

**CENTRO UNIVERSITÁRIO
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO” DE PRESIDENTE PRUDENTE**

CENTRO DE PÓS GRADUAÇÃO, PESQUISA E EXTENSÃO

ASSOCIATIVISMO DE MICROEMPRESÁRIOS
Marcos André Salazar

Presidente Prudente/SP
2016

**CENTRO UNIVERSITÁRIO
“ANTÔNIO EUFRÁSIO DE TOLEDO” DE PRESIDENTE PRUDENTE**

CENTRO DE PÓS GRADUAÇÃO, PESQUISA E EXTENSÃO

ASSOCIATIVISMO DE MICROEMPRESÁRIOS

Marcos André Salazar

Monografia entregue como requisito parcial para obtenção do título de especialista em Direito Empresarial e Tributário, sob a orientação do Prof. Edson Freitas de Oliveira.

ASSOCIATIVIMO DE MICROEMPRESÁRIOS

Monografia apresentada como requisito parcial para obtenção do título de Especialista em Direito Empresarial e Tributário, sob a orientação do Prof. Edson Freitas de Oliveira.

Banca Examinadora

Edson Freitas de Oliveira
Orientador

Examinador

Examinador

Presidente Prudente, _____ de _____ de 2016.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, a Deus por ter me dado saúde e paciência nos momentos mais difíceis.

A todo o corpo docente desta universidade e ao seu *staff* que me deram toda oportunidade em aprender o novo, dentro da mais perfeita ética e profissionalismo.

Ao meu orientador Edson Freitas, por ter se desdobrado nas suas atividades e com pouco tempo soube aplicar as devidas correções e o incentivo para a conclusão do trabalho.

Ao meu amigo e sócio, Juraci Altino de Souza, pelas dicas, sobretudo, pelo material de pesquisa desprendido.

Aos meus pais, amigos e família pelo apoio oferecido.

E todos àqueles que, direta ou indiretamente, contribuíram para a minha formação, o meu agradecimento.

Dedico este trabalho ao meu pai, o Senhor André Salazar, homem honrado, que contribuiu inteiramente para a formação do meu caráter. Em plena sala de aula, recebi a mais triste notícia, mas foi ali também o marco em minha vida ao entender que ele não se foi... Estará sempre comigo esteja onde estiver, como agora, escrevendo estas singelas palavras: obrigado, meu pai, por tudo.

LISTA DE ABREVIATURAS

SPE – Sociedade de Propósito Específico.

IN – Instrução Normativa.

CEBAS – Conselho Nacional de Assistência Social.

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido.

ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação.

SIMPLES NACIONAL – Tratamento tributário simplificado aplicável às microempresas ou empresas de pequeno porte, também denominado Simples Nacional.

PIS – Programas de Integração Social.

COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social.

ISS – Imposto Sobre Serviços.

CONFAZ – Conselho Nacional de Política Fazendária.

FINSOCIAL – Fundo de Investimento Social.

IR – Imposto de Renda.

LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real.

SRF – Secretaria da Receita Federal.

CPP – Contribuição Previdenciária Patronal.

IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados.

TIPI – Tabela de Impostos sobre Produtos Industrializados.

NCM – Nomenclatura Comum do Mercosul.

CTN – Código Tributário Nacional.

IRPJ – Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas.

DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais.

DIRF – Declaração do Imposto sobre a Renda Retida na Fonte.

SPED – Sistema Público de Escrituração Digital.

DeSTDA – Declaração de Substituição Tributária, Diferencial de Alíquota e Antecipação.

DEFIS – Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais

SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas.

RESUMO

O associativismo de microempresas e empresas de pequeno porte é uma espécie de associação formada por pessoas jurídicas para fins mercantis. O pressuposto do associativismo é a própria associação civil. Todavia, esta não possui caráter econômico, uma vez que o seu objeto é de fins não lucrativos. Tal fato não ocorre no associativismo de microempresários – tema deste trabalho. Se implantada de maneira correta, a associação demonstra ser uma ótima ferramenta, o que leva um grupo de empresas, unidas pelas mesmas necessidades e desejos, a galgar resultados de forma coletiva. A opção para se criar esse tipo de associação é por meio de SPE – Sociedade de Propósito Específico. Entretanto, a legislação que rege a matéria não estendeu à possibilidade da associação, criada por micro e empresa de pequeno porte, de ser tributada pelo sistema simplificado de arrecadação: O Simples Nacional. Do ponto de vista tributário, pode até inviabilizar a criação e o seu desenvolvimento. Isso porque, sem benefício fiscal, repercute no valor econômico da mercadoria transacionada pela associação. Este trabalho demonstra, inclusive, algumas propostas de alteração legislativa para que possa, de fato, a SPE de empresas dos portes em questão ser considerada uma ferramenta a fim de que os microempresários possam utilizar-se frente à concorrência de grandes conglomerados empresariais, bem como instrumento de superação de crises econômicas e fonte de melhor distribuição de renda.

Palavras-chave: Associativismo. Associação. Simples Nacional. Proposta.

ABSTRACT

The associations of micro and small businesses is a kind of association formed by legal entities for commercial purposes. The association's assumption is the very civil association. However, this does not have economic character, since its object is not profit. This fact does not occur in associations of microentrepreneurs - theme of this work. If implemented properly, the association proves to be a great tool, which leads a group of companies united by the same needs and desires, to climb results collectively. The option to create this type of association is through SPE - Special Purpose Company. However, the legislation governing the matter did not extend to the possibility of the association, created by micro and small business, to be taxed on a simplified collection system: The National Simple. From a tax point of view, you can even prevent the creation and development. This is because no tax benefit, affects the economic value of transacted goods by association. This work demonstrates even some legislative changes so that it can, in fact, the SPE companies of postage in question is considered a tool so that microentrepreneurs can be used against the competition of large business conglomerates and overcoming instrument of economic crisis and a source of better income distribution.

Keywords: Associations. Association. Simple National. Proposal.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
1 ASSOCIAÇÃO	15
1.1 Conceito Histórico de Associação	15
1.2 Tipos de Associações	17
1.3 Fundamento Constitucional de Associação	17
1.4 Associação Devidamente Regulamentada pelo Código Civil	18
2 SOCIEDADE E ASSOCIAÇÃO	22
2.1 Associação Formada pelo Conceito de Sociedade	22
2.2 Sociedade e seus Tipos de Contratos	23
3 SOCIEDADE ESPECÍFICA	25
3.1 Sociedade de Propósito Específico	25
3.2 Tipos de Sociedade de Propósito Específico	26
3.2.1 SPE Formada de Micro e Empresas de Pequeno Porte	28
4 PEQUENAS EMPRESAS	29
4.1 Microempresa e Empresa de Pequeno Porte	29
4.2 Lei Complementar 123/2006 – Fundamentos para Criação de SPE de Micro e Pequenas Empresas	31
5 REGRAS TRIBUTÁRIAS	34
5.1 Sistema Tributário	34
5.2 Sistema Tributário de Micro e Pequenas Empresas	35
5.3 Sistema Tributário das Empresas Não Participantes do SIMPLES NACIONAL	40
6 TRIBUTOS EM ESPÉCIE EXIGIDOS DAS EMPRESAS	41
6.1 ICMS	41
6.1.2 ICMS Recolhido pelo SIMPLES NACIONAL – Cumulatividade	42
6.2 PIS e COFINS	43
6.2.1 PIS e COFINS Recolhidos pelo SIMPLES NACIONAL – Cumulatividade	45
6.3 Imposto de Renda	46
6.3.1 Prejuízo e Base de Cálculo Negativa	48
6.3.2 Imposto de Renda das Empresas pelo SIMPLES NACIONAL – Cumulatividade	49
6.4 Contribuição Social	50
6.4.1 Base de Cálculo Negativa	50
6.5 CSLL das Empresas pelo SIMPLES NACIONAL – Cumulatividade	50
6.6 CPP – Contribuição Patronal Previdenciária	51

6.6.1 CPP das Empresas pelo SIMPLES NACIONAL – Cumulatividade	52
6.7 IPI	53
6.7.1 IPI das Empresas pelo SIMPLES NACIONAL – Cumulatividade	55
6.8 ISS	55
6.8.1 ISS das Empresas pelo SIMPLES NACIONAL – Cumulatividade	56
7 VEDAÇÃO A OUTRAS FORMAS DE ASSOCIATIVISMO	58
7.1 Associativismo de Micro e Pequenas Empresas na Forma de Consórcio – Impossibilidade	58
8 ASPECTOS TRIBUTÁRIOS RELEVANTES DA SPE DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS	60
8.1 SPE de Micro e Pequenas Empresas – Sistema de Tributação	60
8.2 Aspectos Tributários e Correlacionados Identificados na SPE de Micro e Pequenas Empresas	60
8.3 SPE de Micro e Pequenas Empresas Criadas para Operação de Compra para Revenda às Associadas, Revendas de seus Próprios Bens e Promoção destes	62
8.3.1 Atividade de Compra para Revenda às Associadas	62
8.3.2 Atividade de Revenda de Bens das Associadas	63
8.3.3 Da Atividade de Promoção de Bens das Associadas	63
8.3.4 A Obrigatoriedade de a SPE de Micro e Pequenas Empresas ser Tributada pelo Lucro Real	64
8.3.5 A Obrigatoriedade de Apuração do PIS e da COFINS de Forma Não Cumulativa	65
8.3.6 Preço no Mínimo de Venda da SPE à Associada	65
8.3.7 Preço de Aquisição das Associadas	66
8.3.8 Exportações Feitas pela SPE	67
8.3.9 Créditos dos Tributos pela Exportação Feita pela SPE	67
8.3.10 Importação de Bens pela Associação de SPE	68
9 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DA SPE	69
9.1 Reflexo Tributário Acessório da SPE	69
9.2 DCTF	69
9.3 DIRF	69
9.4 SPED Contribuições	70
9.5 SPED Contábil	70
9.6 SPED ICMS	71

10 FATORES TRIBUTÁRIOS RELEVANTES TIDOS COMO POTENCIAIS INIBIDORES SPE DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS	73
10.1 Compra pela SPE de Micro e Pequenas Empresas, sendo Revendidas às Associadas	73
10.2 Venda e Revenda de Mercadorias das Associadas, sendo Revendidas pela SPE de Micro e Pequenas Empresas	76
10.3 Lucros Apurados na SPE de Micro e Pequenas Empresas – Obrigatoriedade de Tributar pelo Lucro Real	79
11 PROPOSTA – FATORES TRIBUTÁRIOS RELEVANTES TIDOS COMO POTENCIAIS INCENTIVADORES A CRIAÇÃO DE SPE	80
11.1 SPE de Micro e Pequenas Empresas na Condição de Optante pelo Simples Nacional	80
11.2 Aquisições de SPE para Repassar às Associadas Livre de Tributação	81
11.3 Venda e Revenda pela SPE na Condição de Optante pelo Simples Nacional	82
11.4 Limite de Permanência no Simples Nacional da SPE de Micro e Pequenas Empresas	85
12 RESUMO DE MUDANÇA NA LEGISLAÇÃO PARA INCENTIVAR A CRIAÇÃO DE SPE FORMADA DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS	86
12.1 Proposta de Mudança na Legislação para Incentivar a Criação de SPE de Micro e Pequenas Empresas	86
CONCLUSÃO	88
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	91

INTRODUÇÃO

Já é sabido o quanto é difícil, no Brasil, exercer a atividade empresarial. Se não bastasse a carga tributária incidente sobre os micro e pequenos empresários, há um fator de desigual peso: a concorrência, muitas vezes, desleal. Grandes empresas acirram com os micro e pequenos empresários uma luta pelo mercado consumidor de forma descabida, tamanha a diferença de recursos.

O governo, por sua vez, tentando deixar as pequenas empresas em pé de igualdade com as grandes corporações, deu-lhes alguns benefícios por meio do famigerado Estatuto das Micro e Pequenas Empresas, como por exemplo:

- i. Forma de tributação;
- ii. Tratamento diferenciado em licitações;
- iii. Tratamento diferenciado quanto à abertura e encerramento das atividades;
- iv. Tratamento diferenciado quanto à jurisdição trabalhista;
- v. Limite de faturamento para obtenção do benefício;
- vi. Forma de constituição jurídica.

Em 2006, esse estatuto também permitiu a possibilidade de que pequenas empresas pudessem se associar na forma de consórcio. Em 2008, o governo alterou consideravelmente a legislação, inovando quanto ao formato de se criar uma associação de micro e pequenas empresas: O **ASSOCIATIVISMO DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS** por meio de SPE – **SOCIEDADE DE PROPÓSITO ESPECÍFICO**.

Acreditou-se que a ideia basilar do governo foi a de encontrar mais um mecanismo a fim de dar maiores subsídios aos microempresários, que, em tese, já se beneficiavam do enunciado original do Estatuto das Micro e Empresas de pequeno porte. A partir de então, surgiu a possibilidade de se instituir associações para fins comerciais, na forma de SPE.

Associação, em regra, tem como natureza jurídica a união de duas ou mais pessoas, sendo físicas ou jurídicas, com objetivo comum e sem a necessidade de obtenção de lucros. Entretanto, no caso proposto, é possível criar associação com fins lucrativos.

Diante das alterações trazidas pelo legislador para criar SPE de micro e pequenas empresas, temos o seguinte questionamento: Na forma atual em que se

encontra a legislação, podemos considerar a SPE como uma ferramenta propulsora para incrementar as atividades de micro e empresas de pequeno porte?

O associativismo de microempresários, tema deste trabalho, estudou-se a criação de pessoa jurídica de natureza associativa, mas de caráter comercial, muito pouco utilizado no Brasil, principalmente em relação às sociedades de empresas, de precário debate no próprio contexto de microempresários, como ferramenta propulsora das atividades comerciais. Contudo, entendeu-se que não basta tão somente o enunciado estabelecido em lei. É preciso avaliar de forma mais complexa, pois, por detrás da regulamentação de uma eventual SPE de micro e pequenas empresas, pode haver verdadeiras “amarras” tributárias, vindo até a emperrar uma ideia interessantíssima, principalmente se aplicada em tempos de crise econômica e acirramento concorrencial.

Este trabalho teve com objetivo analisar os aspectos e a influência da tributação no cenário do associativismo de microempresa.

Este tema foi escolhido diante dos sérios problemas que ocorrem com os microempresários no dia a dia das suas atividades, enfrentando dificuldades financeiras sem precedentes, muitas vezes por falta de gestão, bem como concorrências cada vez mais acirradas, sem se esquecer da carga tributária que impacta as atividades entre associado e associação. Assim, crescer nesse cenário seria quase impossível. O associativismo constrói uma ideia de que é possível, por união de microempresários, fomentarem lucratividades. No panorama citado, trabalhando de forma isolada, os resultados não serão a contento. Estudos feitos sobre a carga de tributos que incidem sobre atividades da SPE apontam para a conclusão de que os mecanismos oferecidos em nada contribuem para o propósito comentado.

Contudo, o estudo revelou que os objetivos só podem ser alcançados, se a associação, do ponto de vista tributário, possuir os mesmos benefícios tributários das associadas. No trabalho, demonstrou-se, de forma prática, que se seguir a lógica da legislação vigente, o sistema tributário pode emperrar uma ideia de associação de empresas, se o conceito do governo foi de criar mais um fomento à atividade de micro e empresas de pequeno porte. Isso porque o legislador exigiu que a associação de micro e pequenas empresas seja tributada com base no lucro real e pela não cumulatividade de tributos.

Quanto à metodologia, o presente trabalho foi elaborado por meio de pesquisa bibliográfica. A principal fonte da pesquisa se deu por meio de publicações em legislações das mais diversas normas do sistema tributário, livros, bem como artigos da internet.

A pesquisa se desenvolveu, sobretudo, analisando o conceito de associação, as regras que cercam sua constituição. Em seguida, estudou-se a legislação do sistema simplificado de arrecadação, comparando com o sistema tributário de empresas não participantes desse sistema.

Por fim, simularam-se negócios entre associado e associação, bem como simulação em relação a terceiro. Tudo isso possibilitou objetivar o reflexo da carga tributária incidente nessas relações. Inclusive, ficou demonstrado de que se feitas algumas correções pontuais por parte do legislador para neutralizar a referida carga de tributos, pode, a partir desse ponto, a SPE ser considerada uma ferramenta de melhor distribuição de renda.

1 ASSOCIAÇÃO¹

Associação, de um modo geral, segue as disposições do Código Civil. Dentro de uma determinada comunidade, o que se busca com a sua criação é a identificação mútua das necessidades e desejos, e, por conseguinte, a sua satisfação. Com base nisso, várias associações são estabelecidas, conforme o tipo de comunidade em que está inserida.

A sua criação se dá por lei, mais precisamente pela Constituição Federal e pelo próprio Código Civil, que, com a falta de registro em órgão competente, pode deixar de gozar de determinados direitos.

1.1 Conceito Histórico de Associação

A palavra “associação” tem a sua origem no latim “*associare*”², que significa: juntar, agrupar, unir.

Associação, como bem aponta o seu significado, pressupõe sempre um grupo de pessoas, o que não quer dizer que apenas duas delas não possam unir-se para um determinado fim.

Para que possa existir uma associação, evidentemente esta deverá estar inserida em uma determinada comunidade – um grupo de pessoas ligado em um objetivo comum. Caso contrário, não haveria motivo para associar-se, em se tratando de associação civil.

Renato A. Carneiro Junior³ define comunidade como sendo o seguinte:

A Comunidade é constituída por um grupo de pessoas com características semelhantes, isto é, pessoas que tem a mesma origem de classe, compartilham de uma mesma vizinhança na cidade ou no campo e dos mesmos problemas, dificuldades e desejos em relação local onde vivem e a maneira como vivem. Ao partilharem essa realidade, pode-se dizer que seus interesses em relação ao bem estar e qualidade de vida do local onde moram vão numa mesma direção.

¹ Neste trabalho o termo Associação é delimitado no sentido estrito de associar-se a negócios – Associativismo.

² Lista de Palavras (2010,s.p).Disponível em: <http://origemdapalavra.com.br/site/palavras/associacao/>. Acesso em: 02 de janeiro de 2016, às 16h00min.

³ CARNEIRO JUNIOR, Renato A et al. Manual para orientação de Associação de Moradores e Entidades Comunitária. Curitiba: Governo do Paraná. 1987, p. 9.

O ser humano não pode viver isolado. A partir de então, novos grupos são formados dentro da própria comunidade, quando as pessoas inseridas ali conseguem identificar características ou necessidades a fim de resolver determinados problemas.

Maria Benedicta L. Della Torre⁴ descreve sobreviver em sociedade:

Casos excepcionais de sobrevivência de seres humanos isolados nos primeiros anos de vida confirmam que o homem é um ser social por natureza, pois só vivendo em sociedade torna-se humano. Do contrário, em quase nada difere dos outros animais – é que chamamos de *homo ferus*.

A autora em comento nos faz acreditar que, sem o aprimoramento do homem no convívio em sociedade, na sua comunidade, ele não se torna um ser humano digno. Contrário a isso, seria o ser humano como qualquer tipo de animal irracional. Vale ressaltar que a sua característica é viver em coletividade e, vivendo dessa forma, começam a surgir os vários problemas e as necessidades nos mais diversos cenários inseridos na própria comunidade. Além disso, começa-se a buscar e alcançar as soluções dos vários problemas da vida civil que, de uma forma geral, é causa das mais variadas criações de associações.

Uma associação voltada para o bem comum de uma determinada comunidade só pode ser criada com a deliberação entre os membros que se associarão. Em outras palavras, o termo associação é constituído de um modo genérico: de juntar, de unir, por uma manifestação de vontade, um grupo de pessoas que, em um primeiro momento, pode até carecer de formalidades. Difícil imaginar uma associação de pessoas que deliberem, mas sem propósito específico ou a contragosto umas das outras.

Assim, de acordo com a real necessidade e na busca incessante da dignidade da pessoa humana em uma sociedade, a solução por criação de associações tomou um sentido amplo e real, pois parte-se do pressuposto que a união de pessoas, em um esforço mútuo para alcançar um resultado, é muito menos oneroso do que se a busca for isolada para as resoluções desses problemas e necessidades.

⁴ TORRE, Maria Benedicta L. Della, O Homem e a Sociedade. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1983, p. 43.

1.2 Tipos de Associações

Diante do surgimento da necessidade quanto à defesa de determinados grupos em comunidades, o Sebrae⁵ classificou como as associações mais instituídas, sendo:

Associação filantrópica: reúne voluntários que prestam assistência social a crianças, idosos, pessoas carentes. Seu caráter é basicamente o da assistência social.

Associação de pais e mestres: representa a organização da comunidade escolar para obter melhores condições de ensino e de integração da escola com a comunidade.

Associação em defesa da vida: normalmente é organizada para defender pessoas em condições marginais na sociedade ou que não estão em condições de superar as próprias limitações.

Associação de consumidores: organização voltada para o fortalecimento dos consumidores frente aos comerciantes, à indústria e ao governo.

Associação de classe: representa os interesses de determinada classe profissional e/ou empresarial.

Associação de produtores: inclui produtores, pequenos proprietários rurais e artesãos que se organizam para realizar atividades produtivas e ou defesa de interesses comuns e representação política.

