

**UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO DE RIBEIRÃO PRETO**

DANILO PERESSIM

ISS fixo para sociedades uniprofissionais e o Simples Nacional

**Orientador: Professor Doutor Guilherme
Adolfo dos Santos Mendes**

**Ribeirão Preto
2015**

DANILO PERESSIM

ISS fixo para sociedades uniprofissionais e o Simples Nacional

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à
Faculdade de Direito de Ribeirão Preto para
obtenção do título de bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Guilherme Adolfo
Mendes

Ribeirão Preto

2015

Autorizo a reprodução e divulgação total ou parcial deste trabalho, por qualquer meio convencional ou eletrônico, para fins de estudo e pesquisa, desde que citada a fonte.

FICHA CATALOGRÁFICA

PERESSIM, Danilo

ISS fixo para sociedades uniprofissionais e o Simples Nacional / Danilo Peressim – Ribeirão Preto, 2015.

78 p.; 30cm.

Trabalho de Conclusão de Curso – Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo.

Orientador: Professor Doutor Guilherme Adolfo Mendes

1. Simples Nacional. 2. ISSQN. 3. Incentivos fiscais. 4. ISS fixo para sociedades uniprofissionais. I. Título.

Nome: PERESSIM, Danilo

Título: ISS fixo para sociedades uniprofissionais e o Simples Nacional

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado à Faculdade de Direito de Ribeirão Preto para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Aprovado em:_____.

Banca Examinadora:

Prof. Dr. _____ Instituição:_____

Julgamento: _____ Assinatura:_____

Prof. Dr. _____ Instituição:_____

Julgamento: _____ Assinatura:_____

Prof. Dr. _____ Instituição:_____

Julgamento: _____ Assinatura:_____

Aos meus pais e aos meus irmãos, sem os quais eu não teria chegado à metade de onde cheguei, tanto pelos exemplos quanto pelo apoio.

Vocês são tudo para mim.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente aos grandes amigos que fiz em Ribeirão Preto quando vim de Americana para cá em 2011 sem conhecer ninguém. A eles que me ensinaram muito, que fizeram com que os anos de graduação passassem a significar muito mais do que significaria sem eles, que mantiveram a felicidade na minha vida nos momentos em que parecia não haver motivos para tanto e por terem me suportado mesmo nos meus maus momentos. Em especial aos que moraram comigo na República 229 e aos que a ela eram agregados.

Aos professores da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, os primeiros juristas que tive contato na minha vida, por me mostrarem e me apaixonarem por esse curso. Em especial ao meu orientador, Professor Doutor Guilherme Adolfo Mendes, cujo nível de excelência muito me motiva, e ao saudoso Professor Doutor Luciano Penteado Camargo, por uma vida de dedicação ao estudo do Direito e pelas lições deixadas em vida.

Aos advogados que me tiveram como estagiário durante esses anos, pela paciência, dedicação, ensinamentos e por representarem o que eu quero um dia vir a me tornar. Em especial aos Drs. João Marcelo Novelli Aguiar, Gabriel Magalhães Borges Prata, Maicow Leão Fernandes, Pedro Henrique Salomão, David Borges Isaac, Carolina Silva Campos, Caio Alexandre Rosseto de Araújo, Gustavo de Carvalho Girotti, Rodrigo Hamamura Bidurin, João Felipe Dinamarco Lemos e Alexandre Rego.

À Ribeirão Preto, cidade que me acolheu e que me fez amá-la numa intensidade muito grande num espaço de tempo tão pequeno.

Aos meus familiares que por vezes não compreendem o motivo do meu distanciamento, mas que me ensinaram desde muito cedo valores sem os quais eu não teria conseguido chegar ao meu último ano de faculdade.

E, por fim, e mais importante, aos meus pais e aos meus irmãos, por tudo o que vivi com eles desde sempre, por tudo o que já fizeram por mim e por tudo o que eu sei que fariam. À minha irmã, Lidiane, por todos os exemplos dados como irmã mais velha e por ter me incentivado aos estudos e ao profissionalismo. Ao meu irmão, Rodolfo, por ser a pessoa com o melhor coração que eu um dia vou conhecer. Ao meu pai, Senhor Jonas, por ser o maior herói que alguém poderia ser para mim e pela história de vida que é uma das principais razões dos meus esforços em tudo o que faço na minha vida. E à minha mãe, Dona Marlene, minha rainha, por ser esse céu de ternura aconchego e calor, por toda a dor suportada com a saudade e por ser quem me mostrou os ensinamentos religiosos, bem por isso, é a Deus que vai a melhor dedicatória do presente trabalho.

RESUMO

O presente trabalho tem como tema o ISSQN fixo e o Simples Nacional. O Objetivo geral é demonstrar todo o ambiente jurídico no qual se inserem, tratando de competência tributária, incentivos fiscais, sociedades uniprofissionais e legislação concernente aos referidos regimes especiais de tributação (ISSQN fixo e Simples Nacional). A metodologia utilizada foi de pesquisa doutrinária e jurisprudencial para estabelecer o panorama geral acerca dos temas tratados. Num segundo momento, utilizou-se de julgados do Tribunal de Justiça de São Paulo para a demonstração do quanto vem sendo decidido acerca da conciliação da adesão ao Simples Nacional com o recolhimento do ISSQN fixo. Conclui-se pela ilegalidade das decisões analisadas, uma vez que a possibilidade de conciliação entre os benefícios é plenamente possível atualmente, desde que atendidos os requisitos.

