



Tributação pelo Simples Nacional – alguns aspectos controversos

Autor: Sérgio Renato Tejada Garcia

Juiz Federal, Pós-Graduado *lato sensu* em Direito Processual Civil pela UNB

publicado em 30.04.2015

[✉ \[enviar este artigo\]](#) [🖨 \[imprimir\]](#)

Resumo

O presente estudo foi elaborado como trabalho de conclusão do Currículo Permanente – Módulo I – Direito Tributário, promovido pela Escola da Magistratura do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

O trabalho visa a verificar a conformidade da legislação que introduziu o regime de tributação reduzida, obrigações tributárias acessórias simplificadas e ainda formas de incentivo às microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) com os comandos da Constituição Federal de 1988, que orientou o legislador ordinário a dar um tratamento diferenciado e favorecido a esse tipo de empreendimento.

Examina toda a legislação de regência, desde as normas iniciais até a recentíssima Lei Complementar nº 147, de 08 de setembro de 2014, e faz um breve cotejo com a posição jurisprudencial mais atualizada, inclusive do Supremo Tribunal Federal, com o fito de, afinal, concluir se tais normas atendem, ou não, aos ditames da Lei Maior.

Palavras-chave: Simples Nacional. Lei Complementar 123/2006. Lei Complementar 147/2014. Conformidade. Jurisprudência.

Sumário: Introdução. 1 Os regimes de tributação das pessoas jurídicas. 2 O Simples Nacional. 3 Opção pelo Simples Nacional. 4 Benefícios extrafiscais da microempresa e da empresa de pequeno porte. 5 Do regime de tributação pelo Simples Nacional. 6 Principais alterações promovidas pela Lei Complementar nº 147/2014. 7 Algumas situações em que a opção pelo Simples Nacional é desvantajosa. 8 Indústria com intensa mão de obra. 9 Desclassificação da empresa do Supersimples. 10 Imposto de renda na fonte sobre serviços prestados. 11 Ganhos de capital na alienação de ativos. 12 Exclusão do Simples de serviços profissionais. 13 O Simples na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Conclusão. Bibliografia consultada.

Introdução

Se há um consenso entre juristas, em especial tributaristas, empresas e sociedade, é de que a carga tributária brasileira está entre as mais altas do mundo. O Brasil é o que mais cobra impostos dentre os países emergentes, sendo a cobrança, inclusive, mais elevada até que no Japão e nos Estados Unidos. Só fica atrás do chamado bem-estar social europeu, onde o imposto é alto, mas a contrapartida do governo, ao contrário do Brasil, é altíssima.

Além de pesada, a tributação no Brasil é também complexa e injusta: ao mirar o consumo, penaliza as faixas de menor renda.

Em termos de América Latina, o Brasil tem a segunda maior carga tributária, segundo estudos recentemente divulgados pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE),(1) sendo superado apenas pela Argentina.

Segundo o levantamento realizado pela OCDE, os impostos e tributos pagos pelos brasileiros e pelas empresas no país correspondem a 36,3% do Produto Interno Bruto (PIB). Na Argentina, essa proporção é de 37,3%. No **Uruguai**, terceiro no *ranking*, a carga tributária é de 26,3%. Na outra ponta, Guatemala, República Dominicana e Venezuela são os países onde a "mordida" dos impostos é mais leve: 12,3%, 13,5% e 13,7% do PIB, respectivamente. Os dados são referentes a 2012, mas historicamente o Brasil vem se revezando com a Argentina na negativa liderança, conforme maior ou menor crescimento do respectivo PIB.

Para as empresas, há outro aspecto perverso da elevada carga tributária, geralmente não medido como componente do custo da tributação, consistente no emaranhado de obrigações tributárias acessórias, que por si só gera uma despesa elevada para as empresas, com contadores, técnicos, sistemas eletrônicos na elaboração de demonstrativos contábeis, guias de recolhimento, relatórios, prazos, etc., e que também levam a interpretações restritivas de parte dos organismos de fiscalização, conduzindo, não raro, a multas exorbitantes e novos gastos com o contencioso administrativo e o judicial.

A complexidade das obrigações acessórias decorre não só do necessário controle fiscal do governo sobre as empresas, mas também do emaranhado de tributos existentes, com entidades tributantes, alíquotas, bases de cálculo e hipóteses de incidência diversas, entre outros. São eles: o Imposto sobre a Renda das Pessoas Jurídicas – IRPJ; a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL; o PIS/Pasep; a Cofins; o Imposto sobre o Produto Industrializado – IPI; o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS (competência estadual); o Imposto sobre Serviços – ISS (competência municipal); e ainda a contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP). E isso sem falar na sujeição passiva por substituição.

Ciente de todas essas dificuldades e constatando que as consequências tornam-se mais danosas tanto quanto menor a empresa, o Constituinte de 1988 resolveu que deve ser dado tratamento mais favorecido a microempresas e empresas de pequeno porte, visando a incentivar o investimento empresarial e a dotá-las de um mínimo de capacidade de concorrência com as empresas maiores, tudo sob os ditames da justiça social. Nesse norte, a Constituição Federal de 1988 estabeleceu regras mínimas favoráveis, nos termos da lei, aos empreendimentos empresariais menores no inciso III de seu artigo 146, no inciso IX do artigo 170 e no artigo 179, nos seguintes termos:

“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. (...)

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. (...)

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.”

A Lei Maior brasileira utiliza mais de uma vez as expressões **tratamento diferenciado** e **tratamento favorecido** para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, o que importa dizer tributação menos onerosa e simplificação das obrigações acessórias, indo além, ao prever também facilidades creditícias e administrativas e eliminação ou redução da burocracia. Tenha-se presente aqui que o comando constitucional é claro no sentido de beneficiar as empresas de menor porte, sem prejuízo de outros benefícios e limitações ao poder de tributar previstos na própria Constituição. A primeira regulamentação dessas normas constitucionais surgiu com a Lei Federal nº 9.317, de 1996, que instituiu o **Simples**, o qual acabou recebendo a alcunha de **Simples Federal** porquanto se referia apenas a tributos federais. A Lei Complementar nº 123, de 2006, revogou a Lei nº 9.317, de 1996, e instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, denominado pela própria lei como **Simples Nacional**, também conhecido no meio empresarial como **Supersimples**, uma vez que suas regras de tratamento diferenciado e favorecido abrangem, além da União, os estados, o Distrito Federal e os municípios.