Associações culturais, desportivas e sociais: organizadas por pessoas ligadas ao meio artístico, têm objetivos educacionais e de promoção de temas relacionados às artes e a questões polêmicas da sociedade. Fazem parte desse grupo ainda os clubes esportivos e sociais.

A classificação apontada pelo Sebrae, como já citamos, não é exaustiva, pois como se trata de um princípio constitucional a criação de associação, sempre que um determinado grupo de indivíduo entender ser necessário a criação de outros tipos de associações, não sendo de natureza malevolente, perfeitamente cabível a sua criação, com a especificação clara no seu objeto, como identificados no preâmbulo deste título.

1.3 Fundamento Constitucional de Associação

O legislador constituinte, atento ao assunto exposto no título anterior, tratou de considerar a associação como um direito fundamental, mais precisamente no artigo 5º, XVI, XVII, XVIII, XIX, XX, e XXI, que pronuncia:

⁵Para conhecer de forma mais aprofundada os Tipos de Associações Existentes no Brasil (2015, s.p). Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/Conhe%C3%A7a-os-tipos-de-associa%C3%A7%C3%B5es-existentis-no-Brasil>. Acesso em: 02 de janeiro de 2016, às 16h35min.

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: XVI - todos podem reunir-se pacificamente, sem armas, em locais abertos ao público, independentemente de autorização, desde que não frustrem outra reunião anteriormente convocada para o mesmo local, sendo apenas exigido prévio aviso à autoridade competente; XVII - é plena a liberdade de associação para fins lícitos, vedada a de caráter paramilitar; XVIII - a criação de associações e, na forma da lei, a de cooperativas independem de autorização, sendo vedada a interferência estatal em seu funcionamento; XIX - as associações só poderão ser compulsoriamente dissolvidas ou ter suas atividades suspensas por decisão judicial, exigindo-se, no primeiro caso, o trânsito em julgado; XX - ninguém poderá ser compelido a associar-se ou a permanecer associado; XXI - as entidades associativas, quando expressamente autorizadas, têm legitimidade para representar seus filiados judicial ou extrajudicialmente;

Na deliberação de vontade para a criação de uma associação, o Estado jamais poderá interferir no seu funcionamento – uma garantia constitucional conforme artigo em comento. Assim como não há interferência do Estado nas deliberações e funcionamento, sequer poderá ser repelida a saída de qualquer membro. Se assim fosse possível imaginar, uma associação, com a intervenção da força coercitiva do Estado, totalmente descabia usar o termo “associação”, e sim uma espécie de união por coação. Entretanto, como bem trata o artigo, uma associação não pode ser estabelecida que não seja para atividades benevolentes. Se ao contrário, o poder estatal, sob a égide de estabelecer a ordem e a paz social, intervirá, como estabelecem os incisos XVI e XVII do artigo 5º da Constituição Federal.

1.4 Associação Devidamente Regulamentada pelo Código Civil

Ao estabelecer no direito fundamental a livre criação de associações, o inciso XVIII do art. 5º da Constituição Federal deixou bem claro que, mesmo uma associação de pessoas, para que tenha efetivamente os seus direitos alcançados, necessariamente terá de ser criada conforme determina a lei, sem, contudo, haver a participação do Estado quanto à deliberação para o seu funcionamento. Assim, não se pode olvidar a importância que uma associação possa ter em uma determinada comunidade, desde que devidamente regulamentada.

O Código Civil de 2002 deu tratamento jurídico às associações no seu artigo 44:

Art. 44. São pessoas jurídicas de direito privado:

I - as associações;

II - as sociedades;

III - as fundações.

IV - as organizações religiosas;

V - os partidos políticos;

VI - as empresas individuais de responsabilidade limitada. § 1º São livres a criação, a organização, a estruturação interna e o funcionamento das organizações religiosas, sendo vedado ao poder público negar-lhes reconhecimento ou registro dos atos constitutivos e necessários ao seu funcionamento.

§ 2º As disposições concernentes às associações aplicam-se subsidiariamente às sociedades que são objeto do Livro II da Parte Especial deste Código.

§ 3º Os partidos políticos serão organizados e funcionarão conforme o disposto em lei específica.

Cesar Peluso⁶ define, da seguinte forma, o conceito de associações:

As associações são pessoas jurídicas de finalidade não econômicas, que se constituem pela união de pessoas. Tanto quanto as sociedades, apresentam uma estrutura interna fundamentada em um conjunto de pessoas (*universitas personarum*), mas diferente entre si, porque as sociedades têm fins econômicos, enquanto as associações não; distingue-se as associações das fundações porque estas têm por substrato um patrimônio (*universitas bonorum*).

No que tange ao antigo Código Civil de 1916, Jero Oliva⁷ comentou:

O Código Civil não faz distinção entre sociedade e associação. Todavia, em doutrina e, sobretudo, para fins didáticos, costuma-se adotar a expressão “sociedade civil” para designar as entidades de institutos econômicos, reservando-se o vocábulo “associação” para as sem fins lucrativos.

O Código Civil de 2002 deu conotação às associações como sendo de direito privado. Para não deixar dúvidas quanto a isso, o enunciado 142 do Conselho da Justiça Federal, aprovado na Jornada de Direito Civil de 2004, entendeu que associações do tipo: partidos políticos e sindicatos possuem natureza associativa, aplicando-se as regras do Código Civil⁸.

Nesse caso, estendeu a interpretação de que a natureza associativa de alguns tipos de associações, digamos, menos tradicionais, como: associações comerciais, associações de moradores, associações atléticas, etc., aplicam-se a elas também regras do Código Civil de 2002.

⁶ PELUSO, Cesar. Código Civil Comentado. São Paulo: Editora Manole, 7ª ed. 2013. p. 62.

⁷ OLIVA, Jero Manual das Sociedades e Associações Cíveis. Rio de Janeiro: Aide, 1ª ed. 1988, p. 11.

⁸ DINIZ, Maria Helena. Código Civil Anotado. São Paulo: Saraiva 14ª edição, p. 94.

Portanto, em se tratando de pessoas naturais⁹, havendo a junção de pelo menos duas, haverá sim uma espécie de associação: despersonalizada. Entretanto, algumas considerações devem ser salientadas. Em comentário ao capítulo anterior, sob a necessidade de personificar uma determinada associação, seria justamente para lhe dar, digamos, vida própria, para que seus atos sejam totalmente separados dos atos daqueles que fazem parte da associação. Sem a personificação, não há como alcançar todos os direitos e deveres estabelecidos na própria Carta Magna.

Assim, é importante, após a definição quanto ao tipo de atividade da associação, tomar medidas para o seu registro em órgão competente¹⁰.

Pouco importa a finalidade da associação, seja de caráter religioso; filantrópico; comunitária ou partidária, necessariamente, por Assembleia Geral, será registrada a sua fundação. Aprovado o estatuto e eleita a diretoria, é lavrada a ata, em livro próprio, com os respectivos nomes dos fundadores, com as respectivas qualificações. Após isso, o Estatuto é levado a registro no cartório civil das pessoas jurídicas¹¹.

O legislador constituinte definiu, no inciso XVII artigo 5º da Constituição Federal, que a criação de associação será conforme a lei. A interpretação é que não basta tão somente seguir os ditames legislativos sobre fundação para que a mesma tenha garantido determinados direitos. Faz-se necessário identificar as leis infraconstitucionais que permeiam o emaranhado de normas dispositivas para influir-se desses direitos, ou seja, a partir do momento é que é identificado o objeto da associação a sua atividade, para gozar de determinados benefícios, necessariamente deverão se esgotar as normas dispositivas pertinentes para aquele determinado fim.

Vólca Bomfim Cassar¹² define norma dispositiva como sendo aquela que pode ser dividida em declarativas, permissivas, supletivas e preceituais.

⁹ Art. 1º - Lei 10.406/2002

¹⁰ Art. 54 da Lei 10.406/2002: Sob pena de nulidade, o estatuto das associações conterá:

I - a denominação, os fins e a sede da associação;

II - os requisitos para a admissão, demissão e exclusão dos associados;

III - os direitos e deveres dos associados;

IV - as fontes de recursos para sua manutenção;

V - o modo de constituição e de funcionamento dos órgãos deliberativos

VI - as condições para a alteração das disposições estatutárias e para a dissolução.

VII - a forma de gestão administrativa e de aprovação das respectivas contas.

¹¹ OLIVA, Jero. Manual Das Sociedades e Associações Cíveis. 1ª Edição. 1988, p. 2.

¹² CASSAR, Vólca Bomfim. Direito do Trabalho. São Paulo: 11ª Edição. 2015 – Editora Método. p. 60.

Diante disso, ao ser criada, por exemplo, uma associação filantrópica, deverá observar todos os dispositivos infraconstitucionais pertinentes, igual modo à criação de um partido político. Regras de disposição geral junto ao Tribunal Superior Eleitoral devem ser cumpridas.

No caso de uma entidade filantrópica, segundo as disposições legais, para que seja imune à determinada contribuição social, deve possuir o registro como entidade filantrópica junto ao CEBAS¹³ (Conselho Nacional de Assistência Social). Na falta de tal registro, a entidade filantrópica pode perder alguns direitos de repasse de verbas por parte do governo federal, desde que haja convênio, bem como será obrigada a recolher contribuição previdenciária sobre o total da folha de pagamento da entidade.

¹³ CERTIFICAÇÃO DE ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL NA ÁREA DA EDUCAÇÃO. Portal do MEC. Disponível em: <http://cebas.mec.gov.br/>. Acesso em 07 de janeiro de 2016, às 17h30min.

2 SOCIEDADE E ASSOCIAÇÃO

Associação civil tem como fundamento a união de pessoas visando ao bem comum, sem fins lucrativos. O mesmo ocorre com uma sociedade, mas é de característica comercial. Ao rigor da lei, uma sociedade sempre será estabelecida por contrato.

2.1 Associação Formada pelo Conceito de Sociedade

O Capítulo II do Código Civil traz o título “Associação”. O artigo 53 define da seguinte forma o termo associação: “Constituem-se as associações pela união de pessoas que se organizem para fins não econômicos”.

Já afirmamos, anteriormente, que associação pertence ao direito privado. Sob a égide do artigo em comento, o legislador deixou claro que o conceito de associação só poderá ser firmando mediante a clarividência de que esta mesma união de pessoas é para um bem comum e sem natureza lucrativa.

Nesse sentido, Amador Paes de Almeida¹⁴ afirma que “[...] distinguem-se as sociedades comerciais das sociedades civis exclusivamente pela prática de atividade empresarial mercantil por parte das primeiras, inteiramente inexistente nas segundas”.

Carlos Roberto Gonçalves¹⁵ diferencia da seguinte forma:

As Corporações dividem-se em associações e sociedades. Estas podem ser civis e comerciais (mercantis). As associações não têm fins lucrativos, mas religiosos, morais, culturais, desportivos ou recreativos (clubes). As sociedades civis têm fins econômicos e visam lucros, que deve ser distribuído entre os sócios. São constituídas, em geral, por profissionais de uma mesma área (grandes escritórios de engenharia, de advocacia etc.) ou por prestações de serviços técnicos.

O legislador não deliberou sobre quais os tipos de associações que podem ser criadas e as suas respectivas finalidades, porém certo que não poderá ser criada com fins lucrativos. Em existindo associação visando lucratividade, pelo conceito estabelecido pelo código civil não será resguardada, restando assim a

¹⁴ ALMEIDA, Amador Paes. Manual das Sociedades Comerciais. São Paulo: Editora Saraiva, 13ª ed. 2003, p. 5.

¹⁵ GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil Parte Geral. São Paulo: Editora Saraiva, 7 ed. 2000, p. 61.

definição quanto ao tipo societário, porque estará diante de uma associação de pessoas com o fim comum econômico.

Deste modo, não estaríamos acobertados pelo artigo 53 do Código Civil de 2002, mas pelo artigo 981, que versa:

Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados. Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados.

O simples fato da união entre pessoas, que por meio de negociações comerciais buscam lucratividade, afasta o conceito de associação, aplicando-se as características de sociedade. A questão, agora, seria a definição que melhor se assenta, como por exemplo: Sociedade em comum¹⁶; sociedade em conta de participação¹⁷; sociedade anônima¹⁸.

2.2 Sociedade e seus Tipos de Contratos

No capítulo anterior, deixamos claro que, pelo Código Civil de 2002, a distinção entre associação e sociedade está justamente quanto ao seu objeto: se há ou não fins lucrativos. Em tendo, associação não será, mas estaremos diante algum tipo de sociedade.

Várias são as formas com que se pode associar entre pessoas para a criação de uma sociedade.

André Luiz Santa Cruz Ramos¹⁹ sintetiza o que afirmamos acima:

(...) uma sociedade empresária pode organizar-se das seguintes formas: a) sociedade em nome coletivo (arts. 1.039 a 1.044); b) sociedade em comandita simples (arts. 1.045 a 1.051); c) sociedade limitada (arts. 1.052 a 1.087); d) sociedade anônima (arts. 1.088 a 1.089 c/c a Lei 6.404/1976); sociedade em comandita por ações (arts. 1.090 a 1.092).

Roberta Nioc Prado e Ângela Rita Franco Donaggio²⁰ sintetizam desta forma:

¹⁶ Artigo 986 – Lei 10.406/2012

¹⁷ Artigo 991 – Lei 10.406/2012

¹⁸ Lei 6.406/1976.

¹⁹ RAMOS, André Luiz Santa Cruz. Direito Empresarial Esquematizado. São Paulo: Editora Método, 5ª ed. 2015. p. 224.

Em linhas breves podemos dividir as sociedades prevista no Código Civil (Lei n. 10.406, de 10-01-2002) em dois grandes grupos: sociedades personificadas e não personificadas. Pertencem à primeira categoria: (i) as sociedades simples; (ii) as sociedades em nome coletivo; (iii) as sociedades em comandita simples; (iv) as sociedades limitadas (anteriormente ao Código Civil denominadas “sociedades por quotas de responsabilidade limitada”). Pertencem também a esta categoria, embora regidas por legislação própria, (i) as sociedades em comanditas por ações e (ii) as sociedades por ações (antigas sociedades anônimas) regidas pela Lei n. 6.404, de 1976 (neste trabalho também denominada Lei das Sociedades por Ações ou simplesmente Lei Societária). Em relação à segunda categoria, aquelas não personificadas, temos (i) as sociedades em conta de participação e (ii) as sociedades em comum (irregulares).

Assim, na união de pessoas visando ao bem comum, mas com intuito empresarial, afasta-se o conceito de associação preconizado pelo Código Civil, dando lugar ao conceito de sociedade. Entretanto, quanto à definição do tipo de sociedade, deverá ser tomado por deliberação dos envolvidos no limite do próprio ordenamento, como os tipos citados pelos autores acima em comento.

²⁰ PRADO, Roberta Nioc. Estratégias Societárias Planejamento Tributário e Sucessório. São Paulo: Editora Saraiva. 2 ed. 2011, p. 29.

3 SOCIEDADE ESPECÍFICA

Como visto anteriormente, o pressuposto de uma sociedade é que a união de pessoas vise a uma finalidade lucrativa. O Código Civil fundamenta vários tipos de sociedades. A sociedade de propósito específico é fundamentada também pelo Código Civil. Há outras leis esparsas que fundamentam a sua criação, muitas vezes para um fim determinado. A Lei Complementar 123/2006 passou a dar legalidade para a criação de sociedade de propósito específico formada por micro e empresa de pequeno porte.

3.1 Sociedade de Propósito Específico

Em função da delimitação do tema proposto, não serão aprofundados os estudos quanto aos tipos de sociedade empresarial aceitas em nosso ordenamento pátrio. Com efeito, para este mesmo estudo, apenas um só nos interessa: **Sociedade de Propósito Específico**.

O Código Civil não trouxe nenhum capítulo sobre o tema. Entretanto, comenta diretrizes, por contrato, através artigo 981:

Art. 981 Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilha, entre si, dos resultados. Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados.

Maria Helena Diniz²¹ comenta sobre o tema da seguinte maneira:

O Contrato de sociedade é a convenção por via da qual duas ou mais pessoas se obrigam a conjugar seus serviços, esforços, bens ou recursos para a consecução de fim comum e partilha, conforme o estipulado no estatuto social, dos resultados entre si, obtidos como exercício de atividade econômica contínua, que pode restringir-se a um ou mais negócios genéricos ou específicos (...), Ricardo Fiuza e Newton de Luca contemplam que constitui uma sociedade para atingir uma certa e única finalidade negocial, hipótese em que se terá a sociedade de propósito específico ou para o exercício de vários negócios que poderão ser, ou não, conexos ou subsidiários entre si.

No bojo do comentário acima, podemos afirmar que a SPE nada mais é que um tipo de associação em sentido gramatical. Todavia, essa associação de

²¹ DINIZ, Maria Helena. São Paulo: Editora Saraiva, 14^a ed. 2009, p. 673.

empresas, com finalidade lucrativa, afasta-se definitivamente do conceito jurídico de associação estabelecido pelo Código Civil, dando-se conotação de sociedade empresarial, que pode ser para uma única finalidade negocial.

Nessa esteira, a união ou agrupamento de sociedades empresariais dá origem a uma sociedade de propósito específico. A questão agora é contratual, ou seja, definir como as relações na SPE serão estabelecidas entre os sócios. Neste caso, as empresas, por exemplo: se na forma de sociedade limitada, sociedade na forma anônima etc.

Assim, como dispõe a Constituição Federal, ao afirmar que é plena a liberdade para associação²² e a sua criação e, na forma da lei, independem de autorização, sendo vedada a interferência em seu funcionamento²³, de que todos podem associar-se²⁴ e que associações, quando expressamente autorizadas, têm legitimidade para representar seus filiados judicial ou extrajudicialmente²⁵, igualmente segue o tratamento para a criação de associação na forma de SPE. Melhor elucidando, utilizando os pressupostos constitucionais elencados acima, bem como o que dispõe o artigo 981 da Lei 10.406/2002, a associação, na forma de sociedade, será devidamente constituída por contrato social.

3.2 Tipos de Sociedade de Propósito Específico

O referido artigo 981 do Código Civil determina que qualquer tipo de associação de pessoas que necessariamente se obrigam a contribuir com bens e serviços para uma atividade econômica, mediante contrato social. Tem-se, aqui, a sociedade. A letra da lei diz em relação a pessoas. Nesse caso, não importando se pessoas físicas ou jurídicas. Sistemáticamente, o parágrafo único contempla a união de pessoas para um determinado fim, ou seja, associações empresariais podem ser criadas visando a uma finalidade específica, sem, contudo, suspender ou paralisar as atividades das próprias associadas em função da criação de uma SPE.

Nesse aspecto, várias formas de sociedades de propósito específico podem ser estabelecidas, seguindo, por exemplo, estrutura estabelecida de uma limitada ou sociedade anônima, ou ainda como determinar a lei.

²² Artigo 5º, XVII Constituição Federal.

²³ Artigo 5º, XVII Constituição Federal.

²⁴ Artigo 5º, XX Constituição Federal.

²⁵ Artigo 5º, XXI Constituição Federal.

Na legislação infraconstitucional, encontramos fundamentos para criação de alguns tipos de sociedade de propósito específico, sem perder de foco a necessidade quanto à forma de se estabelecer o tipo de contrato societário que a regerá:

SPE pela Lei 8.666/1993 e 9.074/1995 – constituída especificamente para que ganhadores de licitações de obras públicas tomem o objeto da licitação adiante;

SPE pela Lei 9.987/93, art. 19²⁶ – Também conhecida como Lei das Concessões, com predominância para prestar serviços públicos;

SPE pela Lei 11.079/2004, art. 9²⁷ – Lei das Parcerias Público-Privadas, constituição de SPE para realização de convênios com o Estado;

SPE pela Lei 6.404/1975, art.278²⁸ – Criação de Consórcio de Empresas;

²⁶Art. 19. Quando permitida, na licitação, a participação de empresas em consórcio, observar-se-ão as seguintes normas:

I - comprovação de compromisso, público ou particular, de constituição de consórcio, subscrito pelas consorciadas;

II - indicação da empresa responsável pelo consórcio;

III - apresentação dos documentos exigidos nos incisos V e XIII do artigo anterior, por parte de cada consorciada;

IV - impedimento de participação de empresas consorciadas na mesma licitação, por intermédio de mais de um consórcio ou isoladamente.

§ 1º O licitante vencedor fica obrigado a promover, antes da celebração do contrato, a constituição e registro do consórcio, nos termos do compromisso referido no inciso I deste artigo.

§ 2º A empresa líder do consórcio é a responsável perante o poder concedente pelo cumprimento do contrato de concessão, sem prejuízo da responsabilidade solidária das demais consorciadas

²⁷Art. 9º Antes da celebração do contrato, deverá ser constituída sociedade de propósito específico, incumbida de implantar e gerir o objeto da parceria.

§ 1º A transferência do controle da sociedade de propósito específico estará condicionada à autorização expressa da Administração Pública, nos termos do edital e do contrato, observado o disposto no parágrafo único do art. 27 da Lei nº 8.987, de 13 de fevereiro de 1995.

§ 2º A sociedade de propósito específico poderá assumir a forma de companhia aberta, com valores mobiliários admitidos a negociação no mercado.

§ 3º A sociedade de propósito específico deverá obedecer a padrões de governança corporativa e adotar contabilidade e demonstrações financeiras padronizadas, conforme regulamento.

