O.; GEOVANINI, Daniela; OLIVEIRA, Fabio Rodrigues de. Manual Prático do Simples Nacional - Supersimples. 4ª ed. São Paulo: Fiscosoft, 2012; ALBUQUERQUE, Marcos Cintra Cavalcanti de. As Microempresas e o Simples. Disponível em: < <http://www.fiscosoft.com.br/a/2yma/as-microempresas-e-o-simples-marcos-cintra-cavalcanti-de-albuquerque>> Acesso em: 01.06.2014; e ABREU, Andréia. Super Simples: muitos benefícios e poucas informações.< http://www.oim.tmunicipal.org.br/abre_documento.cfm?arquivo=_repositorio/_oim/_documentos/1C7E4B37-D485-869F-7E0A0D6771F1B8C220102008080158.pdf&i=87>. Acesso em: 04.05.2014.

Após a Constituição de 1988, que, em seu artigo 179¹⁸, trazia como eixo fundamental uma regulamentação mais favorável tanto as empresas abrangidas pela Lei 7.256 (microempresas) como para aquelas de pequeno porte, o que foi consubstanciado através da Lei nº 8.864, de 28 de março de 1994, a qual estabelecia tratamento diferenciado e simplificado em vários campos, substituindo o regime jurídico da Lei 7.256.

Entretanto, esta nova legislação não trouxe novo tratamento tributário favorecido e simplificado, algo apenas ocorreu com o chamado SIMPLES Federal da Lei 9.317/1996, o qual trazia, como problema de fundo, uma leitura estrita do citado artigo 179 da CF, declinando que a regulamentação (especialmente tributária) deste sistema seria feita de maneira independente pela União, Estados e Municípios, o que criou uma série de problemas, os quais seriam apenas corrigidos (constitucionalmente) em 2003, como será visto.

Em 1999, a Lei 9.841 foi editada e um novo estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte foi produzido, substituindo o da 8.864, sofisticando definições e institutos utilizados e amplificando o seu alcance.

No ano de 2003, com a Emenda Constitucional 42, alguns textos jurídicos devem ser destacados, especialmente, a adição do inciso IX do artigo 170 da CF, o qual veio adicionar-se aos incisos IV e VII¹⁹, os quais viabilizam um sistema integrado de intervenção do estado no domínio econômico com matrizes principiológicas voltadas a (re)

¹⁸ Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, 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 de lei.

¹⁹ TÍTULO VII - Da Ordem Econômica e Financeira

CAPÍTULO I - DOS PRINCÍPIOS GERAIS DA ATIVIDADE ECONÔMICA

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

IV - livre concorrência;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

alinhar a participação destas empresas no mercado, trazendo um vetor (constitucional) axiológico para criação de políticas públicas a estas empresas mais abrangente que o artigo 179, de caráter mais programático.

Este texto, também trouxe o inciso III, d e o parágrafo único ao artigo 146²⁰, estabelecendo as condições jurídicas para implementação verticalizada dos dispositivos tributários de tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, além de já programar o final dos regimes atuais através do artigo 94²¹ do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

Finalizando o histórico e concretizando tais ideias, a Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006 trouxe uma série de modificações ao tratamento tributário das microempresas e aquelas de pequeno porte, estabelecendo limites à fruição deste regime agora chamado de SIMPLES Nacional, lembrando que tal Lei Complementar foi alterada pelas Leis Complementares nos 127, de 14 de agosto de 2007, 128, de 19 de dezembro de 2008, 133, de 28 de dezembro de 2009, 139, de 10 de novembro de 2011 e, finalmente a Lei complementar 147, de 7 de agosto de 2014.

²⁰ Art. 146. Cabe à lei complementar:

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

²¹ Art. 94. Os regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios cessarão a partir da entrada em vigor do regime previsto no art. 146, III, d, da Constituição. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

4.2. Benefícios juridicamente qualificados entrelaçados no SIMPLES Nacional

O tópico anterior delimitou o histórico nacional do apoio às micro e pequenas empresas, mas tem-se como importante mencionar que este suporte não se esgota apenas com o tratamento tributário, mas continua no campo societário, previdenciário, do direito administrativo, com regulações mais simples ou com a contratação privilegiada pela administração pública, do direito falimentar, do direito contábil, com a simplificação deste procedimento empresarial, entre outros.

Logo, vários regimes jurídicos regulados pelas três esferas de poder existem sob o manto constitucional, sendo que um mínimo denominador comum está na LC 123, além das mudanças na CLT, vez que a competência é exclusiva da União nestas matérias.

Entretanto, obviamente, cada um dos estados membros teoricamente poderiam criar novos benefícios, esbarrando na necessidade de uma concorrência global estabilizada.

Mais ainda, não se olvida que o SIMPLES Nacional não pode ser utilizado como forma de criar novas barreiras ao ingresso de sujeitos no mercado ou criar entraves à livre concorrência, sendo estes limites para instituição dos benefícios.

É dizer, os benefícios regulatórios economicamente dimensíveis não podem superar a vantagem competitiva existente naturalmente nas empresas de maior porte, por redução dos fatores de produção e alavancagem no mercado.

Com a nova redação do § 3º do artigo 1º da LC 123 tem-se agora que deve ser especificado o tratamento diferenciado, simplificado e favorecido às empresas do SIMPLES.

Como nota adicional (e superficial) a este subitem, importante é mencionar que não se considera, entretanto, sob o ponto de vista tributário, o SIMPLES Nacional como mera forma de arrecadação concentrada de tributos visando à simplificação fiscal, pois na realidade trata-se de outro tributo, com base de cálculo e hipótese de incidência distintas daqueles tributos que ele substitui constantes do 13 e incisos da LC 123.

É dizer, ainda que nos anexos à LC 123 determine-se uma forma de rateio dos recursos, tem-se que o SIMPLES Nacional é novo tributo, de competência residual da União que, para não gerar problemas de redução indevida das receitas dos Estados e Municípios, acaba por ratear os valores arrecadados, mantendo a autonomia municipal e o pacto federativo.

Sob outro ângulo, o SIMPLES nacional também poderia ser considerado como tributo que possui critérios especiais para prevenir desequilíbrios da concorrência, a teor do artigo 146-A²², o que aparentemente efetivaria forma de proteção das minorias e facilita seu desenvolvimento com o fim de (re)produzir uma sociedade mais plural, equilibrada e com opções para todos.²³

Final e sinteticamente, sob o ponto de vista econômico, o que de fato ocorre com o SIMPLES Nacional é uma redução dos custos de transação por parte das microempresas e empresas de pequeno porte baseado nos incentivos dados sob diversos aspectos, que podem ser sumarizados: em redução de custos de compliance por simplificação fiscal e contábil; redução de despesas trabalhistas, através de privilégios dados com a redução dos encargos desta natureza; com maiores receitas dado o incentivo a sua contratação; além da redução dos custos tributários diretos com menores alíquotas e/ou bases de cálculo.

²² Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

²³ Em sentido distinto em relação à função deste artigo: BONFIM, Diego. **Tributação e livre concorrência**. São Paulo: Saraiva, 2011. BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação à luz do artigo 146-A da Constituição**. Série Doutrina Tributária Vol. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

5. O SIMPLES Nacional e a efetivação da livre concorrência e livre iniciativa

5.1. Efetivação de princípios

Inicialmente, tem-se que os princípios são normas jurídicas que se acoplam às regras de competência²⁴, modulando a produção de novas normas jurídicas, que devem ponderar entre vários conjuntos de valores distintos e criar uma norma compatível com estes.

Nesse sentido, as relações entre princípios podem se dar através dos mecanismos (quase matemáticos) chamados de cálculo de princípios, que é uma expressão ambígua (gênero) e pode significar: balanceamento/ponderação de princípios como proposto por Robert Alexy²⁵, em que princípios são contrapostos entre si no ato de aplicação; e derivação de princípios²⁶, ou seja, princípios que são criados a partir de outros princípios.

Sob outro ângulo, a efetivação de princípios ocorre por outros mecanismos que fazem valer os valores contidos nas normas principiológicas, ou seja, em situação análoga aos limites objetivos ou, ainda, em normas jurídicas que atacam por outra frente o problema, visando fazer com que estes sejam cumpridos.

É dizer, funcionalmente, certos institutos jurídicos servem como instrumentos para atingir determinadas finalidades axiológicas do sistema, como ocorre com medidas que complementam os direitos humanos ou garantias constitucionais²⁷ ou, mesmo, com certas das chamadas limitações ao poder de tributar.

²⁴ Para uma visão mais aprofundada estas ideias, incluindo a classificação dos princípios, utilizando-se deste sistema de referência: VITA, Jonathan Barros. Classificação e cálculo de princípios. In: **Revista de Direito tributário**. São Paulo: Malheiros, vol. 104, 2009.

²⁵ ALEXY, Robert. Constitutional Rights, Balancing and Rationality In: **Ratio Juris**. Vol. 16 No. 2. Oxford: Blackwell Publishing Ltd., June 2003 (131–40).

²⁶ Para uma visão mais aprofundada desta classificação e sua operatividade: VITA, Jonathan Barros. Classificação e cálculo de princípios. In: **Revista de Direito tributário**. São Paulo: Malheiros, vol. 104, 2009.

²⁷ Com uma nomenclatura distinta: TORRES, Ricardo Lobo, **Os direitos humanos e a tributação: imunidades e isonomia**. Rio de Janeiro: Renovar, 1995, p. 8-13.

No caso do direito tributário, estas formas de incentivar certos comportamentos ou certas necessidades do sistema são elaboradas através do mecanismo da chamada extrafiscalidade, que consistiria em maximizar a função indutora dos tributos em detrimento da sua função arrecadatória (fiscalidade), equilibrando capacidade contributiva e vedação ao confisco.

Nesse sentido, as imunidades, isenções e outros incentivos fiscais operam para permitir a implementação destas diretrizes programáticas, sendo, no caso do SIMPLES Nacional a criação de condições melhores para o empreendedorismo, reduzindo a tributação e amplificando a livre iniciativa e livre concorrência através das reduções de barreiras de ingresso em um determinado setor e permitindo que ela concorra isonomicamente.

5.2. As ilegais exclusões de categorias econômicas do acesso ao Regime do SIMPLES Nacional

Inicialmente, define-se como ponto de partida o fato que há um paralelo entre as novas inserções de proteção às empresas de pequeno porte no texto constitucional brasileiro e uma positivação/concretização do princípio da equidade no sistema jurídico.

Esta equidade é um dos elementos essenciais da preservação da livre concorrência e livre iniciativa, como dito, e deve ser estendida a qualquer campo negocial lícito.

É dizer, dar um tratamento tributário diferenciado às empresas de pequeno porte não é um favor jurídico às mesmas, mas, tão somente, (re)criar as condições de livre iniciativa e concorrência para estas, vez que apenas com uma forma distinta de tributação é que estas podem concorrer, de fato, no mercado.

Tomando-se como base os artigos 179, 170 da CF (mesmo sem a adição do inciso IX pela EC 6 de 1995) já implicaria a necessidade de uma discriminação positiva entre as microempresas e empresas de pequeno porte e as demais no sistema.

Logo, a criação de discriminações entre microempresas e empresas de pequeno porte que se encontram em posições equivalentes no sistema (com similares faturamentos, como constante do artigo 3º da LC 123) através das exclusões deste regime constantes do artigo 17 da LC 123 (e reiterados na Resolução CGSN 15/2007) não se coadunam com tais princípios.

Obviamente, a Lei Complementar 147 surgiu como forma de dramaticamente diminuir essa inconstitucionalidade latente no sistema brasileiro²⁸ inserindo a advocacia e outras categorias profissionais neste contexto, entretanto, algumas categorias não foram contempladas.

Paralelamente, é interessante verificar que as distinções (progressivas) entre as tabelas do SIMPLES servem precisamente para garantir a igualdade entre as empresas, tanto é que, nas partes superiores faturamentos constantes dos Anexos, há quase que uma carga tributária similar àquela do Lucro Presumido.

5.3. O SIMPLES Nacional no plano da concorrência internacional

Como importante nota final a este trabalho que estuda o SIMPLES frente ao ponto de vista concorrencial, deixa-se claro que sob o ponto de vista internacional, o SIMPLES Nacional não poderia ser considerado como regime tributário privilegiado, vez que possui uma finalidade de (re)correção de distorções concorrenciais.

Logo, não pode se falar em regime com tributação favorecida para os fins do Report de 1998 da OCDE denominado Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue, vez que este relatório e os estudos correlatos desta instituição são voltados à concorrência fiscal predatória, a qual distorce as alocações de capital ou, mesmo, a livre concorrência e livre iniciativa internacional.

Já sob o ponto de vista do direito do comércio internacional, também não existe vedação ao SIMPLES, pois este regime pode ser equiparado aos planos de desenvolvimento regionais e aos auxílios a países menos desenvolvidos da OMC, respectivamente, com as exceções do Acordo sobre Subsídios e Medidas Compensatórias (ASMC) e com o Sistema Geral de Preferências (SGP), deixando o SIMPLES na legalidade perante esta instituição internacional.

²⁸ Em mesmo sentido, apesar das premissas distintas: HARADA, Kiyoshi. Simples Nacional: inconstitucionalidade da exclusão de profissionais liberais. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 15, n. 2605, 19 ago. 2010. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/17220>>. Acesso em: 23 set. 2014; e WILHELM, Alcides. A inconstitucionalidade da exclusão do Simples Nacional das empresas devedoras de tributos. Disponível em: <http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?page=/index.php?PID=211956&key=4309785> 12.03.2014

De outro lado, entretanto, as limitações criadas tanto à participação de estrangeiros como sócios de empresas do SIMPLES (inciso II do artigo 17 da LC 123), como a que elas sejam importadoras (incisos VII e IX) ou a segregação de receitas de exportação geram discriminações que são contrárias tanto à Constituição Brasileira como do ponto de vista do direito internacional, mais especificamente do princípio do tratamento nacional do GATT.

6. Conclusões

Os tributos, funcionalmente, podem ser visualizados como formas de redistribuição de renda, o que implica abrir-se semanticamente para temas como solidariedade, função social da propriedade, mínimo existencial, entre outros.

Outrossim, tributos não coerentes/convergentes com a isonomia entre os participantes de um dado mercado funcionam como anômalas/artificiais cláusula de barreira (de ingresso) para novos concorrentes no mercado ou para que haja uma competição equilibrada, devendo ser corrigidas para o futuro.

Tributos não uniformes podem evitar a criação de barreiras ao ingresso de novos sujeitos no mercado (ferindo a livre iniciativa) ou (re)produzir uma impossibilidade de um ambiente concorrencial (naturalmente) neutro (ferindo a livre concorrência).

O SIMPLES é um regime jurídico que visa uma série de redução de custos de transação das microempresas e empresas de pequeno porte, partindo do direito tributário, mas transitando também no direito contábil, previdenciário, trabalhista, administrativo, falimentar, entre outros.

O SIMPLES nacional é considerado como um tributo de competência residual da União, consubstanciando as diretrizes do artigo 179, 170, 146-A e 146, III d e parágrafo único da Constituição Federal.

A efetivação de princípios gerais consiste em criar estratégias jurídicas institucionalizadas para atingir certos valores, como ocorre com o Simples Nacional.

A exclusão de categorias pelo artigo 17 da LC 123 é inconstitucional, pois cria discriminações, ferindo a livre iniciativa e livre concorrência.

O SIMPLES E A IGUALDADE TRIBUTÁRIA

As discriminações criadas pela LC 123 são consideradas como compatíveis com os relatórios da OCDE e com o GATT e ASMC da OMC, sendo inconstitucionais, todavia neste sentido, a vedação de atividades de importação, participação de sócios estrangeiros ou a segregação de receitas de exportação.

GARANTIA DE TRATAMENTO DIFERENCIADO, SIMPLIFICADO E FAVORECIDO PARA AS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

José Levi Mello do Amaral Júnior¹

1. Introdução

A Lei Complementar n. 147, de 07 de agosto de 2014, trouxe muitas e importantes inovações à Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, que dispõe sobre o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

Merecem registro específico os novos §§ 3º a 7º que foram acrescentados ao art. 1º da Lei Complementar n. 123, de 2006, parágrafos esses que, em síntese, pretendem fazer valer, em todas as suas consequências, o art. 179 da Constituição, *verbis*:

A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, 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 de lei.

Os novos §§ 3º a 7º do art. 1º da Lei Complementar n. 123, de 2006, têm a seguinte redação:

§ 3º Ressalvado o disposto no Capítulo IV, toda nova obrigação que atinja as microempresas e empresas de pequeno porte deverá apresentar, no instrumento que a instituiu, especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido para cumprimento.

¹ Procurador da Fazenda Nacional, Chefe da Assessoria Jurídica da Secretaria da Micro e Pequena Empresa da Presidência da República e Professor de Direito Constitucional da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.

§ 4º Na especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido de que trata o § 3º, *deverá constar prazo máximo, quando forem necessários procedimentos adicionais, para que os órgãos fiscalizadores cumpram as medidas necessárias à emissão de documentos, realização de vistorias e atendimento das demandas realizadas pelas microempresas e empresas de pequeno porte com o objetivo de cumprir a nova obrigação.*

§ 5º Caso o órgão fiscalizador descumpra os prazos estabelecidos na especificação do tratamento diferenciado e favorecido, conforme o disposto no § 4º, *a nova obrigação será inexigível até que seja realizada visita para fiscalização orientadora e seja reiniciado o prazo para regularização.*

§ 6º A ausência de especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido ou da determinação de prazos máximos, de acordo com os §§ 3º e 4º, *tornará a nova obrigação inexigível para as microempresas e empresas de pequeno porte.*

§ 7º A inobservância do disposto nos §§ 3º a 6º resultará em atentado aos direitos e garantias legais assegurados ao exercício profissional da atividade empresarial.

2. Natureza das normas constantes dos §§ 3º a 7º do art. 1º da Lei Complementar n. 123, de 2006

O fundamento de validade constitucional das normas que constam da Lei Complementar n. 123, de 2006, encontra-se na alínea “d” do inciso III do art. 146 combinado com o art. 179, ambos da Constituição. O primeiro dispositivo refere-se a um aspecto formal, qual seja, define que o assunto em causa é reservado à lei complementar. O segundo dispositivo refere-se a um aspecto material, ou seja, prevê elementos mínimos do tratamento diferenciado.

Portanto, é esse, também, o fundamento de validade (formal e material) dos novos §§ 3º a 7º do art. 1º da Lei Complementar n. 123, de 2006.

Logo, tem-se, na Lei Complementar n. 123, de 2006, um amplo conjunto de normas nacionais, ou seja, que têm alcance nacional, pois subordinam todos os entes federados e, claro, todos os respectivos poderes instituídos. Assim, repercutem, de modo obrigatório, para a União, para os Estados, para o Distrito Federal e para os Municípios.

3. Âmbito temático

Importa definir o âmbito temático abrangido pelos novos parágrafos.

Ressalvadas as obrigações tributárias – expressa e corretamente excluídas pelo próprio § 3º do art. 1º do Estatuto Nacional porque são objeto de tratamento diferenciado nos termos do Capítulo IV do Estatuto – todas as demais obrigações que venham a atingir as micro e pequenas empresas devem prever, em favor dessas, algum tipo de tratamento diferenciado, no sentido de simplificado e favorecido em comparação com aquelas que sujeitam as médias e grandes empresas, sob pena de inexigibilidade para as micro e pequenas empresas (cf. § 6º acrescentado ao mesmo art. 1º).

Em outras palavras, ressalvadas as obrigações tributárias (porque já são tratadas de modo diferenciado no Capítulo IV do Estatuto Nacional), todas as demais obrigações – e não apenas as administrativas, previdenciárias e creditícias – devem especificar algum tipo de tratamento diferenciado, no sentido de simplificado e favorecido para as micro e pequenas empresas.

A Lei Complementar n. 147, de 2014, ao não especificar a natureza das obrigações a que se refere, como fez o art. 179 da Constituição, foi além do mínimo constitucional. Tem-se, aqui, uma opção possível do ponto de vista da Constituição e bastante meritória do legislador: o art. 179 da Constituição exige tratamento diferenciado no mínimo – ao menos – nos quatro âmbitos temáticos a que se refere expressamente (obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias). Porém, nada impede – muito antes pelo contrário – que eventuais obrigações de naturezas outras também sejam contempladas em termos de tratamento diferenciado relativamente às micro e pequenas empresas.

Isso porque, como se concebe desde a filosofia grega clássica, igualdade é tratar os iguais como iguais e os desiguais como desiguais na medida em que se desiguam.

Claro, o critério de diferenciação deve ser consentâneo com a lógica dos valores constitucionais. Acertadamente, a própria Constituição, em relação ao pequeno, explicitou a possibilidade de diferenciação, elegendo o porte como fator de diferenciação (art. 179). Trata-se de opção feita pelo próprio constituinte originário que, assim, assegurou o tratamento diferenciado em quatro âmbitos temáticos, mas nada impede seja o tratamento diferenciado reconhecido em favor do pequeno em outras searas.

4. Tratamento diferenciado na legislação em geral

O tratamento diferenciado dirige-se, precipuamente, ao legislador. Isso porque as obrigações a que se sujeitam as empresas em geral e as micro e pequenas empresas em particular, decorrem (ou devem decorrer) da lei (*vide* art. 5º, inciso II, combinado com o art. 179, *in fine*, ambos da Constituição).

Assim, é essencial que todo e qualquer projeto de lei relativo a alguma nova obrigação que venha a repercutir sobre o pequeno preveja, em favor desse, um tratamento diferenciado, no sentido de simplificado e favorecido.

Há exemplo recente e elucidativo no Direito brasileiro.

A Lei n. 13.021, de 08 de agosto de 2014, que dispõe sobre o exercício e a fiscalização das atividades farmacêuticas, exigiu, em seu art. 6º, inciso I, para toda e qualquer farmácia, a presença de farmacêutico durante todo o respectivo horário de funcionamento. Portanto, sem tratamento diferenciado em favor da pequena farmácia.

Porém, ao mesmo tempo, foi editada a Medida Provisória n. 653, também de 08 de agosto de 2014, que acrescentou parágrafo único ao referido art. 6º da Lei n. 13.021, de 2014, para manter aplicável, às farmácias que sejam micro e pequenas empresas, legislação anterior que permite a presença de profissional outro que não um farmacêutico, desde que inscrito no Conselho Regional de Farmácia competente (cf. art. 15 e parágrafos da Lei n. 5.991, de 17 de dezembro de 1973).

É interessante observar a lucidez – e literalidade – com que a Medida Provisória n. 653, de 2014, assegurou, no caso, tratamento diferenciado em favor das farmácias que sejam micro e pequenas empresas, inclusive com expressa remissão a dois dos novos parágrafos do art. 1º da Lei Complementar n. 123, de 2006: “Tendo em vista o disposto nos § 3º e

§ 6º do art. 1º da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, aplica-se o disposto no art. 15 da Lei nº 5.991, de 17 de dezembro de 1973, às farmácias que se caracterizem como microempresas ou empresas de pequeno porte, na forma da Lei Complementar nº 123, de 2006.”

5. Tratamento diferenciado e Poder Público

Das obrigações legais decorrem regulamentações (“procedimentos adicionais”) que concretizam aquelas. Com efeito, postas pelo Poder Público, sempre no pressuposto de uma base legal apropriada, também devem tomar em consideração o tratamento diferenciado, seja porque assim já prevê a disciplina legal pertinente, seja por força do dever geral de tratamento diferenciado que decorre do art. 179 da Constituição, agora devidamente regulamentado, pelos novos §§ 3º a 7º do art. 1º da Lei Complementar n. 123, de 2006.

De modo mais específico, no que se refere a eventuais “procedimentos adicionais” que venham a ser necessários, assim dispõem os novos §§ 4º e 5º do art. 1º da Lei Complementar n. 123, de 2006:

§ 4º Na especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido de que trata o § 3º, *deverá constar prazo máximo, quando forem necessários procedimentos adicionais, para que os órgãos fiscalizadores cumpram as medidas necessárias à emissão de documentos, realização de vistorias e atendimento das demandas realizadas pelas microempresas e empresas de pequeno porte com o objetivo de cumprir a nova obrigação.*

§ 5º Caso o órgão fiscalizador descumpra os prazos estabelecidos na especificação do tratamento diferenciado e favorecido, conforme o disposto no § 4º, *a nova obrigação será inexigível até que seja realizada visita para fiscalização orientadora e seja reiniciado o prazo para regularização.*

Portanto, há, agora, um dever geral de tratamento diferenciado não apenas previsto, mas, também, com consequência prática no caso de descumprimento, a saber, sempre que houver a necessidade de “procedimentos adicionais”, o tratamento diferenciado deve ser especificado (esclarecido, explicitado) em prazo máximo pelos órgãos

fiscalizadores no que se refere: (i) à emissão de documentos; (ii) à realização de vistorias; e (iii) ao atendimento das demandas realizadas pelas microempresas e empresas de pequeno porte com o objetivo de cumprir a nova obrigação.