1 Os regimes de tributação das pessoas jurídicas

As pessoas jurídicas em geral com fins econômicos podem ser tributadas com base no lucro real, no lucro presumido, no lucro arbitrado ou no Simples Nacional. A opção pelo lucro real pode se dar por obrigação legal ou por opção, pois qualquer pessoa jurídica, por menor que seja, pode optar pela tributação com base no lucro real. A tributação pelo lucro arbitrado, como o próprio nome diz, se dá quando o Fisco desclassifica a escrituração ou os livros da empresa procedendo ao lançamento de ofício. A legislação atualmente permite que o próprio contribuinte faça arbitramento do lucro em algumas situações especiais previstas no artigo 531 do Regulamento do Imposto de Renda (RIR).

De outro lado, a tributação com base no lucro presumido ou a opção pelo Simples Nacional nem sempre é possível em razão do montante da receita bruta, atividade ou condição da pessoa jurídica.

Em outras situações, embora possível, a opção pelo Simples Nacional não é a mais vantajosa para a microempresa ou para a empresa de pequeno porte, o que não deixa de conflitar, em última análise, com a previsão dos dispositivos constitucionais supramencionados.

Portanto, guardadas as características da empresa, seu administrador deverá escolher o regime menos oneroso em termos de tributação e burocracia. Deverão ser feitos cálculos comparativos, levando em consideração o IRPJ, a CSLL, o PIS, a Cofins, o IPI, o ICMS, o ISS e a contribuição patronal para o INSS.

Os especialistas têm alertado que a tributação pelo lucro presumido é mais vantajosa nas atividades em que há imunidade, isenção ou alíquota zero de tributos ou cobrança concentrada em operação anterior, sejam tributos federais, seja ICMS, e também na situação de algumas pessoas jurídicas sem empregados.

2 O Simples Nacional

Atualmente, o Simples Nacional é regido pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, a qual sofreu alterações pelas Leis Complementares nºs 127, de 2007; 128, de 2008; 133, de 2009; 139, de 2011; e, mais recentemente, pela Lei Complementar nº 147, de 07 de agosto de 2014, a qual ampliou os benefícios do Simples Nacional para profissionais, empresários individuais e sociedades até então não contempladas.

Em brevíssimas palavras, pode ser dito que o Simples Nacional é um regime compartilhado de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos aplicável às microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP), abrangendo a participação de todos os entes federados, ou seja, a União, os estados, o Distrito Federal e os municípios.

É 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.

Para o ingresso no Simples Nacional, é necessário que o empreendimento se enquadre na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte, cumpra os requisitos previstos na legislação e formalize a opção pelo Simples Nacional.

O regime do Simples Nacional abrange os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS, ISS e contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP).

As alíquotas do Simples Nacional estão previstas em tabelas anexas à Lei Complementar nº 123, de 2006, de forma progressiva segundo a receita bruta, e a escolha da tabela corresponde ao tipo de atividade da empresa.

São características principais do regime do Simples Nacional: a) ser facultativo; b) ser irretratável para todo o ano-calendário; c) recolhimento dos tributos abrangidos mediante documento único de arrecadação (DAS); d) disponibilização às ME/EPP de sistema eletrônico para realização do cálculo do valor mensal devido, geração do DAS e constituição do crédito tributário; e) apresentação de declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais; f) prazo para recolhimento do DAS até o dia 20 do mês subsequente àquele em que houver sido auferida a receita bruta.

3 Opção pelo Simples Nacional

Podem optar pelo Simples Nacional a microempresa e a empresa de pequeno porte que preencher determinadas condições previstas na mencionada lei complementar, cuja receita bruta anual seja igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), no caso de microempresa; e 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), no caso de empresa de pequeno porte. Em algumas situações especiais, os estados, o Distrito Federal e os municípios podem reduzir os limites acima mencionados, por meio de lei específica.

Segundo estabelece o art. 3º da LC 123/2006, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a **sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI)** e o **empresário** (art. 966 do Código Civil de 2002) devidamente cadastrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso.

O parágrafo 4º do artigo 3º da LC 123/2006 estabelece as situações em que é vedada a opção pelo Simples Nacional por ME/EPP, mesmo preenchidos os requisitos acima. São elas: 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 do Simples Nacional, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de três milhões e seiscentos mil reais; IV – cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não enquadrável no Simples Nacional beneficiada por esta lei complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse a três milhões e seiscentos mil reais; 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; e X – constituída sob a forma de sociedade por ações.

As vedações dos números IV e VI *supra* não se aplicam quando a participação é no capital de cooperativas de crédito, bem como em centrais de compras, bolsas de subcontratação, no consórcio referido no art. 50 da Lei Complementar 123/2006, na sociedade de propósito específico (art. 56 da LC 123/2006) 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, e se der como sociedade cooperativa.

Merece referência aqui a Lei Complementar nº 147/2014, que incluiu mais uma vedação à opção pelo Simples Nacional às ME/EPP “cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade” (art. 3º, § 4º, XI, da LC 123/2006), tendo por evidente objetivo não permitir o enquadramento no Simples de relação com vínculo empregatício, ainda que disfarçado na forma de sociedade.

O artigo 17 da LC 123/2006 ainda estabelece outras hipóteses de vedação de recolhimento de impostos ou contribuições na forma do Simples Nacional por parte de microempresa e empresa de pequeno porte.

São elas: a) ME/EPP 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*); b) que tenha sócio domiciliado no exterior; c) de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal; d) 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; e) 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; f) que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica; g) que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas; h) que exerça atividade de importação de combustíveis; i) que exerça atividade de produção ou venda no atacado de: i.1) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes; i.2) bebidas alcoólicas e cerveja sem álcool; j) que realize cessão ou locação de mão de obra; l) que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis; m) que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS; e n) com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível.