Palavras chave: Simples Nacional, ISSQN, incentivos fiscais.

ABSTRACT

This work has as its theme the fixed ISSQN and the Simples Nacional. The overall objective is to demonstrate the entire legal environment in which they operate, dealing with power to tax, tax incentives, professional partnerships and legislation pertaining to such special tax regimes (fixed ISSQN and the Simples Nacional). The methodology used was doctrinal and jurisprudential research to establish the big picture about the topics discussed. Secondly, was analysed decisions from the Tribunal de Justiça de São Paulo for the demonstration of how much has been decided about the conciliation of joining the Simples Nacional to the payment of fixed ISSQN. The results confirmed the illegality of the analyzed decisions, since the ability to reconcile both benefits is currently possible, provided that the requirements met.

Keywords: Simples Nacional, ISSQN, tax incentive.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA	11
1.1. Competência Tributária e Capacidade Tributária Ativa	15
2. INCENTIVOS FISCAIS	19
3. SIMPLES NACIONAL.....	26
3.1. A Criação da Lei Complementar nº 123/2006.....	26
3.2. Características e Abrangência da Lei Complementar nº 123/2006.....	31
3.3. Tratamento Dado Pelo Simples Nacional à Tributação Fixa	36
4. SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS.....	40
5. ISSQN	44
5.1. Aplicação da Lei Complementar nº 116/2003 E Suas Especificações	47
5.2. Issqn Fixo Para Sociedades Uniprofissionais	49
5.3. Issqn Fixo – Análise da Aplicabilidade Pelos Municípios	55
5.3.1. Município de Franca	56
5.3.2. Município de Jundiaí	57
5.3.3. Município de Ribeirão Preto	60
6. DA ATUAL IMPOSSIBILIDADE DE CONCILIAÇÃO ENTRE ISSQN FIXO E SIMPLES NACIONAL	63
CONCLUSÃO.....	70

INTRODUÇÃO

No cenário nacional, o direito tem papel importantíssimo para encaminhamento tanto do progresso quanto da ordem da sociedade e o direito tributário pode ser o ramo dessa ciência de maior relevância para tanto.

A economia é pautada pelo quanto disposto nas normas a seu respeito.

Diante disso, os incentivos fiscais mostram-se como uma importante ferramenta do direito para promoção de uma classe ou de uma região do território brasileiro.

São objetivos do presente trabalho o estudo de incentivos fiscais concedidos às sociedades uniprofissionais, às microempresas e às empresas de pequeno porte, expondo os motivos e as bases normativas para isso. Mais especificamente, a relação que tem a adesão ao Simples Nacional, programa de unificação no recolhimento de tributos, com o incentivo fiscal do recolhimento do ISSQN fixo, e não incidente sobre percentual do valor do serviço prestado.

Para tanto, será analisado, num primeiro momento, o quanto dispõem os diplomas legais acerca da competência tributária e sobre a capacidade tributária ativa, haja vista que para discutir-se acerca dos incentivos fiscais, é necessário saber quem tem o poder para concessão desses incentivos e quais os motivos de tais entes terem os mencionados poderes.

Como não pode deixar de ser, depois de estabelecido os ditames constitucionais e legais em matéria de competência tributária e de capacidade tributária ativa, o presente estudo pretende a exposição de um panorama geral acerca dos incentivos fiscais nacionais.

Essa exposição trará o estudo de casos práticos, mencionando exemplos de incentivos fiscais no Brasil, enumerando os pontos nos quais os incentivos fiscais baseiam-se e motivam-se.

Dito isso, já se terá uma base para que possa ser trazido as alterações na tributação das microempresas e empresas de pequeno porte que estabelece a Lei Complementar nº 123/2006.

Sobre essa Lei Complementar, o estudo não será limitado às alterações ou disposições trazidas por ela, mas, também, trará as lutas de classe que culminaram na promulgação dessa Lei.

A importância de trazermos os ditames estabelecidos pela Lei Complementar nº 123/2006, bem como sua importância para o cenário empresarial nacional, é grande para as conclusões as quais se pretende chegar, haja vista que a relação entre o Simples Nacional e o ISSQN fixo tem problemáticas envoltas à essa Lei Complementar.

Antes de fazermos uma análise sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, exporemos os requisitos para que uma sociedade seja considerada como sendo uniprofissional, haja vista que o benefício do ISSQN fixo é direcionado a esse tipo de sociedade, sendo, portanto, de grande relevância o estudo das características que devem essas sociedades apresentar para que sejam abarcadas por tal benefício, bem como as características que não devem apresentar para tanto.

Em seguida, será feita uma breve análise acerca do ISSQN, suas características, legislação relacionada e competência para legislar a respeito desse tributo.

A partir daí, pretende-se expor um panorama geral acerca do ISSQN fixo, suas motivações como incentivo fiscal e as sociedades que podem desfrutar desse regime especial.

Com isso, partiremos para o estudo de casos práticos envolvendo o ISSQN e o Simples Nacional, para diferenciar o tratamento dado por diferentes Municípios do território paulista à tributação especial do ISSQN fixo e sua relação com o regime nacional de unificação no recolhimento de tributos.

Por fim, serão analisados casos práticos acerca da conciliação do recolhimento do ISSQN fixo com a adesão ao Simples Nacional, por meio do estudo de julgamentos feitos pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, a fim de se constatar qual o tratamento dado por esse tribunal à referida conciliação.