§ 4º Fica vedado à Administração Pública ser titular da maioria do capital votante das sociedades de que trata este Capítulo.

§ 5º A vedação prevista no § 4º deste artigo não se aplica à eventual aquisição da maioria do capital votante da sociedade de propósito específico por instituição financeira controlada pelo Poder Público em caso de inadimplemento de contratos de financiamento.

²⁸Art. 278. As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste Capítulo.

§ 1º O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.

§ 2º A falência de uma consorciada não se estende às demais, subsistindo o consórcio com as outras contratantes; os créditos que porventura tiver a falida serão apurados e pagos na forma prevista no contrato de consórcio.

SPE pela Lei 6.404/1976, art 2º, § 3º – *Holding* – Criação de empresas controladoras; expressão de origem inglesa, formada a partir do prefixo “*hold*”, que entre outros, significa “controlar”. Assim, *holding* é uma sociedade que controla outras empresas ou outras sociedades ou um patrimônio, não sendo uma espécie societária, mas apenas uma característica da sociedade²⁹.

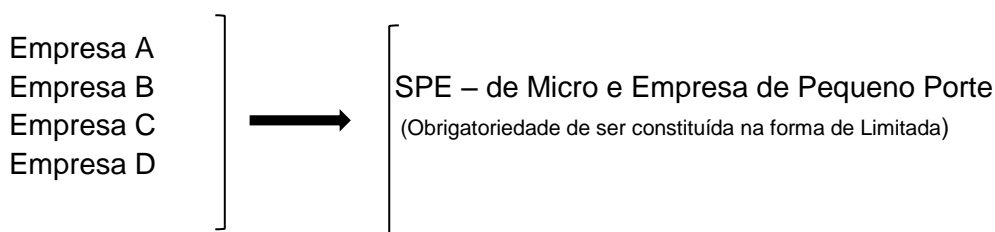
SPE pela Lei 6.404/1976, art. 278 – *Joint Ventures* – Um tipo de consórcio de empresas; inclusive para gerenciar acordo de vários contratos como de compras, vendas e compra internacional, seguros e financiamentos, entre outros³⁰.

3.2.1 SPE Formada de Micro e Empresas de Pequeno Porte

A Lei Complementar 123/2006, no seu artigo 56, possibilitou que micro e empresas de pequeno porte se organizem na forma de SPE, intitulado como associativismo de micro e pequenas empresas. Assim, finalmente chegamos à SPE de micro e pequenas empresas.

Antes da referida lei não havia em nosso ordenamento pátrio qualquer dispositivo sobre a matéria de SPE para micro e empresas de pequeno porte. Como veremos mais adiante, a lei deixou claro no sentido de que, para associar-se a uma SPE de micro e empresas de pequeno porte, não basta que a mesma seja uma empresa do porte em questão. Ela deverá participar do Simples Nacional: sistema simplificado de arrecadação.

Associadas: Deverá ser micro ou empresa de pequeno porte e recolhendo tributos pelo Simples Nacional.



²⁹ PRADO, Fred John Santana. A holding como modalidade de planejamento patrimonial da pessoa física no Brasil (2011). JusBrasil. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/18605/a-holding-como-modalidade-de-planejamento-patrimonial-da-pessoa-fisica-no-brasil>. Acesso em 04 de fevereiro de 2016, às 16h30min.

³⁰ TARREGA, Maria Cristina Vidotte Blanco. Associações Consorciais. São Paulo: Manole, 1 ed. 2004, p. 286.

4 PEQUENAS EMPRESAS

As microempresas e as empresas de pequeno porte sempre foram uma preocupação por parte do governo. Legislações anteriores à Lei Complementar 123/2006 já asseguravam determinados benefícios. Com vigência da lei em comento, outros benefícios foram alcançados, inclusive estabelecendo a possibilidade de criação de sociedade de propósito específico de empresas dos portes em questão.

4.1 Microempresa e Empresa de Pequeno Porte

Desde 1984, mais precisamente pela Lei 7.256 de 1984, o legislador sempre se preocupou com as microempresas. Já na época, era assegurado tratamento diferenciado e, ao mesmo tempo, simplificado, com favorecimento nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial³¹. Entretanto, com a promulgação da Constituição de 1988, foi editado o Estatuto da Microempresa e Empresa de pequeno porte, pela lei Lei 9.841/1999, que revogou a Lei 7.256/1984.

Por oportuno, a Lei 9.841/1999 atendeu o disposto constitucional do artigo 170, que descreve:

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.

Se não bastasse o caráter principiológico do artigo acima citado sobre o tratamento favorecido para criação de micro e pequenas empresas, cuidou o artigo 179 da nossa Carta Magna em salientar que haverá, também, favorecimento de relação jurídica, aspectos simplificados das obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, dando a condição legislativa inclusive de eliminação ou redução de obrigações, mas sempre respeitando a própria constituição.

Descreve o referido artigo:

³¹ OLIVA, Jero. Manual das Sociedades e Associações Civis. São Paulo: Aide 87. 1. Ed. 1988, p. 79.

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 Constituição Federal dá a União, Estados, Municípios e Distrito Federal, competência plena para legislar e administrar os tributos que lhes conferem. Assim, além da obrigação principal, que é de pagar os tributos, tais entes criam as mais diversas obrigações acessórias, seja para apurar tributos, seja para completar o processo homologatório do fisco, ou para simplesmente pagar uma exação.

Zelmo Denari³² define obrigações principais e acessórias da seguinte forma:

Principais são as obrigações que subsistem por si mesmo, ou fazem o fundamento mesmo da relação jurídica. Acessórias são as que dependem da principal, dela ressaltam como consequência ou a ela se ajuntam para complementá-la ou substituí-la em dadas emergências.

Diante da obrigação tributária, não só as micro e pequenas empresas estão obrigadas a cumprirem determinadas obrigações acessórias, mas todos aqueles que de uma forma ou de outra, possuem relação jurídica estabelecida com a União, Estados, Municípios e Distrito Federal.

Luiz Fernando Mussolini Junior³³ comenta sobre esta relação jurídica no campo tributário da seguinte forma:

A obrigação tributária, espécie de relação jurídica de ordem patrimonial, enredando um sujeito ativo (Ente titular do direito subjetivo de exigir a prestação) e um sujeito passivo (a quem se imputa o dever do seu adimplemento), representa um liame lógico que tem concreitude a partir de um enunciado factual, posto no conseqüente de uma norma individual e concreta, como decorrência da concreção do fato jurídico tributário desenhado no antecedente da mesma regra.

A obrigação tributária acessória é imposta, também, às micro e empresas de pequeno porte a prestarem informações necessárias sobre os tributos. Por esta mesma força coercitiva estabelecida pela relação jurídica entre o sujeito passivo e ativo, importa também em sanção pelo descumprimento da obrigação

³² DENARI, Zelmo. Curso de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1990. p. 222.

³³ MUSSOLINI JUNIOR, Luiz F. (E OUTROS). Curso de Especialização em Direito Tributário. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009, p. 409.

principal, que é de pagar os tributos. Assim, as microempresas e empresas de pequeno porte não estão isentas das obrigações acessórias estabelecidas em lei. Mas, seguindo os preceitos constitucionais, os entes tributários mitigam essas obrigações.

A União, no ano de 2.000, pelo Decreto 3.474, regulamentou a Lei 9.841/1999, determinando as condições além do aspecto tributário, a efetiva condição para que seja considerada microempresa e empresa de pequeno porte, como será a publicidade quanto ao seu registro, forma do apoio ao crédito, forma quanto ao desenvolvimento social; sanções pertinentes etc.

Podemos perceber que, ao longo da história, o governo veio tentando aprimorar a legislação sobre micro e pequenas empresas, bem como mitigando os compromissos obrigacionais para com os entes instituidores de tributos.

4.2 Lei Complementar 123/2006 – Fundamentos para Criação de SPE de Micro e Pequenas Empresas

A Lei Complementar 123/2006 revogou toda a legislação existente sobre micro e empresa de pequeno porte, criando o Estatuto Nacional da Micro e Empresa de Pequeno Porte. Dessa forma, trouxe inclusive norma unificada sobre o tratamento tributário.

Em 2008, pela Lei Complementar 128, houve alterações consideráveis na Lei Complementar 123/2006, em relação às atividades de micro e pequenas empresas que se associam, em especial o seu artigo 56, que antes enunciava:

Art. 56. As microempresas ou as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional poderão realizar negócios de compra e venda de bens, para os mercados, nacional e internacional, **por meio de consórcio**, por prazo indeterminado nos termos e condições estabelecido pelo Poder Executivo federal (...)

Entretanto, em 2014, pela Lei Complementar 147/2014, alterou-se novamente o artigo 56³⁴, dando uma nova redação, como veremos mais adiante,

³⁴Art. 56. As microempresas ou as empresas de pequeno porte poderão realizar negócios de compra e venda de bens e serviços para os mercados nacional e internacional, por meio de sociedade de propósito específico, nos termos e condições estabelecidos pelo Poder Executivo federal.

§ 1º Não poderão integrar a sociedade de que trata o caput deste artigo pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional.

§ 2º A sociedade de propósito específico de que trata este artigo:

I - terá seus atos arquivados no Registro Público de Empresas Mercantis;

dando então possibilidade de criar associação na forma de SPE para micro e empresas de pequeno porte.

Ao instituir a Lei Complementar 123/2006, no seu bojo original, o legislador não fez previsão para possibilitar as micro e pequenas empresas de se associarem como grandes corporações já fazem, sejam por SPE, CPP ou Joint Venture, salvo consórcio.

O sistema mercantilista, de um modo geral, vive sempre em evolução. Imaginar que o estatuto da micro e pequenas empresas não fosse alterado em função da necessidade do próprio mercado, como por exemplo, da necessidade de redução de custo ou implementação de venda em conjunto, como grandes corporações já fazem, seja com base na Lei 6.404/1976, no caso de Consórcios ou

II - terá por finalidade realizar:

a) operações de compras para revenda às microempresas ou empresas de pequeno porte que sejam suas sócias;

b) operações de venda de bens adquiridos das microempresas e empresas de pequeno porte que sejam suas sócias para pessoas jurídicas que não sejam suas sócias;

III - poderá exercer atividades de promoção dos bens referidos na alínea b do inciso II deste parágrafo;

IV - apurará o imposto de renda das pessoas jurídicas com base no lucro real, devendo manter a escrituração dos livros Diário e Razão;

V - apurará a Cofins e a Contribuição para o PIS/Pasep de modo não-cumulativo;

VI - exportará, exclusivamente, bens a ela destinados pelas microempresas e empresas de pequeno porte que dela façam parte;

VII - será constituída como sociedade limitada;

VIII - deverá, nas vendas às microempresas ou empresas de pequeno porte que sejam suas sócias, observar preço no mínimo igual ao das aquisições realizadas para revenda; e

IX - deverá, nas vendas de bens adquiridos de microempresas ou empresas de pequeno porte que sejam suas sócias, observar preço no mínimo igual ao das aquisições desses bens.

§ 3º A aquisição de bens destinados à exportação pela sociedade de propósito específico não gera direito a créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidas pelo Simples Nacional.

§ 4º A microempresa ou a empresa de pequeno porte não poderá participar simultaneamente de mais de uma sociedade de propósito específico de que trata este artigo.

§ 5º A sociedade de propósito específico de que trata este artigo não poderá:

I - ser filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;

II - ser constituída sob a forma de cooperativas, inclusive de consumo;

III - participar do capital de outra pessoa jurídica;

IV - exercer 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;

V - ser 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;

VI - exercer a atividade vedada às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional.

§ 6º A inobservância do disposto no § 4º deste artigo acarretará a responsabilidade solidária das microempresas ou empresas de pequeno porte sócias da sociedade de propósito específico de que trata este artigo na hipótese em que seus titulares, sócios ou administradores conhecessem ou devessem conhecer tal inobservância.

§ 7º O Poder Executivo regulamentará o disposto neste artigo até 31 de dezembro de 2008."

por mera disposição legal do artigo 981 da Lei 10.406/2002, seria simplesmente descumprir um princípio constitucional de incentivar o mercado de micro e pequenas empresas. Diante disso, definitivamente, o legislador deu a possibilidade para se criar associação de micro e pequenas empresas na forma de SPE, inclusive para aquelas que possuem atividade de serviços.

Com base no texto original do artigo 56 da Lei Complementar 128/2008, algumas associações de micro e pequenas empresas foram criadas, com a intenção maior de partilhar gastos e despesas administrativas, bem como aquisição de mercadorias de revenda; aquisição por espécie de central de compras, que repassava às suas associadas, conforme quotas pré-estabelecidas. Nesse caso, tem-se ideia de que a central de compras teria maior poder de barganha com fornecedores, pois compraria em quantidade que, individualmente, as associadas não poderiam conseguir em negociações.

Após as alterações na legislação, foi possível criar SPE de micro e pequenas empresas para praticar atividade não só de compras e administração de custos, mas de venda, inclusive de produtos das associadas. No entanto, precisamos atentar para alguns aspectos de cunho tributário, pois o procedimento fiscal que é dado a SPE de micro e pequenas empresas nada tem a ver com o sistema tributário das associadas na SPE.

5 REGRAS TRIBUTÁRIAS

No ordenamento pátrio, o Sistema Tributário Nacional dá uma conotação quanto à limitação do próprio estado em se criar e cobrar tributos. Para tanto, é preciso obedecer ao próprio sistema – um emaranhado de enunciados estabelecendo regras e procedimentos para se apurar determinadas exações. As micro e empresas de pequeno porte possuem uma mitigação de procedimentos, por determinação constitucional. Com isso, tais empresas recolhem tributos de forma unificada.

5.1 Sistema Tributário

A Constituição Federal do Brasil estabeleceu no seu Título VI – Da Tributação e do Orçamento, Capítulo I – Do sistema Tributário Nacional (art. 145 a 161), os princípios gerais quanto à instituição de tributos, a criação de tributos sempre por lei, exigência de lei complementar como fundamento das diretrizes para de cobrar exações, a delimitação do poder de tributação dos próprios entes; dos tipos de competências; da repartição das receitas tributárias etc.

Em se tratando de matéria estritamente tributária, o Código Tributário Nacional de 1966 acabou sendo recepcionado pela Constituição de 1988, regulamentando todo o sistema tributário nacional.

Antônio Roque Carraza³⁵ define sistema como sendo:

Sistema, pois, é a reunião ordenada das várias partes que forma um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão as outras chamam-se princípios, e o sistema é tanto mais perfeito, quanto em menor número existam.

O sistema tributário, em se tratando de um conjunto de várias partes, só pode ser assim denominado se, mutuamente, se sustentarem. Regina Helena Costa³⁶ comenta:

Assim, pois, sistema tributário nacional entende-se, singelamente, o conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante. Resulta, essencialmente, da conjugação de três planos

³⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. São Paulo: Malheiros Editores, 17ªed. 2002. p. 31.

³⁶ COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2009, p. 33.

normativos distintos: o texto constitucional, a lei complementar, veiculadora de normas gerais em matéria tributária (o Código Tributário Nacional), e a lei ordinária, instrumento de instituição de tributos por excelência.

De igual modo, comenta Zelmo Denari³⁷ ao dizer que se entende, portanto, como sistema tributário, o conjunto de normas jurídicas, conexas e consequentes, que disciplinam o exercício do poder imposto.

De tal modo, a imposição não faz distinção, ou seja, é um poder que todos se sujeitam em conformidade com o sistema, neste caso, pelo sistema tributário. Entretanto, seguindo o princípio constitucional de favorecimento, as micro e pequenas empresas, tais imposições são mitigadas, mas nunca isenta quanto às regras do sistema tributário nacional, como já devidamente comentado.

5.2 Sistema Tributário de Micro e Pequenas Empresas

Neste trabalho não adentraremos quanto às relações jurídicas societárias. Aliás, a lei apenas determina que a SPE deverá ser regulamentada por contrato social, seguindo os preceitos da limitada, conforme artigos 1.052 a 1.087 do Código Civil.

Assim, na Lei Complementar 123/2006, em especial o seu artigo 56 e parágrafos, destacaremos questões importantes que podem impactar justamente no custo tributário ocasionado dessa relação jurídica entre a associação e associados. Tudo isso, sem dúvida alguma, poderá ter reflexo no fluxo de caixa, lucros, e, por conseguinte, dos resultados a serem partilhados entre associados, conforme contrato social previamente estabelecido.

A estrutura tributária das micro e pequenas empresas basicamente está alicerçada nos artigos 12 e 13 da Lei Complementar 123/2006³⁸, explicitando

³⁷ DENARI, Zelmo. Curso de Direito Tributário. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1ª ed. 1990. p. 37.

³⁸ Art. 12. Fica instituído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

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.

§ 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, 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

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 desacoberta de documento fiscal;

f) na operação ou prestação desacoberta de documento fiscal;

que pagarão os tributos instituídos dentro do sistema simplificado de arrecadação. Também especifica quais as contribuições que não fazem parte do sistema simplificado, ou seja, serão recolhidos normalmente como qualquer empresa de grande porte, que poderá se sujeitar à substituição tributária de ICMS³⁹, como quaisquer outras empresas não participante etc.

Todos, seja pessoa física ou jurídica, por determinação constitucional, obrigam-se a pagar tributos. A constituição Federal deu competência para que os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, criem tributos⁴⁰. De uma forma classificatória, apontou a competência desses entes. Assim, não pode um determinado ente criar tributos de forma aleatória, terá de sempre respeitar o que já pré-dispõe a Constituição Federal. O artigo 153 da Constituição Federal dá

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
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.

§ 2º Observada a legislação aplicável, a incidência do imposto de renda na fonte, na hipótese do inciso V do § 1º deste artigo, será definitiva.

§ 3º As microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam dispensadas do pagamento das demais contribuições instituídas pela União, inclusive as contribuições para as entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, de que trata o art. 240 da Constituição Federal, e demais entidades de serviço social autônomo.

§ 4º (VETADO).

§ 5º A diferença entre a alíquota interna e a interestadual de que tratam as alíneas g e h do inciso XIII do § 1º deste artigo será calculada tomando-se por base as alíquotas aplicáveis às pessoas jurídicas não optantes pelo Simples Nacional.

§ 6º O Comitê Gestor do Simples Nacional:

I - disciplinará a forma e as condições em que será atribuída à microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional a qualidade de substituta tributária; e

II - poderá disciplinar a forma e as condições em que será estabelecido o regime de antecipação do ICMS previsto na alínea g do inciso XIII do § 1º deste artigo.

§ 7º O disposto na alínea a do inciso XIII do § 1º será disciplinado por convênio celebrado pelos Estados e pelo Distrito Federal, ouvidos o CGSN e os representantes dos segmentos econômicos envolvidos.

§ 8º Em relação às bebidas não alcólicas, massas alimentícias, produtos lácteos, carnes e suas preparações, preparações à base de cereais, chocolates, produtos de padaria e da indústria de bolachas e biscoitos, preparações para molhos e molhos preparados, preparações de produtos vegetais, telhas e outros produtos cerâmicos para construção e detergentes, aplica-se o disposto na alínea a do inciso XIII do § 1º aos fabricados em escala industrial relevante em cada segmento, observado o disposto no § 7º."

³⁹Art. 268, § 2º do Decreto 45.490/2000 – SP.

⁴⁰ Art. 145 da Constituição Federal de 1988.

competência à própria União de criar determinados tributos. Já o artigo 155, aos Estados e ao Distrito Federal. Por fim, o artigo 156, competência aos Municípios.

O SIMPLES NACIONAL não é um tipo de imposto ou tributo. SIMPLES NACIONAL nada mais é que uma forma de arrecadação de tributos⁴¹. Nesse sistema de arrecadação, recolhem-se tanto impostos como contribuições, seja pertencente à União (imposto de renda das empresas, contribuição social, PIS e COFINS), Estados e Distrito Federal (ICMS) ou Municípios (ISS). A responsabilidade pela arrecadação é da União, que após arrecadar, transfere a parte que cabe a cada um dos entes (Estados, Municípios e Distrito Federal), conforme a competência arrecadatória determinada pela Carta Magna.

Outra questão de extrema importância a se destacar é que o sistema de arrecadação simplificado só é permitido para micro e pequenas empresas. Desta forma, infundado dizer que uma empresa criada na forma de Sociedade Anônima, ou empresa considerada de grande porte possa optar pelo sistema simplificado de arrecadação, haja vista que a legislação se opõe⁴².

Assim, empresa deve estar enquadrada como de micro ou pequena empresa, processo arquivado na JUNTA COMERCIAL da unidade federativa, para só depois optar pelo sistema simplificado de arrecadação de tributos – SIMPLES NACIONAL – processo administrado pela Receita Federal.

Não o fazendo, continuará como micro ou pequena empresa. Porém, pagará as exações de forma não incentivada, ou seja, de forma complexa, aumentando, sem sombra de dúvida, o custo tributário de um modo geral, pois estará sujeita à forma de apuração e arrecadação das exações que fazem parte do Simples Nacional igual a qualquer empresa de grande porte, sem benefício algum. Junto a isso, os compromissos acessórios pertinentes. O motivo: há dois processos: (i) processo de enquadramento na junta comercial como micro ou empresa e pequeno porte, e (ii) enquadramento como optante do Simples Nacional⁴³.