A contrario sensu, conclui-se que pode 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 no artigo supramencionado, e desde que não incorra em nenhuma das hipóteses de vedação previstas na Lei Complementar nº 123/2006. Aliás, isso está expresso no parágrafo 2º do artigo 17 da LC nº 123/2006.

4 Benefícios extrafiscais da microempresa e da empresa de pequeno

porte

O artigo 3º da LC nº123/2006 define a microempresa e a empresa de pequeno porte nos seguintes termos:

“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).”

De outro lado, o art. 3º-B dessa mesma lei complementar tem a seguinte redação:

“Art. 3º-B. Os dispositivos desta lei complementar, com exceção dos dispostos no Capítulo IV, são aplicáveis a todas as microempresas e empresas de pequeno porte, assim definidas pelos incisos I e II do *caput* e pelo § 4º do art. 3º, ainda que não enquadradas no regime tributário do Simples Nacional, por vedação ou por opção.”

Rigorosamente atenta ao dispositivo constitucional, a Lei Complementar nº 123/2006 contempla com benefícios extrafiscais todas as pessoas jurídicas enquadradas como microempresas ou empresas de pequeno porte, independentemente de estarem, ou não, enquadradas no regime tributário do Simples Nacional, quer dizer, mesmo que a empresa não tenha direito a tributação reduzida e regime de obrigações fiscais acessórias simplificado. O tratamento jurídico diferenciado às ME/EPP consiste em facilitação ao acesso a mercados, tanto interno quanto externo, simplificação das relações de trabalho, fiscalização orientadora, estímulos ao associativismo, ao crédito, à capitalização e à inovação, além de regras mais simplificadas para constituição e funcionamento das empresas e de acesso ao contencioso, seja administrativo, seja judicial.

Tais regras estão minuciosamente definidas a partir do Capítulo V da Lei Complementar nº 123, de 2006.

Para facilitar o acesso aos mercados, a LC 123 estabelece que, “nas licitações públicas, a comprovação de regularidade fiscal das microempresas e empresas de pequeno porte somente será exigida para efeito de assinatura do contrato” (art. 42), quer dizer, somente caso venha a se sagrar vencedora da licitação, ao contrário do que ocorre com as demais empresas, que devem comprovar sua regularidade fiscal no ato da habilitação para o certame.

Caso haja alguma restrição na comprovação da regularidade fiscal por parte da ME/EPP vencedora, lhe será assegurado o prazo de cinco dias úteis, cujo termo inicial corresponderá ao momento em que for declarada vencedora do certame, prorrogável por igual período, a critério da administração pública, para a regularização da documentação, pagamento ou parcelamento do débito e emissão de eventuais certidões negativas ou positivas com efeito de certidão negativa (art. 42, § 1º).

A ME/EPP será favorecida pelo critério de desempate nas licitações, ainda que seu preço seja de até 10% superior à proposta mais bem classificada apresentada por licitante não enquadrada como ME/EPP, embora tal benefício deva constar do edital da licitação.

A contratação da ME/EPP vencedora também deverá ser feita de forma simplificada, e, caso os direitos creditórios decorrentes de empenho não sejam pagos em até trinta dias contados da data de liquidação, a empresa contratante poderá emitir cédula de crédito microempresarial.

Para fins de acesso ao mercado externo, as ME/EPP beneficiárias do Simples usufruirão de regime de exportação que contemplará procedimentos simplificados de habilitação, licenciamento, despacho aduaneiro e câmbio, sendo que as pessoas jurídicas prestadoras de serviço de logística internacional contratadas para efetivação dessas exportações poderão realizar atividades relativas a licenciamento administrativo, despacho aduaneiro, consolidação e desconsolidação de carga, bem como a contratação de seguro, câmbio, transporte e armazenagem de mercadorias, objeto da prestação do serviço, de forma mais simplificada, como previsto em regulamento (art. 49-A e parágrafo único).

No art. 56, a lei permite às microempresas ou às empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional a realização de negócios de compra e venda de bens e serviços para os mercados nacional e internacional, por meio de sociedade de propósito específico, sem perder os benefícios fiscais e extrafiscais.

Especificamente quanto à ME/EPP, há também regras diferenciadas em relação à segurança e à medicina do trabalho, bem como à representação em reclamatórias trabalhistas.

Dispõem o art. 55 e seus parágrafos 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, devendo ser observado o critério de dupla visita para lavratura de autos de infração e aplicação de multa, salvo quando 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.

A lei é bem dura com os agentes públicos que venham a descumprir tais normas, cominando de nulidade o auto de infração que não cumprir o requisito da dupla visita, considerando, ainda, que a inobservância dessas regras pelos agentes públicos implica atentado aos direitos e às garantias legais assegurados ao exercício profissional da atividade empresarial.

A lei ainda incumbe ao poder público a adoção de medidas no sentido de melhorar o acesso das microempresas e empresas de pequeno porte aos mercados de crédito e de capitais, objetivando a redução do custo de transação, a elevação da eficiência alocativa, o incentivo ao ambiente concorrencial e a qualidade do conjunto informacional, em especial o acesso e a portabilidade das informações cadastrais relativas ao crédito, bem como a manutenção de linhas de crédito específicas para essas empresas, com regras simplificadas e ágeis, incumbindo aos bancos dar ampla divulgação desses financiamentos.

A LC 123/2006 dedicou todo seu capítulo X às medidas de apoio e estímulo às inovações tecnológicas das microempresas e das empresas de pequeno porte.

Quanto à facilitação de acesso à Justiça, a LC 123/2006 atribuiu competência aos juizados especiais para processar as causas das ME/EPP, quando autoras, bem como estimula a conciliação. Ainda há regras específicas relativamente ao contencioso administrativo e ao processo judicial (arts. 39, 40 e 41).