Na hipótese de frustração do quanto previsto no novo § 4º do art. 1º da Lei Complementar n. 123, de 2006, a nova obrigação torna-se “inexigível até que seja realizada visita para fiscalização orientadora e seja reiniciado o prazo para regularização” (§ 5º do mesmo art. 1º).

Opera, aqui, norma de conduta que vem do texto original da Lei Complementar n. 123, de 2006, agora reforçada pela Lei Complementar n. 147, de 2014, qual seja, a regra da dupla visita, a primeira orientadora, a segunda – se for o caso – punitiva.

6. Regra da dupla visita como requisito prévio à imposição de obrigação nova

Trata-se do art. 55 da Lei Complementar n. 123, de 2006, que pretende promover uma cultura construtiva de orientação. Daí a ideia de uma dupla visita da fiscalização, sendo a primeira visita para orientação. Apenas em um momento subsequente, ou seja, a partir de uma segunda visita, e – claro – quando constatado que foi ignorada a orientação dada, aí, sim, cabe a lavratura de auto de infração contra o sujeito renitente.

Vale registrar que a orientação jurisprudencial do Superior Tribunal de Justiça é exatamente neste sentido:

ADMINISTRATIVO. MICROEMPRESA. AUTOS DE INFRAÇÃO. DESCONSTITUIÇÃO. INOBSERVÂNCIA DO CRITÉRIO DA DUPLA VISITAÇÃO. ART. 55 DA LC 123/06. ENQUADRAMENTO DA INFRAÇÃO NA PORTARIA INMETRO 436/2007. NORMA QUE NÃO SE REVESTE DO CONCEITO DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL.

1. As infrações praticadas pelos micro empresários, de acordo com o art. 55 da LC 123/06, tem como regra, para autuação, a dupla visita (§ 1º), dispensando-se esse critério quando definida como infração fora da zona de alto risco (§ 3º)

2. *A Portaria 436/2007 foi editada pelo INMETRO para estabelecer quais as atividades de alto risco, complementando a exigência da LC 123/06*
3. *O Tribunal de Apelação considerou estar as infrações cometidas fora da zona de alto risco, situação que, pela lei complementar, não dispensa a dupla visita.*
4. *Enquadramento legal das infrações na Portaria 436/2007 (arts. 1º, 3º e 4º), cuja violação não autoriza a abertura da via especial, por ser considerada legislação infraconstitucional.*
5. *Recurso especial não conhecido. (STJ, Segunda Turma, Recurso Especial n. 1.257.391/RS, Relatora a Ministra Eliana Calmon, unânime, julgado em 18 de junho de 2013)*

Em síntese, o art. 55 da Lei Complementar n. 123, de 2006, impõe, em favor das micro e pequenas empresas – como regra – a dupla visita das fiscalizações trabalhista, metrológica, sanitária, ambiental e de segurança. Isso significa – vale repetir – que a primeira visita deve ser eminentemente para orientação. A partir de uma segunda visita, constatado o descumprimento da orientação dada, aí, sim, cabe a lavratura de auto de infração contra o sujeito renitente.

Claro, assim deve ser “quando a atividade ou situação, por sua natureza, comportar grau de risco compatível com esse procedimento” (*caput* do art. 55 da Lei Complementar n. 123, de 2006). O grau de risco “alto” deve ser definido pelos “órgãos e entidades competentes” (§ 3º do art. 55 da Lei Complementar n. 123, de 2006), o que requer observância de uma lógica razoável, pois a definição levada a efeito sujeita-se à verificação judicial, como revela a jurisprudência.

Importa destacar que o art. 55, §§ 1º e 4º, da Lei Complementar n. 123, de 2006, exclui, desde logo, a dupla visita: (i) nos casos em que “for constatada infração por falta de registro de empregado ou anotação da Carteira de Trabalho e Previdência Social - CTPS, ou, ainda, na ocorrência de reincidência, fraude, resistência ou embaraço à fiscalização”; e (ii) no caso de “processo administrativo fiscal relativo a tributos”.

Enfim, a Lei Complementar n. 147, de 2014, reforçou o mecanismo e consagrou o que já vinha entendendo a jurisprudência, ao expressamente prever que: “A inobservância do critério de dupla visita implica nulidade do auto de infração lavrado sem cumprimento ao disposto

neste artigo, independentemente da natureza principal ou acessória da obrigação.” (novo § 6º do art. 55 da Lei Complementar n. 123, de 2006, acrescentado pela Lei Complementar n. 147, de 2014).

7. Persistência da ausência de tratamento diferenciado e de prazo máximo

Em se tratando de obrigação nova: (i) sem a previsão de tratamento diferenciado em favor do pequeno; ou (ii) descumprido prazo máximo para os “procedimentos adicionais”, será ela (a obrigação nova), simplesmente, inexigível para as micro e pequenas empresas. É o que dispõe o novo § 6º do art. 1º da Lei Complementar n. 123, de 2006:

§ 6º A ausência de especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido ou da determinação de prazos máximos, de acordo com os §§ 3º e 4º, *tornará a nova obrigação inexigível para as microempresas e empresas de pequeno porte.*

Com isso, compõe-se um quadro – bastante seguro – em que se busca conferir um máximo de efetividade à norma constante do art. 179 da Constituição.

O quadro completa-se com o seguinte § 7º que a Lei Complementar n. 147, de 2014, também acrescentou ao art. 1º da Lei Complementar n. 123, de 2006:

§ 7º A inobservância do disposto nos §§ 3º a 6º resultará em atentado aos direitos e garantias legais assegurados ao exercício profissional da atividade empresarial.

Disposição idêntica encontra-se no novo § 8º que a mesma Lei Complementar n. 147, de 2014, acrescentou ao art. 55 da Lei Complementar n. 123, de 2006.

Trata-se de enunciado de linguagem firme, mas sem maior consequência em si mesmo. Isso porque afirma ser atentado contra os direitos e garantias do empreendedor a não-previsão de tratamento diferenciado, bem como a não-observância da regra da dupla visita, mas

não prevê nenhuma sanção (para além da já referida inexigibilidade da obrigação em questão contra o pequeno).

Em si mesmos, os dois novos parágrafos (o § 7º do art. 1º e o § 8º do art. 55, ambos da Lei Complementar n. 123, de 2006) não têm nenhuma consequência ou sanção. De toda sorte, deles se pode deduzir – quando não observados – um dever geral de indenizar ou, no limite, um caso de prevaricação. De toda sorte, seja a consequência cível-administrativa, seja a consequência criminal, seguem regras próprias cujas respectivas incidências, a rigor, independem dos dois novos parágrafos citados.

Conclusão

O tratamento diferenciado em favor do pequeno é uma das medidas mais importantes da Constituição de 1988. Estimula o empreendedorismo, mormente nas camadas mais humildes da sociedade, permitindo a ascensão socioeconômica sustentada, com produção de riqueza dentro do mercado formal e, precisamente por isso, com todas as garantias legais pertinentes, inclusive aquelas de natureza trabalhista e previdenciária. Disso decorre, ao natural, círculo virtuoso de importância estratégica evidente para o desenvolvimento nacional.

Para tanto, a Constituição e sua regulamentação mais recente convidam a uma mudança de cultura. Convidam a uma cultura amiga do pequeno, amparada em tratamento diferenciado em favor do pequeno, no sentido de simplificado e favorecido em comparação com aquele dispensado aos médios e grandes.

Os novos §§ 3º a 7º do art. 1º da Lei Complementar n. 123, de 2006, acrescentados pela Lei Complementar n. 147, de 2014, regulamentam o art. 179 da Constituição de modo inteligente no particular. Para quaisquer novas obrigações, impõem – como dever legal explícito com base constitucional literal – a previsão de tratamento diferenciado, estabelecem a necessidade de haver prazo máximo à tomada de eventuais providências adicionais que sejam necessárias e, finalmente, tornam ineficazes as novas obrigações que escaparem a estas determinações.

Neste contexto, o Poder Legislativo e o Poder Executivo – bem como o Poder Judiciário, a teor do art. 74-A da Lei Complementar n. 123, de 2006, acrescentado pela Lei Complementar n. 147, de 2014 – precisarão

O SIMPLES E A IGUALDADE TRIBUTÁRIA

desenvolver e fomentar uma nova cultura de preocupação diuturna com o tratamento diferenciado requerido pela Constituição e pela legislação em favor do pequeno. Ganham, com isso, os pequenos, a sociedade como um todo, o empreendedorismo e, claro, o próprio desenvolvimento nacional.

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS E A LEI COMPLEMENTAR 147/14

*Lucas Fonseca e Melo**

Recentemente, entrou em vigor a Lei Complementar 147/2014, que alterou alguns dispositivos da Lei Complementar 123/2006 e da Lei 11.598/2007. O presente artigo pretende analisar as alterações normativas atinentes ao procedimento de registro dos atos extintivos das sociedades e verificar os efeitos decorrentes no âmbito da responsabilidade tributária dos sócios.

As sociedades que não se enquadrassem como de pequeno porte ou microempresa¹, antes da entrada em vigor da Lei Complementar 147/2014, para serem extintas, necessitavam comprovar a sua regularidade fiscal. Essa comprovação era feita por meio de certidões negativas de débitos fiscais nas três esferas da federação. Contudo, essa exigência foi afastada para todas as sociedades, nos termos do art. 7-A da Lei 11.598/2007, acrescido pela Lei Complementar 147/2014.

A dispensa de regularidade fiscal para extinção da sociedade já era prevista na Lei Complementar 123/06, apenas para as microempresas e empresas de pequeno porte. A Lei Complementar 147/2014 também alterou o art. 9º da LC 123/06, porém, essa modificação foi apenas para excluir do texto normativo, até então vigente, a exigência de um determinado período de inatividade da empresa para a extinção da sociedade. Na redação original da LC 123/06, era possível que a empresa de pequeno porte ou microempresa fosse baixada, sem apresentação das certidões negativas de débitos fiscais, desde que estivesse em inatividade há mais de três anos, esse requisito temporal já tinha sido reduzido para um ano, por força da Lei Complementar 139/11.

* Doutorando em Direito do Estado pela Universidade de São Paulo e em Ciência Jurídico-Políticas pela Universidade de Lisboa. Procurador da Fazenda Nacional.

¹ É considerada microempresa a sociedade que obtenha um faturamento bruto anual igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil) reais e empresa de pequeno porte, ou EPP, a pessoa jurídica que obtém o faturamento bruto anual 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. (art. 3º da Lei Complementar 123 de 2006).

O intuito da LC 147/14 foi, claramente, facilitar o procedimento de baixa das empresas, desburocratizando o rito, dispensando a regularidade fiscal para a extinção da sociedade, seguindo assim, posicionamento pacífico do STF que proíbe sanções políticas com intuito de constranger o contribuinte ao pagamento de tributos.

Muito diferente era o procedimento de baixa de uma sociedade que não se enquadrasse como microempresa ou de pequeno porte. Nessas sociedades, apenas era possível encerrar regularmente as atividades empresariais, caso a pessoa jurídica quitasse todos os seus débitos tributários ou obtivesse decisão judicial que garantisse a extinção da empresa, independentemente da expedição de certidão negativa de débitos.

Caso os administradores da sociedade apenas encerrassem materialmente as atividades da empresa, sem efetuar a devida baixa no registro, os sócios-gerentes, diretores, administradores, mandatários ou representantes da pessoa jurídica poderiam ser responsabilizados², pessoalmente, pelos débitos tributários em aberto, por força do art. 135 do CTN, tendo em vista o ilícito praticado.

O tema encontra-se pacificado no STJ, desde a expedição da Súmula 435, que dispõe que “presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio gerente”.

Assim sendo, é fácil perceber que uma sociedade não conseguia extinguir-se regularmente, caso possuísse débito tributário pendente de pagamento. Desta forma, caso essa empresa, com débitos em aberto, se dissolvesse de forma irregular, os sócios gerentes seriam pessoalmente responsabilizados pelos débitos em aberto.

Todavia, o rito para a baixa de uma empresa de pequeno porte ou microempresa, desde 2006, já era diferente das demais sociedades, uma vez que o art. 9º da LC 123/06, já previa a dispensa da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas para a extinção desse

² Sobre a Responsabilidade Tributária, Cf: BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p 143. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 22ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p 116. BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p 560. BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 9 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1977, p 737. AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2003, p 293.

tipo societário. Em suma, a mencionada Lei já permitia que esse grupo de empresas se extinguisse regularmente, mesmo que houvesse débito tributário pendente de pagamento, afastando assim a aplicação da súmula 435 do STJ, uma vez que a sociedade terá sido regularmente extinta.

Porém, a Lei Complementar 147/14 transformou a exceção em regra, agora, não se exige mais para extinção das sociedades a regularidade fiscal. Com o registro de dissolução, a sociedade deixa de existir, fato esse que gera a seguinte dúvida: quem será responsabilizado pelos débitos tributários em aberto e não pagos por ventura existentes, em virtude dos fatos geradores ocorridos em períodos anteriores ou posteriores a baixa da sociedade?

O próprio art. 9º da LC 123/06 e o art. 7º-A da Lei 11.598/07 ressalvaram a possibilidade do empresário, do sócio, dos titulares e dos administradores serem responsabilizados por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção.

O § 5º, do art. 9º da LC 123/06 e o § 2º, do art. 7º-A da Lei 11.598/07 prevêm expressamente a responsabilidade solidária dos sócios das sociedades baixadas e com débito tributário pendente. Os mencionados artigos dispõem sobre sujeição passiva tributária, na modalidade de responsável tributário, uma vez que, seguindo a classificação contida no art. 121 do CTN, a responsabilidade pessoal dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores não decorrem de uma relação pessoal e direta com o fato gerador, mas sim da própria lei.

Trata-se, no caso, especificamente, de responsabilidade tributária de terceiros e, embora o tema seja tratado pelo próprio CTN, é fato que a norma geral não esgota as situações no qual um terceiro será, ou poderá ser, responsabilizado pelo pagamento de um crédito tributário. A dúvida que permanece é se as diretrizes gerais estabelecidas no CTN, especificamente, as balizas descritas no art. 135, deverão ou não ser observadas, no momento da aplicação da responsabilidade solidária contida na LC 147/14.

Fato é que a LC 147/2014, da mesma forma que o fez a LC 123/06, pretendeu facilitar o procedimento de extinção das empresas. Assim, desburocratizou o procedimento de baixa das sociedades, possibilitando ao titular, ao sócio ou ao administrador dessas empresas solicitar a baixa da pessoa jurídica, independentemente da apresentação de “prova de quitação, regularidade ou inexistência de débito referente ao

tributo ou contribuições de qualquer natureza³”. Ao mesmo tempo que assim agiu, permitiu que uma sociedade fosse dissolvida, possuindo débitos tributários em aberto. Nesses casos, a dissolução terá sido perfeitamente regular, contudo, todos os sócios poderão ser responsabilizados pelos débitos tributários que não tenham sido pagos pela sociedade extinta, nos termos do § 5º, do art. 9º da LC 123/06 e do § 2º, do art. 7º-A da Lei 11598/07.

Assim, todos os sócios serão solidariamente responsáveis pelos tributos não recolhidos pelas sociedades que forem extintas e que possuam débitos tributários em aberto. Contudo, o CTN exige a prática de ato com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos, enquanto a LC 123/06 e a LC 147/14 são silentes sobre o assunto.

A responsabilidade solidária dos sócios, nos termos da LC 123/06, foi analisada, poucas vezes, pelos Tribunais Superiores. O STF, no ARE 744532, entendeu que a responsabilidade solidária prevista no art. 9º da LC 123/06, deve ser compatibilizada com o art. 135 do CTN. A dissolução realizada, mesmo com a existência de débitos em nome da sociedade, é regular. O mero não recolhimento do tributo, por si só, não caracteriza ato ilícito, logo, não há que se falar em responsabilidade tributária. A interpretação dada ao instituto da solidariedade prevista na LC 123/06 foi a mesma que o próprio STF já tinha aplicado para a solidariedade prevista no art. 13 da Lei 8620/93, antes de julgar a norma inconstitucional, conforme se verifica no RE nº 562276/PR.

Da mesma forma, o Superior Tribunal de Justiça ratificou a posição do STF, nos seguintes julgados: REsp nº 1216098/SC, AgRg no AREsp 271.840/RS e AgRg no REsp 504349/RS. Em todos eles, ao analisar a solidariedade prevista no artigo 9º da LC 123/2006, o egrégio Tribunal entendeu que só há que se falar em solidariedade tributária, caso estejam presentes as irregularidades descritas no artigo 135 do CTN, caso contrário, não será possível permitir o redirecionamento do processo executivo aos sócios. O STJ efetuou uma interpretação teleológica da norma ao consignar nos acórdãos que aplicar o instituto da solidariedade passiva tributária, em todos os casos de extinção da sociedade, deturparia o próprio intuito de fomentar e favorecer as empresas inseridas no contexto daquela Lei.

³ Inciso II, do § 1º, do art. 9º da LC 123/06.

Porém, fato é que existem julgados, posteriores aos do STJ, como o do TRF da 1º, de 22/01/2014, AGR 20130020300376/DF que entendeu que “em razão da responsabilidade solidária prevista no § 5º, do art. 9º da LC 123/06, o sócio da microempresa responde pelo total da dívida perante o fisco”. O mesmo entendimento foi proferido pelo TJ/RS no AC 700527134/92.

Entre os dois posicionamentos jurisprudenciais, há uma posição intermediária, defendida pelo TRF da 4ª Região, esposada nos seguintes julgados: AG 5010310-40.2014.404.0000 e AG 500969113320144040000, esses acórdãos entenderam que a baixa da empresa, sem o recolhimento dos tributos devidos, configura abuso de direito, logo, ato ilícito, preenchendo assim as exigências descritas no art. 135, III, do CTN, senão vejamos:

A baixa regular da microempresa ou empresa de pequeno porte dispensa a prova de sua regularidade fiscal. Todavia, ficam os sócios solidariamente responsável pelo pagamento dos débitos ainda existentes (art. 78, § 3º e 4º).

Os sócios e os administradores de microempresas ou empresas de pequeno porte em débito com o Fisco federal, estadual ou municipal, que requerem a baixa da sociedade, de acordo com os arts. 9º e 78 da LC 123/06, sem que os tributos sejam pagos, estarão cometendo ato ilícito, decorrente de abuso de direito, o que é perfeitamente enquadrável no inc III do art. 135 do CTN⁴

Assim sendo, percebe-se que a jurisprudência do TRF da 4ª Região, embora não afaste a necessidade de cumular o art. 9º da LC 123/06 com o art. 135 do CTN, presume que a dissolução regular da empresa com débitos em aberto é um abuso de direito, enquanto o TRF da 1º entende que a norma contida na LC 123/06 não precisa ser compatibilizada com o art. 135 do CTN.

Permitir a responsabilidade solidária de todos os sócios, sempre que houver uma baixa regular de uma empresa, com débitos tributários pendentes, é o mesmo que considerar ilícito o mero não recolhimento do tributo. Porém, permitir que toda sociedade possa ser baixada, com débitos

⁴ TRF da 4ª Região: AG 5010310-40.2014.404.0000 e AG 500969113320144040000.

tributários em aberto, de forma regular e sem nenhuma consequência jurídica direta para o sócio, (posição do STJ e do STF), é permitir que a empresa opte por nunca pagar tributo algum e, no momento em que estiver sendo efetivamente cobrada pela sua conduta, ela simplesmente se extinga, ficando o crédito tributário desprovido de qualquer proteção legal.

A conduta protetiva ao empreendedor não pode distorcer o sistema tributário, mas também é fato que as normas facilitadoras descritas no art. 9º da LC 123/06 e no art. 7º-A da Lei 10.598/07 pretenderam incentivar o desenvolvimento e a formalização das empresas. Assim, um meio termo nas duas interpretações é necessário, a fim de preservar a intenção legislativa, sem permitir que norma vire um escudo protetor para o não pagamento de tributos, esse meio termo é obtido pela jurisprudência do TRF da 4ª Região.

Existem pelo menos três condutas que o fisco quer evitar que ocorram regularmente no procedimento de baixa: 1) que a empresa, com passivo tributário, seja baixada, sem efetuar o recolhimento dos tributos devidos e no processo de liquidação da empresa ocorra a partilha dos bens da empresa entre os sócios, sem que se efetue o pagamento dos débitos tributários; 2) que a empresa, durante os seus últimos anos de atividade, opte por não pagar os tributos devidos, em prol da distribuição dos lucros entre os sócios, reduzindo o patrimônio da empresa (distribuição de lucros fictos); e 3) na liquidação da sociedade, os sócios optem por pagar, em primeiro lugar, os credores não preferenciais ao fisco, ferindo assim não apenas o art. 186 do CTN, mas também o art. 1106 do Código Civil.

Algumas dessas condutas (1 e 2) são análoga à descrita no art. 1009 do Código Civil, que considera ato ilícito a distribuição de lucros ilícitos ou fictícios. Essas condutas sim caracterizam ato ilícito. Da mesma forma, o pagamento de credores não preferências em detrimento do crédito tributário também caracteriza ato vedado em lei. Nesse último caso, a responsabilidade solidária dos sócios se impõe, pois, caso assim não o fosse, prevaleceria a regra geral contida no art. 1110 do Código Civil⁵, ou seja, em última instância, restaria a Fazenda cobrar do liquidante os débitos em aberto.

⁵ Art. 1110 - Encerrada a liquidação, o credor não satisfeito só terá direito de exigir dos sócios, individualmente, o pagamento do seu crédito, até o limite da soma por ele recebida em partilha, e a propor contra o liquidante ação de perdas e danos.

A dissolução de uma empresa deficitária, nos termos dos preceitos legais, limita a responsabilidade dos sócios, de acordo com a espécie da sociedade empresária⁶. Porém, para gozarem da proteção legal, é fundamental que o procedimento de liquidação, descrito no Capítulo IX do Código Civil, seja observado, principalmente quanto: 1) a elaboração do inventário e do balanço contendo o ativo e o passivo da empresa⁷; 2) o liquidante deve ultimar os negócios da sociedade e pagar o passivo⁸; 3) o liquidante deve exigir dos quotistas “quando insuficiente o ativo para a solução do passivo, a integralização de suas quotas, e se for o caso, as quantias necessárias, nos limites da responsabilidade de cada um e proporcionalmente à respectiva participação nas perdas, repartindo-se, entre os sócios solventes e na mesma proporção, o devido pelo insolvente⁹”; e 4) respeitar os direitos dos credores preferenciais, sem distinção das dívidas vencidas e vincendas¹⁰

Assim, em vista das obrigações legais contidas no Código Civil no momento da liquidação concomitantemente com o próprio art. 9º da LC 123/06 ou art. 7º- A da Lei 11.598/07, deverão os sócios demonstrar que o pagamento do crédito tributário apenas não foi efetuado pela total impossibilidade da sociedade de o fazê-lo, comprovando a regularidade da liquidação da empresa, demonstrando que no procedimento de liquidação não houve partilha do ativo entre os sócios, nem muito menos pagamento de credores não preferências ao fisco, bem como que os débitos da sociedade foram suportados pelos sócios, nos limites da responsabilidade de cada um e proporcionalmente à respectiva participação nas perdas e a integralização do capital subscrito, sob pena de não fazendo, incidir a regra da solidariedade contida nas Leis Complementares 123/06 e 147/14.

⁶ As sociedades empresárias poderão ser das seguintes espécies: sociedade limitada, sociedade em nome coletivo, sociedade em comandita simples, sociedade anônima e sociedade em comandita por ações.

⁷ Inciso III, do art. 1103 do Código Civil

⁸ Inciso IV, do art. 1103 do Código Civil

⁹ Inciso V, do art. 1103 do Código Civil.

¹⁰ Art. 1106 do Código Civil.

No caso de liquidação regular, não será possível responsabilizar todos os sócios solidariamente, uma vez que o sócio não terá abusado do seu direito, mas sim agido de acordo com o ordenamento jurídico. Caso contrário, o sócio será sim responsabilizado, pessoalmente e ilimitadamente, em face do abuso perpetrado, pelo débito tributário existente.

CONCLUSÃO

A Lei Complementar 147/14 em nada alterou a responsabilidade tributária dos sócios integrantes de micro e pequena empresa, mas estendeu a regra da responsabilidade solidária para todas as sociedades empresariais na qual os sócios optem pela extinção da empresa, sem que ela possua regularidade fiscal.