Em relação ao aspecto tributário, recolher os tributos aos cofres públicos de forma simplificada, sem observação quanto aos créditos e débitos, peculiar de alguns impostos e contribuições, bem como deixar de calcular contribuições sobre a folha de pagamento, sem levar em consideração as amarras

⁴¹ Art. 12 da Lei Complementar 123/2006.

⁴² Art. 3º, II, § 4º “VIII e X” da Lei Complementar 123/2006.

⁴³ Art. 3º, VII, da Resolução de n.º 2 de 01/07/2009 – CGSN.

tributárias impostas pelo legislador, talvez seja o maior benefício que a lei tenha estabelecido para micro e empresas de pequeno porte.

TRIBUTOS EXIGIDOS PELOS ENTES PUBLICOS			
Não participantes do sistema simplificado de arrecadação		Participante do sistema simplificado de arrecadação	
TRIBUTOS	ALÍQUOTAS	TRIBUTOS	ALÍQUOTAS
ICMS	7% - 12% - 18% - 20% - 25%	ICMS	Única
PIS	0,65%- 1,65%	PIS	
COFINS	3% - 7,60%	COFINS	
ISS	até 5%	ISS	
IPI	até 225%	IPI	
I.R.	15%	I.R.	
CSLL	9%	CSLL	

Para o propósito deste trabalho, importante frisar que, em relação ao aspecto quantitativo, a classificação entre micro e pequena empresa é feita da seguinte maneira⁴⁴:

- i) Microempresa: faturamento anual de até R\$360.000,00;
- ii) Empresa de pequeno porte: faturamento anual de até R\$3.600.000,00.

Caso uma microempresa tenha um faturamento anual acima de R\$360.000,00, deverá ser classificada como empresa de pequeno porte. Caso a pequena empresa supere o faturamento anual de R\$3.600.000,00, será excluída do sistema beneficiado estabelecido pela Lei Complementar 123/2006. Dessa forma, será obrigada a pagar os tributos conforme a complexidade de cada exação, a partir do ano seguinte àquele em que se deu o excesso do limite. No mês em que se deu a superação do valor de R\$3.600.000,00, deverá pagar o Simples Nacional com excedente de 20% sobre a alíquota final progressiva até o mês de dezembro daquele ano⁴⁵.

⁴⁴Art. 3º da Lei Complementar 123/2006.

⁴⁵ Art. 18, XII, § 16 da Lei Complementar 123/2006.

5.3 Sistema Tributário das Empresas Não Participantes do SIMPLES NACIONAL

O sistema tributário do Brasil é, indubitavelmente, um dos mais complexos existentes no mundo, pois a opção constitucional estabeleceu ênfase à tributação pelo consumo. Quando a Constituição Federal do Brasil deu competência para entes criarem determinadas exações, na maioria sobre consumo de bens e serviços, deu-lhes também a competência plena para legislar a respeito desses tributos. Isso criou um verdadeiro campo de batalha entre os entes e seus respectivos contribuintes, pois aqueles criam leis, decretos, portarias, atos declaratórios, instruções normativas etc., impondo ao contribuinte estabelecer a sua própria norma interpretativa – um descabimento total, atribuindo a ele um custo demasiadamente grande para simplesmente apurar tributos e recolher aos entes os respectivos. Como já afirmado antes, em relação à empresa optante pelo Simples Nacional, há uma mitigação quanto à forma de apuração e procedimento em recolher essas mesmas exações. Tributos tidos como de consumo, bem como contribuição previdenciária patronal fora do sistema simplificado de arrecadação, requerem uma dinâmica totalmente diferente, com aspectos relevantes na forma de apurar e recolher essas exações. Assim, fato é que os tributos, que comentaremos logo abaixo, no sistema simplificado de arrecadação (Simples Nacional), a complexidade apontada é mitigada, já que o pagamento é de forma única.

De forma sinóptica, elucidaremos todos os tributos que são recolhidos de forma unificada pelo Simples Nacional e fora do sistema simplificado de arrecadação, de maneira objetiva. Nesse caso estamos narrando sobre as empresas tributadas, ou pelo lucro real, ou pelo lucro presumido.

6 TRIBUTOS EM ESPÉCIE EXIGIDOS DAS EMPRESAS

Vários tributos são exigidos das empresas. União, Estados, Distrito Federal e Municípios detêm competência para criar e cobrar determinadas exações. Por princípio constitucional, vários tributos são recolhidos de forma não cumulativa, compensando-se o a pagar com o que se pagou em transações mercantis anteriores. Entretanto, com relação às microempresas e empresas de pequeno porte, por disposição legal, determinadas exações são pagas sobre o total do faturamento.

6.1 ICMS

O ICMS – Imposto Sobre Operações à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual, Intermunicipal e de Comunicação, é um imposto pertencente aos Estados e ao Distrito Federal. Nesse caso, cada Estado, por decreto, regulamentou o que foi determinado inicialmente pelo artigo 155, II da Constituição Federal e Lei Complementar 87/1996. Percebe-se, assim, o tamanho da complexidade do ICMS. O Brasil possui 27 Estados, portanto, são, de imediato, 27 decretos regulamentando os respectivos ICMS.

A complexidade dessa exação está justamente na questão da compensação em cobrança anterior, pois permite que se aproveite os eventuais créditos⁴⁶ sobre operações de compra de mercadorias utilizadas como consumo em processo de produção, compra para revenda, serviço de frente, consumo de energia elétrica e combustível. Enfim, uma gama de condições que se pode permitir o aproveitamento do ICMS antes de pagar o que deve em relação às vendas ou revendas⁴⁷. Sem esquecer que a própria legislação infraconstitucional poderá permitir ISENÇÕES, DIFERIMENTO e RECOLHIMENTO ANTECIPADO, mas sempre em obediência a determinados convênios que as unidades federativas são obrigadas a homologar no CONFAZ⁴⁸, para que tenham constitucionalidade.

Sobre a não cumulatividade do ICMS, Caio Bartine⁴⁹ comenta:

⁴⁶ Art. 2º da Lei Complementar 87/1996.

⁴⁷ Art. 19 e 20 da Lei Complementar 87/1996.

⁴⁸ Art. 199 do CTN.

⁴⁹ BARTINE, Caio. Prática Tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2ª ed. p.262.

A incidência recai sobre a “circulação” devemos compreender por circulação a mudança da titularidade, e não uma mera ficção jurídica. Deve ocorrer a efetiva transmissão de direitos, não bastando a mera circulação física. Nas operações relativas à circulação de mercadorias e serviços a incidência em todas as cadeias de produção até a chegada ao consumidor final. Ademais, por esta razão, se faz presente a não cumulatividade, permitindo que seja deduzido o montante pago nas operações anteriores com as operações subsequentes, acarretando, desta forma, um estímulo maior ao consumo e, conseqüentemente, à produção.

Ricardo Cunha Chimenti⁵⁰ conceitua a base da não cumulatividade do ICMS da seguinte forma:

O ICMS é um imposto não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à Circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outros Estados ou pelo Distrito Federal (A operação anterior, se tributa pelo ICMS, gera um crédito a ser compensado). É não cumulativo porque em cada operação, o contribuinte pode deduzir o montante cobrado nas operações anteriores a títulos de ICMS (...).

A Constituição Federal determina que o ICMS sempre que possível será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviço, com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outros Estados e pelo Distrito Federal⁵¹.

Antônio Roque Carraza⁵² especifica a abrangência do ICMS assim:

A sigla ICMS alberga pelo menos cinco impostos diferentes; a saber: a) o imposto sobre operações mercantis (operações relativas à circulação de mercadorias); o imposto sobre serviço de transporte interestadual e intermunicipal; c) o imposto sobre comunicação; d) o imposto sobre produção, importação, circulação, distribuição ou consumo de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos e de energia elétrica; e, e) o imposto sobre a extração, circulação, distribuição dou consumo de minerais (...)

O ICMS é um imposto que incide sobre vários tipos de eventos como destacado no comentário acima, e sempre observando a sua não cumulatividade.

6.1.2 ICMS Recolhido pelo SIMPLES NACIONAL – Cumulatividade

No sistema simplificado de arrecadação, denominado de Simples Nacional, caso a mercadoria transacionada, pela legislação do Estado, seja tributada

⁵⁰ CHIMENTI, Ricardo Cunha. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva. 5ª ed. 2002, p. 139.

⁵¹ Art. 155, § 2º, II da Constituição Federal.

⁵² CARRAZA, Roque Antônio. ICMS. São Paulo: Malheiros Editora, 6ª ed. 1998, p. 33.

pelo ICMS, será pago por um percentual já estabelecido por anexo a Lei Complementar 123/2006⁵³, que será incluso na alíquota única do sistema simplificado, em uma variação de alíquota entre 1,25% a 3,95%, não importando se é atividade de comércio ou de indústria, conforme a faixa de faturamento, e, progressivamente, no limite de R\$ 3.600.000,00 no ano.

ICMS - Não participante do sistema simplificado				ICMS - Participante do sistema simplificado	
LUCRO REAL		PRESUMIDO		SIMPLES NACIONAL	
Valor da compra	100,00	Valor da compra	100,00	Valor da compra	100,00
ICMS sobre a compra	18,00	ICMS sobre a compra	18,00		
Valor da venda	200,00	Valor da venda	200,00	Valor da venda	200,00
ICMS sobre a venda	36,00	ICMS sobre a venda	36,00	Alíquota do ICMS	1,25%
Valor apurado	18,00	Valor apurado	18,00	Valor apurado	2,50
Valor ICMS a pagar	18,00	Valor ICMS a pagar	18,00	ICMS a pagar	2,50

De uma maneira geral, é gritante a diferença de recolhimento de ICMS quando uma empresa está na condição de micro ou pequena empresa, dentro do sistema simplificado de arrecadação em comparação àquelas que não participam. Deste modo, ao pagar o Simples Nacional na alíquota de 4%, por exemplo, sobre o faturamento, o ICMS de 1,25% já está incluso naquela alíquota e será repassado ao Estado competente pela União.

6.2 PIS e COFINS

O PIS e a COFINS são tributos pertencentes à União. Se não bastasse a complexidade do ICMS, a legislação do PIS e da COFINS tornou-se totalmente equivalente.

Com a promulgação da Constituição Federal de 1988, mais precisamente pelo parágrafo 12 do artigo 195, deu a possibilidade, por lei, de se aplicar o princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS ao PIS e COFINS. Ou seja: para que deixe de existir o efeito cascata, fazendo com que, em cada operação de compra e venda, o PIS e COFINS sejam pagos constantemente, a legislação infraconstitucional vem alterando sistematicamente o emaranhado de enunciados legislativos, justamente para dar uma opção ao contribuinte de pagar as exações em comento ou de forma cumulativa – quando a opção for pela tributação

⁵³ Anexo I da Lei Complementar 123/2006.

pelo Lucro Presumido ou de forma não cumulativa –quando possível, por opção ou obrigatoriedade de tributação pelo Lucro Real.

Assim, desde 1.970, quando foi instituído o PIS (Lei Complementar n.º 7), leis ordinárias são editadas a todo o momento, ora revogando, ora derogando, ora implementando dispositivos legais relacionados ao PIS.

O mesmo ocorreu com a COFINS. Sua origem é o FINSOCIAL. Ela foi criada em 1982 e essa contribuição foi destinada a eliminar os bolsões de miséria do Brasil. Mas adiante, o tributo transformou-se na COFINS pela Lei Complementar 70/1991.

A base de cálculo do PIS e da COFINS para aplicação das alíquotas tanto pode ser o faturamento das empresas como as receitas. Caso a Empresa esteja fora do sistema simplificado de arrecadação e opte, no âmbito federal, pelo Lucro Presumido, nesse caso, a base de cálculo será o Faturamento da empresa. Se a opção for por pelo Lucro Real, tem-se agora como base de cálculo todas as receitas da empresa, ou seja, várias outras fontes de recursos são somadas ao faturamento.

Comenta Vanessa Rahal Canado⁵⁴ sobre o tema da seguinte forma:

A palavra “faturamento”, segundo o art. 3º da Lei 9.718/98 deveria ser entendida como “a receita bruta” que, por sua vez, segundo o § 1º, deveria ser entendida como a totalidade das receitas auferidas pela pessoa jurídica, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil adotada para as receitas. A legislação equiparou, portanto, os significados das palavras “faturamento”, “receita” e “receita total” (faturamento = receita bruta – receita total) objetivando alargar os significados das duas primeiras. Isto porque, usualmente, não se entende que faturamento e receita bruta equivaliam à receita total; aliás as, na verdade parte(s) daquela. Essa menção legislativa, no entanto, refere-se apenas à base de cálculo das contribuições, isto é, sobre qual realidade econômica será devido o tributo. Para surgir a obrigação de pagar-se essas contribuições, no entanto é necessária a prática de alguma ação que a denote. Construindo o comportamento da lei, diremos: obter faturamento, em um tempo determinado, no território nacional é o comportamento que faz nascer, à pessoa jurídica a obrigação de pagar o PIS e a COFINS.

O legislador, seguindo o princípio constitucional da não cumulatividade dos tributos, em relação às empresas fora do sistema simplificado de arrecadação, caso venha a optar pelo sistema tributário do Lucro Real, aplica-se o método parecido com a não cumulatividade do ICMS, ou seja, credita-se pelas compras das

⁵⁴CANADO, Vanessa Rahal e outros. Estratégias Societárias, Planejamento Tributário e Sucessório. São Paulo: Editora Saraiva, 2ª ed, 2011, p.

mercadorias de venda ou revenda, bem como de insumos, do PIS e da COFINS, antes de pagar o que foi apurado pelas receitas.

Acerca do propósito por nós comentado, Ricardo Lobo Torres⁵⁵ anota:

A não-cumulatividade, surgida no laboratório de Ciências das Finanças e destinada a operacionalizar os impostos sobre a circulação de bens, não pode ser extrapolada para o sistema das exóticas contribuições sociais brasileiras, que incidem sobre as receitas estranhadas ao movimento de venda, sob pena de introduzir sérias distorções técnicas e jurídicas na sua aplicação. Se a legislação recente projetou o mecanismo da não-cumulatividade do ICMS e do IPI para as contribuições especiais, é preciso que se examine o assunto com atenção, a ver até que ponto se pode estender a técnica da não-cumulatividade sem ferir os direitos fundamentais do contribuinte e sem desrespeitar os princípios constitucionais básicos da justiça fiscal.

6.2.1 PIS e COFINS Recolhidos pelo SIMPLES NACIONAL – Cumulatividade

No sistema simplificado de arrecadação do Simples Nacional, o PIS e a COFINS serão pagos conforme a condição legislativa dada ao produto. Caso seja tributado normalmente, a alíquota do PIS fica entre 0,23% a 0,38% do faturamento. Em relação a COFINS, a alíquota fica entre 0,86% a 1,60%, independentemente da atividade se comércio ou indústria. Na qualidade de empresa com atividade de serviço, a alíquota do PIS varia entre 0,24% a 0,57%. No caso da COFINS, a oscilação é de 1,28% a 2,63%⁵⁶, conforme a faixa de faturamento, de ordem progressiva, no limite de R\$3.600.000,00 no ano.

PIS e COFINS - Não participante do sistema simplificado				PIS e COFINS - Participante do sistema simplificado	
LUCRO REAL		PRESUMIDO		SIMPLES NACIONAL	
Valor da compra	100,00	Valor da compra	100,00	Valor da compra	100,00
Crédito compras	9,25	Crédito compras	0,00		
Valor da venda	200,00	Valor da venda	200,00	Valor da venda	200,00
Débito vendas	18,50	Débito vendas	7,30	Alíquota única	1,18%
Valor apurado	9,25	Valor apurado	7,30	Valor apurado	2,36
PIS e COFINS a pagar	9,25	PIS e COFINS a pagar	7,30	PIS e COFINS a pagar	2,36

A legislação do PIS e COFINS, como já afirmamos anteriormente, tornou-se tão complexa quanto a do ICMS. Não sendo possível optar pela tributação

⁵⁵ TORRES, Ricardo Lobo e outros. PIS-COFINS, Questões Atuais e Polêmicas. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2005, p. 56.

⁵⁶ Anexo I e II da Lei Complementar 123/2006.

pelo Simples Nacional, antes de optar se pelo lucro real ou presumido, o contribuinte deve atentar-se quanto ao tipo de atividade e ao tipo de produto que vende ou revende, pois a complexidade material é tão grande que um erro quanto à opção pode desencadear, muitas vezes, pagamento da exação desnecessária.

6.3 Imposto de Renda

A previsão legal do Imposto de Renda está no art. 153, III, § 2º da Constituição Federal. No Código Tributário Nacional está compreendida nos artigos 43 e 45.

Importante mencionar que a pessoa física também é contribuinte dessa exação, pagando sobre os seus respectivos rendimentos e proventos. Entretanto, trataremos tão somente do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas que recolhem tal exação na forma simplificada de arrecadação, bem como fora do sistema.

Caio Bartine⁵⁷ define renda e provento como:

(...) um acréscimo patrimonial decorrente do produto do trabalho, do capital ou da combinação de ambos. Já os proventos são os acréscimos patrimoniais que decorrem de ganhos obtidos de atividades que já se cessaram com o tempo.

Segundo ainda o autor, o Professor Roque Carraza define renda da seguinte forma:

(...) renda passa a ser entendida como disponibilidade de uma riqueza nova, sendo os proventos uma forma de obtenção de valores que não são resultado imediato de um trabalho que está sendo desenvolvido, mas um de um trabalho ou atividade que já cessou.

Em uma síntese sobre o imposto de renda da pessoa jurídica, para empresas que estão fora do sistema simplificado de arrecadação – Simples Nacional, pode ser determinado com base em balanço anual ou com base em balancetes trimestrais, na forma da Lei 9.430/96, capaz de apurar a renda ou resultado do período. Contudo, caso a empresa esteja enquadrada em qualquer dos incisos do art. 14 da Lei 9.718/98, obrigatoriamente, será tributada com base no

⁵⁷ Ibidem. p.193.

lucro real. As demais podem ser por opção, ou seja, a tributação pode ser também na forma do lucro presumido⁵⁸.

Um imposto complexo, ainda mais levando-se em consideração as mudanças ocorridas desde a Lei 6.404/1976, Lei 11.941/2009 e agora, recentemente, a Lei 12.973/2014, que parametrizou, definitivamente, a contabilidade nacional com a contabilidade internacional.

O IR é cobrado utilizando como base de cálculo o resultado, ou melhor, o lucro do período, ou anual, com antecipação mensal, ou trimestral. Ocorre, ainda, que o resultado de lucro pode não ser o resultado real para aplicação da alíquota do imposto. Assim, a legislação do imposto de renda exige das empresas o livro denominado de LALUR⁵⁹ (livro de apuração do lucro real) para registrar alteração na base de cálculo do IR por adição de despesas no resultado, denominada de despesas indedutíveis, ou seja, despesas que a Receita Federal não entende ter relação com atividade operacional, bem como despesas que devem ser excluídas do resultado da operação das empresas.

O artigo 13 da lei 9.718/1998, com nova redação dada pelo art. 7º da Lei 12.814/2013, diz em síntese que, caso a empresa tenha, no ano anterior, faturamento igual ou inferior a R\$78.0000.000,00 ou fração de mês e, caso não esteja obrigada pelo lucro real nos termos do artigo 14 da Lei 9.718/98⁶⁰, pode optar então pelo lucro presumido. Esta exação será cobrada utilizando como base de cálculo o faturamento da empresa. Depois disso, aplica-se um percentual que o governo estabelece conforme o tipo de atividade, para só depois aplicar o percentual determinado. Para as empresas mercantis, a regra é de alíquota de 15%. Apesar de menos trabalhoso, não exime da empresa a responsabilidade em entregar os mesmos compromissos acessórios, como: declarações, e arquivos magnéticos relacionados às operações fiscais e administrativas.

Muito complexo, que requer do profissional contábil e do administrador grande conhecimento nas áreas contábil, jurídica e de gestão. Quando a empresa não está obrigada a fazer a contabilidade no lucro real, a opção menos dolorosa, em relação à gestão de tributos, é a opção pelo lucro presumido.

⁵⁸ HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas. São Paulo: Ir Publicações Ltda, 40ª ed. 2015, p. 34.

⁵⁹ Instrução Normativa SRF n.º 28 de 13/06/1978.

⁶⁰ Idem, p.56.

6.3.1 Prejuízo e Base de Cálculo Negativa

Como afirmamos anteriormente, o imposto de renda das pessoas jurídicas dar-se-á pelo resultado denominado de renda, isto é, aumento de riqueza pelo resultado operacional. Entretanto, pode ocorrer que o resultado apurado não seja positivo, ou seja, de aumento de riqueza, mas, negativo. Nesse caso, estamos diante de prejuízo operacional. Mesmo assim, exige o fisco que seja registrado o resultado negativo no LALUR, para eventual apontamento de adições e exclusões no prejuízo. Se continuar negativo após as adições e exclusões, é porque não houve renda, para fins fiscais. Logo, deixa de recolher.

O Dicionário traz a compreensão de prejuízo⁶¹ como sendo: **sm (latpraejudiciu)** **1** Ato ou efeito de prejudicar. **2** Dano que alguém sofreu no seu patrimônio material ou moral. **3** Perda de lucro, certo e positivo, que se deixou de obter.