Merecem destaque as regras diretas e proibitivas dirigidas ao legislador e ao administrador público introduzidas no artigo 1º da Lei Complementar nº 123/2006 pela Lei Complementar nº 147, de 2014, cujos termos, por si só, são

esclarecedores:

“§ 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. **(Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014)**

§ 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. **(Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014)**

§ 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. **(Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014)**

§ 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. **(Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014)**

§ 7º A inobservância do disposto nos §§ 3º a 6º resultará em atentado aos direitos e garantias legais assegurados ao exercício profissional da atividade empresarial. **(Incluído pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014)**”

Conclui-se que há, de fato, todo um arcabouço legal visando ao tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, nos termos como estabelecido na Constituição Federal.

Daí que ao administrador público, aos órgãos de fiscalização, aos órgãos de julgamento de recursos administrativos, em todas as esferas de governo, seja federal, seja estadual, distrital ou municipal, assim como ao próprio Poder Judiciário, compete, ao interpretar tais normas, fazê-lo em consonância com a Constituição Federal, que expressamente determina um tratamento mais favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte em toda sua extensão.

5 Do regime de tributação pelo Simples Nacional

Conforme já referido anteriormente, a microempresa e a empresa de pequeno porte, para beneficiarem-se das vantagens do Simples Nacional, além de preencherem os requisitos legais de enquadramento, devem voluntariamente optar pelo regime especial. Em outras palavras, a autoridade fiscal em nenhum momento fará o enquadramento de ofício, até porque, em algumas situações, a não opção pode ser mais vantajosa para a empresa.

O Simples Nacional, denominado pela Lei Complementar nº 123/2006 como Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – 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; III – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL; IV – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins; V – Contribuição para o PIS/Pasep; 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 de construção de imóveis e obras de engenharia; VII – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS; e VIII – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS, conforme previsto nos artigos 12 e 13 da LC 123/2006.

Destaca-se aqui, mais uma vez, a simplificação da obrigação acessória quanto à confecção de guias e controle contábil proporcionada pelo Simples Nacional, uma vez que todos os tributos acima referidos são quitados por meio de um documento único de recolhimento e mediante uma alíquota única que engloba todos os impostos e contribuições acima referidos.

De acordo com o parágrafo 1º do artigo 13 da Lei Complementar nº 123/2006, fica esclarecido que a guia única não exclui a necessidade do recolhimento de outros tributos a cargo da microempresa ou empresa de pequeno porte, seja na qualidade de contribuinte, seja na qualidade de responsável, nos seguintes termos:

“§ 1º 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, com 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 tosquiá; 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; **(Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014)** (Vide art. 15, inc. II, da LC 147/2014)

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 desembarço 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 sujeitos 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.”

O artigo 14 trata da isenção de imposto de renda sobre a distribuição de lucros para os sócios de empresa optante pelo Simples Nacional, nos seguintes termos:

“Art. 14. Consideram-se isentos do imposto de renda, na fonte e na declaração de ajuste do beneficiário, os valores efetivamente pagos ou distribuídos ao titular ou sócio da microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, salvo os que corresponderem a pró-labore, aluguéis ou serviços prestados.

§ 1º A isenção de que trata o *caput* deste artigo fica limitada ao valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta mensal, no caso de antecipação de fonte, ou da receita bruta total anual, tratando-se de declaração de ajuste, subtraído do valor devido na forma do Simples Nacional no período.

§ 2º O disposto no § 1º deste artigo não se aplica na hipótese de a pessoa jurídica manter escrituração contábil e evidenciar lucro superior àquele limite.”

O artigo por si só é esclarecedor. Os percentuais mencionados no artigo 15 da Lei nº 9.249 consistem na estimativa de lucro estabelecido para as empresas que recolhem imposto de renda com base no lucro presumido e são de 1,6%, 16% e 32%, conforme o tipo de atividade da empresa.

Um reparo deve ser feito nesse dispositivo legal quando menciona tratar-se de **isenção** de imposto de renda, enquanto o Regulamento do Imposto de Renda denomina como **não incidência**, que é um instituto mais amplo e mais benéfico ao contribuinte.

Outra questão interessante e modernizadora é a constante do parágrafo 1º-A do artigo 16 da LC 123/2006, consistente no fato de que a opção pelo Simples Nacional implica aceitação do sistema eletrônico de comunicação para todos os atos em geral, tais como notificações, intimações e cientificações da contribuinte de atos administrativos, inclusive quanto ao indeferimento de opção, exclusão do regime e ações fiscais.

6 Principais alterações promovidas pela Lei Complementar 147/2014

Com o artigo 17 da LC 123/2006, algumas atividades profissionais, em que pese preencherem todas as condições de enquadramento, foram excluídas da possibilidade de opção pelo Simples Nacional, entre elas, por exemplo, médicos e clínicas médicas, dentistas e clínicas odontológicas, advogados e sociedade de advogados, fisioterapeutas e clínicas de fisioterapia, arquitetos e empresas de arquitetura, entre outros.

Após calorosos debates no Congresso Nacional, veio a lume a Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014, corrigindo o que, para muitos, consistia em uma distorção, cujas alterações serão objeto de regulamentação pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), que fixará data para entrada em vigor das novas possibilidades de opção.

As principais alterações são as seguintes: a LC 147/2014 prevê que a ME ou EPP que exerça as seguintes atividades poderão optar pelo Simples Nacional a partir de 01.01.2015: produção e comércio atacadista de refrigerantes; fisioterapia; corretagem de seguros; serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, 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 e trabalhadores; serviços advocatícios; medicina, inclusive laboratorial e enfermagem; medicina veterinária; odontologia; psicologia, psicanálise, terapia ocupacional, acupuntura, podologia, fonoaudiologia e de clínicas de nutrição, de vacinação e bancos de leite; serviços de comissária, de despachantes, de tradução e de interpretação; arquitetura, engenharia, medição, cartografia, topografia, geologia, geodésia, testes, suporte e análises técnicas e tecnológicas, pesquisa, *design*, desenho e agronomia; representação comercial e demais atividades de intermediação de negócios e serviços de terceiros; perícia, leilão e avaliação; auditoria, economia, consultoria, gestão, organização, controle e administração; jornalismo e publicidade; agenciamento, exceto de mão de obra; e ainda outras atividades do setor de serviços que tenham 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.