Atualmente, predomina tanto no STF, quanto no STJ, que só é possível falar em responsabilidade solidária dos sócios se for comprovado a prática de ato ilícito. Logo, o enunciado descrito no art. 9º da LC 123/06 e no art. 7º-A da LC 147/14 devem ser lidos cumulativamente com o art. 135 do CTN, devendo o credor do débito tributário provar o ato ilícito praticado.

Contudo, existe jurisprudência recente dos TRFs que divergem dos julgados do STF e do STJ, dentre as correntes divergentes, a linha que adota a teoria do abuso do direito é a única que protege os interesses fiscais e ao mesmo tempo limita a responsabilidade dos sócios que obedeceram os ditames legais, uma vez que implementa e concretiza as benesses legislativas intencionadas pelo legislador para fomentar e desburocratizar a atividade empresarial em geral e, ainda, evita que o sócios de responsabilidade limitada sejam responsabilizados de forma solidária e ilimitadamente pelos débitos tributários da sociedade, caso o procedimento de extinção da sociedade tenha sido regularmente efetuado.

O SIMPLES PARA AS SOCIEDADES DE ADVOGADOS E O IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS - ISS

Luiz Felipe Farias Guerra de Morais¹

A tributação pelo Simples é uma conquista inegável da advocacia brasileira. Talvez, como disse o Presidente Nacional da OAB na XXII Conferência dos Advogados, realizada na Cidade do Rio de Janeiro em outubro passado, seja a maior conquista da advocacia desde o estatuto da OAB, criado pela Lei 8.906/94.

A Lei Complementar n. 147 de 2014 trouxe os mais diversos segmentos de prestação de serviços para o seio da tributação pelo simples, beneficiando as pequenas e médias cadeias de serviços do país. Dentre elas, a advocacia. Finalmente o advogado brasileiro pode-se beneficiar da tributação simplificada, já que foi bastante penalizado com a exigência do recolhimento do PIS e da COFINS, após mudança de entendimento da mais alta corte do país sobre o tema.

A aprovação do Simples para as sociedades de advogados brasileiras empurra o segmento para a formalidade, permite a formação e a organização de novos escritórios de advocacia e trás um “alívio” financeiro às bancas já constituídas.

Pois bem. A possibilidade de ingresso no Simples trouxe consigo diversas dúvidas aos seus beneficiários, especialmente àqueles menos afeiçoados à interpretação do sistema constitucional tributário brasileiro.

É fato que o simples não é tão simples assim. Esse sistema de tributação encampa várias exceções às normas do próprio regime, impõe restrições inconsistentes e apresenta conflitos no âmbito normativo. A título de exemplo, podemos citar os casos de substituição tributária, tributação monofásica, diferencial de alíquota, retenções de tributos, aproveitamento de créditos e parcelamentos, além de desonerações, isenções e alíquotas-zero.

¹ Advogado. Bacharel em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco – UNICAP. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBET. Pós-Graduado em Direito Corporativo pelo IBMEC. Conselheiro Estadual e Secretário da Comissão de Assuntos Tributários da OAB/PE.

Diversos são os problemas debatidos na doutrina e na jurisprudência relativos aos simples, mas que não cabe agora dissecá-los, sob pena de enveredar no campo das ideias e ideais do direito positivo.

Concentrar-nos-emos primeiramente nas premissas básicas, em seguida discorreremos acerca da problemática do sistema unificado para a advocacia brasileira. O primeiro ponto diz respeito aos sujeitos de direito destinatários da norma em comento. São todas as sociedades de advogados formalmente constituídas que possuam faturamento de até R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) nos últimos no ano-calendário de 2013, ou ainda, para as novas sociedades constituídas na vigência da norma.

O prazo para a opção ao simples nacional para o ano de 2015 pelas sociedades de advogados é o dia 30 de dezembro de 2014, e os optantes não devem ter qualquer pendência com as fazendas públicas municipais, estaduais e federal, além das autarquias públicas, como o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, sob pena de indeferimento do pedido.

Com efeito, sabe-se que os débitos parcelados ou outras formas de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151 do Código Tributário Nacional – CTN, não impedem o ingresso das sociedades de advogados no simples, uma vez que detêm o mesmo efeito jurídico da inexistência de débitos perante os órgãos fazendários.

Disseque-se que também não deve haver restrições cadastrais ou formais relativas a obrigações acessórias, como é o caso da ausência de entrega ou erro de preenchimento nas declarações fiscais (DIPJ, DCTF, GFIP, DS, dentre outras).

Neste ínterim, resolvidas as pendências tributárias ou diante da ausência delas e feito o pedido de inclusão no Simples, as sociedades de advogados estarão aptas a serem regulados pela sistemática simplificada regulada basicamente pela Lei Complementar n.123 de 2006 e suas alterações posteriores.

Sabemos que o Simples Nacional ou Supersimples abarca alguns tributos em sua forma de arrecadação, a depender da tabela que a atividade da sociedade esteja enquadrada. No caso da advocacia a tabela adotada foi a de n. IV, que reúne o IRPJ, a CSLL, o PIS, a COFINS e o ISS, sem contemplar a Contribuição Previdenciária Patronal - CPP.

Significa dizer que a arrecadação unificada das sociedades de advogados relativa aos tributos acima especificados se dará através da apresentação da Declaração Única e Simplificada de Informações Socioeconômicas e Fiscais – DASN e recolhimento por meio de documento único de arrecadação, na hipótese o Documento de Arrecadação do Simples Nacional – DAS.

Cabe dizer que as sociedades de advogados continuam obrigadas a apresentar a Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social - GFIP e a recolher a Contribuição Patronal Previdenciária - CPP e o FGTS normalmente, a primeira através da Guia da Previdência Social – GPS e o segundo por meio da Guia de Recolhimento do FGTS GRF.

Todavia, outra grande vantagem tributária para as sociedades de advogados enquadradas no Simples é a desobrigação do recolhimento das contribuições instituídas pela União não abrangidas pela LC n. 123/2006 (salário-educação, contribuição sindical patronal e Seguro Acidente de Trabalho – SAT, cuja previsão está disposta no art. 22, inciso II, alínea a, da Lei 8.212/1991), assim como estão dispensadas do pagamento das contribuições para as entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculada ao sistema sindical (Sistema “S” – SESI/SENAI e SESC/SENAC).

Voltemos à análise dos tributos abrangidos pelo regime unificado de pagamento de impostos, o Simples Nacional ou Supersimples para as sociedades de advogados.

Como dito, o recolhimento único contemplará o IRPJ, a CSLL, o PIS, a COFINS e o ISS, com alíquotas que variam de 4,5% a 16,85%, a depender do faturamento dos escritórios de advocacia.

Para fazermos uma análise comparativa entre os regimes de tributação dos advogados considerados contribuintes pessoa física, sociedade de advogados tributadas pelo lucro presumido e pelo Simples, simularemos o recebimento da quantia de R\$ 10.000,00 (dez mil reais) e teremos os seguintes recolhimentos:

(i) PRESTADOR DE SERVIÇO PESSOA FÍSICA – ADVOGADO AUTÔNOMO – CARGA TRIBUTÁRIA

Se o contratante for pessoa **física**, poderá ocorrer o desconto na fonte de 5% do ISS² – Imposto sobre Serviços, tributo municipal (R\$ 500,00).

Se o contratante for pessoa **jurídica**, ocorrerá na fonte o desconto de 5% de ISS – Imposto sobre Serviços (R\$ 500,00), e a empresa tomadora do serviço efetuará a retenção do INSS à razão de 11%³. Ademais, a pessoa jurídica contratante deverá, ainda, recolher mais 20% (R\$ 2.000,00) ao INSS, o que desestimula a contratação de pessoa física por parte das empresas.

Há de se mencionar, igualmente, que se o advogado obtiver rendimentos tributáveis durante o ano-calendário (2014) acima de R\$ 24.556,65, por exemplo, ainda deverá pagar o imposto de renda complementar (IR) por ocasião da declaração de ajuste no exercício 2015, que poderá chegar a 27,5%. Portanto, ao longo do ano, da receita do advogado autônomo poderá ser retido ou descontado os seguintes percentuais: 5% (ISS) + 11% (INSS) + 27,5% (IR), totalizando = 43,5%, em termos absolutos, sem considerar a faixa de isenção e a incidência da alíquota inicial de 15% do IR.

² Apenas quando o profissional não for inscrito no Cadastro Mercantil de Contribuintes ou, quando inscrito, não apresentar o comprovante de quitação do imposto referente ao semestre relativo ao pagamento do serviço, o imposto será descontado na fonte, à razão de 5% (cinco por cento) do preço do serviço (CTM - art. 111, § 3º). Quando o serviço for prestado, em Recife, sob a forma de trabalho pessoal, pelo profissional autônomo (a pessoa física que fornecer o próprio trabalho, sem vínculo empregatício, com o auxílio de, no máximo, 3 (três) empregados), o imposto será devido semestralmente, pelo prestador, com a tabela de valores fixos, constante do art. 118 do Código Tributário Municipal – Recife (R\$ 273,42).

³ A alíquota é, na verdade, de 20%, mas existe a possibilidade de dedução, da contribuição do autônomo, de 45% do valor recolhido pela empresa, limitada a 9% do salário de contribuição, o que, na prática, resulta na retenção de 11%. Deve ser observado o valor máximo do salário de contribuição.

(ii) PRESTADOR DE SERVIÇO PESSOA JURÍDICA – SOCIEDADE DE ADVOGADOS⁴

Serviços prestados à Pessoa Física ou Jurídica¹

Valor do Serviço (R\$)	Tributos	Alíquotas	Tributos devidos (R\$)
10.000,00 ²	PIS	0,65%	65,00
-	COFINS	3%	300,00
-	CSLL	2,88%	288,00
-	IRPJ	4,80%	480,00
-	ISS	5%	500,00
Total dos Tributos			R\$ 1.633,00

Destaque-se que na prestação de serviços pela sociedade de advogados para outras empresas (pessoa jurídicas) haverá a retenção de 5% sobre o valor do serviço a título do ISS, ressalvada a hipótese das sociedades de advogados sediadas nos Municípios que estipulem de modo diverso, como no caso do Recife, que permite o recolhimento do ISS por mês, em relação a cada profissional habilitado⁵ (até 3 (três) profissionais), o valor mensal de R\$ 410,15 (quatrocentos e dez reais e quinze centavos),

⁴ Legislação de referência:

- ISS – Código Tributário Municipal do Recife/PE, art. 116. Segue o endereço direto (<http://www.recife.pe.gov.br/pr/secfinancas/legislacao/art115126.php#art117a>);
 - IR – Lei n° 9.249, de 26.12.1995, DOU de 27.12.1995, art. 3°;
 - PIS/PASEP e COFINS - Instrução Normativa SRF n° 247, de 21.11.2002, art. 52;
 - CSLL - Instrução Normativa SRF n° 390, de 30.01.2004 - DOU 02.02.2004, art. 18;
 - ISS POR SOCIEDADE CIVIL - Código Tributário Municipal, Art. 117-A. Segue o endereço direto (<http://www.recife.pe.gov.br/pr/secfinancas/legislacao/art115126.php#art117a>).

⁵ O imposto será calculado considerando-se o número de profissionais habilitados, sejam sócios, empregados ou não, que prestem serviços em nome da sociedade, à razão de:

I – até 3 (três) (por profissional e por mês), R\$ 241,17 (duzentos e quarenta e um reais e dezessete centavos);

II – de 4 (quatro) a 6 (seis) (por profissional e por mês), R\$ 281,44 (duzentos e oitenta e um reais e quarenta e quatro centavos);

III – de 7 (sete) a 9 (nove) (por profissional e por mês), R\$ 321,56 (trezentos e vinte um reais e cinquenta e seis centavos);

IV – de 10 (dez) em diante (por profissional e por mês), R\$ 401,95 (quatrocentos e um reais e noventa e cinco centavos).

seja sócio, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade (artigo 117-A do CTM do Recife), embora assumindo responsabilidade pessoal nos termos da lei aplicável.

(iii) SERVIÇOS PRESTADOS POR SOCIEDADE DE ADVOGADOS OPTANTE PELO SISTEMA DE TRIBUTAÇÃO SIMPLIFICADA – SIMPLES NACIONAL

As sociedades advocatícias poderão, a partir de janeiro de 2015 (LC n. 147/2014), optar pelo regime simplificado de tributação, também conhecido como Supersimples. Desta forma, as sociedades de advogados que faturarem até R\$ 180 mil por ano serão tributadas na ordem de 4,5% de suas receitas brutas, e não mais em 16,33% (sem contemplar o adicional do IRPJ). Importa frisar que a alíquota do SIMPLES crescerá de acordo com o faturamento, de sorte que iniciará no percentual de 4,5% e poderá chegar até o percentual de 16,85%.

Com efeito, percebe-se que a adesão das sociedades de advogados ao Supersimples praticamente reduz a carga em todos os tributos considerados isoladamente, com exceção do IRPJ para empresas com faturamento acima de R\$ 2.700.000,00. No entanto, a redução no Simples também ocorre em relação a este tributo quando se contempla o adicional do IRPJ no percentual aproximado de 1,93% sobre a receita bruta⁶.

Nesta seara, outra vantagem do supersimples é a redução da alíquota do ISS, que iniciará no percentual de 2% para receitas anuais de até R\$ 180.000,00, e prevê alíquota máxima de 5% para receitas anuais acima de R\$ 1.800.000,00, com exceção da ressalva já mencionada e contida na hipótese descrita na nota de rodapé nº 6. Observemos o

⁶ A parcela do Lucro Presumido (ou seja, a base de cálculo) que exceder ao valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração, sujeita-se à incidência de adicional de imposto à alíquota de 10% (dez por cento) sobre a base de 32% da receita bruta de prestador de serviços jurídicos.

O SIMPLES E A IGUALDADE TRIBUTÁRIA

cálculo dos tributos⁷ em relação às sociedades de advogados optantes do Supersimples para um serviço de R\$ 10.000,00 (dez mil reais), abaixo:

Valor do Serviço (R\$)	Tributos	Alíquotas	Alíquotas (retenção) ³	Tributos devidos (R\$)
10.000,00	PIS	0,00%	-	0,00
-	COFINS	1,28%	-	128,00
-	CSLL	1,22%	-	122,00
-	IRPJ	0,00%	-	0,00
-	ISS	2,00%	2,00%	200,00
Total dos Tributos				R\$ 450,00

Cabe lembrar novamente que na tabela do Supersimples não está incluída a contribuição previdenciária patronal - CPP, que continuará no percentual de 20% sobre a folha de salários. Entretanto, as sociedades de advogados que estarão no Supersimples não estão sujeitas a outras contribuições incidentes sobre a folha de salários, cosoante menção anterior.

A nova tabela do Supersimples entrará em vigor para as sociedades de advogados em 01 de janeiro de 2015.

⁷ O Supersimples dispensa a retenção de tributos federais, desde que conste a seguinte expressão na Nota Fiscal de Serviços: "DOCUMENTOEMITIDO POR ME OU EPP OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL".

O SIMPLES E A IGUALDADE TRIBUTÁRIA

Veja abaixo a tabela IV da Lei Complementar 123

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	ISS
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	1,22%	1,28%	0,00%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	6,54%	0,00%	1,84%	1,91%	0,00%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,70%	0,16%	1,85%	1,95%	0,24%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,49%	0,52%	1,87%	1,99%	0,27%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	8,97%	0,89%	1,89%	2,03%	0,29%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	9,78%	1,25%	1,91%	2,07%	0,32%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	10,26%	1,62%	1,93%	2,11%	0,34%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	10,76%	2,00%	1,95%	2,15%	0,35%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	11,51%	2,37%	1,97%	2,19%	0,37%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	12,00%	2,74%	2,00%	2,23%	0,38%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	12,80%	3,12%	2,01%	2,27%	0,40%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	13,25%	3,49%	2,03%	2,31%	0,42%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	13,70%	3,86%	2,05%	2,35%	0,44%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	14,15%	4,23%	2,07%	2,39%	0,46%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	14,60%	4,60%	2,10%	2,43%	0,47%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	15,05%	4,90%	2,19%	2,47%	0,49%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	15,50%	5,21%	2,27%	2,51%	0,51%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	15,95%	5,51%	2,36%	2,55%	0,53%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	16,40%	5,81%	2,45%	2,59%	0,55%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	16,85%	6,12%	2,53%	2,63%	0,57%	5,00%

Portanto, além da grande economia tributária quando dos serviços prestados por sociedade de advogados, outra vantagem é a possibilidade de distribuição a título de lucros **sem nova incidência do imposto de renda** (dispensada, portanto, a retenção na fonte) ao titular da pessoa jurídica, no valor correspondente ao lucro presumido, diminuído todos os impostos e contribuições (inclusive adicional do IR, CSLL, Cofins, PIS/Pasep) a que estiver sujeita a pessoa jurídica (Lei n° 9.249, de 1995, art. 10; ADN Cosit n° 4, de 1996; e IN SRF n° 11, de 1996, art. 51).

A TRIBUTAÇÃO DO ISS E O SIMPLES NACIONAL

A maior polêmica que irá surgir em relação ao Simples para a advocacia diz respeito ao Imposto sobre Serviços – ISS, que é de competência e devido aos municípios brasileiros. Em relação aos prestadores de serviços o ISS é regulado pela LC n. 116/2003, que define a tributação do ISS mediante a aplicação da alíquota prevista na legislação incidente sobre o faturamento. Todavia, a referida LC não revogou o Decreto-lei 406/68 no que se refere à tributação diferenciada a ser aplicada as sociedades uniprofissionais, como é o caso das sociedades de advogados.

É que as sociedades de advogados gozam de tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º do Decreto-lei n. 406/68, o qual permite o recolhimento do ISS num valor anual fixo, calculado com base no número de profissionais integrantes da sociedade.

Vejamos a redação do parágrafo terceiro do artigo 9º do Decreto-Lei 406/68, abaixo:

Art. 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

(...)

§ 3º Quando os serviços a que se referem os itens 1, 4, 8, 25, 52, 88, 89, 90, 91 e 92 da lista anexa forem prestados por sociedades, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 1º, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que **preste serviços em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.**

Na linha permitida pelo Decreto-lei n. 406/68, a maioria das capitais brasileiras previu a cobrança do ISS mediante valores fixos para as sociedades de advogados, de acordo com o número de sócios e de profissionais presentes no escritório, em um regime especial de tributação.

Os valores variam de acordo com o Município, pois a cobrança é regulada por lei municipal.

No caso do Recife, já foi dito que o recolhimento do ISS se dará mensalmente em relação a cada profissional habilitado⁸ (até 3 (três) profissionais), no valor mensal de R\$ 410,15 (quatrocentos e dez reais e quinze centavos), seja sócio, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade (artigo 117-A do CTM do Recife).

Eis a polêmica reportada: poderão as sociedades de advogados optantes do Simples Nacional recolherem o ISS com valor fixo nos termos autorizados pelo Decreto-lei 406/68 com abatimento da alíquota fixada para este tributo na Tabela IV do Simples?

Os intérpretes mais restritivos certamente dirão que NÃO! Arguirão que o Simples é opcional e que gera a obrigação de seus optantes procederem com o recolhimento nos exatos percentuais fixados nas tabelas criadas pela LC n. 123/06. Do mesmo modo, os simpatizantes desta premissa também argumentarão que onde a lei não excepciona não cabe ao intérprete fazê-lo etc.

É de se ressaltar inicialmente que as duas exceções relativas ao ISS trazidas na LC n. 123/2006 dizem respeito à possibilidade de recolhimento por valor fixo pelas microempresas - MEs que auferam receita bruta no ano-calendário anterior de até 120.000,00 (cento e vinte mil reais), nos termos do art. 18, §18, da LC n. 123/2006, assim como também excepcionou o recolhimento do ISS em relação aos escritórios de serviços contábeis (LC 123/2006, art. 18, §22-A), permitindo que recolhessem o referido tributo em valor fixo, na forma da legislação municipal.

Em relação aos escritórios de advocacia a Lei Complementar n. 147/2014 não previu tratamento diferenciado em relação ao ISS. Entretanto, a questão deve ser analisada numa interpretação sistemática

⁸ O imposto será calculado considerando-se o número de profissionais habilitados, sejam sócios, empregados ou não, que prestem serviços em nome da sociedade, à razão de:

I – até 3 (três) (por profissional e por mês), R\$ 241,17 (duzentos e quarenta e um reais e dezessete centavos);

II – de 4 (quatro) a 6 (seis) (por profissional e por mês), R\$ 281,44 (duzentos e oitenta e um reais e quarenta e quatro centavos);

III – de 7 (sete) a 9 (nove) (por profissional e por mês), R\$ 321,56 (trezentos e vinte um reais e cinquenta e seis centavos);

IV – de 10 (dez) em diante (por profissional e por mês), R\$ 401,95 (quatrocentos e um reais e noventa e cinco centavos).

das normas supostamente conflitantes da tributação na espécie, ou seja, a tributação do ISS para as sociedades de advogados optantes do Simples se dará por meio de um valor fixo nos termos do Decreto-lei 406/68 ou será obrigatoriamente pelo percentual previsto na tabela IV do Simples Nacional com a redação da LC 147/14?

Cabe-nos ressaltar que discussão semelhante a ora percorrida foi travada quando da edição da LC n. 116/2003, que estabeleceu as normas gerais do Imposto sobre Serviços nos termos previstos na Constituição Federal de 1988. É que a LC 116/2003 revogou expressamente alguns artigos do Decreto-lei 406/68, mas não o fez expressamente em relação ao seu artigo 9º, que trata da tributação das sociedades chamadas “uniprofissionais”.

Naquele momento muito se discutiu acerca da nova forma de tributação do ISS para as sociedades de advogados. Para a felicidade e alívio dos advogados e sociedades de advogados, além das outras entidades uniprofissionais, o Supremo Tribunal Federal firmou o entendimento de que o Decreto-lei 406/68 foi recepcionado pela CF/88 com *status* de Lei Complementar, devida a previsão contida no art. 150, §6º, da Carta Política. E concluiu pela vigência do artigo 9º do referido decreto-lei, já que não houve revogação expressa do referido dispositivo pela LC n. 116/2003.

Nesta seara, inclinamo-nos do mesmo entendimento do STF para o suposto conflito entre as normas que trataram do ISS para defender a possibilidade da tributação do ISS na forma prevista no Decreto-lei 406/68 para as sociedades de advogados que optarem pelo simples nacional.

Explica-se:

As duas normas detêm a mesma hierarquia, ou seja, são leis complementares (no caso do Decreto-lei 406/68, segundo posição do STF). As duas normas estão anunciadas pela Constituição Federal de 1988, mas em campos distintos. A matéria tratada no Decreto-lei está previsto no artigo 150, §6º, e 156, III, e §3º, III. Já a Lei Complementar n. 123/2006 encontra amparo constitucional no art. 170, IX, da CF/88, que trata do tratamento favorecido às empresas de pequeno porte.

Com efeito, sabe-se que não há disposição expressa na LC 123/2006 que revogue, modifique ou disponha acerca da tributação específica para as sociedades uniprofissionais ou mesmo para as sociedades de advogados.

Assim, deve aplicar ao caso em comento o princípio da especialidade da norma de idêntica hierarquia. A lei de introdução ao Código Civil, atualmente denominada Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, Decreto-lei nº 4.657/1942, dispõe nos parágrafos 1º e 2º do artigo 2º as regras de vigência das leis, abaixo:

Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior.

§ 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem modifica a lei anterior.

Percebe-se, portanto, que a LC n. 123/2006, com a redação dada pela LC 147/2014, não revogou o Decreto-lei 406/68, não lhe foi incompatível, tampouco tratou inteiramente da matéria nele disposta.

Ademais, não se pode esquecer que a Lei Complementar n. 123/2006 prevê apenas a apuração e o recolhimento dos impostos e contribuições mediante regime único de arrecadação, nos termos do inc. I do art. 1º, abaixo:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

Muitos irão dizer doravante que a sistemática do Simples é incompatível com a tributação favorecida/diferenciada do ISS para as sociedades uniprofissionais. Para tanto, se reportarão ao art. 24 da LC n.

123/2006, que veda quaisquer alterações que importem na modificação do valor dos tributos apurados na forma do Simples Nacional:

Art. 24. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não poderão utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal.

Parágrafo único. Não serão consideradas quaisquer alterações em bases de cálculo, alíquotas e percentuais ou outros fatores que alterem o valor de imposto ou contribuição apurado na forma do Simples Nacional, estabelecidas pela União, Estado, Distrito Federal ou Município, exceto as previstas ou autorizadas nesta Lei Complementar.

Neste sentido entendeu o Superior Tribunal de Justiça em relação à cobrança do diferencial de alíquota do ICMS, por exemplo:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL.
ICMS. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS.
SIMPLES NACIONAL. PRINCÍPIO DA
NÃO CUMULATIVIDADE. FUNDAMENTO
CONSTITUCIONAL. AUSÊNCIA DE
IMPUGNAÇÃO ESPECÍFICA DE
FUNDAMENTO DA DECISÃO SÚMULA 283/
STF.