Já comentamos acima que o período de apuração do IR pode ser anual, com fechamentos antecipados de forma mensal, ou trimestral. Caso um período encerrado tenha sido de lucros e o anterior com prejuízos, deu o fisco a possibilidade de, a partir de 1996, compensar o prejuízo e base de cálculo negativada contribuição social sobre os lucros, no limite de 30% do próprio lucro, com base no artigo 16 da Lei n.º 9.065/1995. Todas essas informações devem constar no LALUR.

Hiromi Hihuhi⁶² comenta da seguinte forma a respeito:

Em relação aos prejuízos fiscais e às bases negativas da CSLL de ano-calendário anteriores não há diferença entre o lucro real trimestral e o balanço ou balancete de suspensão ou redução de pagamento. Ambas as formas de apuração terão que observar o limite de 30% na compensação. A diferença surge nos prejuízos fiscais do ano-calendário em curso. A pessoa jurídica que paga o imposto de renda com base no lucro real trimestral, se apurou prejuízo fiscal no mês de março, a compensação com lucro real dos trimestres seguintes não poderá reduzir o lucro em mais de 30%.

Pode, ainda, a empresa estar obrigada ou optar por tributar o imposto de renda com base no lucro real e optar ainda pela forma anual, antecipando o

⁶¹ Dicionário de Português Online (s.d, s.p). Disponível em: <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=preju%EDzo>. Acesso em: 03 de janeiro de 2016, às 12h45min.

⁶² HIGUCHI, Hiromi. Imposto de Renda das Empresas. São Paulo: IR Publicações Ltda, 40ª ed. 2015, p. 42.

imposto por estimativa ou por balanço de redução ou suspensão. Nesse caso, a compensação do prejuízo no próprio ano é integral.

O mesmo autor assim comenta⁶³:

A pessoa jurídica que paga o imposto de renda paga mensal o imposto de renda pelo cálculo estimado, no balanço ou balancete de suspensão ou no balanço anual em 31 de dezembro, poderá compensar integralmente os prejuízos fiscais e as bases negativas da CSLL de determinados meses do ano calendário com os lucros de outros meses do mesmo ano.

O controle e apuração dos lucros, tanto o cálculo como o controle do saldo de prejuízo a compensar, serão registrados no livro denominado de LALUR.

A alíquota final para a apuração do imposto de renda da empresa será de 15% sobre o resultado, já considerando eventuais adições, exclusões, bem como compensação de prejuízos.

6.3.2 Imposto de Renda das Empresas pelo SIMPLES NACIONAL – Cumulatividade

No sistema simplificado de arrecadação, o IRPJ será pago pela alíquota única entre 0,27% a 0,54%. Na qualidade de empresa com atividade de serviço a alíquota varia entre 0,48% a 0,81%⁶⁴, conforme a faixa de faturamento, de ordem progressiva, no limite de R\$ 3.600.000,00 ao ano.

Imposto de Renda - Não participante do sistema simplificado				Imposto de Renda - Participante do sistema simplificado	
LUCRO REAL		PRESUMIDO		SIMPLES NACIONAL	
Faturamento	X	Faturamento	200,00	Faturamento	200,00
Lucro do período	200,00	Base de cálculo 8%		I.R. Alíquota 0,27%	
Adições ao lucro	2,00				
Exclusões ao lucro	4,00		16,00		
Lucro fiscal	198,00	Alíquota do I.R.	15%	Valor apurado	0,54
I.R. a pagar	29,70	I.R. a pagar	2,40	I.R. a pagar	0,54

O IR é uma exação muito complexa, que requer do contador um conhecimento legislativo amplo. Assim, é inviável uma empresa de pequeno porte optar por esta tributação pelo alto custo financeiro do trabalho profissional.

⁶³ Idem, p. 42.

⁶⁴ Anexos I, II e III. – Anexo IV para atividade de outros serviços, a variação é de 0,16% a 6,12%.

6.4 Contribuição Social

Pelo condão do artigo 149 da Constituição Federal e de algumas Emendas Constitucionais, várias outras contribuições foram instituídas. Entretanto, aventamos sobre a CSLL – Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido. Trata-se de mais uma exação que incide sobre a receita total da empresa, caso a opção de tributação seja pelo lucro presumido, ou sobre o lucro líquido apurado para o período, caso a opção de tributação seja pelo lucro real.

Quando a empresa opta pela tributação do lucro real ou obrigada, o procedimento para apurar a CSLL segue o mesmo tratamento dado ao imposto de renda, ou seja, poderá incorrer em adições e exclusões na base de cálculo da CSLL, para só depois aplicar a alíquota de 9%⁶⁵.

6.4.1 Base de Cálculo Negativa

No título sobre imposto de renda, tratamos sobre base de cálculo negativa – prejuízo fiscal, a qual, desde a publicação da lei 9.065/1995, no seu artigo 16, sintetiza que a o prejuízo fiscal e a base de cálculo negativa possuem a mesma natureza para fins de compensação. Assim como se compensam os prejuízos de período anteriores, pode ser compensada a base de cálculo negativa, para só então apurara CSLL.

6.5 CSLL das Empresas pelo SIMPLES NACIONAL – Cumulatividade

No sistema simplificado de arrecadação, a CSLL será calculada entre 0,31% a 0,54%. Caso a atividade seja de serviço, a alíquota passa a ser entre 0,43% a 0,79%⁶⁶, conforme a faixa de faturamento, de ordem progressiva, no limite de R\$3.600.000,00 ao ano.

Como podemos perceber no quadro abaixo, a CSLL é devida em qualquer das opções de tributação. Na opção pelo lucro real, o cálculo não se dá pelo faturamento da empresa.

⁶⁵ Art. 1º da Lei 9.316/1996.

⁶⁶ Anexos I, II e III da Lei Complementar 123/2006 – outros serviços, o anexo IV varia entre 1,22% a 2,53%.

CSLL - Não participante do sistema simplificado				CSLL - Participante do sistema simplificado	
LUCRO REAL		PRESUMIDO		SIMPLES NACIONAL	
Faturamento	X	Faturamento	200,00	Faturamento	200,00
Lucro do período	200,00	Base de cálculo	24,00	CSLL Alíquota 0,27%	
Adições ao lucro	2,00				
Exclusões ao lucro	4,00				
Base de cálculo	198,00	Alíquota da CSLL	9%	Valor apurado	0,54
CSLL a pagar	17,82	CLSS a pagar	2,16	CSLL a pagar	0,54

Deste modo, nota-se a mesma complexidade do IR, inclusive com a utilização do livro LALUR, controlando o saldo da base de cálculo. A base de cálculo negativa pode ser utilizada, no limite de 30% da base de cálculo positiva, em períodos subsequentes, para só depois aplicar a alíquota de 9%. Microempresa e empresas optantes pelo Simples Nacional, bem como as do lucro presumido estão isentas de apurar a exação pelo livro LALUR, já que o cálculo se dá pelo total de faturamento e total de receitas, respectivamente.

6.6 CPP – Contribuição Patronal Previdenciária

A Seguridade Social é um conjunto integrado de ações de iniciativas dos Poderes Públicos e da Sociedade, que tem como norte maior destinar subsídios à saúde, à previdência e à assistência social⁶⁷. Sobre esse aspecto, o artigo 195 da Constituição Federal, em um rol taxativo, especificou que as empresas também são obrigadas a contribuir:

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: a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; b) a receita ou o faturamento c) o lucro;

Jefferson Aparecido Dias⁶⁸ traz o comentário de Sérgio Pinto Martins:

É a Previdência Social o segmento da Seguridade Social, composta de um conjunto de princípios, de regras e de instruções, destinado a estabelecer

⁶⁷ Art. 194 da Constituição Federal do Brasil.

⁶⁸ DIAS, Jefferson Aparecido. Crime de Apropriação Indébita Previdenciária. São Paulo: Editora Juruá, 4ª ed. 2011, p. 19.

um sistema de proteção sócia, mediante contribuições, que tem por objetivo proporcionar meios indispensáveis de subsistência ao segurado e a sua família, quando ocorrer certa contingência prevista em lei.

A CPP (Contribuição Previdenciária Patronal) está alicerçada pelo dispositivo constitucional acima citado, pois o empregador é obrigado a contribuir para o sistema da seguridade social. No pagamento da CPP praticamente não se distingue entre a empresa tributada pelo lucro real ou lucro presumido, ou seja, a alíquota é de 20% sobre a folha de pagamento da empresa⁶⁹.

Ainda sobre a CPP, desde dezembro de 2011, por meio da Lei 12.546/2011, o governo, sob a política de tentar reduzir a carga tributária incidente sobre a folha de pagamento, vem aplicando a desoneração sobre ela, fazendo com que a empresa possa optar por recolher a previdência com base em um percentual sobre o seu faturamento ou faturamento de terminados produtos. Na legislação atual é de 2,50% e 4,50%⁷⁰, conforme o setor da atividade ou tipo de produto produzido.

6.6.1 CPP das Empresas pelo SIMPLES NACIONAL – Cumulatividade

No sistema simplificado de arrecadação, a CPP será paga na alíquota entre 2,75% a 4,60%. Na qualidade de empresa com atividade de serviço, a alíquota varia entre 4,00% a 7,83%⁷¹, conforme a faixa de faturamento, de ordem progressiva, no limite de R\$3.600.000,00 no ano.

CPP - Não participante do sistema simplificado				CPP - Participante do sistema simplificado	
LUCRO REAL		PRESUMIDO		SIMPLES NACIONAL	
Valor folha de pgto	2.000,00	Valor folha de pgto	2.000,00	Valor folha de pgto	2.000,00
Alíquota patronal	20%	Alíquota patronal	20%	Faturamento	6.000,00
				Alíquota CPP	2,75%
CPP apurada	400,00	CPP apurada	400,00	CPP apurada	165,00
CPP a pagar	400,00	CPP a pagar	400,00	CPP a pagar	165,00

A CPP, paga pelo sistema simplificado, como já afirmado anteriormente, talvez seja a maior vantagem tributária que possa existir dentre os tributos inclusos no Simples Nacional. Desta maneira, não importa o número de

⁶⁹ Art. 11 da Instrução Normativa 8.212/1991.

⁷⁰ Lei 13.161/2015.

⁷¹ Anexos I e II da Lei Complementar 123/2006. Empresas do anexo IV recolhem sobre a folha de pagamento.

empregados existentes na micro ou empresa de pequeno porte, a CPP será sempre paga pelo faturamento dela, em um percentual relativamente baixo, se comparado à alíquota de 20% sobre a folha de pagamento, por exemplo.

6.7 IPI

A disposição legal para a cobrança do IPI está no art. 153, IV e §3º, da Constituição Federal e nos artigos 45 a 51 do Código Tributário Nacional. Entretanto, o Decreto 7.212/2010 procedeu à regulamentação dessa exação.

Imposto sobre produtos industrializados é uma exação cobrada à medida em que o produto adquirido sofre transformação por industrialização, na venda.

Caio Bartine⁷² comenta que recai sobre a industrialização do produto. Neste caso, não basta que se esteja cuidando, pura e simplesmente, do produto *in natura*, sendo necessário que o produto tenha sido industrializado por alguma das partes na operação.

Chimenti⁷³ considera para fins de IPI o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo, tais como a transformação, o beneficiamento, a montagem etc.

A Lei 4.502/1964 traz no seu bojo as operações que sofrem a cobrança do IPI. A tabela de incidência do IPI (TIPI) determina as alíquotas aplicáveis nos mais diversos produtos industrializados, pela classificação do NCM⁷⁴.

Leandro Paulsen⁷⁵ conceitua a operação para sofrer a cobrança desta exação da seguinte forma:

O importante a considerar, aqui, é que o termo industrializado, na norma de competência do art. 153, IV, está no sentido de produto industrializado por um dos contratantes da respectiva operação. Não basta, pois, que simplesmente não se esteja cuidando de produto “in natura”; não basta que o produto tenha sido industrializado em algum momento. É preciso, sim, que se trate de operação com produto que tenha sido industrializado por um dos contratantes. É isso que não incide IPI na venda de produtos por comerciante ao consumidor; neste caso, não há operação com produtos

⁷² BARTINE, Caio. *Prática Tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2ª ed. p. 207.

⁷³ CHIMENTI, Ricardo Cunha. *Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva. 5ª ed. 2002. p. 165.

⁷⁴ Art. 3º Decreto n.º 7.660/2011.

⁷⁵ PAUSEN, Leandro. *Direito Tributário Constituição e Código Tributário a luz da doutrina e da jurisprudência*; Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora. 17ª ed. 2015. p. 279.

industrializados por nenhum deles. A operação com produto industrializado dá-se entre o industrial e um terceiro.

Assim, quando um comerciante adquire um produto de uma fábrica, conclui-se que pagou o IPI, incluindo o valor do imposto no total da nota fiscal de venda por parte do fabricante. Como o comerciante não é contribuinte de IPI porque não industrializa, o valor da exação deve ser lançado como custo de aquisição, ou seja, adicionado no valor da mercadoria adquirida.

Dissemos isso porque o IPI, assim como o ICMS, são impostos não cumulativos, ou seja, o industrial, antes de pagar o IPI sobre a venda, pode se creditar de todos os insumos que foram utilizados no processo de industrialização, para só depois pagar a exação sobre as suas vendas. O que não ocorreu com o comerciante, normalmente.

O CTN, no artigo 49, fundamenta o comentado:

Art. 49 O Imposto é não cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinando período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos neles entrados.

Assim, o industrial terá⁷⁶:

(...) créditos fiscais decorrentes do sistema de apuração de créditos básicos, para distingui-los de outros créditos não associados, diretamente, ao processo de industrialização, ou melhor, dizendo ao princípio da não cumulatividade.

Além dos créditos fiscais, pode o industrial ser beneficiado por outros tipos de créditos, como por exemplo: crédito por incentivos fiscais, crédito presumido, devolução de vendas etc. Já afirmamos que a competência constitucional do IPI pertence à União, que, por meio de leis, decretos e instruções normativas, proporciona a possibilidade de várias outras formas de aproveitamento de créditos.

⁷⁶ Idem, p. 809.

6.7.1 IPI das Empresas pelo SIMPLES NACIONAL – Cumulatividade

No sistema simplificado de arrecadação, o IPI será pago sempre que o objeto de venda seja considerado um produto transformado ou industrializado. A alíquota do IPI é única, 0,50%⁷⁷, no limite de R\$3.600.000,00 no ano.

IPI - Não participante do sistema simplificado				IPI - Participante do sistema simplificado	
LUCRO REAL		PRESUMIDO		SIMPLES NACIONAL	
Valor da compra	100,00	Valor da compra	100,00	Valor da compra	100,00
IPI sobre a compra	10,00	IPI sobre a compra	10,00		
Valor da venda	200,00	Valor da venda	200,00	Valor da venda	200,00
IPI sobre a venda	20,00	IPI sobre a venda	20,00	Alíquota do IPI	0,50%
Valor apurado	10,00	Valor apurado	10,00	Valor apurado	1,00
Valor IPI a pagar	10,00	Valor IPI a pagar	10,00	IPI a pagar	1,00

No cálculo do IPI, no qual a opção seja pelo lucro real, seja pelo lucro presumido, segue as alíquotas estabelecidas na tabela TIPI. Em relação às empresas optantes pelo SIMPLES NACIONAL, não há distinção quanto aos produtos. A alíquota é de 0,50% sobre o faturamento do produto industrializado.

6.8 ISS

O ISSQN – Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, abreviado também como ISS, é uma exação de competência municipal. O artigo 156, inciso III da Constituição Federal do Brasil, estabeleceu tal capacidade aos Municípios e ao Distrito Federal. Para tanto, a base de cálculo será o serviço prestado.

Caio Bartin⁷⁸ observa que a incidência do ISS recai sobre a prestação de serviço de qualquer natureza.

Gustavo da Silva Amaral⁷⁹ entende que o ISS deve ser tributado desta maneira:

Sempre que o objeto de uma relação jurídica for a execução de um esforço humano, susceptível de avaliação econômica, se poderá cogitar a tributação pelo imposto sobre serviço. Daí absolutamente desprovido de base constitucional a tributação do chamado “serviço prestado a si mesmo”.

⁷⁷ Anexo II da Lei Complementar 123/2006.

⁷⁸ BARTINE, Caio. Prática Tributária. São Paulo: Revistas dos Tribunais, 2ª ed. 2013. p 285.

⁷⁹ AMARAL, Gustavo da Silva. Curso de Especialização em Direito Tributário. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009. p. 486.

Nas palavras do autor em comento, não dá para imaginar o esforço humano para execução de um serviço sem que haja uma avaliação econômica, no sentido de uma relação jurídica estabelecida com terceiro, dando origem, assim, à base de cálculo para a cobrança do ISS.

Este imposto surgiu em substituição ao antigo Imposto da Indústria e Profissões, pela reforma tributária que houve em 1965, Emenda Constitucional de nº 18⁸⁰.

A Lei Complementar 116/2003 estabeleceu critérios a serem seguidos para fins da cobrança e procedimento dessa exação. Importante destacar que a referida lei em comento possui um rol de serviços que incidem a cobrança do ISS. A lei não estabeleceu nenhum critério para compensar ISS já cobrado em cadeia de serviços anteriores. Assim, é cobrada sobre o total do serviço, salvo algumas atividades, como por exemplo, serviço da construção civil, que deverá ser excluído da base de cálculo desse imposto o material empregado na execução do trabalho⁸¹.

Objeto de constante questionamento é saber, sede fato, o tipo de serviço está sobre a esteira do ISS (Município) ou do ICMS (Estados). Empresas fora do sistema simplificado de arrecadação – SIMPLES NACIONAL – possuem muito mais dificuldades em interpretar determinadas situações quanto à aplicação legislativa do ISS. Além disso, vale lembrar que sua alíquota não poderá ultrapassar a 5%⁸².

6.8.1 ISS das Empresas pelo SIMPLES NACIONAL – Cumulatividade

No sistema simplificado de arrecadação, o ISS será pago conforme a condição legislativa dada ao serviço. Caso seja tributado normalmente o serviço, haverá a cobrança da exação na alíquota única do sistema simplificado, que será entre 2% a 5%, conforme a faixa de faturamento, de ordem progressiva, no limite de R\$3.600.000,00 no ano.

⁸⁰ HUNG TsaiMeng e MARAGNO, Luciano Cahin. ISS. São Paulo: Iob. 2010. p.5.

⁸¹ Art. 7º, § 2º, I da Lei Complementar 116/2003.

⁸² Art. 8º, II da Lei Complementar 116/2003.

ISS - Não participante do sistema simplificado				ISS - Participante do sistema simplificado	
LUCRO REAL		PRESUMIDO		SIMPLES NACIONAL	
Valor do serviço	200,00	Valor do serviço	200,00	Valor do serviço	200,00
ISS alíquota 3%	6,00	ISS alíquota 3%	6,00	ISS alíquota	3,00%
ISS apurado	6,00	ISS apurado	6,00	ISS apurado	6,00
ISS a pagar	6,00	ISS a pagar	6,00	ISS a pagar	6,00

Podemos perceber que o legislador, ao estabelecer a forma de recolhimento do ISS em relação ao sistema do Simples Nacional, não possibilitou nenhum tipo de benefício, pois, praticamente a alíquota sugerida pela Lei Complementar 116/2003 é a mesma da estabelecida na Lei Complementar 123/2006.

7 VEDAÇÃO A OUTRAS FORMAS DE ASSOCIATIVISMO

Até 2008, quando ocorreu alteração da Lei Complementar 123/2006, a única forma de associativismo autorizada para micro e empresas de pequeno porte era o consórcio. Todavia, seguia o pressuposto estabelecido na Lei das S.A. Com a vigência da Lei Complementar 123/2006, a partir de 2008, deixou claro o legislador que o associativismo só é possível por meio da sociedade de propósito específico.

7.1 Associativismo de Micro e Pequenas Empresas na Forma de Consórcio – Impossibilidade

O artigo 56 original da Lei Complementar 123/2006⁸³, no seu caput, deixava bem claro que o associativismo só era possível na forma de consórcios de empresas. Em maio de 2008, pelo Decreto do Executivo Federal de n.º 6.451/2008, regulamentou o artigo em comento, especificando que somente microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional poderiam participar do consórcio de micro e pequenas empresas (art. 1º); que microempresas ou empresas de pequeno porte não poderiam participar simultaneamente de mais de um consórcio simples (§1º do art. 1º); que o consórcio só poderia ser criado para venda ou compra, nunca concomitantemente, salvo no caso de insumos para industrialização (§ 2º do art. 1º); que cada associada era responsável pela emissão do documento de venda em relação a sua quota parte (§ 5º do art. 4º); dispunha, ainda, de autorização por parte da fazenda estadual sobre determinados procedimentos para emissão de documentos fiscais relacionados ao consórcio de micro e pequenas empresas.

Como já visto no capítulo de estudos sobre consórcios, a Lei 6.404/1976 determina o procedimento para criação de associações por consórcio, mas não faz menção alguma sobre micro e pequenas empresas, até porque não há competência para isso. Afinal, trata a lei sobre Sociedade Anônima. Assim, pelo decreto em comento, o Executivo Federal especificou o procedimento de consórcio feito por empresas dos portes em questão.