1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

Importante se faz, para as conclusões que se pretende chegar com o presente trabalho, apresentar o panorama brasileiro de competência tributária e a capacidade tributária ativa no cenário jurídico nacional, haja vista que a discussão a qual pretende-se alumiar, aqui, é justamente relacionada a esses dois pontos.

Na Constituição Federal, optou-se pela divisão entre União, Estados e Municípios do poder de tributar. Quando se diz poder de tributar, se faz referência de maneira genérica ao poder de legislar e à concessão de capacidade ativa aos entes envolvidos. No Código Tributário Nacional, o tratamento não é, por óbvio, diferente, conforme se conclui com a leitura do artigo 6º desse diploma legal:

Art. 6º A atribuição constitucional de competência tributária compreende a competência legislativa plena, ressalvadas as limitações contidas na Constituição Federal, nas Constituições dos Estados e nas Leis Orgânicas do Distrito Federal e dos Municípios, e observado o disposto nesta Lei.

Parágrafo único. Os tributos cuja receita seja distribuída, no todo ou em parte, a outras pessoas jurídicas de direito público pertencerá à competência legislativa daquela a que tenham sido atribuídos.

Essa divisão, apesar de não ser necessária para caracterizar um sistema federativo, existe para exigir e provocar o ente público e assegurar que as pessoas jurídicas de direito público nele inseridas possam ter autonomia financeira, tendo em vista a que renda pública é advinda dos tributos recolhidos.

Sem tal imposição constitucional, a insegurança e indeterminação reinaria nessa área da política pública de importância ímpar, se não a mais importante para se garantir a federação e sua estrutura do modo como se pretende.

Bem por isso, essa divisão se mostra necessária para se assegurar direitos, autonomia e independência aos entes públicos separadamente e evitar que eventuais futuros infortúnios prejudiquem o trâmite normal de instituição e arrecadação tributária.

Importante se faz, também, a diferenciação entre competência tributária e competência legislativa. A primeira diz respeito a instituição e manutenção do sistema tributário e dos tributos propriamente ditos, enquanto competência legislativa é o poder que um ente tem em legislar em Direito Tributário, estabelecendo normas gerais acerca de um tributo determinado.

Apesar de haver a Lei nº 5.172/1966, o Código Tributário Nacional, que estabelece normas gerais a serem seguidas no âmbito do Direito Tributário, esse ramo, como tantos outros do Direito, carece de atualizações e complementações.

Bem por isso, devem, também, ser identificados os entes responsáveis por tais complementações.

Sobre o assunto, escreveu o Professor Luís Eduardo Shoueri:

Tampouco se confunde a competência tributária com a competência para legislar sobre Direito Tributário. Aquela, como afirmado, versa sobre a instituição de tributos, enquanto a última cogita normas gerais tributárias.

Afinal, o artigo 24 da Constituição Federal inclui no campo da competência concorrente a legislação sobre Direito Tributário. Neste campo, à União cabe editar normas gerais (no caso, mediante lei complementar, por força do artigo 146 da Constituição Federal), podendo os Estados e Distrito Federal suplementar aquelas, ou, inexistindo normas gerais, eles exercem competência plena; sobrevindo norma geral federal, fica suspensa a eficácia da lei estadual ou do Distrito Federal.¹

Ou seja, existe a outorga de poder de legislar a outros entes da Federação que não a União, contudo, tal poder é originalmente desta e no momento em que esta se manifestar, sua norma deve sobrevir às demais.

Acerca da competência, trazemos ao nosso estudo com os ensinamentos do excerto retro transcrito, do mesmo Ilustre Professor:

O estudo do sistema tributário brasileiro revela que o constituinte optou por conferir a cada uma das pessoas jurídicas de direito público um campo próprio para instituir seus tributos. Chama-se competência tributária tal faculdade.

Compreende, nos termos do artigo 6º do Código Tributário Nacional, a *competência legislativa plena*, a identificar que nenhuma das pessoas jurídicas de direito público necessita da autorização de outro ente federado para instituir seus tributos.

É corrente a lição de que a competência em matéria exclusivamente constitucional: o constituinte, detentor do poder soberano, teria distribuído matéria taxativa e imutável, parcelas desse poder a cada uma das pessoas jurídicas de direito público, que passariam a exercer esse poder (competência) de modo exclusivo. A ideia, posto que atraente e largamente adotada, pode ser enfrentada quando se investiga o papel da lei complementar nesse âmbito.²

A atribuição de competência a uma pessoa jurídica de direito público, concedido pela Constituição Federal, dá a ela a competência primitiva para instituição de determinado tributo. A partir daí, fica excluída a possibilidade de outro ente federal instituir tributo sobre o mesmo fenômeno.

¹ SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 246.

² Ibidem, p. 245.

Contudo, deve ser guardada a única hipótese de desrespeito a esse comando constitucional, o previsto no artigo 154, inciso II, da Constituição Federal, para o caso de guerra externa ou sua iminência³, em que se dá à União o poder de instituir tributos extraordinários, mesmo que não estando no rol de tributos de sua competência.

Dito isso, devemos nos atentar para o fato de que essa é a única possibilidade para tanto. Ou seja, em nenhuma outra ocasião um ente pode tratar de tributos fora da sua competência.

Ademais, a competência tributária é indelegável, como previsto, inclusive, no Código Tributário Nacional em seu artigo 7º:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Art. 8º O não-exercício da competência tributária não a defere a pessoa jurídica de direito público diversa daquela a que a Constituição a tenha atribuído.