1. Cuida-se, na origem, de demanda que contesta a cobrança do denominado diferencial de alíquota do ICMS de empresa enquadrada no regime do Simples Nacional (LC 123/2006).

2. O Tribunal a quo reconheceu a legitimidade da tributação, sob duplo fundamento: a) expressa previsão da LC 123/2006 e do Decreto estadual 13.066/2007 pela possibilidade de cobrar o diferencial de alíquota dos contribuintes optantes pelo Simples Nacional (fl. 241); b) proibição de conceder benefício fiscal não incluído nesse regime tributário (art. 24 da LC 123/2006) (fl. 242).

3. O pretendido afastamento da LC 123/2006, sob o enfoque constitucional trazido - afronta o princípio da não cumulatividade-, não pode ser alcançado

no julgamento de Recurso Especial, sob pena de usurpação da competência do STF. Precedentes do STJ. 4. A agravante, nas razões do Recurso Especial, não impugnou especificamente a motivação de que o art. 24 da LC 123/2006 veda o aproveitamento de benefícios fiscal não previsto no Simples Nacional. Desse modo, incide, por analogia, o óbice da Súmula 283/STF: “É inadmissível o recurso extraordinário, quando a decisão recorrida assenta em mais de um fundamento suficiente e o recurso não abrange todos eles”. 5. Agravo Regimental não provido.

(STJ - AgRg no AREsp: 140033 RO 2012/0016067-0, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 16/08/2012, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 24/08/2012)

Todavia, devemos lembrar que a sistemática do Simples não exclui a competência do Município para fiscalizar o cumprimento das obrigações tributárias no âmbito do Simples Nacional (art. 33 da LC n. 123/2006):

Art. 33. A competência para fiscalizar o cumprimento das obrigações principais e acessórias relativas ao Simples Nacional e para verificar a ocorrência das hipóteses previstas no art. 29 desta Lei Complementar é da Secretaria da Receita Federal e das Secretarias de Fazenda ou de Finanças do Estado ou do Distrito Federal, segundo a localização do estabelecimento, e, tratando-se de prestação de serviços incluídos na competência tributária municipal, a competência será também do respectivo Município.

Deve-se destacar ainda a inclusão do parágrafo 4º-A ao artigo 18 da Lei Complementar n. 123/2006 pela LC 147/2014, que previu a segregação de receitas, dentre elas, aquelas sujeitas à tributação sobre valor fixo:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante

aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a VI desta Lei Complementar sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.

§ 4º-A. O contribuinte deverá segregar, também, as receitas:

I - decorrentes de operações ou prestações sujeitas à tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), bem como, em relação ao ICMS, que o imposto já tenha sido recolhido por substituto tributário ou por antecipação tributária com encerramento de tributação;

II - sobre as quais houve retenção de ISS na forma do § 6º deste artigo e § 4º do art. 21 desta Lei Complementar, ou, na hipótese do § 22-A deste artigo, seja devido em valor fixo ao respectivo município;

III - sujeitas à tributação em valor fixo ou que tenham sido objeto de isenção ou redução de ISS ou de ICMS na forma prevista nesta Lei Complementar;

IV - decorrentes da exportação para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou da sociedade de propósito específico prevista no art. 56 desta Lei Complementar;

V - sobre as quais o ISS seja devido a Município diverso do estabelecimento prestador, quando será recolhido no Simples Nacional.

Na hipótese, constata-se que foram excepcionadas da base de cálculo do Simples as receitas sujeitas a valor fixo para o ISS, o que permitiria a continuidade do recolhimento do referido tributo pelo regime diferenciado para as sociedades de advogados.

Neste íterim, para que a questão seja resolvida, é imprescindível verificar se a Lei Complementar nº 123/06 impede ou modifica o disposto no art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68. Na verdade, os preceitos específicos que não contrariem dispositivos da lei nova restam recepcionados. Isto porque normas especiais não são incompatíveis com normas gerais, mas complementares às mesmas.

No caso, está em discussão à incidência ou não do art. 9º do Decreto-Lei nº 406/68 para as sociedades optantes do Simples,

especialmente em relação à tributação da prestação de serviços pelos profissionais liberais, dentre estes últimos os advogados.

Em caso semelhante, que discorre sobre a continuidade da tributação favorecida do ISS para as chamadas sociedades uniprofissionais após a edição da LC n. 116/2003, assim se pronunciou o Prof^o Leandro Paulsen⁹:

As sociedades de profissionais que exercem profissão regulamentada continuam, portanto, constituindo exceção à base de cálculo ordinária do ISSQN (preço do serviço). A apuração do quantum debeatur da exação deve tomar como base o número de profissionais inscritos, consoante § 3º do art. 9º do DL nº 406/68. **Não é dado aos Municípios desconsiderar o sistema de tributação por valor fixo, tampouco condicionar a aplicação de tal regime ao cumprimento de requisitos não previstos em lei complementar. Ressalto que, tendo o DL 406/68 sido recepcionado com nível de lei complementar (o próprio art. 3º do art. 9º já fora acrescido pela LC 56/87), o regime nela estabelecido, com as alterações impostas pela LC 116/03, é de aplicação obrigatória pelos Municípios, restando inválida, por violação aos arts. 146, III, a, e 156, §1º, da CF, a legislação municipal que disponha em sentido contrário.** E dispor em sentido contrário significa negar-lhe aplicação, total ou parcialmente, em todos ou em alguns casos, sem que tal decorra do próprio DL 406/68 ou da LC 116/03. Válidas só podem ser condições estabelecidas por lei complementar federal.

⁹ Paulsen, Leandro. Direito tributário. Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 12 ed. Porto Alegre. Livraria do Advogado Editora. ESMAFE, 2010. p. 402/403.

A matéria relativa à tributação favorecida do ISS para as sociedades de advogados há muito já foi apreciada e pacificada pelo STF, por ocasião do julgamento do RE 236.604/PR, datado do ano de 1999, abaixo:

Os §§ 1º e 3º do art. 9º do DL 406/68, que tratam do ISS devido por sociedades civis prestadoras de serviços profissionais, foram recebidos pela CF/88. Com esse entendimento, o Tribunal manteve acórdão do Tribunal de Alçada do Estado do Paraná que reconheceu a sociedade de advogados o direito de recolher o ISS pelo regime fixo anual calculado com base no número de profissionais habilitados, negando a pretensão do Município de Curitiba no sentido de cobrar o ISS sobre o rendimento bruto da sociedade, recolhido mensalmente. **Afastou-se as alegações de ofensa ao princípio da isonomia tributária (CF, art. 150, II) uma vez que os mencionados dispositivos não configuram isenção, sequer parcial, mas sim tratamento peculiar devido às características próprias das sociedades de profissionais liberais, tendo em vista a responsabilidade pessoal de cada profissional. Refutou-se ainda as pretendidas violações ao princípio da capacidade econômica (CF, art. 145, §1º) e à proibição de instituir isenções de tributos da competência dos Municípios imposta à União (CF, art. 151, III).**
RE 236.604-PR, rel. Min. Carlos Velloso, 26.5.99.

Destaque-se trecho do voto do Relator do acórdão acima reportado, Ministro Carlos Velloso, que disse:

Também não há falar que as citadas disposições legais, §§1º e 3º, do art. 9º do DL 406/68, seriam ofensivas ao princípio da igualdade tributária, art. 150, II da CF. os §§ 1º e 3º do art. 9º do DL 406/68 cuidam de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte. E se os tais serviços forem prestados por sociedades o imposto será calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou

não. Com propriedade o acórdão repeliu a arguição de ofensa ao princípio isonômico, escrevendo: (...) Nem mesmo pretendida violação ao princípio constitucional da isonomia está caracterizado no caso em exame, conforme, acertadamente destacou o Juiz Walter Borges Carneiro, em Acórdão proferido na AP. Cível nº 48.487-1, de Curitiba, quando asseverou: **“O princípios da igualdade de todos perante a lei pressupões que as pessoas serão tratadas de acordo com suas dissemelhanças, posto que a igualdade absoluta inexistente. No âmbito do direito tributário, a transposição deste princípio constitucional redundante em que os contribuintes serão tratados isonomicamente em relação às incidências fiscais. Guardadas logicamente, as desigualdades entre os contribuintes. Exatamente para possibilitar a efetiva aplicação da isonomia é que o legislador, sempre que possível, e dentro de uma disposição política em dado momento histórico da sociedade, estabelece diferentes tratamentos a diferentes contribuintes. Essa separação se legitima à luz de outro princípio constitucional, o da capacidade contributiva, significando que a lei poderá emprestar tratamento diferenciado para as categorias de contribuinte. Estas categorias devem congregam contribuintes que se encontrem em situação equivalente quanto à sua capacidade econômica. Portanto, como primeiro pressuposto, tem-se que é plenamente possível o legislador estabelecer tratamentos diferenciados, desde que para contribuintes em situações diversas. Dentro de uma categoria de contribuintes, certamente não será possível. A isonomia, aliás, como ocorre em direito, incluso da ordem social e humana que está, é relativa. Altera-se relativamente a pessoas que encontram-se em situações diversas. Tratando-se de isonomia e de igualdade e de desigualdade entre as pessoas, nunca é demais citar brilhante frase do inolvidável Rui Barbosa, em sua “Oração aos Moços”, quando destaca: “tratar com desigualdade a iguais ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real. Os apetites humanos conceberam inverter a norma**

universal da criação, pretendendo não dar a cada um na razão do que vale, mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem”.

Sobre o tema, o STF editou a Súmula n. 663, que diz: **“Os §§ 1º e 3º do art. 9º do DL 406/68 foram recebidos pela Constituição.”**

A partir daí se firmou jurisprudência dominante no Brasil no sentido da manutenção da tributação das sociedades profissionais previstas no artigo 9º do DL 406/68, mesmo após a LC n. 116/2003. Vejamos acórdão do STJ:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISS. ART. 9º, § 3º, DO DECRETO LEI 406/68. SOCIEDADE DE ADVOGADOS. CARÁTER EMPRESARIAL. INEXISTÊNCIA. POSSIBILIDADE DE RECOLHIMENTO DO ISS SOBRE ALÍQUOTA FIXA. CONCLUSÃO DO TRIBUNAL BASEADA EM FATOS E PROVAS DOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE. ÓBICES DAS SÚMULAS 5 E 7/STJ. 1. **“Admitida a manutenção do regime de tributação privilegiada após a entrada em vigor da Lei Complementar 116/03, nos termos da jurisprudência desta Corte Superior, que sedimentou compreensão de que o art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/68, o qual trata da incidência do ISSQN sobre sociedades uniprofissionais por alíquota fixa, não foi revogado pela Lei Complementar 116/03, quer de forma expressa, quer tácita, não existindo nenhuma incompatibilidade.** Precedentes. (AgRg no AgRg no AgRg no REsp 1013002/RS, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe 18/03/2009) 2. Para que exista o direito à base de cálculo diferenciada do ISS, nos termos do art. 9º, § 3º do Decreto-lei 406/68, necessário que a prestação dos serviços seja em caráter personalíssimo e que não haja estrutura empresarial. Precedente: EREsp 866.286/ES, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 20/10/2010. 3. Tribunal de origem que, ao analisar os fatos e as provas dos autos, em especial o contrato social da requerida, constatou

a ausência de caráter empresarial. A alteração destas conclusões demandaria, necessariamente, novo exame do acervo fático-probatório constante dos autos, providência vedada em recurso especial, conforme os óbices previstos nas Súmulas 5 e 7/STJ. 4. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STJ AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.242.490 - PB, Relator: Ministro SÉRGIO KUKINA, Data de Julgamento: 10/09/2013, T1 - PRIMEIRA TURMA)

Ainda segundo o STJ, a única forma de negar a tributação favorecida do ISS seria na hipótese de não preenchimento das exigências da própria norma que outorgou o benefício (DL 406/68), como se lê do acórdão abaixo:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OMISSÃO INEXISTENTE. RECOLHIMENTO DOISS. DECRETO-LEI 406/68. SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS (MÉDICOS). ACÓRDÃO FUNDADO EM INTERPRETAÇÃO DE CLÁUSULA CONTRATUAL E PROBATÓRIO. SÚMULAS 05 E 07/STJ.

1. O Tribunal de origem acolheu a tese autoral de não revogação do DL 406/68 pela LC 116/03, todavia, negou a segurança pretendida por haver caráter empresarial na sociedade.

2. Inexiste omissão no aresto, tendo em vista que o julgador apreciou a matéria em sua inteireza.

3. A sociedade civil, ainda que composta por médicos, faz jus ao benefício previsto no art. 9º, § 3º, do DL 406/68, apenas se prestar serviço especializado, com responsabilidade pessoal e sem caráter empresarial. Precedentes.

4. A revisão do acórdão recorrido implicaria sindicar matéria fático-probatória e cláusulas contratuais, o que é defeso na via especial. Inteligência das Súmulas 5 e 7 do STJ. 5. Agravo regimental não provido.

**(STJ AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 1.132.677
- MG, Relator: Ministro CASTRO MEIRA, Data
de Julgamento: 07/02/2013, T2 - SEGUNDA
TURMA)**

Ante o exposto, salvo melhor juízo e respeitando os que pensam em sentido diverso, pode-se concluir que a opção pelas sociedades de advogados ao Simples Nacional não pode nem deve lhes retirar o direito de continuar a usufruir o tratamento diferenciado trazido no art. 9º do DL 406/68 para o ISS, sob pena de malferimento a diversos dispositivos constitucionais e legais, em destaque aos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da especialidade da norma cogente.



O SIMPLES NACIONAL E OS SERVIÇOS DE ADVOCACIA

*Luiz Gustavo A. S. Bichara¹
Pedro Teixeira Siqueira²*

Remonta dos anos 30 do século passado a edição do Decreto nº 19.408, assinado pelo então Presidente Getúlio Vargas, em 18 de novembro de 1930, promovendo a criação da Ordem dos Advogados do Brasil.

Desde sua instituição, como é sabido, a OAB fez-se presente em diversos momentos históricos do País, rompendo barreiras que até então pareciam intransponíveis, como se faz lembrar, por exemplo, com sua destacada atuação na retomada democrática no Brasil após a longa noite da ditadura.

Na defesa das prerrogativas da classe dos Advogados, a OAB foi diretamente responsável por conquistas igualmente importantes, sendo válido destacar, somente a título de ilustração, a regulamentação da atividade advocatícia através do regime de Ordem, garantindo a qualidade que esse importante mister profissional, em benefício do cidadão e da Justiça.

A bandeira hoje levantada pela OAB – sempre reiterada por seu atual Presidente Nacional, Dr. Marcus Vinicius Furtado Coelho – é a da igualdade, especialmente em seu aspecto substantivo, o qual enseja a concessão de tratamento diferenciado aos desiguais na medida de suas desigualdades.

Nesse contexto, a OAB Federal, a quem, nos termos do art. 44, inciso II, da Lei n. 8.906/94, compete a tarefa de “*promover, com exclusividade, a representação, a defesa, a seleção e a disciplina dos advogados em toda a República Federativa do Brasil.*”, vem, já há bastante tempo, cobrando dos Poderes Legislativo e Executivo a inclusão da classe dos advogados no âmbito do Simples Nacional, o qual prevê tratamento tributário diferenciado às micro e pequenas empresas.

¹ Advogado. Conselheiro Federal da OAB. Procurador Tributário do Conselho Federal da OAB.

² Advogado.

Essa destacada atuação da OAB em reivindicação tão importante para o setor foi recentemente coroada com a edição da Lei Complementar n. 147, de 07 de agosto de 2014, a qual, dentre outras coisas, incluiu o inciso VII ao § 5º-C do art. 18 da Lei Complementar n. 123/06 para prever:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a VI desta Lei Complementar sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º:

(...)

§ 5º-C. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, *as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo IV desta Lei Complementar*, hipótese em que não estará incluída no Simples Nacional a contribuição prevista no inciso VI do caput do art. 13 desta Lei Complementar, devendo ela ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis:

(...)

VII - serviços advocatícios.

(grifo nosso)

Atualmente, portanto, aqueles escritórios de advocacia que se encaixarem no perfil delineado pela Lei Complementar nº 123/06 poderão valer-se, já a partir de 1º de Janeiro de 2015, do regime especial tributário previsto na referida legislação. Com efeito, trataremos, doravante, (i) dos requisitos necessários para esse enquadramento; (ii) bem assim dos benefícios do ponto de vista tributário e financeiro a que farão jus os escritórios de advocacia que optarem pelo Simples Nacional.

Ato contínuo, de forma breve, (iii) abordaremos questão que vem sendo hoje discutida nos fóruns que analisam a tributação no âmbito do Simples Nacional, especialmente no que tange à possibilidade dos escritórios de advocacia optarem pelo programa, mas sem deixar de contribuir com o ISS na sistemática fixa dos uniprofissionais.

1. Lei Complementar nº 123/06 – Requisitos para sua Opção

A Constituição Federal, em seu art. 170, inciso IX³, categoricamente, demanda proteção especial às micro e pequenas empresas, tão caras ao pleno e efetivo desenvolvimento do país.

Diante dessa expressa determinação constitucional, o legislador infraconstitucional editou a Lei Complementar nº 123/06, prevendo, em seu art. 1º, de forma genérica, os benefícios a que farão jus essa categoria:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;

II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;

III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

IV - ao cadastro nacional único de contribuintes a que se refere o inciso IV do parágrafo único do art. 146, in fine, da Constituição Federal.⁴ (grifo nosso)

³ Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

⁴ Para fins deste trabalho, até mesmo por uma limitação espacial, nos ateremos aos benefícios tributários, previstos no inciso I do dispositivo transcrito.

O art. 3º dessa mesma Lei, por sua vez, definiu o que seriam as empresas de micro ou pequeno porte:

Art. 3º – Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - *no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00* (trezentos e sessenta mil reais);

II - *no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta 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)*. (grifo nosso)

O § 4º do dispositivo transcrito, finalmente, previu as hipóteses em que, a despeito de enquadrada como micro ou pequena empresa, a sociedade não poderá optar pelo Simples Nacional:

§ 4º Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

I - de cujo capital participe outra pessoa jurídica;

II - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;

III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;

VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;

VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica;

VIII - que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;

IX - resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;

X - constituída sob a forma de sociedade por ações;

XI - cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade.

Algumas dessas restrições sequer são aplicáveis às sociedades de advogados, de modo que, para elas, desde que cumulativamente preencham as condições abaixo, poderão optar pelo regime especial do Simples Nacional:

(i) se enquadrem na norma inclusiva que define as micro ou pequena empresa – ou seja, tenham faturamento anual de até R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais);

(ii) não se enquadrem em nenhuma das exceções aplicáveis às sociedades de advogados - notadamente (a) não possua sócios que detenham, com mais de 10% do capital, participação em outra empresa não enquadrada na Lei Complementar nº 123/06; (b) que o sócio ou administrador não desempenhe tais atividades em outra pessoa jurídica que, cumulativamente, enseje em faturamento superior ao limite do Simples; (c) e que os sócios não guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade.

Vê-se, assim, que a extensão do benefício às sociedades de advogados é realmente considerável, especialmente ao se ter em mente que, dos mais de 800.000 advogados no Brasil, somente 40.000 estão efetivamente organizados em escritórios e que, destes, a maioria absoluta fatura menos de R\$ 3.600.000,00. Certamente trata-se de estímulo inigualável para que maior parte de nossa classe saia da informalidade, possibilitando a organização associativa que lhes permita a melhor prestação de seus serviços.

Repassados os requisitos necessários para que se possa efetivamente optar-se pelo regime especial do Simples Nacional, adiante, veja-se a efetiva carga tributária que deverá ser suportada pelos advogados.

2. A Tributação dos Advogados no Âmbito do Simples Nacional

Como se disse, a Lei Complementar nº 147/14, ao incluir o inciso VII ao § 5º-C do art. 18 da Lei Complementar nº 123/06, trazendo a possibilidade de que as sociedades que prestem serviços advocatícios façam a opção pelo Simples Nacional, enquadrando a tributação dessa atividade nos contornos delineados pelo “Anexo IV da Lei Complementar nº 123/06, o qual prevê:

O SIMPLES E A IGUALDADE TRIBUTÁRIA

ANEXO IV DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006 (vigência: 01/01/2012)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	RPJ	SLL	Cofins	PIS/Pasep	SS
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	1,22%	1,28%	0,00%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	6,54%	0,00%	1,84%	1,91%	0,00%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,70%	0,16%	1,85%	1,95%	0,24%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,49%	0,52%	1,87%	1,99%	0,27%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	8,97%	0,89%	1,89%	2,03%	0,29%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	9,78%	1,25%	1,91%	2,07%	0,32%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	10,26%	1,62%	1,93%	2,11%	0,34%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	10,76%	2,00%	1,95%	2,15%	0,35%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	11,51%	2,37%	1,97%	2,19%	0,37%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	12,00%	2,74%	2,00%	2,23%	0,38%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	12,80%	3,12%	2,01%	2,27%	0,40%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	13,25%	3,49%	2,03%	2,31%	0,42%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	13,70%	3,86%	2,05%	2,35%	0,44%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	14,15%	4,23%	2,07%	2,39%	0,46%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	14,60%	4,60%	2,10%	2,43%	0,47%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	15,05%	4,90%	2,19%	2,47%	0,49%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	15,50%	5,21%	2,27%	2,51%	0,51%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	15,95%	5,51%	2,36%	2,55%	0,53%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	16,40%	5,81%	2,45%	2,59%	0,55%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	16,85%	6,12%	2,53%	2,63%	0,57%	5,00%

Da simples leitura da tabela de tributação destinada aos advogados, percebe-se que o objetivo efetivo do programa é o apoio e benefício aos escritórios de um porte menor, concretizando o princípio constitucional da

isonomia que, em última instância, determina seja conferido tratamento especial aos desiguais, na medida de suas desigualdades.

Essa, aliás, é a gênese do Simples Nacional, tanto assim o é que, como se nota do anexo IV à LC 123/06, acima transcrito, quanto menor for a receita bruta anual da sociedade, menor será a alíquota no âmbito do programa. Consequentemente, tanto maior a receita, maior as alíquotas e menor o benefício. É a progressividade de alíquotas, pura e simples.

Refletindo a tributação do Simples Nacional para o “mundo real”, especialmente para confronta-lo com o regime de tributação do Lucro Presumido – adotado, atualmente, pela maioria esmagadora dos escritórios de advocacia -, tome-se como exemplo a primeira faixa do programa, destinada aos contribuintes com receita bruta anual de até R\$ 180.000,00. Nesse caso, o contribuinte suportará uma carga tributária equivalente a 4,5% da sua receita, já incluído o pagamento de IRPJ, CSLL, PIS, COFINS e ISS. Supondo-se, pois, um pequeno escritório com faturamento anual de R\$ 180.000,00, ele arcaria com um custo tributário no período de R\$ 8.100,00.

Por outro lado, levando-se em consideração esse mesmo faturamento anual de R\$ 180.000,00, mas já no âmbito da apuração do IRPJ e CSLL pelo Lucro Presumido - e, consequentemente, do PIS e a COFINS pelo regime cumulativo -, esse mesmo escritório suportaria uma carga tributária (alíquota efetiva) equivalente a 11,33% de seu faturamento, além do ISS Uniprofissional que deverá ser pago “por fora” ao Município em que atuar. Monetariamente, portanto, neste exemplo, haveria um custo tributário anual de, no mínimo, R\$ 20.394,00. Quase o triplo do custo no âmbito do Simples!

Naturalmente que, em sendo as alíquotas do Simples imputadas de forma progressiva, em um dado momento, a tributação no âmbito do referido programa tende a se equiparar à tributação sob a sistemática do Lucro Presumido. Essa quase interseção, hoje, se daria para os escritórios de advocacia que faturam anualmente entre R\$ 1.980.000,01 e R\$ 2.160.000,00 (aproximadamente R\$ 180.000,00/mês). Nestes casos, ao se optar pelo Simples Nacional, pagariam 13,25% de sua receita em tributos, o equivalente a R\$ 286.200,00. No Lucro Presumido, por sua vez, a carga tributária (excluindo o ISS Uniprofissional), corresponderia a 13,42% da receita, o que representa R\$ 289.872,00.

Nada obstante, essa comparação de custos não deve se limitar tão somente ao valor nominal do tributo pago no âmbito do Simples Nacional e aquele arcado na sistemática do Lucro Presumido. Isso porque, como se sabe, fora do regime especial, o escritório de advocacia terá uma série de outros desembolsos que certamente majorarão seus custos, tais como: (i) ISS Uniprofissional, o qual variará a depender do número de advogados do escritório; (ii) custos contábeis, na medida em que, na sistemática do Lucro Presumido, é necessário que o contribuinte cumpra várias obrigações acessórias dispensadas no Simples (por exemplo, entrega de DCTF e DACTON).