⁸³Art. 56. As microempresas ou as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional poderão realizar negócios de compra e venda de bens, para os mercados nacional e internacional, por meio de consórcio, por prazo indeterminado nos termos e condições estabelecidos pelo Poder Executivo federal.

Ocorre que a Lei Complementar 128/2008 deu uma nova redação ao art. 56⁸⁴ da Lei Complementar 123/2006, excluindo o termo consócio e incluindo o termo sociedade de propósito específico, no caput do artigo e seus parágrafos.

Essa alteração ocorreu em 14 de dezembro de 2008, data superior à data do regulamento do Decreto 6.451/2008, que era de maio de 2008. Com isso, tornou-se sem efeito o referido decreto, pois, além de publicado em data anterior ao novo texto de lei, sequer esse o novo enunciado fez menção específica de SPE na forma de Consórcio, que não seja para fins de acesso a serviços especializados em segurança e medicina do trabalho⁸⁵.

Maria Cristina Vidotte Blanco Tarrega⁸⁶ comenta:

A cooperação de empresários, na qualidade de associação consorcial sem vínculo subordinativo entre os associados, recebe, no ordenamento legislativo brasileiro, a forma de consórcio de Empresas. É o único contrato típico dessa natureza previsto em lei no Brasil.

Nas palavras da autora, o consórcio nada mais é que uma forma de junção; associação de empresários com todos os elementos jurídico-econômicos, mas sempre guardando a independência entre as empresas participantes, por exemplo: na gestão interna, cada participante tem a sua autonomia, sem relação de interferência entre demais participantes. Com isso, a autonomia das empresas é fator substancial em contratos de consócios.

Como bem aponta a autora, este tipo de associação está fundamentado na Lei 6.404/1976, art. 278, que versa:

Art. 278. As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste Capítulo. § 1º O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade. § 2º A falência de uma consorciada não se estende às demais, subsistindo o consórcio com as outras contratantes; os créditos que porventura tiver a falida serão apurados e pagos na forma prevista no contrato de consórcio.

⁸⁴ Art. 56. As microempresas ou as empresas de pequeno porte poderão realizar negócios de compra e venda de bens e serviços para os mercados nacional e internacional, por meio de sociedade de propósito específico, nos termos e condições estabelecidos pelo Poder Executivo federal.

⁸⁵ Art. 50 da Lei Complementar 123/2006.

⁸⁶ TARREGA, Maria Cristina Vidotte Blanco. Associações Consorciais. São Paulo: Manole, 2004. p. 97.

8 ASPECTOS TRIBUTÁRIOS RELEVANTES DA SPE DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

Empresas enquadradas no regime simplificado de arrecadação – Simples Nacional – obedecem, por disposição constitucional, a um sistema tributário mais brando. Isso não significa dizer que deixarão de pagar determinados tributos. O que há é uma simplificação quanto à forma de se apurar e o seu recolhimento. Contudo, associação de micro e empresas de pequeno porte, instituída na forma de SPE, é tratada como empresa de grande porte. Além disso, Na transação de mercadorias entre associada e associação é considerada como operação de venda normal.

8.1 SPE de Micro e Pequenas Empresas – Sistema de Tributação

O artigo 56 da Lei Complementar 123/2006, alterada pela Lei Complementar 128/2008, e, recentemente, pela Lei Complementar 147/2014, deu fundamento para que seja criada associação de micro e pequenas empresas na forma de SPE, retirando do ordenamento a possibilidade de criar associação por consórcios, salvo para caso de acesso a serviço de medicina no trabalho.

A associação, na regra geral, goza de natureza jurídica de empresa conforme disposição legal. Como estudado no capítulo dois o legislador não trouxe a especificidade quanto à configuração do contrato, mas deixou claro que se deve seguir os preceitos de “limitada”, seguindo disposições dos artigos 1.052 a 1.083 do Código Civil.

A condição de formação da SPE por um contrato de “limitada” implicará, efetivamente, nas regras estabelecidas entre os associados, no que tange ao nosso propósito, dos eventuais lucros incidentes sobre o resultado da SPE, pois antes de oferecer os lucros às associadas, deve seguir todos os procedimentos para calcular o IR e a CSLL, como vimos no capítulo 6.5.

8.2 Aspectos Tributários e Correlacionados Identificados na SPE de Micro e Pequenas Empresas

Após o resumo acima, adentramos quanto ao aspecto tributário, influenciados pelo que já expusemos até agora e, concomitantemente, analisamos os parágrafos do artigo 56 da Lei Complementar 123/2006, de natureza fiscal, pois,

também como já citado anteriormente, a SPE de micro e pequenas empresas será obrigatoriamente tributada pelo Lucro Real, tributando as exações indiretas, com possíveis créditos sobre determinadas aquisições antes do pagamento calculado sobre as receitas e faturamento (PIS, COFINS, ICMS, ISS, IPI): princípio da não cumulatividade, bem como o pagamento sobre a renda apurada (IRPJ e CLSS).

Sobre o aspecto tributário, reza o artigo 56 da LC 123/2006:

Art. 56. As microempresas ou as empresas de pequeno porte poderão realizar negócios de compra e venda de bens e serviços para os mercados nacional e internacional, por meio de sociedade de propósito específico, nos termos e condições estabelecidos pelo Poder Executivo federal.

§ 1º (...)

§ 2º (...)

I – (...)

II - terá por finalidade realizar:

a) operações de compras para revenda às microempresas ou empresas de pequeno porte que sejam suas sócias;

b) operações de venda de bens adquiridos das microempresas e empresas de pequeno porte que sejam suas sócias para pessoas jurídicas que não sejam suas sócias;

III – poderá exercer atividades de promoção dos bens referidos na alínea b do inciso II deste parágrafo;

IV – apurará o imposto de renda das pessoas jurídicas com base no lucro real, devendo manter a escrituração dos livros Diário e Razão;

V – apurará a COFINS e a Contribuição para o PIS/Pasep de modo não-cumulativo;

VI – exportará, exclusivamente, bens a ela destinados pelas microempresas e empresas de pequeno porte que dela façam parte;

VII – (...)

VIII – deverá, nas vendas às microempresas ou empresas de pequeno porte que sejam suas sócias, observar preço no mínimo igual ao das aquisições realizadas para revenda; e

IX – deverá, nas vendas de bens adquiridos de microempresas ou empresas de pequeno porte que sejam suas sócias, observar preço no mínimo igual ao das aquisições desses bens.

§ 3º A aquisição de bens destinados à exportação pela sociedade de propósito específico não gera direito a créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

§ 4º (...)

§ 5º (...)

I – (...)

II – (...)

III – (...)

IV – (...)

V – (...)

VI - exercer a atividade vedada às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional.

§ 6º (...)

§ 7º O Poder Executivo regulamentará o disposto neste artigo até 31 de dezembro de 2008.

8.3 SPE de Micro e Pequenas Empresas Criadas para Operação de Compra para Revenda às Associadas, Revendas de seus Próprios Bens e Promoção destes

Como visto no artigo acima descrito, o legislador deixa claro que a SPE, criada por micro e empresas de pequeno porte, será para: (i) aquisição de bens para revenda às associadas; (ii) revenda de produtos das associadas e (iii) praticar atividade de promoção de bens das associadas.

Assim, em uma leitura rápida do enunciado, pode-se ter a impressão de que a associação de propósito específico deve ser criada apenas para cada um dos fins acima enumerados. Entretanto, não se pode vincular a leitura como o termo “sociedade de propósito específico”. Se assim o fizer, erroneamente interpretar-se-á que a sociedade ou será de compra para revendas às associadas, ou revenda das associadas, ou de praticar atividades de promoção de bens das associadas. O que a lei não restringe, não compete ao interprete assim fazer. Logo, perfeitamente legal a criação de uma SPE de micro e pequenas empresas, bem como praticar as três atividades identificadas no bojo do artigo, ou seja: (i) aquisição de bens para revenda às associadas; (ii) revenda de produtos das associadas e (iii) praticar atividades de promoção de bens das associadas.

8.3.1 Atividade de Compra para Revenda às Associadas

A alínea “a” inciso II § 2º do artigo 56, da Lei Complementar 123/2006 determina que a SPE formada de micro e pequenas empresas pode realizar operação de compra para revenda às associadas. O legislador não especificou quais as operações de vendas que ela pode fazer. Nesse caso, temos o entendimento de que não há limitação quanto ao tipo de compras. Contudo, deve-se respeitar a própria relação da atividade da empresa associada com associação, pois, do ponto de vista legal, são duas personalidades jurídicas e distintas umas das outras.

Partimos do pressuposto de que a SPE de micro e pequenas empresas é obrigada a tributar pelo lucro real. Sendo assim, necessariamente seguirá as regras estabelecidas no Decreto 3.000/1999, no caso em questão, o artigo 299, que traz:

Art. 299. São operacionais as despesas não computadas nos custos, necessárias à atividade da empresa e à manutenção da respectiva fonte produtora (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47). § 1º São necessárias as despesas pagas ou incorridas para a realização das transações ou operações exigidas pela atividade da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 1º). § 2º As despesas operacionais admitidas são as usuais ou normais no tipo de transações, operações ou atividades da empresa (Lei nº 4.506, de 1964, art. 47, § 2º).

Para que os gastos sejam considerados como operacionais e, por conseguinte, dedutíveis para fins da Base de Cálculo de Imposto de Renda e da CSLL, devem ser essencialmente ligados à atividade da empresa, neste caso, da SPE e não das associadas. Caso contrário, serão tratados como gastos indedutíveis, havendo a necessidade de tributá-los pela adição ao LALUR, como vimos na página 47.

8.3.2 Atividade de Revenda de Bens das Associadas

A alínea “b” inciso II § 2º do artigo 56, da Lei Complementar 123/2006 normatiza que a associada vier a praticar a venda normal à associação. Esta recebe o produto da associada que os venderá para empresas não associadas. O Legislador não especificou como seria essa venda. Logo, a associação pode vender os produtos para qualquer tipo de empresa: empresas optantes pelo Simples Nacional, empresas fora do sistema do Simples Nacional, entidades devidamente regulamentadas (com inscrição no CNPJ). Importante, ainda, observar o legislador deixou bem claro que a associação não poderá vender as pessoas físicas.

8.3.3 Da Atividade de Promoção de Bens das Associadas

O item III alínea “b” inciso II § 2º do artigo 56, da Lei Complementar 123/2006 comenta que a associação poderá exercer atividade de promoção de bens das associadas. O legislador contempla que a associação pode exercer toda ação que tenha por objeto a promoção de bens.

Neste sentido, importante definir bens⁸⁷:

⁸⁷ Dicionário de Português Online. Disponível em: <http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=bens>. Acesso em: 10 de janeiro de 2016, às 14h00min.

O que é propriedade de alguém. **2** Possessão, propriedade, domínio. **Bens de consumo:** produtos industriais destinados diretamente ao consumo pela população. **Bens de mão-morta:** bens inalienáveis. **Bens de morgado:** o mesmo que **bens vinculados**. **Bens de produção:** produtos industriais que se destinam à criação de outros produtos, como, por exemplo, máquinas e equipamentos (...).

Essa promoção de bens tem relação com o objeto das associadas, gastando conjuntamente recursos com propagandas e outras despesas correlacionadas às vendas desses bens. Trata-se de uma espécie de centralização desses gastos, sejam por meio de *marketing* e brindes etc. Com isso, pressupõe-se uma redução desses gastos, em comparação aos custos individuais por parte das associadas.

8.3.4 A Obrigatoriedade de a SPE de Micro e Pequenas Empresas ser Tributada pelo Lucro Real

O item IV alínea “b” inciso II § 2º do artigo 56, da Lei Complementar 123/2006 versa que a associação deverá ser tributada pelo lucro real, com todas as suas peculiaridades. Assim, tem-se aqui ao não cumprimento do princípio constitucional de favorecimento das atividades de micro e empresas de pequeno porte, pois apesar da associação ser voltada para atender aos interesses de associadas optantes pelo sistema simplificado de arrecadação, o legislador não estendeu o benefício à SPE de micro e pequenas empresas. Isso nos remete ao estudo anterior de que a associação deverá apurar o Imposto de Renda da pessoa jurídica, bem como a contribuição social sobre o lucro líquido com base nos resultados operacionais da associação.

Em nossos estudos já sintetizamos quanto à forma e ao procedimento de apurar tão complexas exações (IR e CSLL). A SPE deverá seguir o que dispõe o Decreto 3.000/1999, haja vista que, na condição de associação, mas com natureza jurídica de empresa privada, devem-se seguir todos os pressupostos legislativos estabelecidos às empresas tributadas pelo lucro real. No caso de associações de SPE, sequer há a possibilidade de optar pelo sistema tributário do lucro presumido.

8.3.5 A Obrigatoriedade de Apuração do PIS e da COFINS de Forma Não Cumulativa

O item V alínea “b” inciso II § 2º do artigo 56, da Lei Complementar 123/2006 obriga a apuração do PIS e COFINS de forma não cumulativa.

Relatamos, no título anterior, que o legislador vinculou a tributação na SPE de micro e empresas de pequeno porte pela forma do lucro real. Assim, em relação ao PIS e COFINS, impôs também que a tributação será de forma não cumulativa, ou seja, dependendo do tipo de bem objeto da venda, se creditará do PIS e COFINS nas aquisições de mercadorias para revendas ou insumos de produção, compensando-os antes de pagar o que foi apurado sobre as receitas.

Caso a associação venda produtos das associadas, também se creditará, pois o legislador considerou a entrega dos produtos dos associados à associação como se fosse uma aquisição normal.

Como acontece em relação ao imposto de renda e à contribuição social sobre o lucro líquido, no que tange ao aspecto tributário, recolher tais exações na forma de lucro presumido pode ser mais favorável ao contribuinte. Entretanto, também não deu o legislador esta opção às associações de SPE de micro e empresa de pequeno porte.

Planilha demonstrativa		
Tributos que incidem na SPE de micro e pequenas empresas		
UNIÃO	ESTADO	MUNICÍPIO
PIS	ICMS	ISS
COFINS	--	--
IR	--	--
CSLL	--	--
Tributos diretos e indiretos – SPE		

Temos, acima, o demonstrativo dos tributos de uma forma sintética que se sujeita a SPE formada de micro e empresa de pequeno porte.

8.3.6 Preço no Mínimo de Venda da SPE à Associada

Pelo item VIII alínea “b” inciso II § 2º do artigo 56, da Lei Complementar 123/2006, o legislador anota que a associação não poderá vender produto que ela adquiriu de terceiro e revender com um preço maior para a sua

associada em relação à revenda para empresas não sócias. Acreditamos que a ideia central do legislador tenha sido em estabelecer uma segurança ao associado para não ser prejudicado em benefício da associação. Assim, caso a associação compre um determinado produto e a revenda ao associado, deverá o preço ser, no mínimo, igual ao preço da aquisição.

O legislador utilizou o termo: preço mínimo igual. Nesse caso, afasta-se a possibilidade de venda por preço menor, firmando-se em outras duas condições possíveis de preço: (i) igual ou (ii) maior. É claro que como veremos adiante, na formação do preço para revenda, necessariamente serão obrigados a compor o preço de venda os custos e os tributos. Ao adicionar pelo menos estes dois elementos citados, já se tem o preço de revenda maior do que o preço de aquisição. Deste modo, descabido imaginar que a associação poderia vender por um preço inferior ao da aquisição às associadas, pois certamente tal procedimento acarretaria um prejuízo econômico na associação, sendo sustentado pelos próprios associados na proporção das suas respectivas participações, sem mencionar a possibilidade de interpretação por parte dos órgãos fiscalizadores de prática de sonegação, vendendo produtos abaixo do custo.

8.3.7 Preço de Aquisição das Associadas

O item IX alínea “b” inciso II § 2º do artigo 56, da Lei Complementar 123/2006 determina que a revenda de bens das associadas à associação deverá observar, no mínimo, o preço da aquisição. Nesse ponto, é importante destacar que o legislador especificou que a associação, também, em hipótese alguma, poderá vender o produto inferior ao preço que adquiriu das associadas. Evidentemente, a associação possui natureza jurídica própria das associadas e deve, assim, no preço, incluir os custos, os tributos e, até mesmo, a margem de lucro, sem dizer a possibilidade de interpretação por parte dos órgãos fiscalizadores de prática de sonegação, vendendo produtos abaixo do custo.

8.3.8 Exportações Feitas pela SPE

O artigo 153 inciso II⁸⁸ da Constituição Federal do Brasil dá competência para que a União institua exação sobre a exportação.

Coaduna o artigo 23 do CTN que o imposto é de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados, tendo como fato gerador a saída destes do território nacional.

Segundo Leandro Pausen⁸⁹ e Fátima Fernandes Rodrigues de Souza definem que para existir o conceito de exportação [...] interessa é que esteja saindo em virtude de exportação, isto é, para o fim de integrar-se à economia interna de outro país.

O artigo 13, § 1º, III⁹⁰, vedou expressamente que a exação em comento seja paga dentro do sistema simplificado de tributação – SIMPLES NACIONAL. Dessa forma, caso uma micro ou empresa de pequeno porte exporte, será obrigada a recolher o imposto em documento próprio, nos termos da lei vigente, quando exigido.

8.3.9 Créditos dos Tributos pela Exportação Feita pela SPE

O § 3º do artigo 56, da Lei Complementar 123/2006 vedou expressamente que a associação possa se creditar de tributos sobre as aquisições destinadas às exportações daqueles abrangidos pelo SIMPLES NACIONAL (ICMS, PIS e COFINS). Nesse caso, o princípio da não cumulatividade estabelecido na alínea V, inc. b, § 2º do mesmo artigo é afastado, ou seja, se a associação resolver exportar um determinado produto, não poderá se creditar das aquisições que deram

⁸⁸ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] II – exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

⁸⁹ PAUSEN, Leandro. Direito Tributário Constituição e Código Tributário a luz da doutrina e da jurisprudência; Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora 17ª ed. 2015. p. 696

⁹⁰ Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições [...]

§ 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;

origem às exportações. Assim, sendo esse mesmo produto tributado pelo PIS e COFINS na exportação, pagará o que foi apurado pela venda. Em uma visão hipotética de não haver isenção de PIS, COFINS E ICMS, essas exportações não se creditam das referidas exações sobre os produtos que fizeram parte da composição do produto final de venda.

O ICMS também incide sobre as exportações. Entretanto, a própria Constituição Federal deu competência para que cada Estado legisle sobre ele. Melhor dizendo, em matéria de ICMS, sobre a cumulatividade ou não cumulatividade, deve-se atentar para normas de competência estadual.

8.3.10 Importação de Bens pela Associação de SPE

O legislador não fez menção se a SPE de micro e pequenas empresas poderia ou não importar produtos para revenda às associadas e não associadas.

Sendo assim, entendemos que a associação poderá importar desde que obedeça toda a legislação própria, bem como recolha todos os tributos pertinentes ao desembaraço aduaneiro, cujo o objeto seja o que especificamos anteriormente.

9 OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS DA SPE

O legislador fez a opção de tratar da associação de micro e empresas de pequeno porte, sob o aspecto tributário, como sendo uma entidade de grande porte. Os participantes, por determinação legal, devem ser todos optantes pelo Simples Nacional. Contudo, a associação não poderá participar do sistema simplificado. Isso acarreta grandes problemas, pois a SPE deverá entregar todos os compromissos acessórios, como se fosse uma grande corporação empresarial.

9.1 Reflexo Tributário Acessório da SPE

Importante salientarmos que a associação, em termos tributários, está obrigada a tributar na forma de lucro real; apurar o PIS e COFINS de forma não cumulativa; e seguirá legislação do ICMS, na forma com que cada Estado estabelecer. Nessa esteira, todas as obrigações acessórias impostas às grandes empresas a ela também se submete, como exemplo, citamos as obrigações mais complexas e as eventuais sanções por parte dos entes fiscalizatórios, em caso de falta de entrega ou o seu atraso.

9.2 DCTF

A DCTF – Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – é a declaração exigida de todos os contribuintes de tributos federais. Foi instituída pela instrução normativa SRF de n.º 126, de 30/10/1998. Hoje, a DCTF é apresentada de forma mensal, sempre que o contribuinte apure os tributos de competência da União. A atual instrução normativa de n.º 1.599/2015 determina que a entrega seja sempre no 15º dia útil do segundo mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, com multa mínima de R\$ 500,00 para empresas ativas ou 2% do valor do imposto declarado, no limite de 20%⁹¹.

9.3 DIRF

A DIRF é a Declaração de Imposto de Renda Retido na Fonte, fundamentada pela IN. SRF de n.º 670, de 21/08/2006. Consiste na obrigatoriedade

⁹¹ Art. 7º da Instrução Normativa 1.599/2015.

de entregá-la todas as vezes que houver, de alguma forma, a retenção de impostos federais por parte do contribuinte. A atual instrução normativa de n.º 1.587/2015, determina que a entrega será sempre até o último dia do mês de fevereiro do ano subsequente ao fato gerador, com multa mínima de R\$ 500,00 para empresas ativas⁹².

9.4 SPED Contribuições

A Instrução Normativa RFB nº 1.280 de 13 de Julho de 2012 alterou a Instrução Normativa RFB nº 1.252, de 1º de março de 2012, que dispõe sobre a Escrituração Fiscal Digital da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e da Contribuição Previdenciária sobre a Receita (EFD-Contribuições). Consiste na escrituração e declaração digital das contribuições em comento. Sua obrigatoriedade é mensal. A não observância quanto ao prazo legal de entrega acarreta multa de R\$ 500,00 por mês calendário, para empresas que apuram as contribuições pelo lucro presumido e R\$ 1.500,00 por mês calendário, para empresas tributadas pelo lucro real⁹³.