E, diante disso, três são as características mais importantes da competência tributária que deve ficar claro para compreensão do presente estudo: a indelegabilidade, a irrenunciabilidade e a incaducabilidade.

Essas três características além de serem importantes para o estudo do direito tributário como um todo, também é bastante relevante para embasar nossos estudos, haja vista que, adiantando, para se chegar numa conclusão acerca da discussão objeto do presente trabalho, muito se utilizará de tais características.

Vamos a tais características.

³ Art. 154. A União poderá instituir:

I - mediante lei complementar, impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição;

II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.

Por indelegável se entende a impossibilidade de se passar a competência tributária atribuída constitucionalmente a um ente para outro, de modo a garantir a segurança pertencente a cada ente sobre determinada matéria.

O ilustre Professor Paulo de Barros Carvalho⁴ nos traz muito bem o quanto pensado pelo legislador constituinte quanto da implantação de tais características à divisão de competências para tributar. Vejamos:

[...] se admitirmos a tese de que nossa Constituição é rígida e que o constituinte repartiu, incisivamente, as possibilidades legiferantes entre as entidades dotadas de personalidade política, cuidando para que não houvesse conflitos entre as subordens jurídicas estabelecidas no Estado Federal, a ilação imediata é em termos de reconhecer a vedação da delegabilidade, bem como a impossibilidade de renúncia.

Esse excerto aparece para elucidar o que norma constitucional pretendia para, então, o autor poder explicar os motivos pelos quais tais características são tão relevantes para o ordenamento tributário:

Que sentido haveria numa discriminação rigorosa de competência, quando se permitisse que uma pessoa delegasse a outra as habilitações recebidas? Em pouco tempo, no manejo das utilizações concretas, quando se manifestasse o direito no dinamismo do seu estilo peculiar, o desenho das atribuições, dissipando a rigidez e a estabilidade pretendidas pelo legislador constituinte. Advém daí o entendimento perante o qual a indelegabilidade e a irrenunciabilidade seriam prerrogativas inafastáveis do exercício competencial, no sistema brasileiro.

A terceira característica atribuída à divisão de competência tributária entre os entes federais trazida pelo Professor é a incaducibilidade e assim ela é por ele tratada ao explanar acerca da Constituição Federal e os motivos pelos quais ela foi feita para durar no tempo:

Se o não uso da faixa de atribuições fosse perecível, o próprio texto Supremo ficaria comprometido, posto na contingência de ir perdendo parcelas de seu vulto, à medida que o tempo fluísse e os poderes recebidos pelas pessoas políticas não viessem a ser acionados, por qualquer razão histórica que se queira imaginar. Impõe-se, portanto, a perenidade das competências, que não poderiam ficar submetidas ao jogo instável dos interesses e dos problemas por que passa determinada sociedade.

Devemos, aqui, nos atentar para o que disse o ilustre Professor acerca de estarem, as competências, sujeitas ao “jogo instável dos interesses” de determinada sociedade.

Conforme se tratará em tópicos próprios no presente trabalho, mas já trazendo uma prévia, o programa governamental da União para unificação de recolhimento de tributos

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 221.

chamado Simples Nacional abrange tanto os tributos de competência da União quanto os de competência dos Estados e dos Municípios.

E é a União quem estabeleceu suas diretrizes, como, por exemplo, as alíquotas de ISSQN incidentes sobre determinada base de cálculo que, também, foi por ela instituída.

Pois é aqui que o “jogo de interesses” pode vir a prejudicar um ou outro ente político, levando benefícios a algum ente enquanto se tira de outros, ou pior, prejudicando, por análise equivocada dos dispositivos relativos à matéria, o próprio cidadão, no caso, o contribuinte.

Portanto, devemos nos apegar desde já às determinações constitucionais de competência e capacidade, para que, em momento oportuno, possamos levantar tais questões sobre as situações fáticas que vêm sendo vistas nas relações jurídico tributárias relacionadas a essa questão.

1.1. Competência Tributária e Capacidade Tributária Ativa

Estabelecido o panorama dos os pontos mais relevantes ao presente estudo sobre a competência tributária constitucionalmente introduzida no ordenamento pátrio, devemos tratar, agora, da diferenciação dela com a capacidade tributária ativa.

Apesar das semelhanças, competência tributária e capacidade tributária ativa são duas outorgas diferentes dados aos entes federados responsáveis pelos tributos, cada um dos seus, em regra.

Ocorre, contudo, o que para nós no presente estudo se mostram importantes são as diferenças entre ambos.

Por capacidade tributária ativa entende-se como sendo o poder concedido ao ente público para figurar no polo ativo da relação jurídico tributária, ou seja, detentor do direito subjetivo de cobrar o tributo.

Contudo, apesar de por vezes o sujeito ativo, detentor da capacidade tributária ativa, não ter, também, a competência tributária, essa não é a regra. Em regra, aquele competente para legislar e instituir o tributo, é o mesmo com capacidade para cobrá-lo.

Entretanto, a capacidade tributária ativa é, diferentemente da competência tributária, delegável.

E mais, conforme explicado anteriormente, existe, também, acerca dessa problemática, o fato de ser a União o ente competente para tratar, por meio de Lei

Complementar, das normas gerais dos tributos. Como é o caso da Lei Complementar Federal nº 116/2003, que trata do ISSQN, tributo de competência dos Municípios.