Na ponta do lápis, portanto, a depender casuisticamente de cada situação, é possível que, da primeira a última faixa do Simples – as quais, repita-se, indicam o percentual a ser tributado no programa -, haja um efetivo e verdadeiro ganho dos escritórios de advocacia na adoção desse regime especial de tributação.

Exemplificativamente, considerando que um escritório fature anualmente R\$ 3.600.000,00 – última faixa do Simples -, ele deverá adotar uma alíquota no âmbito do programa de 16,85% de seu faturamento, representando um custo anual de R\$ 606.600,00. Adotando-se o Lucro Presumido, por seu turno, a alíquota efetiva representaria 13,86% do faturamento, o correspondente a R\$ 468.960,00. Essa diferença anual de R\$ 137.640,00, a depender de outras variáveis de custo, portanto, poderá ser corroída por despesas que seriam despendidas no Simples.

Fica claro, bastante claro até, a importância da edição da Lei Complementar nº 147/14 para nossa classe, representando mais um marco histórico da luta da OAB em prol da defesa dos advogados.

3 – O ISS e o Simples Nacional

Questão que despertou alguma controvérsia quando da edição da Lei Complementar nº 147/14 foi a possibilidade – ou não - de o contribuinte fazer a opção pelo regime especial de tributação do Simples Nacional, mas manter o pagamento exclusivamente do ISS de forma fixa, baseado na tributação dos Uniprofissionais, prevista no § 1º do art. 9º do Decreto Lei nº 406/68:

Art 9º A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

§ 1º Quando se tratar de prestação de serviços sob a forma de trabalho pessoal do próprio contribuinte, o imposto será calculado, por meio de alíquotas fixas ou variáveis, em função da natureza do serviço ou de outros fatores pertinentes, nestes não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho.

No nosso entendimento, contudo, não seria possível manter-se essa “distinção de regimes” sem expressa previsão legal, de modo que o ISS também deverá ser pago na sistemática do Simples Nacional, com a alíquota prevista em cada uma das faixas contidas na tabela transcrita no tópico anterior.

Essa afirmação encontra guarida em uma interpretação histórica e sistemática da legislação.

Do ponto de vista histórico, vale recordar que, na exposição de motivos do Projeto de Lei nº 105/2011, que deu ensejo à edição da Lei Complementar nº 147/14, havia previsão expressa de que o ISS para os advogados haveria de continuar a ser recolhido de forma fixa, na sistemática típica dos uniprofissionais.

Ocorre que, ao longo do transcurso legislativo daquele Projeto de Lei, a despeito da incessante luta da OAB em sentido contrário, os parlamentares não fizeram constar essa previsão no texto legal, mantendo a tributação dos advogados na “vala comum” desse regime especial de tributação. E, aqui, vale lembrar que, por se tratar justamente de um regime especial, não seria cabível ao contribuinte adotá-lo em fragmentos, limitado às partes que lhe interessam.

Sob a perspectiva da interpretação sistemática, destaque-se que a Lei Complementar nº 123/06, quando pretendeu garantir a manutenção do recolhimento do ISS Uniprofissional, o fez de forma expressa, como se nota da redação do § 22-A de seu art. 18, ao tratar da classe referente aos contadores:

Art. 18.

(...)

§ 22-A. A atividade constante do inciso XIV do § 5º-B deste artigo recolherá o ISS em valor fixo, na forma da legislação municipal.

Ora, como não há previsão em sentido semelhante para os serviços advocatícios, quer nos parecer que, infelizmente, sem alguma alteração legislativa, os advogados optantes pelo Simples Nacional não poderão se valer do ISS fixo, na sistemática da tributação uniprofissional.

Nesse sentido, aliás, e após a edição da Lei Complementar nº 147/14, o Município do Rio de Janeiro publicou a IN SMF nº 23/2014, a qual, em seu art. 2º, prevê:

Art. 2º Não fazem jus ao regime de tributação diferenciado previsto na Lei nº 3.720, de 2004, as sociedades de profissionais que optarem pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional, excetuando-se aquelas que exerçam a atividade constante do inciso XIV do § 5º-B do art. 18 da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006.

Nada obstante, a despeito dessa limitação, como se viu acima, o Simples Nacional não deixa de ser uma vitória incontestada dos advogados. Muito pelo contrário, principalmente para as menores bancas, representa um verdadeiro alento, correspondendo a uma drástica redução de custos, representando o limite, provavelmente, entre a formalidade e informalidade dessas bancas.

Conclusão

A edição da Lei Complementar nº 147/14, portanto, ao incluir os serviços advocatícios dentre aqueles cujos prestadores podem optar pelo regime especial de tributação do Simples Nacional, delimitado pela Lei Complementar nº 123/06, representa vitória digna de aplausos da OAB Federal, representando marco definitivo para promoção da igualdade entre os advogados.

Isso porque, como se viu, os maiores beneficiados serão realmente as menores bancas de advocacia, aquelas que necessitam e merecem tratamento tributário diferenciado para manterem a prestação do serviço advocatício de qualidade, necessário à manutenção da Justiça, um dos pilares do Estado Democrático de Direito.

Nesse sentido, em ano de copa do mundo em que a seleção canarinho deixou a desejar, quem marcou gol de placa nessa “final” foi a OAB-Federal, conseguindo aprovar junto ao Congresso Nacional, com posterior sanção presidencial, projeto de lei que, certamente, do ponto de vista histórico, será o responsável por mitigar a desigualdade no âmbito da prestação dos serviços advocatícios, possibilitando que mais advogados exerçam regular e formalmente seu importante mister constitucional.

INOVAÇÕES NA RECUPERAÇÃO JUDICIAL E NA FALÊNCIA

Marlon Tomazette¹

1. Introdução

No Brasil, a maior parte das atividades empresariais pode ser considerada de pequeno ou médio porte. Desse modo, os pequenos e médios empresários assumem papel fundamental na economia nacional, vale dizer, sem eles nossa economia trava, com eles nossa economia pode crescer. Para proteger tais empresários é mister que se compatibilizem as exigências da atividade empresarial com o volume de recursos movimentado por estes, isto é, não se pode exigir dos pequenos e médios empresários o mesmo que se exige de uma grande companhia.

Diante dessa situação, a própria Constituição Federal (art. 179) determinou que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão um tratamento jurídico diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte, simplificando-se suas obrigações tributárias, administrativas, previdenciárias e creditícias. Em atenção ao mandamento constitucional, a Lei Complementar 123/06 garante um tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere ao regime tributário, ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias e no que tange ao acesso ao crédito e ao mercado. Com a Lei Complementar 147/2014, passou-se a se detalhar melhor esse tratamento privilegiado no que tange aos processos de falência e recuperação judicial.

É oportuno ressaltar, neste particular, que a expressão *empresa* aqui não é usada no sentido técnico de atividade econômica organizada para a produção ou circulação de mercadorias ou serviços, mas no sentido mais geral de atividade econômica exercida pelos empresários individuais,

¹ Mestre e Doutor em Direito em Direito pelo Centro Universitário de Brasília – UniCEUB. Professor de direito empresarial no pelo Centro Universitário de Brasília – UniCEUB, na Escola Superior do Ministério Público do Distrito Federal e Territórios, na FGV-Rio e no IDP.

pelas EIRELI's, pelas sociedades empresárias ou pelas sociedades simples. A preocupação constitucional e legislativa não se restringiu às atividades efetivamente empresariais, se dirigiu também às atividades econômicas em geral.

2. A Remuneração do Administrador Judicial

Ao requerer a recuperação judicial, o devedor reconhece que está em crise, que tem dificuldades para honrar suas obrigações. Deferindo-se o processamento da recuperação judicial, o devedor passa a gozar de uma série de benefícios para poder negociar um acordo com seus credores. Em contrapartida a esses benefícios, ele passará a ter sua atuação fiscalizada. Não se afasta o devedor ou os administradores das sociedades, salvo nos casos do artigo 64 da Lei nº 11.101/2005, mas se fiscaliza sua atuação. Cabe ao administrador judicial realizar essa fiscalização de forma mais efetiva, desde o momento em que é deferido o processamento da recuperação judicial.

Afastando-se a dualidade do regime anterior, a figura do administrador judicial também é prevista para os processos de falência. O devedor que tem sua falência decretada demonstra não ter condições de honrar suas obrigações, seja pela impontualidade injustificada, seja pela execução frustrada ou ainda pelos atos de falência (Lei nº 11.101/2005 – art. 94). Em função disso – sendo o objetivo da falência, em última análise, a segurança do crédito² –, nada mais lógico do que afastar o devedor da gestão da empresa, a fim de “otimizar a utilização produtiva dos bens, ativos e recursos produtivos, inclusive os intangíveis” (Lei nº 11.101/2005 – art. 75), buscando o pagamento do maior número possível de credores.

Por todo o trabalho que lhe é atribuído, o administrador judicial faz jus a uma remuneração, sem natureza salarial,³ dada a ausência de vínculo empregatício. O valor e a forma de pagamento desta remuneração serão fixados pelo juiz atentando à capacidade de pagamento do devedor, ao grau de complexidade do trabalho e aos valores praticados no mercado

² REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito falimentar*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1998, v. 1, p. 27; COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. São Paulo: Saraiva, 2000, v. 3, p. 223; PERIN JÚNIOR, Écio. *Curso de direito falimentar*. São Paulo: Método, 2002, p. 28-30.

³ FAZZIO JÚNIOR, Waldo. *Nova lei de falência e recuperação de empresas*. São Paulo: Atlas, 2005, p. 333.

para o desempenho de atividades semelhantes. Em outras palavras, não se trata de um valor aleatório, mas de um valor atento à realidade do devedor (capacidade de pagamento) e do mercado.

A princípio, há uma margem de liberdade nessa definição, mas o valor não poderá ultrapassar 5% do valor dos créditos submetidos à recuperação judicial ou 5% do valor dos bens vendidos na falência (Lei nº 11.101/2005 – art. 24). Apesar dessa discricionariedade, a fixação da remuneração pelo juiz poderá ser objeto de agravo de instrumento, por qualquer interessado (devedor, credores, MP...) com o intuito de alterar a fixação.

Originalmente, não havia qualquer distinção dessa remuneração em relação ao enquadramento do devedor, como microempresa ou empresa de pequeno porte. Com a Lei Complementar 147/2014, passa a existir um teto diferenciado para tais devedores que será de 2% (dois por cento) dos créditos abrangidos na recuperação judicial ou dos bens abrangidos no caso da falência, no caso de microempresas e empresas de pequeno porte. Trata-se de uma salutar medida de redução dos custos desses processos, em prol da manutenção da atividade (na recuperação judicial) e da maximização dos ativos na falência.

3. Do Comitê de Credores

A assembleia é o órgão próprio para manifestação dos credores. Todavia, a realização de uma assembleia para o acompanhamento diário dos processos é muito gravosa e vai de encontro aos princípios da celeridade e da economia processual. Em função disso, surge a possibilidade de se constituir um comitê de credores, isto é, um órgão intermediário de representação constante dos interesses dos credores nos processos de falência e recuperação judicial.

Com o comitê, a massa de credores terá seus interesses acompanhados mais de perto por sujeitos indicados para representar esses interesses. Tal comitê terá uma função eminentemente consultiva,⁴ manifestando os interesses dos credores em diversos atos dos processos, mas ele terá também uma função de controle,⁵ funcionando como um

⁴ BLUM, Brian B. *Bankruptcy and debtor/creditor*. 4. ed. New York: Aspen, 2006, p. 114.

⁵ PAJARDI, Piero. *Manuale di diritto fallimentare*. 6. ed. Milano: Giuffrè, 2002, p. 213.

órgão supervisor e fiscalizador da atuação deste e do próprio devedor. Há uma grande semelhança com o Conselho de Administração das sociedades anônimas, tanto nas funções quanto na atuação efetiva do comitê. Luiz Antônio Guerra afirma que a finalidade maior do comitê é “fiscalizar os atos realizados pelo administrador judicial e garantir a transparência e eficiência à administração a ser empreendida na recuperação ou na falência”.⁶

Como o próprio nome demonstra, o comitê é um órgão colegiado de representação dos credores. Nesta condição, ele deve ser composto por membros que representem os diversos credores abrangidos pelos processos de recuperação judicial e falência. Para assegurar a representatividade da maior parte dos credores, a Lei, na sua redação original, previa a seguinte composição para o comitê (Lei nº 11.101/2005 – art. 26):

- 1 representante dos credores trabalhistas, com dois suplentes;
- 1 representante dos credores com direitos reais de garantia ou privilégios especiais e dois suplentes;
- 1 representante indicado pelos credores com privilégio geral e pelos quirografários com dois suplentes.

A forma como a Lei realiza essa divisão é objeto de acertadas críticas, pois cria uma divisão diferente dos credores em relação àquela prevista para a assembleia de credores (Lei nº 11.101/2005 – art. 41). Outrossim, o texto da Lei exclui a representação de credores por acidente de trabalho e credores subordinados. Apesar de discussões decorrentes de tais falhas⁷, prevaleceu na doutrina e na prática o teor do artigo 26 na

⁶ GUERRA, Luiz Antonio. *Falências e recuperações de empresas: crises econômico-financeiras*. Comentários à Lei de Recuperações e de falências. Brasília: Guerra Editora, 2011, p. 541, v. 1.

⁷ BEZERRA FILHO, Manoel Justino. *Lei de recuperação de empresas e falências comentada*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 128; CAMPOS BATALHA, Wilson de Souza; RODRIGUES NETTO, Nelson; RODRIGUES NETTO, Sílvia Maria Labate Batalha. *Comentários à Lei de recuperação judicial de empresas e falência*. 4. ed. São Paulo: LTr, 2007, p. 74; SZTAJN, Rachel; FRANCO, Vera Helena de Mello. *Falência e recuperação da empresa em crise*. São Paulo: Campus, 2008, p. 70; TOLEDO, Paulo F. C. Salles de. In: ABRÃO, Carlos Henrique; TOLEDO, Paulo F. C. Salles de (Coord.). *Comentários à lei de recuperação de empresas e falência*. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 69.

composição do comitê de credores.⁸ Tal dispositivo também foi alterado, criando uma nova classe a ser representada no comitê: 1 representante indicado pela classe de credores representantes de microempresas e empresas de pequeno porte, com 2 (dois) suplentes. Mais uma vez, reconhece-se a importância desse tipo de credores e a necessidade especial de tutela do seu crédito, reforçando a concepção de que todo o direito empresarial visa a tutela do crédito.

4. Da Assembleia de Credores

Nos processos de falência e de recuperação judicial os credores têm interesses comuns, como a busca do maior número possível de bens, mas também há interesses divergentes, pois cada credor quer receber primeiro ou quer ter melhores condições para seu crédito.⁹ Ocorre que, nesses processos, não podem prevalecer os interesses individuais, devendo ser buscada a solução que melhor atenda aos interesses do conjunto de credores.

Para atender aos interesses da coletividade, deve haver uma integração de todos os credores, formando uma comunhão,¹⁰ de forma que haja uma vontade coletiva e não diversas vontades individuais. Essa vontade coletiva será manifestada por meio da assembleia geral de credores. Ela representa a reunião dos credores para deliberar sobre matérias do seu interesse, nos processos de falência e de recuperação judicial. Em

⁸ FRANÇA, Erasmo Valladão A. e N. In: SOUZA JÚNIOR, Francisco Sátiro de; PITOMBO, Antônio Sérgio de A. de Moraes (Coord.). *Comentários à lei de recuperação de empresas e falência*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 212; CAMPINHO, Sérgio. *Falência e recuperação de empresa: o novo regime de insolvência empresarial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006, p. 91-92; NEGRÃO, Ricardo. *Manual de direito comercial e de empresa*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2007, v. 3, p. 100; BAPTISTA, Ezio Carlos S. In: DE LUCCA, Newton; SIMÃO FILHO, Adalberto (Coord.). *Comentários à nova lei de recuperação de empresas e de falências*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 166. MILANI, Mario Sérgio. *Lei de recuperação judicial, recuperação extrajudicial e falência comentada*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 153.

⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2008, v. 3, p. 279.

¹⁰ PORFIRIO CARPIO, Leopoldo José. *La junta de acreedores*. Madrid: Civitas, 2008, p. 42-43; FRANÇA, Erasmo Valladão A. e N. In: SOUZA JÚNIOR, Francisco Sátiro de; PITOMBO, Antônio Sérgio de A. de Moraes (Coord.). *Comentários à lei de recuperação de empresas e falência*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 188.

outras palavras, a assembleia é o órgão¹¹ de deliberação desses processos, vale dizer, ela é “o órgão colegiado deliberativo máximo dentre aqueles que possuem crédito perante a empresa em recuperação judicial ou em processo de execução concursal de falência”.¹²

Regularmente instalada, a assembleia deverá discutir e deliberar as matérias da ordem do dia. As deliberações da assembleia são tomadas por votos não secretos,¹³ levando em conta o valor dos créditos e não o número de credores, salvo no que tange à aprovação do plano de recuperação judicial. O valor do crédito funcionará como uma medida do poder dos credores, de modo similar às quotas ou ações de sociedade. Em relação aos créditos em moeda estrangeira, a conversão será feita pelo câmbio da véspera da realização da assembleia na recuperação. Na falência, a conversão será feita pelo câmbio do dia da decretação. Em todo caso, a deliberação tomada vinculará inclusive os credores ausentes.

Na assembleia para apreciação do plano de recuperação judicial, a votação será dividida em classes, originalmente três. Todavia, com a Lei Complementar 147/2014, a divisão passa a ser em quatro classes: I – titulares de créditos derivados da legislação do trabalho ou decorrentes de acidentes de trabalho; II – titulares de créditos com garantia real; III – titulares de créditos quirografários, com privilégio especial, com privilégio geral ou subordinados; e IV - titulares de créditos enquadrados como microempresa ou empresa de pequeno porte (Lei nº 11.101/2005 – art. 41). A novidade em relação ao texto original foi a inserção desta quarta classe de credores, mais uma vez na tentativa de tutelar o crédito detido pelos enquadrados como micro empresa ou empresa de pequeno porte.

Nessa situação de aprovação do plano, haverá uma forma diferente de cômputo dos votos. Nas classes I e IV, a proposta deverá ser aprovada pela maioria simples dos credores presentes, independentemente do valor de seu crédito. Nas classes II e III, a proposta deverá ser aprovada por credores que representem mais da metade do valor total dos créditos presentes à assembleia e, cumulativamente, pela maioria

¹¹ PORFIRIO CARPIO, Leopoldo José. *La junta de acreedores*. Madrid: Civitas, 2008, p. 71; RESTIFFE, Paulo Sérgio. *Recuperação de empresas*. Barueri: Manole, 2008, p. 339.

¹² SADDI, Jairo. Assembleia de credores: um ano de experiência da nova lei de falências. Uma avaliação. *Revista de Direito Bancário e Mercado de Capitais*, ano 10, nº 36, abr./jun. 2007, p. 216.

¹³ PERIN JÚNIOR, Écio. *Curso de direito falimentar e recuperação de empresas*. 3. ed. São Paulo: Método, 2006, p. 243.

simples dos credores presentes. O não cômputo do valor do crédito, tanto para os credores trabalhistas, como para os credores enquadrados como microempresa ou empresa de pequeno porte, tenta assegurar a esses tipos de credores um tratamento igualitário, reconhecendo a eles a mesma importância independente do respectivo valor.

5. Dos Requisitos Para o Pedido de Recuperação Judicial

Qualquer que seja a natureza da recuperação judicial, não há dúvida de que sua concessão depende da intervenção do Poder Judiciário. Tal intervenção, que não pode ocorrer de ofício, dependerá de provocação dos interessados por meio de uma ação. O exercício dessa ação é condição imprescindível para se obter a solução da crise empresarial. Ela representará, em última análise, o pedido de recuperação judicial.

A princípio, a recuperação judicial aplica-se aos empresários e sociedades empresárias em geral. Todavia, a própria Lei nº 11.101/2005, em seu artigo 2º, exclui algumas pessoas dos efeitos da lei como um todo e, conseqüentemente, da recuperação judicial. Assim, não podem requerer recuperação judicial as empresas públicas, as sociedades de economia mista, as instituições financeiras, as cooperativas de crédito, as administradoras de consórcio, as entidades de previdência complementar, as sociedades operadoras de planos de assistência à saúde, as seguradoras, as sociedades de capitalização e outras entidades legalmente equiparadas às anteriores. Além disso, todos os impedidos de pedir concordata pela legislação especial ficam impedidos de lançar mão da recuperação judicial (art. 198 da Lei nº 11.101/2005), ressalvadas as empresas de aviação comercial que, embora impedidas de pedir concordata, estão expressamente autorizadas a lançar mão da recuperação judicial e extrajudicial (art. 199 da Lei nº 11.101/2005).

Pelo exposto, vê-se que os empresários que não se enquadrem nas exclusões são abrangidos pela recuperação judicial. Todavia, para que esses empresários possam formular o pedido de recuperação, eles deverão cumprir uma série de requisitos específicos. Tais requisitos são exigidos como sinais de que o pedido de recuperação é sério e poderá ter viabilidade para efetivamente atingir sua finalidade, no sentido da recuperação da empresa.

Na reforma de 2006 do direito falimentar italiano, passaram a ser exigidos apenas dois requisitos: a condição de empresário e o estado

de crise, sem maiores especificações.¹⁴ No Brasil, são exigidos diversos requisitos específicos e cumulativos¹⁵ para o pedido de recuperação judicial, a saber:

1. Exercício regular das atividades há mais de dois anos.
2. Não ser falido ou, se falido, que suas obrigações já tenham sido extintas.
3. Não ter obtido recuperação judicial há menos de 5 anos.
4. Não ter obtido recuperação judicial, com base em plano especial, há menos de 5 anos.
5. Não ter sido condenado por crime falimentar, nem ter como sócio controlador ou administrador pessoa condenada por crime falimentar.

Especificamente o quarto requisito foi alterado pela Lei Complementar 147/2014, reduzindo o prazo de impedimento de 8 anos para 5 anos. A redução se deu para não penalizar aqueles que lançam mão da recuperação judicial especial, ao menos em condições diferentes dos devedores enquadrados como microempresa e empresa de pequeno porte. Especialmente, porque estes merecem um tratamento privilegiado.

Embora a recuperação não deva ser usada reiteradamente, é possível que o mesmo devedor goze de mais de uma recuperação judicial, desde que atenda aos limites temporais de cinco anos para a recuperação judicial ordinária e cinco anos para a concedida com base em um plano especial de recuperação para microempresas e empresas de pequeno porte. Os limites temporais são impostos para afastar a indústria da recuperação, sem impedir completamente um novo acesso à recuperação. Os prazos serão contados sempre do dia da concessão da recuperação por ato judicial, isto é, entre este dia e o novo pedido devem ter decorrido cinco ou oito anos pelo menos, para que possa ser realizado o novo pedido de recuperação.

¹⁴ CAFFI, Mario. In: DI PEPE, Giorgio Schiano (Coord.). *Il diritto fallimentare riformato*. Padova: CEDAM, 2007, p. 608-609; PERUGINI, Gian Mario; MASSEI, Umberto. *La riforma della legge fallimentare*. Napoli: Simone, 2006, p. 242.

¹⁵ SZTAJN, Rachel. In: SOUZA JÚNIOR, Francisco Sátiro de; PITOMBO, Antônio Sérgio de A. de Moraes (Coord.). *Comentários à lei de recuperação de empresas e falência*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 224.

6. Parcelamento Especial para Devedores em Recuperação Judicial

Inicialmente, cumpre destacar que os credores fiscais não participam do processo de recuperação judicial e, conseqüentemente, do procedimento de verificação de créditos, porquanto não há possibilidade de negociação sobre seus créditos. Restou prevista apenas a possibilidade de um parcelamento especial para os empresários em recuperação judicial, a depender de lei especial nesse sentido. Já na falência, como não há negociação, mas apenas pagamento dos créditos, os credores fiscais entram no processo apenas para receber o que for de direito, sem possibilidade de participação nas assembleias de credores.

Tal parcelamento ainda não existe, mas quando for criado ela visa a dar uma melhor de recuperação da sua atividade. Pensando no necessário tratamento privilegiado às microempresas e empresas de pequeno porte, a Lei Complementar nº 147/2014 traz a imposição de um melhor parcelamento para estas. Assim, estas microempresas e empresas de pequeno porte farão jus a prazos 20% (vinte por cento) superiores àqueles regularmente concedidos às demais empresas. Assim, se o prazo for de 60 meses para as demais empresas, para as microempresas e empresas de pequeno porte ele será de 72 meses.