7 Algumas situações em que a opção pelo Simples Nacional é desvantajosa

É inegável que, em qualquer situação, a opção pelo Simples Nacional de parte de microempresa ou empresa de pequeno porte enquadrada nas condições do regime é vantajosa no que diz respeito às obrigações acessórias em razão da facilidade do cálculo do tributo devido, do recolhimento por meio de guia única e da dispensa de certas exigências contábeis.

Com relação aos benefícios extrafiscais, a opção é irrelevante, uma vez que, de forma muito correta, a LC 123/2006 também contempla esse tipo de empresa, ainda que não tenha optado pelo Simples Nacional.

Há algumas situações apontadas por tributaristas, nas quais a opção pelo Simples Nacional importa em aumento da carga tributária, o que poderia/deveria ter sido objeto de atenção do legislador, com o fim de não frustrar o objetivo constitucional do tratamento mais favorecido aos empreendimentos menores.

A jurisprudência, desde o Supremo Tribunal Federal, embora reconhecendo esses casos de distorções, tem entendido que o Poder Judiciário não pode funcionar como legislador positivo, considerando-se inapto para resolver essas questões pontuais.

Assim, por exemplo, a tributação pelo lucro presumido (e não pelo Regime do Simples Nacional) é mais vantajosa nas atividades em que há imunidade, isenção ou alíquota zero de tributos ou cobrança concentrada em operação anterior, seja de tributos federais ou de ICMS.

Um exemplo disso é a empresa dedicada à venda de livros, que tem imunidade de ICMS e isenção de PIS e Cofins.

Outra situação é a do comércio varejista de combustíveis, que não pode aproveitar a alíquota zero de PIS e Cofins e a cobrança concentrada do ICMS na origem.

Em alguns tipos de comércio com pequena margem de lucro, a opção pela tributação pelo lucro real pode tornar-se mais vantajosa.

Em todos os casos de substituição tributária, incidência monofásica ou alíquota concentrada, cujos efeitos econômicos são idênticos, em que pese a nomenclatura diversa, ocorre dupla incidência do tributo, pois as alíquotas do ICMS, PIS ou Cofins estão incorporadas (no caso repetidas) na alíquota única do Simples Nacional.

8 Indústria com intensa mão de obra

Uma distorção conhecida no meio empresarial é o caso de algumas empresas industriais com receita bruta superior ao limite do Simples Nacional que utilizam muita mão de obra e encontraram saída para não pagar a contribuição patronal para o INSS. Isso é feito constituindo outra empresa industrial no nome do cônjuge ou do filho. A empresa que tem muitos funcionários faz a opção pelo Simples Nacional e industrializa por encomenda para a outra empresa, que fornece a totalidade dos insumos. A outra empresa que tem receita grande opta pelo lucro presumido porque a tributação de IRPJ, CSLL, PIS e Cofins não chega a 7%. A empresa optante pelo Simples Nacional, que tem muitos empregados, será tributada sem o recolhimento da contribuição patronal para o INSS em separado, despendendo um valor muito menor do que aquele que seria pago sem a utilização de tal artifício.

Essa situação, s.m.j., restou ilegal a partir da Lei Complementar nº 147/2014, que incluiu o inciso XI no parágrafo 4º do artigo 3º da Lei Complementar nº 123/2006, vedando a opção pelo regime do Simples Nacional da pessoa jurídica "cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade".

9 Desclassificação da empresa do Supersimples

Há situações em que a empresa passa a não ter mais direito a enquadramento no Simples Nacional por diversas razões, sendo sua obrigação alterar, de moto próprio, seu regime de tributação. Mas isso se dará, via de regra, para o próximo exercício, de modo que não surgem maiores problemas para a contribuinte.

Não raro, entretanto, essa desclassificação é feita pela fiscalização da Receita Federal, pela Receita Estadual ou até pela Receita Municipal, seja por causa superveniente que exclui a empresa do Simples Nacional, seja por infração fiscal

que venha a ser contida pela microempresa ou empresa de pequeno porte.

Nesses casos, um problema que tem surgido em desfavor da contribuinte é que a Receita Federal, ao mudar do regime de tributação do Simples Nacional para lucro arbitrado ou presumido, não deduz os valores recolhidos no Simples sob a alegação de que inexistem previsões legais.

O Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf tem dado provimento aos recursos voluntários para determinar a compensação dos valores recolhidos no Simples Nacional com os apurados *ex officio* no regime de lucro presumido ou lucro arbitrado. Argumenta-se que a compensação é complexa porque houve participação dos estados e municípios, porém o trabalho será facilitado se forem utilizadas as tabelas da LC 123/2006 que permitem desdobrar a alíquota única segundo o percentual de participação de cada ente federado.

Nessa linha é que foi editada a Súmula nº 76 do Carf:

“Súmula CARF nº 76: Na determinação dos valores a serem lançados de ofício para cada tributo, após a exclusão do Simples, devem ser deduzidos eventuais recolhimentos da mesma natureza efetuados nessa sistemática, observando-se os percentuais previstos em lei sobre o montante pago de forma unificada.”

10 Imposto de Renda na fonte sobre serviços prestados

As pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, por recolherem os impostos e as contribuições em único documento de arrecadação, não têm como compensar o imposto retido na fonte. Por essa razão, não estão sujeitas à retenção do IRRF sobre as receitas decorrentes dos serviços prestados. Até o advento da LC 147/2014, a maioria das atividades cujas receitas da prestação de serviços têm incidência de imposto na fonte estavam excluídas do regime, o que não mais ocorre.

Assim, os tomadores desses serviços devem ficar atentos a essa questão. No âmbito da administração pública, a Instrução Normativa nº 765/2007 da Receita Federal dispensa a retenção de IR, PIS, Cofins e CSLL sobre pagamentos efetuados pelos órgãos públicos federais, inclusive sociedades de economia mista, bem como sobre os pagamentos efetuados a pessoa jurídica optante pelo Simples Nacional a título de prestação de serviços.