9.5 SPED Contábil

SPED Sistema Público de Escrituração Digital foi instituído pelo Decreto nº 6.022, de 22 de janeiro de 2007, fazendo parte do Programa de Aceleração do Crescimento do Governo Federal, com pressuposto de agilizar informações entre o fisco e contribuinte. Antes, os demonstrativos contábeis exigidos pela Lei 6.404/1976 eram praticamente impressos e guardados pelo prazo prescricional de 5 anos. Com esse sistema, as informações, após envio do arquivo de forma magnética ao fisco, já ficam disponíveis para os entes fiscalizatórios utilizar como lhes convier.

Assim, Balanços, Balancetes, Demonstrações de Resultados e Demonstração de Lucros das Empresas já ficam em poder dos fiscos.

Todas as empresas de natureza mercantil são obrigadas a entregar este arquivo magnético. Seja empresas optantes pelo lucro real, seja empresas pelo lucro presumido. Deste modo, as empresas de lucro presumido entregam caso tenha

⁹² Art. 1º da Instrução Normativa 197/2002.

⁹³ Art. 57 Lei 12.873/2013.

utilizado a contabilidade para apurar e distribuir lucros no período envolvido. A não observância quanto ao prazo legal de entrega acarreta multa de R\$ 500,00 por mês calendário, para empresas que apuram as contribuições pelo lucro presumido e R\$ 1.500,00 por mês calendário, para empresas tributadas pelo lucro real⁹⁴.

9.6 SPED ICMS

A EFD também é integrante do projeto SPED no Estado de São Paulo. Sua previsão está no Decreto 6.022/2007, promovendo a integração entre os fiscos federal, estaduais do Distrito Federal, dos municípios e dos órgãos controladores.

Consiste em informações pertinentes ao ICMS. Entretanto, pela integração entre os fiscos, praticamente não diferencia quanto aos registros de documentos fiscais no SPED/ICMS. Assim, os 27 Estados podem partilhar de informações, inclusive os Municípios. Mesmo com o arquivo magnético comentado, muitos estados exigem outros documentos complementares. A obrigatoriedade é mensal. A não observância quanto ao prazo legal de entrega acarreta multa de R\$ 500,00 por mês calendário, para empresas que apuram as contribuições pelo lucro presumido e R\$ 1.500,00 por mês calendário, para empresas tributadas pelo lucro real⁹⁵.

9.7 Obrigações Acessórias para Empresas Optantes pelo Simples Nacional

Empresas enquadradas como micro ou empresas de pequeno porte, na condição de recolher os tributos pelo simples nacional, salvo algumas exceções, não são obrigadas a entregar muitas das obrigações acima citadas, o que dá certa tranquilidade ao empresário, pois exige do contador um esforço menor, e, por conseguinte, um custo administrativo menor.

Do ponto de vista tributário, em relação aos compromissos acessórios, na regra geral, empresas optantes pelo Simples Nacional possuem, praticamente, dois tipos de declaração a entregar aos entes públicos. Uma delas é a DeSTDA, a qual passa a ser entregue de forma mensalmente, em respeito às novas exigências da Emenda Constitucional 87/2015.

⁹⁴ Art. 57 Lei 12.766/2012.

⁹⁵ Lei 12.873 de 2013.

Planilha demonstrativa	
Compromissos acessórios	
Não participante do sistema simplificado	Participante do sistema simplificado
DCTF	DEFIS
DIRF	DeSTDA
SPED CONTRIBUIÇÕES	--
SPED CONTÁBIL	--
SPED ICMS	--

O quadro ilustrativo dá a dimensão clara da quantidade de compromissos acessórios que envolvem empresas fora e dentro do sistema do Simples Nacional. Isso acarreta um custo contábil muito mais elevado em relação às empresas optantes pelo Simples Nacional.

Após apontarmos todas as obrigações acessórias que são obrigadas as empresas fora do sistema do Simples Nacional a entregar, por conseguinte, a SPE de micro e empresas de pequeno porte, fato que não ocorre com a associada que entregará a DEFIS – Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais: trata-se de uma declaração simplificada, com dados contábeis da empresa, bem como o faturamento que serviu de base para o recolhimento das exações que incorporam o sistema simplificado de arrecadação⁹⁶. A obrigatoriedade é anual, com multa mínima de R\$ 200,00 pela inobservância.

No âmbito dos Estados, frente à Emenda Constitucional 87/2015, assim como operações com antecipação do ICMS, as micro e empresas de pequeno porte devem recolher o ICMS de operação de mercadoria a consumidor final localizado em outra unidade federativa, sobretudo em relação ao comércio eletrônico, fora do sistema simplificado de arrecadação e entregarem a DeSTDA – Declaração de Substituição Tributária, Diferencial de Alíquotas e Antecipação – obrigação acessória a ser cumprida pelas empresas optantes pelo Simples Nacional a partir de 2016, de forma mensal⁹⁷. No Estado de São Paulo a regulamentação da DeSTDA se deu pela portaria CAT 23/2016.

Contudo, o STF, por liminar, suspendeu as regras estabelecidas no convênio CONFAZ 93/2015, por entender que as regras é um verdadeiro entrave para o desenvolvimento do mercado brasileiro.

⁹⁶ Resolução CGSN n.º 94 e Lei Complementar 123.

⁹⁷ Ajuste SINIEF 12/2015.

10 FATORES TRIBUTÁRIOS RELEVANTES TIDOS COMO POTENCIAIS INIBIDORES SPE DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

Na forma como está a lei, é exigido, por parte da associação de micro e empresas de pequeno porte, o recolhimento de tributos, quando praticar atividade mercantil com a associação. Igual modo se a associação assim o fizer. Se incluídos os custos operacionais, bem como os tributos nos respectivos custos das mercadorias a serem negociados, o valor encontrado, para ambas, poderá inibir qualquer operação do tipo. De um lado, a forma simplificada de arrecadação. Do outro, a associação, obrigada a recolher na forma não cumulativa os tributos indiretos.

10.1 Compra pela SPE de Micro e Pequenas Empresas, sendo Revendidas às Associadas

Vimos, em nossos estudos, a complexidade que envolve os tributos, sejam direitos, ou indiretos, além das obrigações acessórias que lhes cercam e a magnitude legislativa envolvida.

Pois bem, quando o legislador deu a possibilidade de se criar associações de SPE, o intuito maior era de que haveria uma grande adesão por partes das micro e empresas de pequeno porte em estabelecer associações na forma de SPE. Além da pouca publicidade para o caso em questão, da forma com que se encontra a lei, não nos parece, pelo menos do ponto de vista de custo tributário, uma boa solução para incrementos de vendas, bem como mecanismo para enfrentar crises econômicas, pois, exigindo que PSE formada de micro e empresas de pequeno porte seja tributada pelo luro real e de forma não cumulativa dos impostos indiretos, haverá um aumento considerável do valor do produto adquirido pela associação e revendido aos associados.

Ao determinara alínea “a” do inciso II d do § 2º do art. 56 da LC 13/2006, que terá a finalidade de realizar operações de compras para revendas às microempresas ou empresas de pequeno porte que sejam suas sócias, utilizando o método não cumulativo do PIS, COFINS, ICMS e IPI nesta mesma venda, criou-se, aqui, um inibidor de formação de SPE de micro e empresas de pequeno porte.

Com o título ilustrativo, suponhamos a formação de uma SPE com três microempresas, cada qual com a sua capacidade de gerar fluxo de caixa de maneira independente: microempresas “A”, “B” e “C”.

Quando o produto de revenda é adquirido de forma individualizada, poderá haver vendas às microempresas com preços diferentes por parte do mesmo fornecedor. Entretanto, pela associação, a negociação por um preço melhor poderá ser conseguido, afinal, há uma negociação única para três empresas, sendo um dos intuitos do legislador.

Imaginemos que pela associação o preço do produto “X” tenha sido de R\$ 180,00. Assim, a associação tem o preço inicial para revender às associadas.

Como mencionado anteriormente, a SPE de micro e pequenas empresas é obrigada a tributar observando a não cumulatividade dos tributos indiretos: PIS, COFINS e ICMS. Nesse caso, para que a associação não incorra em defluxo de caixa, deverão tais tributos ser adicionados ao preço de repasse. Sobre esse aspecto, utilizamos o sistema de preço denominado de *mark-up*⁹⁸, que se trata de um percentual colocado sobre o custo da mercadoria para se chegar ao preço de venda, como: percentual de impostos, despesas fixas, margem de lucro.

Seguindo o princípio da não cumulatividade, do valor de compra, devem ser excluídos do seu custo os tributos não cumulativos: PIS, COFINS e ICMS, ou seja, encontrar o valor efetivo da mercadoria, descontando estes dos débitos da venda. Pelo método do *mark-up*, caso a associação não adicione margem de lucro no preço de revenda aos associados, o preço encontrado será o mesmo. Contudo, trata-se de procedimento utópico, afinal, pela autonomia da SPE, necessariamente deverá adicionar margem de lucro no preço de repasse, com os tributos também calculados sempre pelo preço final do produto.

Apontamos, aqui, o primeiro empecilho para criação de SPE de micro e empresas de pequeno porte que tenha por objeto adquirir produtos repassando aos seus associados. Conclui-se, então que não há vantagem alguma, salvo havendo uma negociação de preço com fornecedores fora dos padrões normais (desconto excessivo) para poder compensar a carga tributária na SPE.

⁹⁸ Margem bruta e mark-up: entenda a diferença entre os dois. Disponível em: <http://www.ecrconsultoria.com.br/biblioteca/artigos/gestao-financeira/margem-bruta-e-mark-entenda-a-diferenca-entre-os-dois>. Acesso em: 03 de janeiro de 2016, às 10h45min.

Planilha demonstrativa			
Valor da compra de forma individualizada - sem passar pela associação			
Empresas	Valor produto] aquisição direta do fornecedor não participante do regime simplificado	
Associadas	adquirido		
Empresa A	200,00		
Empresa B	185,00		
Empresa C	190,00		
Aquisição direta pela Associação dos mesmos produtos - valor unitário Valor da compra feita pela associação, com valor negociado abaixo das compras individualizadas			
SPE	Preço adquirido] aquisição direta do fornecedor não participante do regime simplificado	
preço adquirido para revender	180,00		
Formação do preço de revenda às associadas, com repasse dos tributos indiretos efeitos da não cumulatividade - Art. 56 da LC 123/2006			
		preço final apurado	
Valor da compra	180,00	preço do produto	130,95
credito PIS(1,65%)	2,97	PIS (1,65%)	2,97
crédito COFINS(7,60%)	13,68	COFINS (7,6%)	13,68
crédito ICMS (18%)	32,40	ICMS (18%)	32,40
preço do produto	130,95	repasse sem margem	180,00
		com margem de 20%	248,25
Cálculo feito pelo sistema <i>Mark-up</i> : tributos calculados por dentro do preço final			

O quadro ilustrativo, aplicando o sistema de formação de preço *mark-up*, caso na aquisição do produto a legislação permita os respectivos créditos dos tributos, sem margem de lucros, a associação poderia repassar às associadas o mesmo valor do custo de aquisição. Afinal, dependendo do produto, haverá crédito na compra e débitos dos tributos na saída (vendas). Não havendo alteração no preço final, e carregando a ele apenas os tributos, os créditos serão iguais aos débitos. Todavia, não acontece o mesmo quando há ingresso de outros percentuais para formar o preço final, como por exemplo, a margem de lucro. Isto porque, como já afirmado, os cálculos dos tributos serão sempre pelo preço final da venda, ou seja, tributos incidentes também sobre a margem de lucro.

Por esse critério, dada a autonomia da SPE, certamente terá custo operacional. Quanto maior o custo operacional, maior será a margem de lucro a ser adicionada ao preço do produto, maior será o preço oferecido, por conseguinte, maior disparidade de preço entre a compra individual por associados diretamente do fornecedor do preço sugerido pela associação. A conclusão é simples: houve mais uma empresa antes do produto chegar aos associados, isto é, uma empresa normal, sem nenhum benefício tributário.

10.2 Venda e Revenda de Mercadorias das Associadas, sendo Revendidas pela SPE de Micro e Pequenas Empresas

A alínea b do inciso II do § 2º do art. 56 da LC 123/2006 determina que a SPE poderá estabelecer operações de venda de bens adquiridos das microempresas e empresas de pequeno porte, que sejam suas sócias, para pessoas jurídicas que não as sejam. Nessa esteira, também deverá aplicar conceitos da não cumulatividade dos tributos indiretos, o mesmo já citado no capítulo anterior. Acreditamos ter identificado o segundo fator de impedimento para criação de SPE de micro e pequenas empresas.

Ilustramos o quadro abaixo supondo que uma SPE formada por 3 pequenas empresas enviam para a SPE seus produtos para que sejam revendidas. Nesse caso, pela atual legislação, é considerada uma venda normal das empresas associadas, tributando-as na alíquota do Simples Nacional de forma independente. A associação recebe a mercadoria no preço médio de R\$ 191,67. Como dito anteriormente, a SPE de micro e pequenas empresas, pelo sistema não cumulativo de tributação, poderá aproveitar como crédito para compensar, nos débitos da venda, os tributos indiretos. O nosso exemplo, de acordo com a regra geral, não prevê a legislação crédito de ICMS, pois, na operação de venda das associadas para a associação, aquelas não pagaram o ICMS na forma não cumulativa, não dando a possibilidade da SPE de se creditar para compensar com débito apurados na venda. Recolheram, desta forma, ICMS pelo sistema simplificado de arrecadação.

Diferentemente do PIS e COFINS, aos quais é possível creditar-se, pois, como visto no capítulo específico sobre estas exações, o crédito se dá efetivamente pela compra do produto e a sua destinação.

Depois de apurado o valor de inventário, utilizando o método *mark-up*, o valor do produto será carregado, no nosso exemplo, pelos percentuais dos tributos que incidem na venda.

No repasse da mercadoria, apenas por transitar pela SPE, com os respectivos tributos carregados no preço de venda, já torna maior o preço do que se praticado diretamente pelas associadas. O reflexo é que, no preço final a ser revendido pela SPE, não terá compensação do ICMS, uma vez que a legislação não permite o crédito do ICMS conforme a alíquota do produto, quando adquirido de micro e empresas de pequeno porte.

O valor do produto aumenta ao passo que se resolve carregar com a margem de lucro necessária para custear os gastos da SPE, pois, como mencionado no exemplo anterior, os tributos incidem também sobre a margem de lucro do produto.

Assim, todas as vezes que, por exemplo, utilizar-se o *mark-up* – método empregado neste trabalho – for determinado o percentual de lucro sobre o produto objeto de venda, se nesse mesmo produto, pela legislação, incidir PIS, COFINS e ICMS, então está-se pagando tais exações sobre o lucro, de modo que, ao excluir do preço de venda calculado o custo do produto e os tributos que incidem sobre a venda, o valor residual encontrado é justamente o valor do percentual estabelecido como margem de lucro.

O método aqui definido para calcular o preço de venda pode até não ser o mais utilizado, mas entende-se ser o mais prático, quando se quer incluir no preço de venda os tributos incidentes, separando-os totalmente do valor efetivo da mercadoria.

Resumidamente, na aquisição do produto, são excluídos todos os tributos que podem ser creditado pela lei. Tem-se, então, o custo de inventário, o preço da mercadoria sem os tributos que podem ser recuperados, compensando-os com os débitos apurados na venda.

Como se trata de tributos indiretos, o pagamento somente será efetuado na medida em que houver a venda. Se não ocorrer a venda, os créditos são mantidos na contabilidade até que sejam compensados futuramente.

Para melhor entendimento, temos uma planilha demonstrativa.

Planilha demonstrativa				
Produção própria das associadas na SPE de micro e pequenas empresas				
Empresas Associadas	Valor produto fabricado	Alíquota Simples	Simples Nacional devido por cada associado	Produto vendido à SPE de ME/EPP
Empresa A	200,00	6,25%	12,50	200,00
Empresa B	185,00	6,25%	11,56	185,00
Empresa C	190,00	6,25%	11,88	190,00
Formação do custo de inventário do produto Valor da compra feita pela associação, com valor negociado abaixo das compras individualizadas				
Produto	Preço adquirido	} Efeito da não cumulatividade dos tributos determinado pela Lei Complementar 123/2006. Exclusão dos tributos do valor médio da compra		
A	191,67			
(-) crédito ICMS	0,00			
(-) crédito PIS	3,16			
(-) crédito COFINS	14,57			
(=) custo do produto	173,94			
Formação do preço de revenda pela SPE/ ME e EPP efeito da não cumulatividade - Art. 56 da LC 123/2006				
preço final apurado		} Efeito da não cumulatividade dos tributos determinado pela Lei Complementar 123/2006. Inclusão dos tributos no preço de venda do produto. Tributos calculados também sobre a margem de lucro.		
Valor inventário	173,94			
(+)PIS (1,65%)	5,44			
(+)COFINS (7,6%)	25,06			
(+)ICMS (18%)	59,35			
Valor sem margem	239,09			
Valor com margem 20%	329,75			
Cálculo feito pelo sistema <i>Mark-up</i> : tributos calculados por dentro				

O quadro acima demonstra como o custo tributário, dado pela atual legislação de SPE de micro e empresas de pequeno porte, onera, em demasia, a relação jurídica estabelecida entre elas. Afinal, acerca do sobre o mesmo conceito do exemplo anterior, o legislador simplesmente criou uma nova empresa na cadeia de venda da associação, principalmente por não oferecer nenhum benefício fiscal.

Ao não oferecer benefício algum, o legislador em nada contribuiu para o sistema de associativismo de micro e empresas de pequeno porte, pois, com a inclusão de uma eventual margem de lucro sobre o produto, encarece-o em demasia.

10.3 Lucros Apurados na SPE de Micro e Pequenas Empresas – Obrigatoriedade de Tributar pelo Lucro Real

No capítulo anterior, vimos que na SPE, pela lógica, o preço do produto é calculado com definição de margem de lucro suficiente para custear os gastos e as despesas, bem como condição para gerar resultados positivos, ou seja, lucro, da que é tributada pelo lucro real. Entendermos ser o terceiro fator inibidor para a criação de SPE de micro e empresas de pequeno porte, pois, como já visto, sobre o lucro encontrado, tributa-se na alíquota de 24% (15% do IR e 9% de CSLL). Deste modo, a associação repassa o valor no preço, aumentando consideravelmente o preço do produto, ou absorve este mesmo lucro, reduzindo a geração de caixa na SPE.

11 PROPOSTA – FATORES TRIBUTÁRIOS RELEVANTES TIDOS COMO POTENCIAIS INCENTIVADORES A CRIAÇÃO DE SPE

Na forma em que está a lei, o governo simplesmente tributou a ferramenta de desenvolvimento das micro e empresas de pequeno porte, a SPE. Em que pese a relação tributária, seria preciso, no mínimo, neutralizar as operações de mercadorias, enquanto não atingir a sua efetividade, como, por exemplo, a venda a terceiro.

11.1 SPE de Micro e Pequenas Empresas na Condição de Optante pelo Simples Nacional

Entendemos que, se o intuito maior do legislador foi o de incentivar a criação de SPE de micro e empresas de pequeno porte para o seu fortalecimento diante dos percalços econômicos, do jeito que se encontra a atual legislação, o objeto não será alcançado. Vimos que, do ponto de vista tributário, não é capaz de atender às necessidades do microempresário.

Por força do item IV, alínea “b”, inciso III, do § 2º do art. 56 da Lei Complementar 123/2006, há obrigatoriedade que a SPE seja tributada na forma do lucro real. Hoje, em um contexto geral, essa tributação, quando não obrigatória, só é optante por grandes empresas, capazes de praticar planejamentos tributários eficazes. Não é razoável aceitar que SPE de micro e pequenas empresas seja assim tributada.

Nossa primeira proposta é que seja estendida a opção de tributação também à SPE criada por micro e empresas de pequeno porte.

Não se pode olvidar que sequer os microempresários estão preparados para administrar de forma direta, ou não, situações fiscais que envolvam procedimentos para apuração de tributos de forma não cumulativas, tampouco as apurações das exações envolvidas pela apuração do resultado econômico.

Tributando a SPE na condição de Simples Nacional, o legislador estará tão somente estendendo o alcance das microempresas associadas, privilegiando a união dessas empresas para alcançarem determinados mercados, que antes, de forma isolada, não seria possível, sem, contudo, haver aumento da carga tributária, que não seja pelo aumento das vendas, medida pela própria força da SPE.

11.2 Aquisições de SPE para Repassar às Associadas Livre de Tributação

Do ponto de vista tributário, não nos parece razoável a criação de SPE de micro e pequenas empresas, levando em consideração que pagarão mais tributos do que de forma individual e com perspectiva de menor retorno financeiro.

Nossa segunda proposta seria em não considerar como venda o repasse da SPE de micro e pequenas empresas dos produtos por ela adquiridas em favor das suas associadas. Vimos na página 75, que dificilmente o preço chegará com os mesmos valores, se comprado de forma direta pelas associadas. O problema aumenta se no repasse houver a necessidade de adicionar margem de lucro no preço final.