7. Recuperação Especial

A recuperação especial continua a ser uma recuperação judicial, vale dizer, ela representa uma “espécie de microssistema situado dentro do contexto da recuperação judicial”.¹⁶ Além disso, ela tem os mesmos objetivos e a mesma natureza, mas possui um procedimento bem mais simplificado,¹⁷ tentando reduzir os custos do processo.¹⁸ Em contrapartida

¹⁶ ZANINI, Carlos Klein. In: SOUZA JÚNIOR, Francisco Sátiro de; PITOMBO, Antônio Sérgio de A. de Moraes (Coord.). *Comentários à lei de recuperação de empresas e falência*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 315.

¹⁷ ZANINI, Carlos Klein. In: SOUZA JÚNIOR, Francisco Sátiro de; PITOMBO, Antônio Sérgio de A. de Moraes (Coord.). *Comentários à lei de recuperação de empresas e falência*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 315.

¹⁸ RAMOS, Tony Luiz. *Plano especial de recuperação das micros e pequenas empresas*. São Paulo: Iglu, 2006, p. 9; PINHEIRO, Hélia Marcia Gomes. A recuperação da microempresa e das empresas de pequeno porte. In: SANTOS, Paulo Penalva (Coord.). *A nova lei de falências e de recuperação de*

à simplificação do procedimento, o uso da recuperação especial será mais restrito, vale dizer, ela não poderá ser usada por qualquer devedor. Neste particular, talvez estejam as maiores novidades inseridas pela Lei Complementar 147/2014.

7.1. Sujeitos Abrangidos

Tendo em vista o objetivo de simplificação do procedimento e redução dos custos, a recuperação especial deverá se aplicar a empresários com menores condições financeiras. Nessa linha de entendimento, só poderão lançar mão da recuperação especial os devedores empresários ou sociedades empresárias que se enquadrem como microempresa ou empresa de pequeno porte. Não se dispensa a qualidade de empresário ou sociedade empresária e exige-se também o enquadramento específico.

No regime original, o devedor empresário que se enquadre como microempresa ou empresa de pequeno porte só podia requerer a recuperação especial em face dos seus credores quirografários, excetuados aqueles decorrentes do repasse de verbas oficiais e os credores proprietários referidos nos artigos 49, § 3º, e 86, II, da Lei nº 11.101/2005. Atualmente, com a Lei Complementar 147, a amplitude é maior, podendo ser abrangidos na recuperação judicial todos os créditos existentes na data do pedido, ainda que não vencidos, excetuados os decorrentes de repasse de recursos oficiais, os fiscais e os previstos nos §§ 3º e 4º do art. 49. Abrange-se praticamente todos os créditos, excetuados apenas os créditos fiscais, decorrentes de repasse de recursos oficiais e os chamados credores proprietários previstos nos §§ 3º e 4º do art. 49.

A abrangência de mais tipos de credores, dá uma chance maior de recuperação ao devedor. A limitação aos credores quirografários, era uma repetição da antiga concordata que restringia demasiadamente a chance de recuperação, na medida em que é muito difícil ter apenas credores quirografários no quadro de credores. Dessa forma, tal iniciativa tende a permitir que a recuperação judicial seja mais efetiva.

empresas: Lei 11.101/2005. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 167.

7.2. Do Plano de Recuperação Especial

Na sua redação original, o plano de recuperação especial só o plano especial só poderia conter o seguinte meio de recuperação: parcelamento em até 36 (trinta e seis) parcelas mensais, iguais e sucessivas, corrigidas monetariamente e acrescidas de juros de 12% a.a. (doze por cento ao ano), com a possibilidade de carência máxima de 180 (cento e oitenta) dias, contados da distribuição do pedido de recuperação judicial, para o primeiro pagamento.

Em última análise, o plano especial podia contar com uma dilação de prazo para pagamento das dívidas, sob a forma de um parcelamento, com juros de 1% ao mês, admitindo-se uma carência de até 180 dias para o primeiro pagamento. Embora simples, tais medidas podem ser úteis para superação da crise, na medida em que podem permitir uma equalização do fluxo de caixa, evitando grandes dispêndios imediatos com o pagamento dos credores quirografários.¹⁹ De outro lado, a obrigação de pagamentos mensais permitia um fluxo contínuo de pagamento aos credores.²⁰

Com a Lei Complementar 147/2014, preverá parcelamento em até 36 (trinta e seis) parcelas mensais, iguais e sucessivas, acrescidas de juros equivalentes à taxa Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC, podendo conter ainda a proposta de abatimento do valor das dívidas. Altera-se a taxa de juros para a Taxa SELIC, mantendo-se como impositivo o parcelamento. Mantém-se também a carência de 180 dias para o primeiro pagamento e admite-se o pedido de abatimento do valor das dívidas, que pode ser muito útil para o devedor reerguer e recuperar a sua atividade.

Em complemento aos meios de recuperação, o plano estabelecerá a necessidade de autorização do juiz, depois de ouvido o administrador judicial e o Comitê de Credores, se houver, para o devedor aumentar despesas ou contratar empregados. Controla-se de forma bem rígida a atuação do devedor nesse caso, a fim de que o prazo que lhe é dado seja suficiente para a superação da crise.

¹⁹ RAMOS, Tony Luiz. *Plano especial de recuperação das micros e pequenas empresas*. São Paulo: Iglu, 2006, p. 19.

²⁰ ZANINI, Carlos Klein. In: SOUZA JÚNIOR, Francisco Sátiro de; PITOMBO, Antônio Sérgio de A. de Moraes (Coord.). *Comentários à lei de recuperação de empresas e falência*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 319.

7.3. Do Plano de Recuperação Especial

Apresentado o plano dentro do prazo legal, o juiz determinará a publicação de um edital de aviso aos credores sobre a existência do plano,²¹ dando-lhes a oportunidade de manifestação no prazo de 30 dias, contados da publicação desse edital ou da publicação da relação de credores. Como na recuperação comum, os credores poderão aprovar o plano de recuperação judicial tacitamente ou apresentar oposições justificadas.

Não havendo qualquer objeção dos credores, considera-se o plano tacitamente aprovado. De outro lado, havendo objeção, não haverá a convocação da assembleia de credores. Até esse momento, o procedimento da recuperação especial em tudo se identifica com o procedimento da recuperação judicial comum, mas, a partir de agora, haverá mudanças.

O juiz decretará a falência, automaticamente, se houver objeção de credores que representam mais da metade de qualquer classe dos créditos abrangidos (Lei nº 11.101/2005 – art. 72, parágrafo único). Neste particular, a recuperação especial é pior da recuperação judicial ordinária, na medida em que nesta a rejeição por uma das classes do artigo 41 não importa a automática rejeição do acordo. Assim, o melhor seria afastar esta decretação automática da falência, fazendo uma interpretação teleológica, para considerar que o plano só será rejeitado se for rejeitado pela maioria das classes abrangidas (objeção de mais da metade dos créditos), aplicando-se neste caso a mesma divisão de classes do artigo 41.

8. Classificação dos Créditos Detidos por Microempresas e Empresas de Pequeno Porte na Falência

Atualmente, não há maiores mudanças, concebendo-se a falência como “uma situação legal derivada de decisão judicial (sentença declaratória da falência) em que o empresário insolvente, submete-se a um complexo de normas que objetivam a execução concursal de seu patrimônio”.²² De modo similar, diz-se que a falência é “o processo de

²¹ ZANINI, Carlos Klein. In: SOUZA JÚNIOR, Francisco Sátiro de; PITOMBO, Antônio Sérgio de A. de Moraes (Coord.). *Comentários à lei de recuperação de empresas e falência*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 323.

²² PERIN JÚNIOR, Écio. *Curso de direito falimentar e recuperação de empresas*. 3. ed. São Paulo: Método, 2006, p. 51-52.

execução coletiva decretado por sentença judicial, contra o (comerciante) devedor, com objetivo de satisfazer o crédito dos credores”.²³ No mesmo sentido, afirma-se que a falência “é um processo de execução coletiva contra o devedor insolvente”²⁴ ou ainda que ela é “um processo de execução coletiva, no qual todo o patrimônio de um empresário declarado falido – pessoa física ou jurídica – é arrecadado, visando o pagamento da universalidade de seus credores de forma completa ou proporcional”.²⁵

À medida que se realiza o ativo, o administrador judicial passa a ter recursos disponíveis para efetuar os pagamentos devidos. Todavia, os recursos obtidos com a realização do ativo dificilmente serão suficientes para pagar todos os credores. Assim, o pagamento deve obedecer a uma ordem de preferências legalmente estabelecida, com o intuito de privilegiar aqueles créditos que gozam de maior importância. A nosso ver, a ordem é a seguinte.

QUADRO RESUMIDO DA ORDEM DE PAGAMENTOS

POSIÇÃO	CLASSIFICAÇÃO DO CRÉDITO
1	Créditos trabalhistas de natureza estritamente salarial vencidos nos 3 (três) meses anteriores à decretação da falência, até o limite de 5 (cinco) salários-mínimos por trabalhador (art. 151)
2	As despesas cujo pagamento antecipado seja indispensável à administração da falência, inclusive na hipótese de continuação provisória das atividades (art. 150)
3	Restituições em dinheiro (art. 86)
4	Remunerações devidas ao administrador judicial e seus auxiliares e créditos derivados da legislação do trabalho ou decorrentes de acidentes de trabalho relativos a serviços prestados após a decretação da falência (art. 84, I)
5	Quantias fornecidas à massa pelos credores (art. 84, II)

²³ TZIRULNIK, Luiz. *Direito falimentar*. 7. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005, p. 38.

²⁴ ALMEIDA, Amador Paes de. *Curso de falência e recuperação de empresas*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 17.

²⁵ NEGRÃO, Ricardo. *Manual de direito comercial e de empresa*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, v. 3, p. 213.

O SIMPLES E A IGUALDADE TRIBUTÁRIA

POSIÇÃO	CLASSIFICAÇÃO DO CRÉDITO
6	Despesas com arrecadação, administração, realização do ativo e distribuição do seu produto, bem como custas do processo de falência (art. 84, III)
7	Custas judiciais relativas às ações e execuções em que a massa falida tenha sido vencida (art. 84, IV)
8	Obrigações resultantes de atos jurídicos válidos praticados durante a recuperação judicial ou após a decretação da falência e tributos relativos a fatos geradores ocorridos após a decretação da falência (art. 84, V)
9	Créditos derivados da legislação do trabalho, limitados a 150 (cento e cinquenta) salários-mínimos por credor, e os decorrentes de acidentes de trabalho (art. 83, I)
10	Créditos com garantia real até o limite do valor do bem gravado (art. 83, II)
11	Créditos tributários, independentemente da sua natureza e tempo de constituição, excetuadas as multas tributárias (art. 83, III)
12	Créditos com privilégio especial (art. 83, IV)
13	Créditos com privilégio geral (art. 83, V)
14	Créditos quirografários (art. 83, VI)
15	Multas (art. 83, VII)
16	Subordinados (art. 83, VIII)
17	Juros posteriores à decretação da falência, excetuados os juros das debêntures e das obrigações com garantia real até o limite do valor da garantia (art. 124)

Em quarto lugar no quadro geral de credores (12º no total) se inserem os créditos dotados de privilégio especial, isto é, os créditos que possuem uma preferência definida por lei em relação ao produto da venda de certos bens. Há uma grande semelhança com as garantias reais, mas nesse caso o privilégio é criado por lei.²⁶ Enquadram-se nessa categoria todos os créditos que dão direito de retenção, aqueles previstos no artigo 964 do CC e outros previstos em lei especial com esse tipo de privilégio. Com a Lei Complementar 147/2014, foram inseridos nesta

²⁶ CAMPOS BATALHA, Wilson de Souza; RODRIGUES NETTO, Nelson; RODRIGUES NETTO, Sílvia Maria Labate Batalha. *Comentários à lei de recuperação judicial de empresas e falência*. 4. ed. São Paulo: LTr, 2007, p. 135.

categoria também aqueles em favor dos microempreendedores individuais e das microempresas e empresas de pequeno porte de que trata a Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, tentando reconhecer uma importância maior para tais créditos.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Amador Paes de. *Curso de falência e recuperação de empresas*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BEZERRA FILHO, Manoel Justino. *Lei de recuperação de empresas e falências comentada*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

BLUM, Brian B. *Bankruptcy and debtor/creditor*. 4. ed. New York: Aspen, 2006.

CAMPINHO, Sérgio. *Falência e recuperação de empresa: o novo regime de insolvência empresarial*. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

CAMPOS BATALHA, Wilson de Souza; RODRIGUES NETTO, Nelson; RODRIGUES NETTO, Sílvia Maria Labate Batalha. *Comentários à Lei de recuperação judicial de empresas e falência*. 4. ed. São Paulo: LTr, 2007.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. v. 3.

DE LUCCA, Newton; SIMÃO FILHO, Adalberto (Coord.). *Comentários à nova lei de recuperação de empresas e de falências*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

FAZZIO JÚNIOR, Waldo. *Nova lei de falência e recuperação de empresas*. São Paulo: Atlas, 2005.

GUERRA, Luiz Antonio. *Falências e recuperações de empresas: crises econômico-financeiras*. Comentários à Lei de Recuperações e de falências. Brasília: Guerra Editora, 2011. v. 1.

MILANI, Mario Sérgio. *Lei de recuperação judicial, recuperação extrajudicial e falência comentada*. São Paulo: Malheiros, 2011.

NEGRÃO, Ricardo. *Manual de direito comercial e de empresa*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. v. 3.

PAJARDI, Piero. *Manuale di diritto fallimentare*. 6. ed. Milano: Giuffrè, 2002.

PERIN JÚNIOR, Écio. *Curso de direito falimentar e recuperação de empresas*. 3. ed. São Paulo: Método, 2006.

PERUGINI, Gian Mario; MASSEI, Umberto. *La riforma della legge fallimentare*. Napoli: Simone, 2006.

PORFIRIO CARPIO, Leopoldo José. *La junta de acreedores*. Madrid: Civitas, 2008.

RAMOS, Tony Luiz. *Plano especial de recuperação das micros e pequenas empresas*. São Paulo: Iglu, 2006.

REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito falimentar*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 1998. v. 1.

RESTIFFE, Paulo Sérgio. *Recuperação de empresas*. Barueri: Manole, 2008.

SADDI, Jairo. Assembleia de credores: um ano de experiência da nova lei de falências. Uma avaliação. *Revista de Direito Bancário e Mercado de Capitais*, ano 10, n. 36, abr./jun. 2007, p. 216.

SANTOS, Paulo Penalva (Coord.). *A nova lei de falências e de recuperação de empresas: Lei 11.101/2005*. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

SOUZA JÚNIOR, Francisco Sátiro de; PITOMBO, Antônio Sérgio de A. de Moraes (Coord.). *Comentários à lei de recuperação de empresas e falência*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2005.

SZTAJN, Rachel; FRANCO, Vera Helena de Mello. *Falência e recuperação da empresa em crise*. São Paulo: Campus, 2008.

TOLEDO, Paulo F. C. Salles de. In: ABRÃO, Carlos Henrique; TOLEDO, Paulo F. C. Salles de (Coord.). *Comentários à lei de recuperação de empresas e falência*. São Paulo: Saraiva, 2005.

DAS INOVAÇÕES E SIMPLIFICAÇÕES DE TEMPO E CUSTO PARA A OBTENÇÃO DE LICENCIAMENTO DOS MICROEMPREENDEDORES INDIVIDUAIS – MEI

Odilon Carpes Moraes Filho¹

1. Introdução

Em recente reforma legislativa do estatuto dos microempreendedores, a LC n. 147, de 7 de agosto de 2014, trouxe importantes avanços que se agregaram à LC. n. 123/06. Dentre eles, merecem destaques as inovações legais conferidas pelas novas redações dos artigos que integram o capítulo III da lei, quanto à inscrição e baixa de empresas, as quais determinam novas diretrizes desburocratizantes, há muito clamadas por todos.

Das muitas inovações no ponto, duas disposições legais vêm desonerar os microempreendedores individuais, tanto quanto ao custo quanto ao tempo, promovendo importante atalho na obtenção do licenciamento, sem que se repita a *via-crúcis* de outrora. São elas:

Art. 4º. (...)

§ 3º Ressalvado o disposto nesta Lei Complementar, ficam reduzidos a 0 (zero) todos os custos, inclusive prévios, relativos à abertura, à inscrição, ao registro, ao funcionamento, ao alvará, à licença, ao cadastro, às alterações e procedimentos de baixa e encerramento e aos demais itens relativos ao Microempreendedor Individual, incluindo os valores referentes a taxas, a emolumentos e a demais contribuições relativas aos órgãos de registro, de licenciamento, sindicais, de regulamentação, de anotação de responsabilidade técnica, de vistoria e de fiscalização do exercício de profissões regulamentadas.

(...)

¹ Procurador Federal, Chefe-Adjunto da Assessoria Jurídica da Secretaria da Micro e Pequena Empresa da Presidência da República, mestre em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Art. 6º (...)

§ 4º A classificação de baixo grau de risco permite ao empresário ou à pessoa jurídica a obtenção do licenciamento de atividade mediante o simples fornecimento de dados e a substituição da comprovação prévia do cumprimento de exigências e restrições por declarações do titular ou responsável.

2. Dos custos para licenciamento do microempreendedor individual

A primeira disposição acima transcrita não é totalmente nova. Na verdade, a ideia do legislador de reduzir a zero os processos de abertura, baixa e licenciamento dos microempreendedores individuais já havia sido contemplada na redação anterior. O § 3º do art. 4º tinha a seguinte redação:

§ 3º Ficam reduzidos a 0 (zero) os valores referentes a taxas, emolumentos e demais custos relativos à abertura, à inscrição, ao registro, ao alvará, à licença, ao cadastro e aos demais itens relativos ao disposto nos §§ 1º e 2º deste artigo.

Porém, com a LC n. 147/14, resolveu o legislador aparar algumas arestas que vinham da redação anterior, ao mesmo tempo em que abrangeu outros eventos que estavam sendo cobrados – para muitos indevidamente – dos microempreendedores individuais.²

Sendo uma disposição cogente que abrange *taxas, emolumentos e demais contribuições relativas aos órgãos de registro, de licenciamento, sindicais, de regulamentação, de anotação de responsabilidade técnica, de vistoria e de fiscalização do exercício de profissões regulamentadas*, algumas questões merecem destaque.

A primeira é sobre o alcance da LC nº 123/06: se ela se aplicaria para todos os entes federativos ou ficaria restrita à esfera federal, tendo em vista a autonomia tributária dos entes federados. Caso se faça uma

² Dentre eles era a absurda cobrança, por parte de Conselhos Regionais de Engenharia, da anotação de responsabilidade técnica de pintores e hidráulicos que se inseriam no MEI. Nessa situação, o empreendedor, que antes vivia na informalidade, ao se formalizar, se deparava com a necessidade de contratar os serviços de um engenheiro para realizar o trabalho – vez que não poderia se responsabilizar perante tais conselhos – gerando custos não imagináveis e inviabilizando o exercício da profissão somente porque havia adquirido o número de um CNPJ.

leitura açodada do texto legal, em contraponto ao inciso III do art. 151 da Constituição, que veda à União *instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios*, poder-se-ia colocar em dúvida tão cara disposição legal.

E a primeira premissa até que é verdadeira, ou seja, o § 3º do art. 4º, da LC n. 123/06, trata de um instituto muito semelhante à isenção tributária. Senão vejamos:

Na isenção, incide o imposto, mas o legislador ordinário afasta os efeitos da norma impositiva que, de outro lado, implicaria o dever de pagamento. Reza o CTN sobre a isenção:

Art. 176 - A isenção, ainda quando prevista em contrato, é sempre decorrente de lei que especifique as condições e requisitos exigidos para a sua concessão, os tributos a que se aplica e, sendo caso, o prazo de sua duração.

A abertura, licenciamento ou baixa de empresas constitui fato gerador de tributo, nascendo a obrigação tributária. Entretanto, a LC n. 123/06 afasta o pagamento do tributo.

Como dito anteriormente, em um primeiro momento o § 3º do art. 4º da lei pode contrastar com a vedação expressa da Constituição, imposta no art. 151, inciso III, uma vez que a leitura desta disposição leva à conclusão de que uma lei federal não poderá instituir isenções aos demais entes da federação, além da União. Mas não se pode olvidar que a leitura de uma norma constitucional deve estar em harmonia com todo o conteúdo da Constituição. Nesse sentido, verifica-se que a Constituição, além de autorizar o legislador infraconstitucional, incentiva-o a tratar de forma desigual (favorecida) as micro e pequenas empresas.

Com efeito, sem maiores ilações quanto ao caráter social da Constituição, que prega em diversos momentos a Justiça Distributiva, merece destaque o art. 179, *verbis*:

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, 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 de lei. (grifo nosso)

Além disso, o Constituinte vai mais longe, especificando o caminho jurídico para a implementação do tratamento diferenciado quanto aos aspectos tributários, *verbis*:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

*III - estabelecer **normas gerais** em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:*

(...)

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239 (grifo nosso)

José Afonso da Silva, ao discorrer sobre normas gerais, observa que elas não regulam diretamente situações fáticas, porque se limitam a definir uma normatividade genérica a ser obedecida pela legislação específica federal, estadual e municipal: direito sobre direito, normas que traçam diretrizes, balizas, quadros, à atuação legislativa daquelas unidades da Federação³. Manoel Ferreira Filho ainda irá acrescentar que são elas princípios, bases e diretrizes que hão de presidir todo um subsistema jurídico⁴ e Uadi Lammêgo Bulos, que elas condicionam a ação legiferante dos legisladores⁵.

Claro, assim, que as normas gerais, quando solicitadas pelo Constituinte, têm o objetivo de dar uniformidade de tratamento jurídico sobre determinada matéria em nível nacional – no caso, às micro e pequenas empresas e dentre elas está o microempreendedor individual – MEI. Não se pode dizer, assim, que a norma geral tem apenas alcance federal, vez que as **normas gerais** são, antes de tudo, **normas nacionais**.

Assim, o licenciamento do MEI se dará sem qualquer custo, seja por parte do município, estado ou União.

³ SILVA, José Afonso. *Comentário Contextual à Constituição*. São Paulo: Malheiros, 2007, p. 280

⁴ FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. *Comentários à Constituição Brasileira de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1990, vol. 1, p. 195

⁵ BULOS, Uadi Lammêgo. *Constituição Federal Anotada*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 575

3. Da desburocratização no licenciamento do empresário, em face do grau de risco da empresa

Além desse grande avanço na desburocratização do custo do licenciamento do MEI, outra grande inovação se deu na questão do tempo para a obtenção do licenciamento. Conforme já assinalado anteriormente, o § 4º do art. 6º determinou que *a classificação de baixo grau de risco permite ao empresário ou à pessoa jurídica a obtenção do licenciamento de atividade mediante o simples fornecimento de dados e a substituição da comprovação prévia do cumprimento de exigências e restrições por declarações do titular ou responsável.*

Na verdade, esta regra não é específica ao MEI, abrangendo todo e qualquer empresário. Mas, com grande dose de certeza, tal regra abarcará quase que a totalidade dos microempreendedores que, embora desenvolvendo atividades de baixo risco, envolviam-se nos mesmos trâmites destinados às grandes empresas.

O novo parágrafo incluído pela LC n. 147/14 é muito inteligente ao reordenar o fluxo dos licenciamentos em função do grau de risco da atividade a ser desenvolvida, na medida em que trouxe uma *regra para a regra*. Explico: anteriormente regravava-se a exceção. Ou seja, a conduta *standard* era estabelecida pensando-se nas atividades de maior risco, em que o Poder Público deve ter redobrada cautela, tanto no licenciamento quanto na posterior fiscalização. Enquanto que um enorme número de empresas, que desenvolvem atividades de baixo risco, obrigava-se a seguir os mesmos protocolos.

A lei, via de regra, regula as condutas com base nas exceções, na tentativa de abarcar a maior gama de eventos, onerando, muitas vezes, quem não precisaria. E era o que acontecia anteriormente à LC n. 147/14, em que o administrado muitas vezes ficava impossibilitado de exercer seu ofício, por falta de um aval da Administração que, por outro lado, só não agilizava tal procedimento por absoluta carência de pessoal, abarrotando-se as repartições públicas com uma infinidade de processos administrativos de licenciamento de empresas. Ademais, havia a burocrática demanda de papéis e comprovações à obtenção da licença.

A nova tônica do licenciamento é a desnecessidade de comprovação prévia, quando tratar-se de baixo grau de risco, dando-se maior crédito às declarações do responsável. E, em caso de declaração falsa, há todo um aparato legal para punir o empreendedor, bem como a cassação do licenciamento, impedindo a atividade empresarial.