Destarte, ao tratar da competência tributária, o Professor Paulo de Barros Carvalho demonstrou preocupação em exaltar as diferenças existentes entre os dois institutos objeto do presente tópico, vejamos:

(A competência tributária) Não se confunde com a capacidade tributária ativa. Uma coisa é poder legislar, desenhandando o perfil jurídico de um gravame ou regulando os expedientes necessários à sua funcionalidade; outra é reunir credenciais para integrar a relação jurídica, no tópico de sujeito ativo. O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência mesma do tributo, situando-se no plano constitucional. Já a capacidade tributária ativa, que tem como contranota a capacidade tributária passiva, é tema a ser considerado no ensejo do desempenho das competências, quando o legislador elege as pessoas componentes do vínculo abstrato, que se instala no instante em que acontece, no mundo físico, o fato previsto na hipótese normativa.

A distinção justifica-se plenamente. Reiteradas vezes, a pessoa que exercita a competência tributária se coloca na posição de sujeito ativo, aparecendo como credora da prestação a ser cumprida pelo devedor. É muito frequente acumularem-se as funções de sujeito impositor e de sujeito credor numa pessoa só. Além disso, uma razão de ordem constitucional nos leva a realçar a diferença: **a competência tributária é intransferível, enquanto a capacidade tributária ativa não o é.** Quem recebeu poderes para legislar pode exercê-los, não estando, porém, compelido a fazê-lo, com exceção do ICMS, que há de ser instituído e mantido, obrigatoriamente, pelas pessoas políticas competentes (Estados-membros e Distrito Federal). Todavia, em caso de não aproveitamento da faculdade legislativa, a pessoa competente estará impedida de transferi-la a qualquer outra. Trata-se do princípio da *indelegabilidade da competência tributária [...]* É **perfeitamente possível que a pessoa habilitada para legislar sobre tributos edite lei, nomeando outra entidade para compor o liame, na condição de sujeito titular de direitos subjetivos, o que nos propicia reconhecer que a capacidade tributária ativa é transferível.** Estamos em crer que esse comentário explica a distinção que deve ser estabelecida entre competência tributária e capacidade tributária ativa.⁵ [grifos nossos]

Trabalhemos com o exemplo dado anteriormente à luz dos ensinamentos e diferenciações trazidas no texto do ilustre Professor.

O ISSQN é tributo de competência dos Municípios e do Distrito Federal.

Pois bem, ocorre, que, de acordo com o artigo 146⁶ da Constituição Federal, cabe à Lei Complementar Federal *estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária*,

⁵ CARVALHO, op. cit., p. 218.

⁶ Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição.

Diante disso, o legislador federal, cumprindo o quanto disposto do artigo supra mencionado, trouxe a Lei Complementar nº 116/2003, que substitui, em partes, o Decreto Lei nº 406/1968, para tratar do ISSQN, imposto discriminado constitucionalmente.

Logo no artigo 1º da Lei Complementar nº 116/2003 o legislador já decidiu, por bem, identificar a quem pertence a competência tributária sobre o ISSQN:

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador

Esse panorama legal se deve ao quanto disposto no artigo 156, inciso III, da Carta Magna:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

Isso posto, cabe, a cada Município a edição de lei específica para tratar da relação jurídico tributária entre ele e os contribuintes concernente ao ISSQN, seguindo, por óbvio as normas gerais estabelecidas na Lei Complementar nº 116/2003, hierarquicamente superior ao Código Tributário de qualquer Município.

O caso do ISSQN ilustra bem a diferença entre competência para legislar e a competência tributária.

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

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

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
 II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

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

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

Apesar da competência para estabelecer normas gerais ser da União, são os Municípios e o Distrito Federal que detêm a competência tributária, poder para dispor do tributo e para figurarem no polo passivo das relações jurídico tributárias desse tributo, ou seja, poder para exercer a capacidade ativa com relação ao ISSQN.

O exemplo do ISSQN não foi trazido apenas a título de exemplo para a diferenciação entre competência tributária e capacidade tributária ativa a qual se pretende no presente capítulo. A problemática acerca da capacidade tributária ativa e competência tributária relacionadas com esse tributo é objeto de tópicos que seguem.

2. INCENTIVOS FISCAIS

Tido como um conceito da Ciência Financeira, incentivo fiscal alude redução da receita pública de natureza compulsória ou a eliminação de sua exigibilidade. É um instrumento, como restará a seguir demonstrado, do desenvolvimento econômico, seja ele nacional, regional, social, econômico, ambiental ou mesmo de determinado setor de atividade produtiva.

O tributo de maneira geral existe para fomentar a atividade estatal, gerando recursos para que o Estado seja capaz de prover a manutenção de suas atividades. Ou seja, para atender às suas despesas, o Estado necessita de recurso e sua principal fonte são os tributos.

O tributo mostra-se, portanto, não a atividade fim do Estado, mas um meio pelo qual o Estado se mantém.

Portanto, a incidência tributária é um modo pelo qual o estado manifesta seu poder de intervenção na ordem econômica privada. Nesse sentido, “a concessão de incentivos fiscais se insere como instrumento de intervenção no domínio econômico a fim de que se possam concretizar vetores e valores norteadores do Estado”⁷.