Essa dispensa, entretanto, não se aplica aos rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável. É que, tratando-se de pessoas jurídicas optantes pelo Simples Nacional, o imposto de renda retido na fonte sobre rendimentos de aplicações financeiras é de tributação exclusiva na fonte. O imposto pago sobre ganho de capital de renda variável ou alienação de bens do ativo permanente também é de tributação exclusiva. Quanto à retenção da contribuição do INSS pelo tomador de serviço de empresa optante pelo Simples Nacional, segundo a legislação de regência, as empresas contratantes de serviços prestados mediante cessão de mão de obra ou empreitada devem proceder à retenção da contribuição social previdenciária na alíquota de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, da fatura ou do recibo de prestação de serviços de empresas por elas contratadas, recolhendo à Previdência Social a importância retida. Referida determinação consta do artigo 31 da Lei nº 8.212/1991, com redação dada pela Lei nº 9.711/1998.

O valor objeto da retenção é compensado pela empresa contratada (prestadora de serviços) quando do recolhimento das contribuições previdenciárias incidentes sobre sua folha de pagamento (previstas na Lei nº 8.212/1991, art. 22), inclusive as descontadas dos segurados, de forma a não configurar uma nova modalidade de tributo, mas uma antecipação das contribuições sociais devidas.

No âmbito judicial, consagrou-se o entendimento no sentido de não se aplicar o instituto da retenção às empresas prestadoras de serviços optantes do Simples

Nacional, tal como consta da Súmula 425 do Superior Tribunal de Justiça (STJ):

“Súmula 425: A retenção da contribuição para a seguridade social pelo tomador do serviço não se aplica às empresas optantes pelo Simples.”

Esse entendimento decorre da consideração de que o Simples instituiu tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte e simplificou o cumprimento de suas obrigações administrativas, tributárias e previdenciárias, por meio do Simples. Dessa forma, com a vigência do Simples, passou a ser efetuado um pagamento único relativo a vários tributos federais, cuja base de cálculo é o faturamento, sobre o qual incide uma alíquota única. Nesse mesmo sentido, a jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. SIMPLES NACIONAL. LEGITIMIDADE ATIVA. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO. LEIS NºS 8.212/91 E 9.711/98. RETENÇÃO DE 11%. INEXIGIBILIDADE. 1. A nova redação do art. 31 da Lei nº 8.212/91 pela Lei nº 9.711/98 não alterou a fonte de custeio, nem elegeru novo contribuinte. A alteração foi apenas da sistemática de recolhimento, continuando a contribuição previdenciária a ser calculada pela folha de salário, tendo como contribuinte de direito a empresa prestadora do serviço de mão de obra. A nova sistemática impôs ao contribuinte de fato a responsabilidade pela retenção de parte da contribuição, para futura compensação, quando do cálculo do devido. Portanto, detém legitimidade ativa *ad causam* a empresa prestadora de serviço sem cessão de mão de obra para postular a restituição dos valores retidos. 2. O art. 3º, *caput* e § 1º, da Lei nº 9.317/96, assim como o art. 13 da Lei Complementar 123/06, institui normas especiais relativamente ao pagamento de impostos e contribuições das microempresas e empresas de pequeno porte vinculadas ao Simples e ao Simples Nacional, as quais não guardam compatibilidade com a retenção de 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços emitida pela empresa cedente de mão de obra, prevista no art. 31 da Lei nº 8.212/91, na redação dada pela Lei nº 9.711/98.” (TRF4, APELREEX 0002690-94.2008.404.7203, Segunda Turma, Relator Otávio Roberto Pamplona, D.E. 29.09.2010)

11 Ganhos de capital na alienação de ativos

O art. 13 da LC 123/2006 estabelece que o recolhimento mensal de tributos em documento único de arrecadação não exclui a incidência do IR relativo a ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas.

Segundo tributaristas, essa parte final do dispositivo contém equívoco. Isso porque o ganho de capital na alienação de bens do ativo permanente auferido pelas empresas tributadas com base no lucro real, presumido ou arbitrado, compõe a base de cálculo do IRPJ, o que não ocorre com as empresas optantes do Simples Nacional, que devem pagar o imposto de renda de forma definitiva, não tendo a incidência da CSLL como determina a legislação para as demais pessoas jurídicas.

A LC nº 123/2006 foi omissa ao não fixar a alíquota para pagamento do imposto de renda e não fixar prazo para seu recolhimento. A questão restou resolvida pelo Comitê Gestor do Simples Nacional, estabelecendo que a tributação será definitiva mediante a incidência da alíquota de 15% sobre a diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição diminuído da depreciação, da amortização ou da exaustão acumulada, ainda que a ME/EPP não mantenha escrituração contábil desses lançamentos.

É discutível a legalidade dessa normatização por ato infralegal à vista da aparente contradição com o disposto no art. 17 da Lei nº 9.269/95 e tendo em conta, ainda, que as microempresas e as empresas de pequeno porte não lançam a depreciação como despesa do exercício, como fazem as empresas em geral.

Caberá ao Poder Judiciário resolver a questão.

12 Exclusão do Simples de serviços profissionais

Têm sido frequentes os equívocos do Fisco em excluir empresas do Simples com base no dispositivo que vedava a opção para serviços profissionais de dentista, médico, engenheiro, químico, etc., problema que, com a LC 147/2014, que passou a permitir a opção pelo Simples Nacional também desses serviços profissionais, restou solucionado.

Ainda com base na legislação anterior, o Carf decidiu que está impedida de optar pelo Simples a pessoa jurídica que explora atividades de manutenção e reparos navais, por caracterizar prestação de serviço de engenharia, assemelhados e de outras profissões que dependem de habilitação profissional legalmente exigível, entre outros exemplos.