De outro lado, a Administração poderá direcionar forças à fiscalização das empresas que apresentam maior grau de risco, na medida em que estará dispensada da comprovação prévia para os casos menores.

Tudo isso está lastreado nas diretrizes sociais do Estado brasileiro e, especificamente aos pequenos empresários do país, no postulado do tratamento diferenciado insculpido no art. 179 da Constituição.

4. Conclusão

É forçoso que o legislador cumpra os ditames constitucionais de proteção aos pequenos empresários no país. Imperativo, portanto, levar a cabo o tratamento diferenciado requerido pelo art. 179 da Constituição.

Nesse sentido, cabe à legislação nacional avançar sempre na busca desse favorecimento, tanto no custo quanto no tempo, por meio de medidas desburocratizantes. E, dentre os pequenos empresários, merece atenção o MEI – Microempreendedor individual.

Além das medidas protetivas de incentivo a formalização, o Poder Público deve deixar o caminho aberto para o empreendimento, não se justificando entraves burocráticos desnecessários. E é no licenciamento perante os órgãos públicos é que esse caminho deve ser facilitado.

Assim, dentre os avanços concretizados pela recente reforma do Estatuto da Micro e Pequena Empresa, destaca-se a nova redação conferida ao § 3º do art. 4º e a inclusão do § 4º ao art. 6º. O primeiro, plenamente constitucional e legal, ainda que direcionado a outros entes da federação, garante custo zero no momento do licenciamento do MEI; e, o segundo, garante a liberação do licenciamento de atividade de menor grau de risco mediante o simples fornecimento de dados. Neste último caso, invertem-se os papéis: não será o empresário quem deverá correr atrás do Poder Público, sob pena de não poder exercer sua atividade; é o Poder Público quem tem o dever de aferir as declarações prestadas pelo empreendedor, que estará autorizado a trabalhar.

DISPENSA DE CERTIDÃO NEGATIVA DE DÉBITOS (CND) EM ATOS DA VIDA EMPRESARIAL

Renato Berger¹

1. Delimitação do Tema

Entre diversos assuntos relevantes, a Lei Complementar nº 147, de 07 de agosto de 2014 (“LC 147”), tratou de um tema importantíssimo para o ambiente de negócios no Brasil: a simplificação de diversos atos da vida empresarial, que não ficarão condicionados à regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas.

O tema possui vários desdobramentos que, certamente, serão muito explorados por advogados, doutrinadores e juízes nos próximos anos. Por exemplo, é fácil imaginar que diferentes interpretações serão dadas às regras da LC 147 sobre responsabilização pessoal de sócios e administradores por dívidas em aberto.

Sobre esse último ponto, aliás, há uma rica discussão envolvendo o balanço entre as regras de responsabilização pessoal e a faculdade de se baixar uma empresa, ou realizar diversos outros atos, mesmo quando existirem pendências tributárias, previdenciárias ou trabalhistas. Será que a responsabilidade das pessoas físicas aumentou, diminuiu ou não mudou após a LC 147? Faz sentido ter receio de tal responsabilidade e deixar de praticar os atos permitidos pela LC 147? Resistirei bravamente ao ímpeto de comentar tais aspectos.

Neste artigo, a abordagem terá como ângulo, apenas, a dispensa de Certidões Negativas de Débito (“CND”) nas seguintes situações: (i) operações de incorporação, fusão ou cisão; (ii) redução de capital social; (iii) transferência de quotas; (iv) quaisquer outras alterações nos atos constitutivos de pessoas jurídicas; (v) baixa de pessoas jurídicas; e (vi) alienação ou oneração de ativos de pessoas jurídicas.

Procurarei demonstrar que, com a publicação da LC 147, tornaram-se sem efeito quaisquer disposições de leis ou regulamentos que condicionavam a prática dos atos listados acima à apresentação de qualquer CND.

¹ Sócio de TozziniFreire Advogados. Coordenador do Comitê Societário do CESA -Centro de Estudos das Sociedades de Advogados.

Muito embora quase todas as questões também sejam aplicáveis para pessoas jurídicas não empresárias, o foco deste artigo serão as pessoas jurídicas empresárias. Por esse motivo, o órgão de registro mencionado será sempre a Junta Comercial.

2. Reflexão sobre o Conceito

Antes de passar para a análise jurídica, farei uma breve reflexão sobre o conceito por trás da dispensa de CND nos atos da vida empresarial. Dessa forma, haverá um contexto melhor para os comentários jurídicos que virão depois.

Como conceito, a simplificação e a desburocratização do ambiente empresarial fazem bem para a economia e, em última análise, para toda a sociedade. Para que fique claro, simplificar e desburocratizar os negócios não significa, de maneira alguma, que fraudes empresariais não devam ser combatidas, que ilícitos não devam ser punidos e que dívidas em aberto não devam ser cobradas.

Tudo isso deve acontecer, mas com a utilização dos mecanismos específicos previstos na lei para o combate a fraudes, a punição de ilícitos e a cobrança de dívidas. O que não pode ocorrer é a criação de obstáculos para o desenvolvimento das atividades empresariais.

O Brasil é famoso internacionalmente, no mau sentido, por criar entraves e dificuldades para os negócios. A LC 147 é uma excelente iniciativa para reverter esse quadro.

3. Breve Panorama Legal

A matéria foi tratada em um único artigo da LC 147, que dispensa a regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas para o registro, alteração e baixa dos atos constitutivos de empresários e pessoas jurídicas.²

² Lei Complementar nº 147: Art. 7º - A Lei nº 11.598, de 3 de dezembro de 2007, passa a vigorar acrescida do seguinte art. 7º-A:

Art. 7º-A - O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão dos 3 (três) âmbitos de governo, ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos titulares, dos

Para introduzir essa regra, a LC 147 alterou a Lei nº 11.598, de 3 de dezembro de 2007, que tratou de diversos aspectos ligados ao registro e legalização de empresários e pessoas jurídicas, tendo criado, entre outras disposições, a Rede Nacional para a Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios - REDESIM.

Na parte que interessa ao presente artigo, a Lei nº 11.598/07 trouxe, originalmente, um limite geral sobre as exigências que podiam ser impostas no momento de registro, alteração e baixa de qualquer empresário ou pessoa jurídica.³

Tal limite, que continua vigente, é um comando que deve ser observado por todos os órgãos e entidades competentes para o registro e a legalização de empresários e pessoas jurídicas, conforme prevê o art. 16 da própria Lei 11.598/07.⁴

sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção.

§1º A baixa referida no caput deste artigo não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados impostos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da simples falta de recolhimento ou da prática comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial de outras irregularidades praticadas pelos empresários ou por seus titulares, sócios ou administradores.

§2º A solicitação de baixa na hipótese prevista no caput deste artigo importa responsabilidade solidária dos titulares, dos sócios e dos administradores do período de ocorrência dos respectivos fatos geradores.

³ Lei nº 11.598, de 3 de dezembro de 2007: “Art. 7º - Para os atos de registro, inscrição, alteração e baixa de empresários ou pessoas jurídicas, fica vedada a instituição de qualquer tipo de exigência de natureza documental ou formal, restritiva ou condicionante, que exceda o estrito limite dos requisitos pertinentes à essência de tais atos, observado o disposto nos arts. 5º e 9º desta Lei, não podendo também ser exigidos, de forma especial:

I - quaisquer documentos adicionais aos requeridos pelos órgãos executores do Registro Público de Empresas Mercantis e Atividades Afins e do Registro Civil de Pessoas Jurídicas, excetuados os casos de autorização legal prévia;

II - documento de propriedade, contrato de locação ou comprovação de regularidade de obrigações tributárias referentes ao imóvel onde será instalada a sede, filial ou outro estabelecimento;

III - comprovação de regularidade de prepostos dos empresários ou pessoas jurídicas com seus órgãos de classe, sob qualquer forma, como requisito para deferimento de ato de inscrição, alteração ou baixa de empresários ou pessoas jurídicas, bem como para autenticação de instrumento de escrituração;

IV - certidão de inexistência de condenação criminal, que será substituída por declaração do titular ou administrador, firmada sob as penas da lei, de não estar impedido de exercer atividade mercantil ou a administração de sociedade, em virtude de condenação criminal; (...)

⁴ Lei nº 11.598, de 3 de dezembro de 2007: “Art. 16. O disposto no art. 7º desta Lei aplica-se a todos os órgãos e entidades da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios

O acréscimo introduzido pela LC 147, que dispensa especificamente a regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, é igualmente aplicável para qualquer empresário ou pessoa jurídica e também deve ser observado por qualquer órgão do governo.

Essas considerações são importantes porque, ao contrário do que uma visão apressada do tema poderia sugerir, as regras que dispensam a apresentação de CND não se referem apenas às micro e pequenas empresas. Da mesma forma, os comandos não são voltados somente aos órgãos e entidades integrantes da REDESIM.

É claro que a enorme maioria dos dispositivos da LC 147 trata de micro e pequenas empresas. Também não há dúvida de que o escopo principal da Lei nº 11.598/07 é o funcionamento da REDESIM. Porém, é igualmente tranquilo que as regras específicas sobre exigências no registro, alteração ou baixa empresarial são aplicáveis para quaisquer empresas e regulam a conduta de quaisquer autoridades governamentais.

Alguém poderia até criticar a técnica legislativa que resulta nessas constatações, pois matérias diferentes acabaram sendo disciplinadas dentro de uma mesma lei. Mas não há como negar o seu efeito.

4. A Lei Complementar nº 147 Positivou a Orientação do STF

A rigor, a dispensa de CND não é uma novidade introduzida pela LC 147. Primeiro, porque a dispensa já vigorava com relação às micro e pequenas empresas.⁵ Segundo, porque o Congresso Nacional já havia aprovado a mesma medida, para empresas de qualquer porte, na Lei 11.598/07, mas o dispositivo acabou sofrendo veto presidencial à época.⁶

competentes para o registro e a legalização de empresários e pessoas jurídicas, relativamente aos seus atos constitutivos, de inscrição, alteração e baixa”.

⁵ A dispensa de CND para micro e pequenas empresas já existia na redação original do art. 9º da Lei Complementar nº 123.

⁶ O inciso V do art. 7º da Lei nº 11.598/07, que não entrou em vigor por ter sido vetado pelo Presidente, previa que o registro, alteração e baixa de empresários e pessoas jurídicas não dependia de:

“V - regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo da responsabilidade de cada qual por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção”.

Terceiro, porque a nova regra apenas positivou, de maneira irrestrita, uma orientação já definida pelo Supremo Tribunal Federal (“STF”).

A orientação do STF é simples e poderosa: a Constituição Federal não admite sanções políticas, o que inclui, por exemplo, normas que busquem constranger o contribuinte, por vias oblíquas, ao recolhimento de tributos.

Em reiterados casos⁷, o STF aplicou tal entendimento, inclusive quando as normas atacadas dispunham sobre a exigência de CND em diferentes situações. Em uma decisão bastante esclarecedora, a Corregedoria Geral de Justiça do Estado de São Paulo explicitou o impacto que a linha definida pelo STF causava sobre leis ou regulamentos que condicionassem algum ato à apresentação de CND.⁸

Em todos esses casos, independente das peculiaridades de cada situação, a lógica do julgamento era sempre a proibição de sanções políticas que trouxessem empecilhos à atividade econômica. Assim, a necessidade de apresentar CND era tida como exemplo de coação indevida para o pagamento de tributos ou outros créditos.

Quem lida com o assunto também sabe que inúmeros Mandados de Segurança individuais eram deferidos, ao redor do País, para afastar exigências de apresentação de CND. Ou seja, a LC 147 transformou em regra geral algo que já era tendência na jurisprudência.

5. Dispensa de CND em Atos Sujeitos a Registro nas Juntas Comerciais

A análise da questão com relação aos atos sujeitos a registro nas Juntas Comerciais é relativamente simples e direta. Para não haver dúvidas, tais atos são: (i) incorporação, fusão ou cisão; (ii) redução de capital social; (iii) transferência de quotas; (iv) quaisquer outras alterações nos atos constitutivos de pessoas jurídicas; e (v) baixa de pessoas jurídicas.

Em todos eles, as Juntas Comerciais estão obrigadas a observar o disposto na LC 147, devendo efetuar os registros sem solicitar a apresentação de CND. Dessa forma, ficam sem efeito as disposições

⁷ Por exemplo: ADI 173-6; ADI 394-1; ADI 3.453; RMS 9.698; RE 413.782.

⁸ Voto nº 21.149, proferido pelo Corregedor Geral da Justiça, José Renato Nalini, na Apelação Cível nº 0018870-06.2011.8.26.0068, o qual foi acolhido pelo Conselho Superior da Magistratura. Confira-se, também, o acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça de São Paulo na Apelação nº 0027929-43.2010.8.26.0071, que faz um ótimo resumo do tema e cita vários precedentes.

em sentido contrário de leis anteriores⁹, mesmo que não tenham sido revogadas expressamente.

Se não fosse assim, a norma que determina a conduta das Juntas Comerciais teria sua vigência negada. E essa conduta é exatamente o que importa, pois a exigência (ou não) de CND caberia apenas às Juntas Comerciais, na qualidade de responsáveis pelo registro dos atos aqui analisados.

Especificamente sobre a Lei da Previdência, é claro que a realização dos atos sem a apresentação de CND não causará a nulidade ali prevista¹⁰, exatamente porque a CND deixou de ser condição para o ato.

Sobre o alcance do comando direcionado às Juntas Comerciais, a baixa de pessoas jurídicas é mencionada especificamente no art. 7º da LC 147, então não há qualquer dificuldade. Já para as operações de incorporação, fusão, cisão, redução de capital social e transferência de quotas, dois argumentos são mais do que suficientes para justificar a dispensa de CND.

⁹ Lei 8.212, de 24 de julho de 1991: “Art. 47. É exigida Certidão Negativa de Débito-CND, fornecida pelo órgão competente, nos seguintes casos:

I – (...)

d) no registro ou arquivamento, no órgão próprio, de ato relativo a baixa ou redução de capital de firma individual, redução de capital social, cisão total ou parcial, transformação ou extinção de entidade ou sociedade comercial ou civil e transferência de controle de cotas de sociedades de responsabilidade limitada; ...”.

Decreto-Lei n. 1.715, de 22 de novembro 1979: “Art. 1º - A prova de quitação de tributos, multas e outros encargos fiscais, cuja administração seja da competência do Ministério da Fazenda, será exigida nas seguintes hipóteses:

(...)

V - registro ou arquivamento de distrato, alterações contratuais e outros atos perante o registro público competente, desde que importem na extinção de sociedade ou baixa de firma individual, ou na redução de capital das mesmas, exceto no caso de falência;...”

Lei n. 8.036, de 11 de maio de 1990: “Art. 27. A apresentação do Certificado de Regularidade do FGTS, fornecido pela Caixa Econômica Federal, é obrigatória nas seguintes situações:

(...)

e) registro ou arquivamento, nos órgãos competentes, de alteração ou distrato de contrato social, de estatuto, ou de qualquer documento que implique modificação na estrutura jurídica do empregador ou na sua extinção.”

¹⁰ Lei 8.212, de 24 de julho de 1991: “Art. 48. A prática de ato com inobservância do disposto no artigo anterior, ou o seu registro, acarretará a responsabilidade solidária dos contratantes e do oficial que lavrar ou registrar o instrumento, sendo o ato nulo para todos os efeitos.”

Primeiro, esses atos podem ser vistos, simplesmente, como exemplos de “alterações dos atos constitutivos”, que foi a categoria geral incluída no art. 7º da LC 147. Dessa forma, a interpretação literal já garantiria o direito ao registro dos atos na Junta Comercial, independente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas.

Segundo, ainda que não houvesse previsão legal específica para tais atos, o sentido da norma seria evidente para alcançá-los. Ora, se a LC 147 permite expressamente a baixa de empresas sem CND, com muito mais razão seriam permitidos atos menos drásticos e definitivos do que a baixa. Aí estão incluídas a mera redução de capital, a transferência de quotas e as operações de incorporação, cisão ou fusão, casos “menores” do que a pura baixa e nos quais continuam existindo pessoas jurídicas responsáveis por eventuais débitos em aberto.

Mesmo se a LC 147 não tivesse mencionado as “alterações dos atos constitutivos”, essa seria uma hipótese plenamente aplicável da famosa máxima: “quem pode o mais, pode o menos”. Ou, para os que preferem citações em latim: “*in eo quod plus est semper inest et minus*”.

Enquanto o presente artigo estava sendo finalizado, no dia 11 de setembro de 2014, o Departamento de Registro Empresarial e Integração publicou sua Instrução Normativa nº 26. Com isso, foi confirmada, no plano infralegal, a orientação para que as Juntas Comerciais não exijam CND em qualquer ato.

6. Dispensa de CND em Atos Sujeitos a Outro Registro Público que não a Junta Comercial

A Lei da Previdência¹¹ estipula que as empresas precisam obter CND como condição para: (i) alienação ou oneração de imóveis; e (ii) alienação ou oneração de bens móveis, acima de determinado valor, incorporados ao seu ativo permanente (hoje chamado ativo não circulante). Será que isso continua valendo após a LC 147?

¹¹ Lei 8.212, de 24 de julho de 1991: “Art. 47. É exigida Certidão Negativa de Débito-CND, fornecida pelo órgão competente, nos seguintes casos:

I – (...)

b) na alienação ou oneração, a qualquer título, de bem imóvel ou direito a ele relativo;

c) na alienação ou oneração, a qualquer título, de bem móvel de valor superior a Cr\$ 2.500.000,00 (dois milhões e quinhentos mil cruzeiros) incorporado ao ativo permanente da empresa;

(...)”. [obs: o valor hoje é R\$ 15.904,18]

Ao contrário do registro, alteração e baixa dos atos constitutivos, que foram especificamente mencionados na LC 147, a alienação e a oneração de ativos não foram. Assim, a interpretação literal não é suficiente para justificar a dispensa de CND nessas últimas operações.

Outra diferença é que os atos previstos expressamente na LC 147 estão sujeitos a registro na Junta Comercial, o que não ocorre na alienação ou oneração de ativos. Assim, o comando legal terá outros destinatários ou “guardiões”.

Com relação a imóveis, qualquer ato de alienação ou oneração está sujeito ao Registro de Imóveis. Já para bens móveis, a competência pode ser do Registro de Imóveis (por exemplo, no penhor de equipamentos) ou do Registro de Títulos e Documentos (por exemplo, na alienação fiduciária). Em alguns casos, as operações com bens móveis não estão sujeitas a qualquer registro público, o que será tratado mais adiante.

Na minha visão, tais particularidades referentes à alienação e oneração de ativos não mudam a conclusão de que, também nesses casos, a regra da Lei da Previdência que impõe a CND perdeu seu efeito.

Afinal, apesar de não haver menção expressa às operações com ativos na LC 147, a interpretação da finalidade da norma (e até a interpretação lógica, no sentido comum da palavra) aponta para a desnecessidade de CND na alienação ou oneração de ativos.

Conforme a linha de raciocínio já exposta neste artigo, a norma que dispensa a CND na incorporação, fusão, cisão, redução de capital e até na baixa de uma empresa também resulta, necessariamente, na possibilidade de a mesma empresa simplesmente alienar ou onerar alguns ativos.

Isso tudo sem falar na orientação clara do STF, existente antes mesmo da LC 147, que considerava inconstitucionais as exigências de CND como condição para a prática de atos da vida empresarial.

Na prática, contudo, é pouco provável que os Registros de Imóveis ou Registros de Títulos e Documentos dispensem a apresentação de CND com base na interpretação finalística/lógica e nos precedentes judiciais que não lhes tragam obrigações diretas. Acredito, até, que muitos deles concordarão com a interpretação, mas terão receio de assumir o risco de não solicitar a CND.

Disso poderão resultar dois cenários: (i) o ajuizamento de Mandados de Segurança individuais buscando afastar as imposições de CND pelos cartórios; ou (ii) a expedição de orientação uniforme, pelas Corregedorias competentes, para que os Registros de Imóveis e Registros de Títulos e Documentos não condicionem a alienação ou oneração de ativos à apresentação de CND. Do ponto de vista do sistema, seria muito mais saudável que a segunda opção acabasse prevalecendo, o que resolveria de forma ampla a questão.

A propósito, a opinião defendida acima foi reforçada com a publicação do Decreto 8.302, em 04 de setembro de 2014, que alterou o Regulamento da Previdência Social (Decreto 3.048, de 06 de maio de 1999) para revogar, entre outros, o dispositivo que exigia a CND na alienação ou oneração de ativos.

Naturalmente, um simples decreto não poderia revogar, formalmente, o artigo da Lei da Previdência que trata da exigência de CND, então a alteração formal foi apenas no Regulamento da Previdência Social. Mas a edição do Decreto 8.302 é o reconhecimento, pelo Governo Federal, de que a regra da Lei da Previdência sobre CND foi tacitamente revogada com a publicação da LC 147.

7. Atos não Sujeitos a Registro Público

Em regra, a alienação de bens móveis não depende de qualquer registro público. O mesmo ocorre, por exemplo, com a alienação e oneração de ações de sociedades anônimas, que são registradas apenas nos livros da companhia ou da instituição financeira que atua como agente escritural, no caso de ações escriturais.

Nessas situações em que não há registro público, os particulares sempre têm controle sobre as providências para a formalização do ato jurídico. Diante disso, caberá às próprias partes definir se realizarão o negócio caso não seja possível obter CND da empresa que está alienando ou onerando os ativos.

Obviamente, o risco dessa decisão também recairá sobre as partes, então algumas preferirão não realizar o negócio. Minha expectativa é que, se a questão for pacificada com relação aos atos de alienação ou oneração de bens que dependem de registro público, dispensando-se a CND nesses casos, os particulares ficarão confortáveis para utilizar o mesmo critério nos atos que não exigem registro público.

8. Conclusões

(i) Tendo em vista a abrangência dos comandos legais vigentes, nenhum órgão do governo pode condicionar o registro, alteração ou baixa de qualquer empresário, empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI) ou sociedade, independente do porte ou do tipo societário adotado, à apresentação de CND que comprove a regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas;

(ii) As Juntas Comerciais estão obrigadas a registrar atos de incorporação, fusão, cisão, redução de capital social, transferência de quotas, quaisquer outras alterações nos atos constitutivos de pessoas jurídicas e baixa de pessoas jurídicas independente da apresentação de qualquer CND, tendo ficado sem efeito as disposições legais anteriores em sentido contrário;

(iii) Com relação à alienação e oneração de ativos que estejam sujeitas ao Registro de Imóveis ou ao Registro de Títulos e Documentos, a melhor interpretação da LC 147 também aponta que não há necessidade de CND, mas o texto legal não é expresso. A melhor solução para essa questão seria a expedição de orientação pelas Corregedorias dispensando os cartórios de exigirem CND;

(iv) Com relação à alienação e oneração de ativos não sujeitas a registro público, a definição sobre a realização (ou não) do negócio sem CND está, atualmente, com os próprios particulares. A tendência é que essa incerteza seja resolvida se o assunto for pacificado naqueles casos em que o negócio depende de registro público.

OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS – LIMITAÇÃO DE CRIAÇÃO, REDUÇÃO DE MULTAS E FIXAÇÃO PROPORCIONAL

Walter Carlos Cardoso Henrique¹

1. Introdução

O tema que se apresenta envolve o artigo 38-B, acrescido à Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, pela recente Lei Complementar 147, de 7 de agosto de 2014, e que possui a seguinte redação (com vigência para a partir de 1.1.2015):

Art. 38-B. As multas relativas à falta de prestação ou à incorreção no cumprimento de obrigações acessórias para com os órgãos e entidades federais, estaduais, distritais e municipais, quando em valor fixo ou mínimo, e na ausência de previsão legal de valores específicos e mais favoráveis para MEI, microempresa de pequeno porte, **terão redução:**

I – **90% (noventa por cento) para os MEI;**

II – **50% (cinquenta por cento) para as microempresas ou empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional.**

Parágrafo Único. As reduções de que tratam os incisos I e II do caput não se aplicam na:

I – hipótese de fraude, resistência ou embaraço à fiscalização;

II – ausência de pagamento da multa no prazo de 30 (trinta) dias após a notificação. (grifo nosso)

¹ Advogado, Representante da OAB/SP junto ao CODECON – Conselho Estadual de Defesa do Contribuinte do Estado de São Paulo (criado pela Lei Complementar 939, de 3 de abril de 2003), e Professor de Direito Tributário da PUC/SP. É presidente da Comissão de Assuntos Tributários do MDA – Movimento de Defesa da Advocacia, integra o Instituto de Pesquisas Tributárias, e foi Presidente da Comissão Especial de Assuntos Tributários da OAB/SP no triênio 2007/2009.