Essa intervenção acontece de modo a delinear estratégias de regulamentação, também, para a competição comercial. Incentivo ou “desincentivo” fiscal determina o comportamento dos entes econômicos de maneira substancial. Sobre isso:

As normas tributárias indutoras, para o fim de regular a ordem econômica a partir do modelo proposto na Constituição, podem instituir benefícios e/ou agravamentos, visando à realização de comportamentos mais desejáveis pelos agentes econômicos. Assim, os incentivos fiscais são os instrumentos hábeis para servir à indução econômica nas hipóteses de benefícios que passam a ser outorgados para incentivar comportamentos específicos.⁸

Destarte, se o intuito é de aumentar o número de pequenas empresas, o incentivo fiscal se mostra a ferramenta adequada para tanto. A criação de uma lei que determina esse tratamento mais benéfico incentivará a produção pelas empresas desse porte, bem como seu desenvolvimento e “equiparação de armas” na disputa com as grandes empresas.

⁷ GADELHA, Gustavo de Paiva. *Isenção tributária: crise de paradigma do federalismo fiscal cooperativo*. Curitiba: Juruá, 2010. p. 98.

⁸ MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Ed., 2007. p. 48.

Ademais, se o intuito é valorizar o trabalho intelectual, a criação de um benefício fiscal visando ao tratamento diferenciado para esse tipo de profissional é medida que se impõe para tanto.

Os dois exemplos dados nos dois parágrafos supra já são realidade no Brasil. O primeiro caso é o do Simples Nacional, consolidado na Lei Complementar nº 123/2006, e o segundo caso é o da tributação fixa de ISSQN estabelecido pelo Decreto Lei nº 406/1968 e abarcado pela Constituição Federal, conforme Súmula 663 do Supremo Tribunal Federal. Ambas ferramentas de incentivo fiscal serão melhor tratadas nos capítulos que seguem.

Devemos nos atentar, aqui, também, que para a concessão de incentivos fiscais deve ser respeitado o regime de competência instituído pela Constituição Federal, haja vista que “o poder de isentar é o próprio poder de tributar visto ao inverso”⁹.

Outra importância do tributo se encontra na sua natureza extrafiscal, existente por razões além da mera arrecadação, pois vejamos as três características principais dos tributos:

Os tributos que integram o Sistema Tributário nacional exercem função que os distinguem segundo a natureza fiscal, extrafiscal ou parafiscal. No primeiro caso, encontram-se os chamados tributos de caráter financeiro, cuja principal característica consiste no fato de que o produto de sua arrecadação tem por objetivo prover as necessidades de gastos públicos. No segundo, encontram-se os tributos extrafiscais, que visam atender as situações sociais, políticas e econômicas relevantes dentro do panorama nacional. Já no caso dos tributos chamados parafiscais, destaca-se o objetivo de atender situações particulares de certo grupo social.¹⁰

Para o presente estudo, nos importa mais os tributos de natureza extrafiscal, haja vista que o relevante para nós, aqui, é demonstrar que a finalidade principal de muitos tributos “não será a de instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada”¹¹.

Como se vê no excerto acima, a função extrafiscal está consubstanciada nos incentivos fiscais.

Destarte, a finalidade de atender situações sociais, políticas e econômicas do tributo, seria como se esse fosse uma ferramenta governamental para prover o progresso em um desses três âmbitos, ou nos três de uma única vez.

⁹ BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001. P. 31.

¹⁰ MARTINS; ELALI; PEIXOTO, op. cit., p.18.

¹¹ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007. p. 623.

A Constituição Federal de 1988 trata do tema em mais de uma oportunidade. Em seu artigo 174¹², por exemplo, fica estabelecido que o Estado exercerá a função de incentivo e planejamento. E mais, no parágrafo primeiro desse mesmo artigo, o legislador constitucional demonstra sua preocupação, inclusive, com os desenvolvimentos regionais.

O incentivo que se pretende, aqui, é o incentivo de maneira geral, abarcando, portanto, o incentivo à atividade das pequenas empresas e a dos profissionais que exercem sua atividade nos termos das sociedades uniprofissionais, a fim de valorizar o trabalho intelectual.

A título de exemplo e atendendo ao quanto disposto no artigo 174, §1º, da Carta Magna, no Brasil existe a chamada Zona Franca de Manaus. Com a intenção de promover tanto o povoamento, quanto incentivar a economia para que fosse possível alcançar a evolução social naquela região, o governo fomentou uma série de incentivos fiscais para que as empresas que normalmente promoveria suas atividades em uma região mais desenvolvida, como a região Sudeste, que lhes desse mais meios de progredir comercialmente, passam a deslocar suas atividades para a região Norte do país, devido, num primeiro momento, aos incentivos a elas proporcionados em Manaus.

Como se pode ver em trecho do de texto disponível do sítio eletrônico da Câmara dos Deputados que melhor elucida tal situação:

Com a edição do Decreto-Lei 288, de 1967, incentivos fiscais passaram a ser concedidos à Zona Franca de Manaus – ZFM com o intuito de criar no interior da Amazônia um centro industrial, comercial e agropecuário e superar o isolamento geográfico dessa região e suas dificuldades logísticas. Esses incentivos foram concebidos como uma intervenção temporária, inicialmente prevista para durarem por trinta anos, prorrogáveis por mais dez, ou seja, até 1997 (ou 2007), mas que foram novamente prorrogados para até 2023, no bojo da discussão da reforma tributária em 2003.¹³

E mais, os resultados obtidos são de extrema significância tanto para a região, indiscutivelmente, pelo progresso a ela trazido, mas, também, a nível nacional, visando, entre outros objetivos, a povoação de todo o território:

¹² Art. 174. Como agente normativo e regulador da atividade econômica, o Estado exercerá, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, sendo este determinante para o setor público e indicativo para o setor privado.