Mesmo sob a legislação anterior à LC 147/2014, a questão restou resolvida pelos tribunais, como é o caso do precedente abaixo, do TRF 4ª Região:

“EMENTA: TRIBUTÁRIO. SIMPLES. LEI 9.317/96. LC 123/06. ATIVIDADES NÃO VEDADAS. ILEGITIMIDADE DA EXCLUSÃO. 1. O critério para aferir a impossibilidade da inclusão da empresa no Simples, em todas as hipóteses do inciso XIII do art. 9º da Lei nº 9.317/96, diz respeito ao fato de a pessoa jurídica se dedicar à prestação de serviços profissionais especializados e regulamentados, que demandem, sobretudo, o preparo científico e técnico do componente humano e, por essa razão, prescindam de grandes investimentos para a sua realização. 2. A empresa autora tem por objeto o comércio atacadista de vidros, espelhos, vitrais e molduras, atividades que não se identificam com a prestação de serviços profissionais e cujo desempenho não depende de mão de obra com habilitação profissional específica, exigida e regulamentada por lei. 3. As atividades não se enquadram, assim, nas hipóteses de vedação do inciso XIII do art. 9º da Lei nº 9.317/96, nem tampouco da Lei Complementar nº 123/06, mostrando-se ilegítima a exclusão da empresa do Simples.” (TRF4, APELREEX 5037694-32.2011.404.7000, Primeira Turma, Relator p/ Acórdão João Batista Lazzari, juntado aos autos em 24.07.2014)

13 O Simples Nacional e a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal

Algumas questões relativas ao Simples Nacional acabaram aportando no Supremo Tribunal Federal.

No Recurso Extraordinário nº 595921, uma empresa industrial adquirente de insumos de terceira empresa optante pelo Simples Nacional reclamou da impossibilidade de aproveitamento do crédito de IPI, porém não teve sucesso, pois a Suprema Corte entendeu que dar guarida a tal pretensão ensejaria um terceiro regime de tributação, não previsto pelo legislador. Consulte-se a ementa:

“EMENTA: Agravo regimental no recurso extraordinário. Tributário. IPI. Creditamento. Insumos adquiridos de empresas optantes pelo Simples Nacional. Impossibilidade. Ausência de ofensa ao postulado da não cumulatividade. Inadmissibilidade de atuação do judiciário como legislador positivo. 1. O Simples Nacional é um regime favorecido que reduz o encargo fiscal das microempresas e das empresas de pequeno porte. A redução foi concebida prevendo-se a vedação à apropriação ou à transferência de créditos de IPI. 2. Ao retirar tal óbice, o Poder Judiciário estará concedendo um regime híbrido ao contribuinte, no qual passariam a conviver o tratamento favorecido e o aproveitamento de créditos. Tal favor poderia aviltar a proporcionalidade e o equilíbrio sob os quais o legislador baseou-se originalmente. 3. O acréscimo de 0,5 (meio) ponto no percentual aplicado sobre a receita bruta mensal dos fornecedores contribuintes de IPI (Lei nº 9.317/96, art. 5º, § 2º), utilizado para definir o valor devido

mensalmente por esses enquanto inscritos no Simples, não serve de critério de delimitação do crédito pretendido pelas empresas adquirentes de seus produtos. 4. Agravo regimental não provido.” (Relator Min. Dias Toffoli, Primeira Turma, 21.10.2014)

Outro caso, também examinado pelo Supremo Tribunal Federal, diz respeito à vedação de opção pelo regime do Simples Nacional por empresa devedora de tributos, sob o argumento de ofensa à isonomia, tendo o tribunal entendido que seria exatamente o contrário, caso fosse afastada a vedação, pois daria o mesmo tratamento para o devedor em relação à empresa que cumpre em dia suas obrigações fiscais, nos seguintes termos:

“EMENTA: Recurso extraordinário. Repercussão geral reconhecida. Microempresa e empresa de pequeno porte. Tratamento diferenciado. Simples Nacional. Adesão. Débitos fiscais pendentes. Lei Complementar nº 123/06. Constitucionalidade. Recurso não provido. 1. O Simples Nacional surgiu da premente necessidade de se fazer com que o sistema tributário nacional concretizasse as diretrizes constitucionais do favorecimento às microempresas e às empresas de pequeno porte. A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em consonância com as diretrizes traçadas pelos arts. 146, III, *d*, e parágrafo único; 170, IX; e 179 da Constituição Federal, visa à simplificação e à redução das obrigações dessas empresas, conferindo a elas um tratamento jurídico diferenciado, o qual guarda, ainda, perfeita consonância com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia. 2. Ausência de afronta ao princípio da isonomia tributária. O regime foi criado para diferenciar, em iguais condições, os empreendedores com menor capacidade contributiva e menor poder econômico, sendo desarrazoado que, nesse universo de contribuintes, se favoreçam aqueles em débito com os fiscos pertinentes, os quais participariam do mercado com uma vantagem competitiva em relação àqueles que cumprem pontualmente com suas obrigações. 3. A condicionante do inciso V do art. 17 da LC 123/06 não se caracteriza, *a priori*, como fator de desequilíbrio concorrencial, pois se constitui em exigência imposta a todas as pequenas e as microempresas (MPE), bem como a todos os microempreendedores individuais (MEI), devendo ser contextualizada, por representar também forma indireta de se reprovar a infração das leis fiscais e de se garantir a neutralidade, com enfoque na livre concorrência. 4. A presente hipótese não se confunde com aquelas fixadas nas Súmulas 70, 323 e 547 do STF, porquanto a espécie não se caracteriza como meio ilícito de coação a pagamento de tributo, nem como restrição desproporcional e desarrazoada ao exercício da atividade econômica. Não se trata, na espécie, de forma de cobrança indireta de tributo, mas de requisito para fins de fruição a regime tributário diferenciado e facultativo. 5. Recurso extraordinário não provido.” (RE 627543, Relator Min. Dias Toffoli, Plenário, 31.10.2013)

Na Ação Direta de Inconstitucionalidade – ADI 4033, julgada em 15.09.2010, em que foi relator o Ministro Joaquim Barbosa, alegava-se inconstitucionalidade do regime do Simples Nacional no ponto em que concedia isenção da contribuição sindical patronal. Novamente a Suprema Corte prestigiou as disposições do parágrafo 3º do artigo 13 da Lei Complementar 123/2006, rejeitando a alegação de inconstitucionalidade nos seguintes termos:

“EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO SINDICAL PATRONAL. ISENÇÃO CONCEDIDA ÀS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. SIMPLES NACIONAL (‘SUPERSIMPLES’). LEI COMPLEMENTAR 123/2006, ART. 13, § 3º. ALEGADA VIOLAÇÃO DOS ARTS. 3º, III, 5º, *CAPUT*, 8º, IV, 146, III, *D*, E 150, § 6º, DA CONSTITUIÇÃO. 1. Ação direta de inconstitucionalidade ajuizada contra o art. 13, § 3º, da LC 123/2006, que isentou as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – Simples Nacional (‘Supersimples’). 2. Rejeitada a alegação de violação da reserva de lei específica para dispor sobre isenção (art. 150, § 6º, da Constituição), uma

vez que há pertinência temática entre o benefício fiscal e a instituição de regime diferenciado de tributação. Ademais, ficou comprovado que o Congresso Nacional não ignorou a existência da norma de isenção durante o processo legislativo. 3. 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. Leitura do art. 146, III, *d*, juntamente com o art. 170, IX, da Constituição. 3.1. 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. 4. 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. 5. Não há violação da isonomia ou da igualdade, uma vez que não ficou demonstrada a inexistência de diferenciação relevante entre os sindicatos patronais e os sindicatos de representação de trabalhadores, no que se refere ao potencial das fontes de custeio. 6. Ação direta de inconstitucionalidade conhecida, mas julgada improcedente.”

Conclusão

O Simples, inicialmente denominado Simples Federal, regulado pela Lei Ordinária nº 9.137, de 1996, e atualmente denominado Simples Nacional ou Supersimples, de sua vez regulado pela Lei Complementar nº 123, de 2006, foi instituído para atender o comando da Constituição Federal de 1988, que estabeleceu a necessidade de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.

A legislação de regência do Simples tem, de fato, tornado menos onerosa a tributação das pequenas empresas e, talvez tão importante quanto isso, vem simplificado de forma muito efetiva o cumprimento das obrigações acessórias e promovendo redução da burocracia, notadamente no que diz respeito às exigências contábeis, aos controles de receitas e despesas e à forma de recolhimento de tributos, que se dá na forma de documento único.

Também devem ser louvados os benefícios extrafiscais promovidos pelo Simples, tais como acesso a crédito, facilidades de mercado, concorrência favorecida, entre outros.

Uma das grandes queixas do empresariado e, em especial, dos profissionais de profissões regulamentadas, tais como advogados e médicos, era da impossibilidade de opção pelo regime do Simples Nacional, o que restou resolvido pela novel Lei Complementar nº 147, de 08.09.2014, entre outros ajustes importantes introduzidos por essa lei complementar.

É claro que ainda existem alguns problemas pontuais como apontado neste estudo, tais como aqueles casos em que a opção pelo Simples Nacional importa em carga tributária mais onerosa, ou outras situações curiosas que uma empresa de grande porte pode não ter interesse de adquirir produtos ou serviços de empresa optante pelo Simples em face da impossibilidade de aproveitamento do respectivo crédito fiscal.

Há casos em que, mesmo tendo que se submeter a uma carga fiscal maior, as empresas optam pelo Simples em face da vantagem da desburocratização das obrigações acessórias.

Em algumas situações nas quais esses problemas podem ser resolvidos na forma de uma interpretação sistemática, não só o Poder Judiciário, mas também o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf e, notadamente, o Comitê

Gestor do Simples Nacional – CGSN têm atuado de forma clara e encontrado boas soluções.

Em outras situações, o Supremo Tribunal Federal, embora reconhecendo as injustiças, tem entendido não poder interferir, pois estaria criando um terceiro regime tributário, o que é privativo do Congresso Nacional, pois o Poder Judiciário não pode funcionar como legislador positivo.

Contudo, o Simples Nacional beneficia a maciça maioria dos casos e cumpre, sem sombra de dúvida, o objetivo delineado pela Constituição Federal, que é o de dar um tratamento mais simplificado e favorável às microempresas e às pequenas empresas brasileiras.

Bibliografia consultada

Andrade Filho, Edmar Oliveira. **Imposto de renda das empresas**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2005.

Ávila, Alexandre Rossato da Silva. **Curso de Direito Tributário**. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2011.

Ávila, René Bergmann. **Cofins**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2005.

Freitas, Vladimir Passos de (coord.). **Código Tributário Nacional comentado: doutrina e jurisprudência**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

Hiromi, Higuchi. **Imposto de Renda das empresas: interpretação e prática: atualizado até 10.01.2013**. 38. ed. São Paulo: IR, 2013.

Janczeski, Célio Armando. **Direito Tributário e processo tributário: teoria e prática**. Caxias do Sul: Plenum, 2011.

Machado, Hugo de Brito. **Os princípios jurídicos da tributação na Constituição de 1988**. 5. ed. São Paulo: Dialética, 2004.

Maranga, Alfredo Portinari; Hidalgo, Mauro. **Regulamento do Simples Nacional comentado**. São Paulo: FISCOsoft, 2012.

Masina, Gustavo. **ISSQN: regras de competência e conflitos tributários**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2009.

Paulsen, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

_____. **Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 12. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, Esmafe, 2010.

Petter, Lafayette Josué. **Direito Financeiro**. 7. ed. Porto Alegre: Verbo Jurídico, 2013.

Sabbag, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

Young, Lúcia Helena Briski. **Retenção na fonte dos impostos e das contribuições sociais**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2009.

Notas

1. Disponível em: <<http://g1.globo.com/economia/noticia/2014/01/carga->

tributaria-brasileira-e-2-maior-da-america-latina-mostra-ocde.html>. Acesso em: 13 dez. 2014.

Referência bibliográfica (de acordo com a NBR 6023:2002/ABNT):
Garcia, Sérgio Renato Tejada. Tributação pelo Simples Nacional – alguns aspectos controversos. **Revista de Doutrina da 4ª Região**, Porto Alegre, n. 65, abr. 2015. Disponível em:
< http://www.revistadoutrina.trf4.jus.br/artigos/edicao065/Sergio_Garcia.html >
Acesso em: 13 maio 2015.

REVISTA DE DOCTRINA DA 4ª REGIÃO
PUBLICAÇÃO DA ESCOLA DA MAGISTRATURA DO TRF DA 4ª REGIÃO - EMAGIS