As questões tributárias normalmente envolvem instituição, arrecadação e fiscalização de tributos. Delimitação trazida de doutrina estrangeira e que entre nós é aceita sem contestação. Demarca bem o campo de observação e obriga o interprete ao exame sistemático e mínimo de Doutrina de Direito Constitucional e Administrativo. O ponto em questão envolve sanções, aplicação do mal pela administração em desfavor do administrado como forma coercitiva de impor obrigação. Resvalamos, aqui, em ensinamentos de Direito Penal.

Quando se trata de sanções, a Constituição Federal adverte em seu artigo 5º, inciso XLVI que “*a lei regulará a individualização da pena (...)*” deixando claro ainda no inciso XLVII, ‘d’, que “*não haverá penas: ... de banimento*” e que, na forma do inciso LIV, que “*ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal*”. Sob este foco será examinado o novo regramento.

Também será conjugado o novo regramento sob a ótica tributária. Primeiramente em respeito à Capacidade Contributiva (princípio nuclear da tributação) e depois em função da disposição constitucional específica que delimita regime jurídico favorável (menor carga tributária) às microempresas e empresas de pequeno porte (na forma da EC 42/03, que acresceu a alínea “d” e parágrafo único ao inciso III, do artigo 146 da CF)

2. Adequação parcial do artigo 38-B às disposições constitucionais

A presunção de inocência e de boa-fé normalmente é contestada pelas autoridades fazendárias que enxergam em qualquer irregularidade uma possível burla proposital. Em função disso surge a necessidade de punições compatíveis com esse entendimento de modo a manter vivos e cumpridos todos os regramentos tributários. Neste cenário surgem muitas confiscatórias de 75% (artigo 44, I da Lei 9.430/96) sem prejuízo de sua duplicação (§1º do mesmo artigo 44), no âmbito federal. No campo do ICMS paulista, a base de cálculo deixa de ser o próprio imposto (alíquota média comum de 18%) e passa a ser a operação (confisco confesso). Nada me parece mais equivocado.

Em leitura rápida da obra de FRIEDRICH NIETZSCHE, destacamos a seguinte advertência:

O erro de confundir causa e consequência. – Não há erro mais perigoso do que *confundir a consequência com a causa*: chamo-o de a verdadeira corrupção da razão.

Apesar disso, esse erro se encontra entre os hábitos mais antigos e mais jovens da humanidade (...). (*Crepúsculo dos ídolos ou, como se filosofa com o martelo*; tradução, apresentação e notas de Renato Zwick – Porto Alegre, RS, L&PM, 2014, p.49) (destaque do original)

E por que o fazemos? Porque nos parece juridicamente falsa qualquer proposição ou inconstitucional qualquer regramento que considere atrelado o cumprimento das normas tributárias às elevadas punições. E o fundamento é duplo: constitucionalmente, a todos é assegurada a presunção de inocência (artigo 5º, inciso LVII); no chamado mundo real, desconheço contribuintes e cidadãos que empreendam com o fim proposital de não pagar seus tributos. Conceito de contribuinte está atrelado ao de cidadania que envolve direitos e obrigações. Generalizar a ponto de equiparar inadimplentes a criminosos, que devem ser punidos pela legislação tributária e não isoladamente a penal, revela desconhecimento jurídico que deve ser prontamente afastado.

O artigo 145, parágrafo único da Constituição, ao tratar da Capacidade Contributiva, delimita toda e qualquer possibilidade tributária, na forma da lei, e respeitadas os direitos e garantias individuais (rol mínimo do artigo 5º da CF), vinculando a tributação exclusivamente ao desenvolvimento de atividades econômicas, rendimentos e patrimônio dos contribuintes.

Penso, na esteira de sólida orientação doutrinária que a Capacidade Contributiva é consequência direta da Igualdade (artigos 5º, caput e 150, II da CF), de modo que cada contribuinte, não importa a dimensão de suas possibilidades financeiras, deva ter o mesmo esforço e sofrimento ao recolher seus tributos. O desrespeito à este Princípio, aplicável também às penalidades que se agregam às obrigações principais, implica evidente confisco, vedado inclusive pelo Supremo Tribunal Federal:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – ALEGADA VIOLAÇÃO AO PRECEITO INCRITO NO ART. 150, INCISO IV, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL – CARÁTER SUPOSTAMENTE CONFISCATÓRIO DA MULTA TRIBUTÁRIA COMINADA EM LEI – CONSIDERAÇÕES EM

TORNO DA PROIBIÇÃO CONSTITUCIONAL DE CONFISCATORIEDADE DO TRIBUTO – CLÁUSULA VEDATÓRIA QUE TRADUZ LIMITAÇÃO MATERIAL AO EXERCÍCIO DA COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E QUE TAMBÉM SE ESTENDE ÀS MULTAS DE NATUREZA FISCAL – PRECEDENTES – INDETERMINAÇÃO CONCEITUAL DA NOÇÃO DE EFEITO CONFISCATÓRIO – DOCTRINA – PERCENTUAL DE 25% SOBRE O VALOR DA OPERAÇÃO – “QUANTUM” DA MULTA TRIBUTÁRIA QUE ULTRAPASSA, NO CASO, O VALOR DO DÉBITO PRINCIPAL – EFEITO CONFISCATÓRIO CONFIGURADO – OFENSA ÀS CLÁUSULAS CONSTITUCIONAIS QUE IMPÕEM AO PODER PÚBLICO O DEVER DE PROTEÇÃO À PROPRIEDADE PRIVADA, DE RESPEITO À LIBERDADE ECONÔMICA E PROFISSIONAL E DE OBSERVÂNCIA DO CRITÉRIO DA RAZOABILIDADE – AGRAVO IMPROVIDO. (RE 754554 AgR/GO – Relator Ministro CELSO DE MELLO – j. de 22.10.2013 – Segunda Turma – Dje 234, Divulgado 27.11.2013, Publicação 28.11.2013) (destaquei)

Outro ponto relevante é que a regra posta pelo artigo 146, III, “d” e seu parágrafo único, da Constituição ao ser conjugada com a Capacidade Contributiva implica, obrigatoriamente, não apenas simplificação tributária, mas redução quantitativa dos valores a serem recolhidos:

Cabe à lei Complementar: III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: “d” definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art.195, I e §§12 e 13, e da contribuição a que se refere o art.239 – Parágrafo Único. A lei complementar de que trata

o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: I – será opcional para o contribuinte (...).

Com isso já se começa a desenhar a **validade das disposições trazidas pela Lei Complementar 147, notadamente na redação do artigo 38-B, incisos I e II, acrescidos à Lei Complementar 123, uma vez que a falta de capacidade contributiva elevada dos contribuintes inseridos no MEI, microempresas e empresas de pequeno porte, deve ser acompanhada de punições devidamente abrandadas**, o que se coaduna com o chamado Princípio Administrativo da Razoabilidade e Proporcionalidade, segundo o qual o peso estatal não deve se mostrar superior à efetiva necessidade do caso concreto.

Neste seguro passo, as **disposições contidas no seu parágrafo único me parecem inadequadas**. Isso porque as multas adequadamente reduzidas nos anteriores incisos I e II voltam a patamar dos regimes tributários comuns após 30 dias, o que significa afirmar que qualquer cobrança judicial jamais se dará na forma reduzida. Punições severas devem ser as penais. O comportamento tributário deve ser presumido adequadamente ao comportamento das atividades lícitas. Ilícitos, portanto, como fraudes, simulações, embaraços à fiscalização devem ser reprimidos no campo adequado, inclusive no que diz respeito à competência exclusiva da União Federal, que ao contrário do âmbito tributário, possui autonomia para legislar exclusivamente sobre Direito Penal na forma do artigo 22, inciso I, da Constituição: “*Compete privativamente à União legislar sobre: I – direito civil, comercial, penal, processual (...)*”

Novamente advertência do Supremo Tribunal Federal deve ser trazida à colação:

FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA – APREENSÃO DE LIVROS CONTÁBEIS E DOCUMENTOS FISCAIS REALIZADA, EM ESCRITÓRIO DE CONTABILIDADE, POR AGENTES FAZENDÁRIOS E POLICIAIS FEDERAIS, SEM MANDADO JUDICIAL – INADMISSIBILIDADE – ESPAÇO PRIVADO, NÃO ABERTO AO PÚBLICO, SUJEITO À PROTEÇÃO CONSTITUCIONAL DA INVIOABILIDADE DOMICILIAR (CF,

ART.5º, XI) – SUBSUNÇÃO AO CONCEITO NORMATIVO DE “CASA” – NECESSIDADE DE ORDEM JUDICIAL – ADMINISTRAÇÃO PÚBLICA E FISCALIZAÇÃO TRIBUTÁRIA – DEVER DE OBSERVÂNCIA, POR PARTE DE SEUS ÓRGÃOS E AGENTES, DOS LIMITES JURÍDICOS IMPOSTOS PELA CONSTITUIÇÃO E PELAS LEIS DA REPÚBLICA – (...) – ADMINISTRAÇÃO TRIBUTÁRIA – FISCALIZAÇÃO – PODERES – NECESSÁRIO RESPEITO AOS DIREITOS E GARANTIAS INDIVIDUAIS DOS CONTRIBUINTE E DE TERCEIROS. – Não são absolutos os poderes de que se acham investidos os órgãos e agentes da administração tributária, pois o Estado, em tema de tributação, inclusive em matéria de fiscalização tributária, está sujeito à observância de um complexo de direitos e prerrogativas que assistem, constitucionalmente, aos contribuintes e aos cidadãos em geral. Na realidade, os poderes do Estado encontram, nos direitos e garantias individuais, limites intransponíveis, cujo desrespeito pode caracterizar ilícito constitucional – A administração tributária, por isso mesmo, embora podendo muito, não pode tudo. É que, ao Estado, é somente lícito atuar, “respeitados os direitos individuais e nos termos da lei “ (CF, art. 145, §1º), consideradas, sobretudo, e para esse específico efeito, as limitações jurídicas decorrentes do próprio sistema instituído pela Lei Fundamental, cuja eficácia – que prepondera sobre todos os órgãos e agentes fazendário – restringe-lhes o alcance do poder de que se acham investidos, especialmente quando exercido em face do contribuinte e cidadãos da República, que são titulares de garantias impregnadas de estatura constitucional e que, por tal razão, não podem ser transgredidas por aqueles que exercem autoridade em nome do Estado (...). (HC 82788-8 RJ – Relator Ministro CELSO DE MELLO, j. de 12.04.2005 – Segunda Turma – DJ 02.06.2006, PP 00043) (grifos nossos)

3. A forma equivocada com que é tratado o regime jurídico da Lei Complementar 123, e conseqüentemente, da Lei Complementar 147, pela jurisprudência (a impossibilidade de parcelamentos até o advento da LC 139).

A disputa de ideias em alto nível não se confunde com ofensas pessoais. Com isso deve-se destacar o mais eloquente e inteligente respeito às autoridades judiciais, contudo, diante do cenário constitucional vigente, não poderiam ser identificadas decisões que tratassem o regime jurídico da Lei Complementar 123, e conseqüentemente da Lei Complementar 147 como impedimentos à regularização de eventuais inadimplementos.

Como exemplo, trago a colação o seguinte julgado do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. **SIMPLES NACIONAL. PARCELAMENTO DE DÉBITO APURADO NO ÂMBITO DO SIMPLES NACIONAL. IMPOSSIBILIDADE.** AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. **A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de que as Leis 10.522/2002 e 11.941/2009 não possibilitam o parcelamento de débitos apurados no âmbito do Simples Nacional.** 2. Agravo regimental não provido. (AgRg no RESP 1321070-0RS – Relator Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES – j. de 11.4.2013 – Segunda Turma – Dje de 17.4..2013) (grifos nossos)

O fundamento invocado nas decisões que deram suporte a este entendimento decorria da inexistência de autorização legal específica para que houvesse o pagamento prolongado no tempo destes valores.

Outro fato levado em consideração era que o regime jurídico da Lei Complementar por envolver recolhimentos tributários agrupados de entes diversos necessitaria de previsão específica para tanto:

O regime especial unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pela Lei Complementar nº 123, de 2006, estabelece tratamento

tributário diferenciado e favorecido a empresa no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação de tributos. Não existe na referida Lei Complementar qualquer previsão para tanto. Inclusive importante salientar que a existência de débitos enseja a exclusão (...). (AgR no RESP 135.371/RS, Segunda Turma, Relator Ministro HUMBERTO MARTINS, DJe de 2.6.2012).

Este tipo de entendimento foi prejudicial aos interesses do Erário e contrário ao próprio espírito da Lei Complementar 123 que, sempre garantiu ao Comitê Gestor do Simples Nacional a “regulamentação da opção, exclusão, tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança, dívida ativa, recolhimento e demais itens relativos ao regime” em questão (artigo 2º, §6º).

Portanto, admitir que o pagamento, mesmo que prolongado no tempo, fosse dificultado por burocracias desnecessárias provocando **movimentação legislativa dispensável**², significou dispor de direitos indisponíveis e esse ponto precisa ser reexaminado em oportunidade futura. O advento da Lei Complementar 139, de 10 de novembro de 2011, contudo solucionou a questão.

² **Exemplo de praticidade no interesse da arrecadação** há no caso do IPVA, isso porque “A correção da tabela de valores no ano de cobrança do tributo significa violência aos princípios insculpidos na Constituição Federal, uma vez que prevalecem o fato gerador, a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação que instituiu o IPVA. A simples correção da tabela não tem o condão de modificar o fato gerador e a base de cálculo (STJ, ROMS 8.039-RJ, 2ª Turma, rel. Min. Laurita Vaz, j. 28.8.01, DJU 1 de 8.10.01, p.189)” *Curso de direito tributário*. José Eduardo Soares de Melo, São Paulo, Dialética, 2012, 10ª ed., pág. 554). **O que se identifica nesse contraste, dmv, é dois pesos para uma medida. O que há em comum é a prevalência do entendimento do Fisco. Em seu interesse, é possível otimização da formalidade, no interesse do contribuinte, o caminho é outro, mesmo havendo trilha jurídica apta a ser seguida.**

4. A forma equivocada com que é tratado o regime jurídico da Lei Complementar 123, e conseqüentemente, da Lei Complementar 147, pela jurisprudência (a impossibilidade ingresso de inadimplentes em regimes anteriores e normais de tributação).

Em obra importante, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO explica que:

Regime Jurídico – **Conjunto de normas e diretrizes que conformam a estrutura do tributo e possibilitam sua regular aplicação.** Tem como conteúdo os princípios constitucionais genéricos (federativo, republicano, legalidade, anterioridade, irretroatividade, igualdade); tributários (capacidade contributiva, vedação ao confisco, liberdade de tráfego); específicos (não cumulatividade, essencialidade, progressividade, generalidade, universalidade); pertinentes à Administração Pública (moralidade, impessoalidade, publicidade, eficiência, devido processo legal e da ampla defesa); normas de competência; diplomas normativos (leis ordinárias, complementares, medidas provisórias, resoluções, decretos legislativos, tratados internacionais, convênios, resoluções); imunidades e desonerações fiscais. Previsão para empresa pública, sociedade de economia mista e outras entidades que explorem atividade econômica (CF, art.173,§1º); regime previdenciário (CF, art.149, §1º); regime especial ou simplificado para as microempresas e para as empresas de pequeno porte (CF, art. 146, III, d); e regime de compensação do ICMS (CF, art.155, XII, c).” (*Dicionário de direito tributário material e processual*. São Paulo, Saraiva, 2012, pág. 389-90) (grifo nosso)

Desde sempre consigno respeito às autoridades das quais ousou discordar. Contudo, diante do cenário constitucional vigente, não poderiam ser identificadas decisões que tratassem o regime jurídico da Lei

Complementar 123, como inacessíveis a quem possui em outros regimes jurídicos valores a serem recolhidos, em estado real de inadimplência, pela óbvia falta de recursos. Tal situação força a continuidade eterna de de zona de desconforto, impedindo continuidade de atividade econômica em detrimento de toda a sociedade. Nem mesmo em direito penal há sanções eternas, de banimento.

Registro que o **regime jurídico da tributação normal**, em caso de inadimplemento, possui consequências sérias com inscrição em dívida ativa, tentativas **atuais** de protesto desnecessário, e a jurisprudência pátria já registrou até mesmo **passadas** tentativas de pedidos de falência requeridos pelo próprio Fisco. O que deve ficar claro é que o regime jurídico passado, não pode contaminar o atual ou mesmo o futuro, em função das características jurídicas que cada ato possui no tempo que produzido. **Cada regime jurídico (tributação normal e tributação simplificada) possui estrutura normativa distinta, que contorna, obviamente situações distintas.**

A atividade econômica e a geração de riquezas no interesse da sociedade é que deve ser prolongada através do tempo (sentido amplo), não as situações e regimes jurídicos (sentido estrito).

O **tempo** que contamina o objeto sem com ele se confundir, similar ao efeito dos valores que não se esgota em cada objeto, apenas o influenciando, **possui consequências jurídicas** reconhecidas por toda a legislação pátria **dentro de cada situação e de cada regime jurídico específico.**

Os casos de prescrição e decadência são os mais comuns. O tempo de duração de um contrato, também. Assim como são fixados os momentos em que cada ato jurídico se inicia e termina. Ora, neste cenário em que o inadimplemento de valores junto ao regime normal pode ser quitado pelo próprio exercício da atividade econômica, dentro de outro trilho jurídico, deve ser prestigiado porque **entender em sentido contrário obriga o contribuinte constrangido a obter recursos de forma irregular**, sem a geração de novos tributos, para a quitação daqueles, é isso implica *ofensa ao Princípio da Livre Iniciativa*. Entender em sentido contrário significa *verdadeira sanção política*, vetada pelo nosso ordenamento.

Contudo tal não pareceu ser o entendimento trilhado pelo STF no julgamento do RE 627.543 RG, ainda pendente de publicação de acórdão.

5. A criação de obrigações acessórias e a limitação de criação, redução de multas e necessidade de fixação proporcional.

O Direito Tributário trata a fixação de competências com um atributo dos entes políticos que podem e devem criar através de meios legislativos próprios os tributos esquadrihados pela Constituição Federal. No caso do sistema de arrecadação único e simplificado e favorecido às microempresas, microempreendedores individuais e empresas de pequeno porte, tal atributo foi operacionalizado pela Lei Complementar 123 com as posteriores alterações, incluindo-se aqui a Lei Complementar 147.

A atribuição de competências prescrita pela Constituição Federal **não pode ser objeto de nova delegação**³, seja ao Poder Executivo⁴, seja a um Comitê Gestor, seja a um Fórum Permanente, seja, ainda a um Comitê para Gestão da Rede Nacional para Simplificação. Contudo, tal iniciativa se deu na forma do artigo 2º da Lei Complementar 123. E sob essa ótica, funcional desde 2006 é que passamos a analisar sua adequação que nos parece controversa.

Com efeito, tratando-se de órgão paritário, composto por entidades representativas da sociedade civil e dos próprios órgãos de arrecadação, ou seja, havendo representatividade, é possível identificar atendimento à finalidade da Constituição, ou seja, votações e através de representantes indicados para tal finalidade, o que se identifica ao caro sistema representativo e tripartite de poderes que informa nosso ordenamento. Pela tecnicidade de seus membros, sua eficácia é superior à produção normativa das casas políticas do Congresso Nacional. É o caso

³ Em seu Curso de Direito Tributário, PAULO DE BARROS CARVALHO, ao concordar parcialmente com o pensamento de ROQUE ANTONIO CARRAZZA, ratifica a tomada de posição aqui sustentada. Consta em sua obra: “A boa doutrina costuma examinar a competência tributária no que diz com suas características, isto é, quanto aos aspectos que, de algum modo, poderiam conotar sua presença em face de outras categorias. Assim o faz o ilustre professor Roque A. Carrazza, salientando seis qualidades, quais sejam, privatividade (i), **indelegabilidade** (ii), incaducabilidade (iii), inalterabilidade (iv), irrenunciabilidade (v) e, por fim, facultatividade do exercício (vi). Dos atributos conferidos às pessoas políticas de direito constitucional interno para legislar inauguralmente, aceção pela qual focalizamos, agora, a expressão “competência tributária”, penso que apenas três delas resisitiriam a uma crítica mais severa: **indelegabilidade**, irrenunciabilidade e incaducabilidade.” (São Paulo, Saraiva, 2010, 22ª ed, pág 270-1)

⁴ No caso da fixação de alíquotas dos tributos regulatórios como II, IE, IPI e IOF, há autorização constitucional para tanto.

do Fórum Permanente das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. O posicionamento é controverso, mas sustentável.

Contudo, no caso do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), esta representatividade não ocorre. Sua composição, através de 4 membros indicados pela Receita Federal do Brasil, 2 dos Estados e 2 dos Municípios, impossibilita o mesmo entendimento atribuído ao Fórum Permanente. No caso em questão, ao invés de um Decreto para efetividade legislativa, na forma do artigo 84, IV, da Constituição Federal, temos a expedição de Resoluções. Aqui a perspectiva é controversa.

O agravamento desta consideração decorre da ampla competência funcional atribuída pela Lei Complementar ao CGSN, cujas atribuições podem mostrar-se, nos casos específicos, contrárias ao Princípio da Legalidade, que na visão histórica de **ALIMAR DE ANDRADE BALEIRO** significava o princípio pelo qual o povo se autotributava a si mesmo. Os regramentos em questão são os seguintes:

Art. 2º. O tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado as microempresas e empresas de pequeno porte de que trata o art.1º desta Lei Complementar será gerido pelas instâncias a seguir especificadas:

I – Comitê Gestor do Simples Nacional vinculado ao Ministério da Fazenda, composto por 4 (quatro) representantes da Secretaria da Receita Federal do Brasil, como representantes da União, 2 (dois) dos Estados e do Distrito Federal e 2 (dois) dos Municípios, para tratar dos aspectos tributários; e,
(...)

§6º Ao Comitê de que trata o inciso I do caput deste artigo compete regulamentar a opção, exclusão, tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança, dívida ativa, recolhimento e demais itens relativos ao regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, observadas as demais disposições desta Lei Complementar.
(...)

§ 9º o CGSN poderá **determinar**, com relação à microempresa e à empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, a forma, a **periodicidade e o prazo** (incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014)

I - de entrega à Secretaria da Receita Federal do Brasil – RFB de uma única declaração com dados relacionados a fatos geradores, base de cálculo e valores da contribuição para a Seguridade Social devida sobre a remuneração do trabalho, inclusive a descontada dos trabalhadores a serviço da empresa, do Fundo de Garantia do Tempo de Serviço - FGTS e outras informações de interesse do Ministério do Trabalho e Emprego - MTE, do Instituto Nacional do Seguro Social - INSS e do Conselho Curador do FGTS, observado o disposto no § 7º deste artigo; e (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014)

II – do recolhimento das contribuições descritas no inciso I e do FGTS. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014)

§ 10. O **recolhimento** de que trata o inciso II do § 9º deste artigo poderá se dar de **forma unificada relativamente aos tributos apurados na forma do Simples Nacional.** (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014)

§ 11. **A entrega da declaração de que trata o inciso I do § 9º substituirá, na forma regulamentada pelo CGSN, a obrigatoriedade de entrega de todas as informações, formulários e declarações a que estão sujeitas as demais empresas ou equiparados que contratam trabalhadores, inclusive relativamente ao recolhimento do FGTS,** à Relação Anual de Informações Sociais e ao Cadastro Geral de Empregados e Desempregados. (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014)

(...)

§ 13. O documento de que trata o inciso I do § 9º **tem caráter declaratório, constituindo instrumento hábil e suficiente para a exigência dos tributos, contribuições e dos débitos fundiários que não tenham sido recolhidos resultantes das informações nele prestadas.** (Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014)

A questão de fundo, portanto, depende da perspectiva concreta, da natureza de cada ato normativo, também devendo o interprete considerar que a ampla utilização pela sociedade do regime jurídico do artigo 146, III, “d” da Constituição Federal, na forma atualizada da Lei Complementar 123/06, deverá ser temperada com o vetor da segurança jurídica. De qualquer sorte, sempre que a atribuição de regulamentar a opção, exclusão, tributação, fiscalização, arrecadação, cobrança e dívida ativa resvalar na inovação, haverá inconstitucionalidade. Isso significa que o CGSN não poderá criar penalidades ou as fixar em formato diverso daquele consignado legalmente.

6. Consideração Final

No espírito colaborativo deste artigo, o que parece relevante destacar é a necessidade de que o inciso II, do Parágrafo Único do artigo 38-B venha a ser revogado, preservando a adequação das penalidades deste regime tributário diferenciado à Capacidade Contributiva inerente à sua realidade, exatamente na forma bem prescrita dos incisos I e II que antecedem o Parágrafo Único do artigo 38-B, na forma acima exposta.