§ 1º A lei estabelecerá as diretrizes e bases do planejamento do desenvolvimento nacional equilibrado, o qual incorporará e compatibilizará os planos nacionais e regionais de desenvolvimento.

(...)

¹³ MACIEL, Marcelo Sobreiro. *Política de Incentivos fiscais: quem recebe isenção por setores e regiões do país*. Consultoria Legislativa. Estudo, mar. 2010. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema20/2009_9801.pdf>. Acesso: 26 set. 2015.

Atualmente, o conjunto de incentivos fiscais destinados à ZFM é o segundo mais relevante dentre todas as renúncias da União – cerca de R\$ 17,4 bilhões em 2009 – e um dos que mais crescem, tendo evoluído nominalmente 164% entre 2006 e 2009. Isso é resultado não só de critérios de isenção mais benevolentes, como também do crescimento da atividade econômica no âmbito da Zona Franca.

Sobre esse fenômeno, também escreveu José Souto Maior Borges:

Teleologicamente essa isenção apenas reveste a *função extrafiscal* de estimular a industrialização na Zona Franca de manaus. Função *promocional* do Direito, tão bem estudada por Bobbio (*Dalla struttura alla funzione*, 1977). Trata-se de isenção que atua como incentivo fiscal. É esse o sentido rigoroso da *especificação pelo destino*. A rigor, portanto, já nesse tópico, impõe-se uma ponderação: a isenção objetiva a instalação de indústrias de bens finais dentro da Zona Franca. Numa palavra: sua industrialização. A finalidade visada é a instalação de um parque industrial efetivo, um pólo de progresso, e não indústrias economicamente insignificativas. Pretendeu-se incentivar indústrias produtoras de bens finais.¹⁴

Como é sabido, a carga tributária no território nacional é demasiada alta. E isso torna-se um empecilho muito grande para o desenvolvimento industrial, especialmente às empresas de menor porte, menos preparadas para lidar e arcar com a incidência tributária concernente às suas atividades.

Bem por isso, incentivos fiscais tornam-se tão essenciais, necessários e chamativos às empresas. Sabendo disso, o governo conseguiu, apenas com incentivos fiscais, a promoção do desenvolvimento social em uma região quase isolada do polo industrial nacional. Ou seja, estamos lidando com um assunto de importância ímpar para tanto o desenvolvimento social, quanto econômico e político no Brasil.

Apesar desse exemplo de incentivo fiscal visando ao desenvolvimento regional, que foi dado exclusivamente para demonstrar o tamanho da importância dos incentivos fiscais, nosso trabalho visa à demonstração do benefício trazido pelo incentivo fiscal aos pequenos empresários.

Sobre isso, bem elucida o seguinte excerto:

A Constituição Federal, para que o Estado brasileiro atinja um de seus objetivos primordiais, o desenvolvimento econômico, valoriza o exercício legítimo do poder econômico. Ressalta-se, portanto, a função social das atividades econômicas para se alcançar a ordem econômica prevista no plano constitucional.

Nesse contexto, a tributação surge como alternativa do Estado para fomentar o desenvolvimento nacional, cujo conceito deve abranger de forma especial a redução das desigualdades regionais e sociais. Através de normas tributárias, pode e deve o

¹⁴ BORGES, op. cit., p. 362.

Estado induzir os agentes econômicos à prática daqueles comportamentos desejáveis na busca da ordem econômica proposta no plano da Constituição.¹⁵

Para o presente estudo, apesar de estarmos fazendo uma breve explanação acerca do incentivo fiscal em âmbito nacional, pretendemos, com isso, a conscientização e a atenção para a função extrafiscal do tributo. Nesse sentido, para redução da desigualdade social. Desigualdade, essa, que se vê não só na sociedade entre população, em si, mas, também, no âmbito do comércio e das indústrias. Redução das desigualdades significa, também, a concessão de benefícios ao desenvolvimento do menos desenvolvido, ou do menos apto ou capaz ao desenvolvimento, estamos falando, aqui, dos pequenos empresários face à pressão tributária e face, também, à competição contra os grandes empresários de companhias, inclusive, multinacionais instaladas em nosso território.

Voltando, ainda sobre o texto constitucional, vejamos o quanto dispõe o inciso I do artigo 151, de importância para o presente estudo:

Art. 151. É vedado à União:

I - instituir tributo que não seja uniforme em todo o território nacional ou que implique distinção ou preferência em relação a Estado, ao Distrito Federal ou a Município, em detrimento de outro, admitida a concessão de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento sócio-econômico entre as diferentes regiões do País;

(...)

O que se tira daí é que, apesar da vedação de tratamento diferenciado entre as regiões do país, quando visando à promoção do equilíbrio e do desenvolvimento, o incentivo fiscal é permitido.

Ou seja, a adoção de métodos de manejo tributário para promoção do desenvolvimento sócio econômico, mesmo que distinga, para isso, uma região da outra, é constitucionalmente permitido.

Disso se tira que a adoção de incentivos fiscais para o desenvolvimento econômico é constitucional. Ou seja, a concessão e incentivos fiscais é permitido no sistema legal brasileiro, desde que haja objetivo de desenvolvimento.

É nesse contexto que surge, portanto, o programa Simples Nacional, que será adiante tratado, e a própria tributação do ISSQN fixo, que também trataremos a seguir, mas que já é importante esse pequeno parêntese, para que se veja que a Constituição Federal de 1988 é

¹⁵ MARTINS; ELALI; PEIXOTO, op. cit., p. 41.

convergente com a ideia de incentivo fiscal, de conceder tratamento diferente, desde que visando ao desenvolvimento.