Pela nossa proposta em não considerar como venda o repasse do produto às associadas, o preço literalmente não seria alterado, que não seja em um preço menor em função de aquisição em conjunto – fator extrínseco.

Mesmo havendo adicional de margem ao preço final do repasse, em hipótese alguma haveria tributação, pois há o conceito de que a mercadoria tão somente transitou pela associação, incentivada pela possibilidade de adquirir um preço melhor pelo volume de compra. Parte-se do ponto de vista que sem a SPE as associadas comprariam o produto do mesmo jeito. O que se pretende, deste modo, é simplesmente deixar sem efeito tributário o trânsito da mercadoria na SPE.

O pressuposto disso é que, enquanto houver o trânsito da mercadoria entre as empresas associadas e associação, não pode o legislador entender como venda. Se a associação adquire mercadoria para as associadas, e o fisco entender isso como venda, tributando, volta-se a afirmar que o intuito maior pelo governo foi de apenas tributar, mais uma vez, a mercadoria antes de chegar à associação.

Certamente o resultado seria outro. As associadas receberiam os produtos literalmente pelo mesmo preço, se acaso tivesse condições de comprar o produto negociado pela associação, por ter comprado em maior quantidade, por um preço menor. Acredita-se que um dos propósitos para incentivar associação na forma de micro e empresas de pequeno porte teria se cumprido.

Aumentar o preço da mercadoria adquirida simplesmente por passar a ter sido negociada pela associação é um descabimento total.

Para melhor entendimento, temos uma planilha demonstrativa.

Planilha demonstrativa			
Pela proposta a SPE adquire o produto no mercado e repassa às associadas no mínimo pelo mesmo valor da aquisição			
SPE	Preço adquirido	}	aquisição direta do fornecedor fora do regime simplificado
preço adquirido para revender	180,00		
Formação do valor de repasse às associadas, com repasse dos tributos indiretos			
Proposta			
		preço final apurado	
Valor da compra	180,00	preço do produto	180,00
		PIS (1,65%)	0
		COFINS (7,6%)	0
		ICMS (18%)	0,00
preço do produto	180,00	repasse sem margem	180,00
		com margem de 20%	225,00
Cálculo feito pelo sistema <i>Mark-up</i> .			

O quadro ilustrativo deixa bem claro que, pelo poder de compra da SPE, o preço negociado com o fornecedor tende a ser melhor que individualmente. Caso a associação repasse o produto aos associados, no mínimo pelo mesmo preço, o fisco não sofreria nenhum prejuízo. Se repassar acima para custeio das atividades, este adicional ao preço deveria ser considerado como contribuição das associadas ao custeio da atividade, isentando totalmente de qualquer tributação. A empresa associada que recebe o produto com o preço adicionado por uma margem de lucro estabelecida pela associação, teria de auferir renda suficiente, para quitar o repasse.

11.3 Venda e Revenda pela SPE na Condição de Optante pelo Simples Nacional

Se cada associado efetuar uma venda, necessariamente será tributado também de forma independente.

Nossa terceira proposta em termos tributários seria que a SPE de micro e empresa de pequeno porte apresentasse sua tributação própria no Simples Nacional, utilizando, para tanto, uma média ponderada das alíquotas dos associados. Nossos estudos revelam que o Estado não teria perda de arrecadação.

Pelo contrário, se aumentar o volume de venda, aumenta a arrecadação – nada mais justo.

Centralizando a venda pela SPE de micro e empresas de pequeno porte, no envio de mercadoria por parte da associada, o custo do simples seria excluído. Afinal, não se trata de venda, mas um tipo *sui generes* de remessa para ser revendido na SPE. Na venda por esta, iria repassar o custo tributário e demais a partir do preço da mercadoria recebida, livre do encargo do Simples Nacional das associadas. Dessa forma, caso a associação resolvesse vender pelo preço médio recebido das associadas, influenciando tão somente a carga tributária pela média das alíquotas, literalmente chega-se à mesma carga tributária que se houvesse a venda de forma individual pelas associadas. Ao determinar aumento do preço por uma margem de lucro melhor, há aumento da carga tributária, mesmo assim, muito inferior ao demonstrado no quadro da página 78, na condição de tributação pelo lucro real.

Este estudo revela que, se o legislador não definir a entrega da mercadoria pelo associado à associação para que esta pratique a venda na forma de remessa de mercadoria em favor do próprio associado, como sendo remessa, não será possível neutralizar os efeitos da tributação sobre essa entrega, como já explicado anteriormente.

Assim, no exemplo abaixo, foi excluído do valor final da mercadoria a ser repassada à associação os tributos que incidem na forma do sistema simplificado de arrecadação. Com isso, o preço já é reduzido.

Ao final, em a inclusão do preço recebido da alíquota do Simples Nacional, passa ser a base para aplicação da alíquota do Simples Nacional determinado para associação.

Simplesmente neutralizaram-se os efeitos da tributação em dobro. Não houve tributação enquanto a mercadoria estiver transitando entre associação e associação.

Definida a venda, passa a ser tributada normalmente, utilizando os mesmo princípios tributários das empresas pertencentes ao quadro associativo.

Reitera-se o que foi dito anteriormente: sem essa neutralização tributária, não há razão de fazer transitar mercadoria pela associação.

Para melhor entendimento, temos uma planilha demonstrativa.

Planilha demonstrativa				
Produção própria das associadas na SPE de micro e pequenas empresas				
Empresas Associadas	Valor produto fabricado	Alíquota Simples	Simplex não adicionado ao preço à SPE	Valor do prodenviado à SPE de ME/EPP
Empresa A	200,00	7,34%	14,68	185,32
Empresa B	185,00	7,34%	13,58	171,42
Empresa C	190,00	7,34%	13,95	176,05
Formação do custo de inventários dos produtos				
Valor do produto entregue à SPE - custo de inventário pelo modelo proposto				
Produto	Preço adquirido	}	Pela proposta, o preço da mercadoria chega à SPE sem o custo do simples nacional incluso na venda para associação, sendo assim considerado uma simples remessa.	
A	177,60			
(-) crédito ICMS	0,00			
(-) crédito PIS	0,00			
(-) crédito COFINS	0,00			
(=) custo do produto	177,60			
Formação do preço de revenda pela SPE/ME e EPP modelo proposto				
preço final apurado		}	Pela proposta, a formação do preço parte do valor da remessa entregue à SPE inclusão do Simples nacional, média ponderada dos associados.	
Valor inventário	177,60			
(+)PIS (1,65%)	0,00			
(+)COFINS (7,6%)	0,00			
(+)ICMS (18%)	0,00			
(+) Alíquota média	7,34%			
Valor sem margem 20%	0%			
Valor com margem 20%	191,67			
Cálculo feito pelo sistema <i>Mark-up</i> : tributos calculados por dentro				

O quadro ilustra que, ao compararmos, de forma isolada, o preço médio entregue à associação, a tributação, a partir daí, seria com base na alíquota média das microempresas que fazem parte da associação. Nesse caso, demonstramos que não houve redução da carga tributária, mas sim um remanejamento da operação para a associação. Assim, o faturamento que antes seria tributado nas associadas, passaria a ser tributado na associação, com alíquota média daquelas.

11.4 Limite de Permanência no Simples Nacional da SPE de Micro e Pequenas Empresas

Atualmente, o limite de faturamento de permanência no Simples Nacional é de R\$ 3.600.000,00. Nossa quarta proposta é que o limite estabelecido para uma SPE fosse pela média ponderada das associadas, estabelecendo um limite diferente para a associação, mas de relação plena entre elas, conforme ilustração abaixo:

Planilha demonstrativa			
Limite de faturamento			
Empresas associadas	Faturamento acumulado	Limite individual	Diferença para atingir o limite
A	380.000,00	3.600.000,00	3.220.000,00
B	510.000,00	3.600.000,00	3.090.000,00
C	395.000,00	3.600.000,00	3.205.000,00
média	428.333,33	3.600.000,00	3.171.666,67
SPE.....			3.171.666,67
Limite de faturamento para que a SPE e suas associadas possam continuar se beneficiando pelo Simples Nacional			

O quadro mostra que o faturamento médio, bem como o limite para continuar no Simples Nacional, seria pelo sacrifício da sua quota-parte de cada uma das empresas associadas. Com isso, o limite estabelecido ficaria vinculado ao próprio faturamento das associadas, pela média das participantes.

12 RESUMO DE MUDANÇA NA LEGISLAÇÃO PARA INCENTIVAR A CRIAÇÃO DE SPE FORMADA DE MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

Não há como prosperar a ideia do governo em fortalecer o mercado deste tipo de empresas, pois é latente o aumento da carga tributária. Com isso, há uma redução da geração de caixa das empresas envolvidas. O Foco maior das mudanças proposta é de se estender às associadas os benefícios do sistema simplificado, anulando-se o efeito da tributação enquanto a mercadoria apenas movimentar-se entre as associadas e associação.

12.1 Proposta de Mudança na Legislação para Incentivar a Criação de SPE de Micro e Pequenas Empresas

Tratamos, de forma pontual, os aspectos do ponto de vista tributário, como inibidores para incentivar a criação de SPE de micro e pequenas empresas. Abaixo, resumimos, de forma textual, o que deveria ser alterado na disposição legal para alterar o quadro relatado neste trabalho:

(i) Que a extensão do benefício do simples para as SPE, levando em consideração os aspectos pessoais dos sócios das microempresas em relação à condição para que a SPE seja optante do Simples Nacional;

(ii) Que a remessa de mercadoria das associadas para a SPE não seja considerada como venda ou revenda, mas sim como simples remessa para venda, bem como a aquisição de produtos pela SPE de micro e empresas de pequeno porte, que ao serem repassados às associadas, não sejam considerados como venda, inclusive se com acréscimo de margem de lucro, sendo como contribuição para custeio das atividades, sem incidência tributária (página 81);

(iii) Que a venda pela SPE de micro e empresas de pequeno porte seja tributada com base na alíquota média ponderada do Simples Nacional dos associados (página 82);

(iv) Que o limite de faturamento da SPE de micro e empresas de pequeno porte, na condição de optante pelo simples nacional, seja estabelecido pela média ponderada do faturamento das associadas (página 85);

(v) Que haja obrigatoriedade de contabilidade comercial, com separação dos registros contábeis em relação à pessoa jurídica da associação com

os associados, separação das contas de remessas e da contribuição à associação na forma de margem de lucro adicionado ao produto repassado;

(vi) Que toda legislação de exportação de micro e empresa de pequeno porte seja estendida às SPE de micro e empresas de pequeno porte;

(vii) Que a parte ideal participativa no resultado da SPE, no regresso aos cofres da associada, seja considerada como receita isenta de tributação, haja vista que sofreu tributação pelo faturamento na SPE de micro e empresas de pequeno porte.

CONCLUSÃO

Não podemos olvidar a importância das micro e empresas de pequeno porte no cenário econômico brasileiro. Segundo o SEBRAE⁹⁹, representam 28% do faturamento das empresas; 55% dos empregos formais pertencem a elas; representam 27% do produto interno bruto. Criar condições para que essas micro e pequenas empresas cresçam é dever fundamental do estado brasileiro, estabelecido constitucionalmente. Além disso, a formação de SPE de micro e pequenas empresas como forma de participar unidas em um mercado capitalista cada vez mais capitalista é sempre, sem sombra de dúvida, uma excelente ferramenta.

Entretanto, a forma como governo visualizou não nos parece ser razoável, principalmente sob o ponto de vista tributário. Sabemos do tamanho da carga de tributos em nosso país, com quase 36% do PIB¹⁰⁰. A Lei Complementar 123/2006 tenta dar às micro e empresas de pequeno porte condições diferenciadas para, também, em matéria tributada, fazendo com que essas possam pagar menos tributos, além de menor nível de exigência de compromissos acessórios dos tributos envolvidos na cadeia de produção.

O micro empresário, na forma que está a atual legislação tributária, não possui condição de fazer uma correta gestão tributária do seu empreendimento, quando atrelada a uma SPE. A tributação do pequeno negócio, na forma simplificada de arrecadação, fez uma pequena correção quanto à carga de tributos. Contudo, não basta o governo engessar a legislação na forma que se encontra, deve atentar-se para constantes alterações e aperfeiçoamento da legislação, conforme a necessidade; deve ainda continuar olhando os micro e pequenos empresários como uma ferramenta para implantação de uma melhor distribuição de renda e, por conseguinte, um crescimento real das atividades influenciadoras do PIB.

Na possibilidade de criação de associativismo de micro e empresas de pequeno porte via SPE – Sociedade de Propósito Específico – pela alteração do

⁹⁹ Panorama das MPEs Paulistas - 2015. Disponível em: http://www.sebraesp.com.br/arquivos_site/biblioteca/EstudosPesquisas/mpes_numeros/book%20de%20pesquisas_mpes%20paulistas_2015_web_v3.pdf Acesso em: 12 de dezembro de 2015, às 16h30min.

¹⁰⁰ Carga Tributária Brasileira cresce em 2014 apesar da Crise. IBPT. 2015. Disponível em: <https://www.ibpt.com.br/noticia/2142/Carga-tributaria-brasileira-cresce-em-2014-apesar-da-crise> Acesso em: 23/02/2016, às 07:30min.

artigo 56 da LC 123/2006, via alteração pela LC 147/2014, tentou o governo permitir mais uma ferramenta para o desenvolvimento do mercado de micro e empresas de pequeno porte, fazendo com que elas possam trabalhar conjuntamente, sem que se perca quanto ao aspecto autônomo de cada uma delas envolvidas na associação. Até aqui tudo bem, entretanto, só o trabalho árduo, em conjunto, não basta para que os objetivos teóricos sejam alcançados. Quando se trabalha em equipe, de forma unida, conectada, cooperando, tem-se o pressuposto uma redução de custos e incremento de rendas. Mas atrelado a isso, tem-se a questão tributária. Mostramos no trabalho que, na forma original da lei, há um aumento da carga tributária, sempre que o determinado produto passe pela associação antes de seguir o destino proposto da mercadoria, seja na venda a terceiro, seja para compra às associadas. Isso se deve pela exigência legislativa em obrigar que a “empresa” SPE de micro e empresas de pequeno porte seja tributada na forma mais complexa que há em nosso sistema tributário: LUCRO REAL. Um descalabro total.

O legislador simplesmente não considerou os princípios constitucionais de favorecimento às micro e empresas de pequeno porte, pois entendemos que a SPE de micro e empresa de pequeno porte tenha sido criada por estas para incrementar as vendas e atividades de pequenos empresários e, deste modo, não pode agora sofrer tributação como se a SPE fosse uma grande empresa. As diferenças, de forma direta, em nossos estudos, mostraram que, por exemplo, em uma venda de produtos da associada, mas feita pela SPE, houve aumento de mais de 46% no preço, influenciado, sobretudo, pela inclusão dos tributos calculados sem o benefício fiscal do Simples Nacional. Na forma como se encontra a disposição legal, o governo acabou criando uma espécie de atravessador vilão entre o micro empresário e o seu mercado de trabalho. E o pior: um monstro criado por si próprio. Ao analisar a questão sobre o bojo tributário, temos de crer que é inviável qualquer criação de SPE de micro e empresas de pequeno porte.

Para tanto, estudamos algumas correções que precisariam ser feitas na legislação atual, para que o real propósito de crescimento das atividades de microempresários ou, até mesmo, para que o enfrentamento de crise seja alcançado. Nossa proposta é no sentido de eliminar os efeitos da tributação, sempre que o produto tenha relação com a SPE, de forma que a mesma seja simplesmente uma extensão das micro e empresas de pequeno porte associadas, ou seja, que as vendas por elas sejam na forma simplificada; que nas suas vendas, sendo produtos

das associadas, a estas não sejam tributados; que a alíquota do Simples Nacional da SPE seja das próprias associadas envolvidas.

Fizemos pequenas simulações diretas de negócios jurídicos de compra e venda, obedecida nossa proposta de alteração na legislação atual, as quais despontaram ser eficientes, pois mostramos que não houve aumento da carga tributária que não pelo aumento da própria produtividade – fator relevante para ser criar SPE.

Este estudo foi uma pequena contribuição sobre tão importante matéria e princípio de subsistência de várias microempresas, dadas as condições atuais da economia. Trabalhar de forma conjunta e organizada é fator pleno para o desenvolvimento de qualquer nação, mas não com pressuposto de aumento da carga tributária, sem aumento de produtividade.

Não nos aprofundamos quanto ao aspecto da relação jurídica contratual entre associados, associação e terceiros, que pode ser matéria para novos estudos relacionados à SPE de micro e empresas de pequeno porte. Sobretudo sem perder de vista que o propósito é de cooperação e não de competição entre os próprios associados.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALMEIDA, Amador Paes. **Manual das Sociedades Comerciais**. São Paulo: Editora Saraiva, 13ª ed. 2003.

AMARAL, Gustavo da Silva. **Curso de Especialização em Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009.

BARTINE, Caio. **Prática Tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2ª ed.

CARRAZZA, Roque Antônio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros Editores, 17ªed. 2002.

_____. **ICMS**. São Paulo: Malheiros Editora, 6ª ed. 1.998.

CARNEIRO JUNIOR, Renato A et al. **Manual para orientação de Associação de Moradores e Entidades Comunitária**. Curitiba: Governo do Paraná. 1987.

CASSAR, Vólia Bomfim. **Direito do Trabalho**. 11ªed. 2015 – Editora Método.

CERTIFICAÇÃO DE ENTIDADES BENEFICENTES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL NA ÁREA DA EDUCAÇÃO. Portal do MEC. Disponível em: <http://cebas.mec.gov.br/>. Acesso em 07 de janeiro de 2016, às 17h30min.

CHIMENTI, Ricardo Cunha. **Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva. 5ª ed. 2002.

CONHEÇA OS TIPOS DE ASSOCIAÇÕES EXISTENTES NO BRASIL, (2015).

Disponível em:

<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/artigos/Conhe%C3%A7a-os-tipos-de-associa%C3%A7%C3%B5es-existent-no-Brasil>. Acesso em: 08 de janeiro de 2016, às 14h30min.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 1ª ed. 1990.

DIAS, Jefferson Aparecido. **Crime de Apropriação Indébita Previdenciária**. São Paulo: Editora Juruá, 4ª ed. 2011.

DICIONÁRIO DE PORTUGUÊS ONLINE. UOL. Disponível em:
<http://michaelis.uol.com.br/moderno/portugues/index.php?lingua=portugues-portugues&palavra=preju%EDzo>

DINIZ, Maria Helena. **Código Civil Anotado**. 14ª ed.

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Parte Geral**. São Paulo: Editora Saraiva, 7 ed. 2000.

HIGUCHI, Hiromi. **Imposto de Renda das Empresas**. São Paulo: IR Publicações Ltda, 40ª ed. 2015.

HUNG Tsai Meng e MARAGNO, Luciano Cahin. **ISS**. São Paulo: Iob. 2010.

LISTA DE PALAVRAS, (2010). Disponível em:
<http://origemdapalavra.com.br/site/palavras/associacao/>. Acesso em: 03 de janeiro de 2016 às 21h30min.

MARGEM BRUTA E MARK-UP: ENTENDA A DIFERENÇA ENTRE OS DOIS. ECR Consultoria. Disponível em:
<http://www.ecrconsultoria.com.br/biblioteca/artigos/gestao-financeira/margem-bruta-e-mark-entenda-a-diferenca-entre-os-dois>. Acesso em: 06 de janeiro de 2016, às 16h30min.

MUSSOLINI JUNIOR, Luiz F. (coord). E outros. **Curso de Especialização em Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2009

OLIVA, Jero. **Manual das Sociedades e Associações Civas**. Rio de Janeiro: Aide, 1ª ed. 1988.

PANORAMA DAS MPES PAULISTAS. Sebrae/2015. Disponível em:
http://www.sebraesp.com.br/arquivos_site/biblioteca/EstudosPesquisas/mpes_numeros/book%20de%20pesquisas_mpes%20paulistas_2015_web_v3.pdf Acesso em: 12 de dezembro de 2015, às 16h30min.

PAUSEN, Leandro. **Direito Tributário Constituição e Código Tributário a luz da doutrina e da jurisprudência**; Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora 17ª ed. 2015.

PRADO, Fred John Santana. **A holding como modalidade de planejamento patrimonial da pessoa física no Brasil** (2011).JusBrasil. Disponível em: <http://jus.com.br/artigos/18605/a-holding-como-modalidade-de-planejamento-patrimonial-da-pessoa-fisica-no-brasil>. Acesso em 04 de fevereiro de 2016, às 16h30min.

PRADO, Roberta Nioc. **Estratégias Societárias Planejamento Tributário e Sucessório**. São Paulo: Editora Saraiva. 2 ed. 2011, p. 29.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. **Direito Empresarial Esquematizado**. São Paulo: Editora Método, 5ª ed. 2015.

TORRE, Maria Benedicta L. Della, **O Homem e a Sociedade**. São Paulo: Companhia Editora Nacional, 1983.

TORRES, Ricardo Lobo (Coord). E outros.**PIS-COFINS, Questões Atuais e Polêmicas**. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2005.

TARREGA, Maria Cristina Vidotte Blanco. **Associações Consorciais**. São Paulo: Manole, 2004. P. 97.