E mais, ainda sobre o tratamento constitucional voltado à ordem econômica e à tributação, inclusive em defesa ao quanto dispõe o Simples Nacional, vejamos:

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:

(...)

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

(...)

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

(...)

O quanto disposto nesse artigo e em seus incisos consolida o que pretendemos aqui. O incentivo fiscal dispensado a determinadas regiões e às empresas de pequeno porte tem base constitucional. Mas devemos esclarecer que esses incentivos existem não apenas para satisfação do legislador constitucional, mas como ferramenta mesmo de desenvolvimento social e econômico.

Diante disso, vejamos:

Desse modo, pelo que pressupõe a Constituição, o sentido de busca pelo desenvolvimento econômico trata-se de uma efetiva mudança na situação atual da economia nacional. O desenvolvimento, portanto, deve ser entendido como um estado de equilíbrio na produção, distribuição e consumo de riquezas. Assim, nenhum Estado pode ser considerado desenvolvido se mantiver uma estrutura social caracterizada por vertentes simultâneas de riqueza e pobreza.¹⁶

Ou seja, não se pode admitir a existência, num Estado desenvolvido, de uma região rica e produtiva como a região Sudeste, enquanto há regiões afetadas pelo subdesenvolvimento social, econômico, tecnológico e produtivo.

Sobre esse mesmo panorama, ainda, não existe Estado desenvolvido com poucas grandes empresas que dominam o mercado e instituem o consumo de produtos e valores que é por elas determinadas. O incentivo fiscal às empresas de pequeno porte é necessidade que se impõe para que se consiga a diminuição das desigualdades comerciais existentes.

¹⁶ Ibidem, p. 45.

Diante de todo o exposto, considerações importantes fez Heleno Tabeira Tôrres acerca do assunto:

Todo incentivo fiscal (*depénses fiscales, tax expenditures*) concedido sob o amparo constitucional é legítimo, enquanto nutre-se do desígnio de reduzir desigualdades e promover o bem comum, como o desenvolvimento nacional ou regional. Não é odioso o incentivo que se invista na condição de meio para atingimento de finalidades públicas ou privadas, mas coletivamente relevantes, sustentado em desígnio constitucional que se preste à promoção da quebra de desigualdades ou fortaleça os direitos individuais ou sociais ou ainda o próprio sentido de unidade econômica do federalismo, na condição de “renúncia de receita” ou de “gasto público”, sob a égide das condições acima enumeradas.

O papel promocional dos inventivos fiscais consiste no servir como medida para impulsionar ações ou corretivos de distorções do sistema econômico, visando atingir certos benefícios, cujo alcance poderia ser tanto ou mais dispendioso, em vista de planejamentos públicos previamente motivados.¹⁷

Concluindo, portanto, diante disso, deve ser destacado que qualquer incentivo concedido sob a égide da Constituição Federal é válido e deve ser entendido e aceito. Se há a instituição de um incentivo fiscal, os entes federados devem adequar-se a esses incentivos para que os beneficiados possam sobremaneira usufruir de tais incentivos.

Adiante veremos um desrespeito que ainda existe acerca disso, a não adequação entre Municípios e União entre o quanto instituído pelo Programa Simples Nacional e o benefício do recolhimento do ISSQN fixo, e é focando isso que o estudo do presente capítulo se voltou.

¹⁷ TÔRRES, Heleno Taveira. Incentivos fiscais na Constituição e o “crédito-prêmio de IPI”. *Direito tributário atual*, São Paulo, n. 18, 2005. p. 79.

3. SIMPLES NACIONAL

3.1. A Criação da Lei Complementar nº 123/2006

Ao programa de unificação de arrecadação de tributos instituído pela Lei Complementar nº 123/2006, Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, foi dado o nome de Simples Nacional:

Com efeito, a referida Lei Complementar estabelece tratamento tributário diferenciado e favorecido às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação de tributos.¹⁸

Esse Programa é fruto de uma grande inquietação em âmbito nacional para regularização da situação das empresas menores face às grandes empresas e empresas multinacionais devida pela crescente taxa de empresas pequenas que se viam obrigadas a deixar de dar continuidade às suas atividades pela impossibilidade de manutenção produtiva alinhada à quitação de tributos.

Tal inquietação veio a público em 2003 através do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE Nacional:

A idéia de elaborar essa lei surgiu em consequência de um seminário de imersão realizado em fevereiro de 2003, em Brasília, pelo Sebrae Nacional, com a participação dos Sebraes estaduais. Na ocasião, o Conselho Deliberativo Nacional definiu prioridade para a melhoria do ambiente legal para permitir a sobrevivência e o desenvolvimento das micros e pequenas empresas. Foi uma volta às origens da missão institucional do Serviço, já que a alta taxa de mortalidade precoce das MPEs lançava uma sombra de luto sobre a vitalidade criativa do Sistema Sebrae e tornava inúteis muitos dos seus esforços.¹⁹

Como se vê, a Lei Complementar nº 123/2006 surgiu por meio de grande comoção em nível nacional de empresários e microempresários que se viram na necessidade de se

¹⁸ BRASIL. Ministério da Fazenda. Simples Nacional. *Manual do Simples Nacional*. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/educacao_fiscal/pnaf/reunoes-de-trabalho/materiais-impressos/manual-simples-nacional>. Acesso: 26 set. 2015. p. 04.

¹⁹ SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). *Lei geral de micro e pequenas empresas: conheça as mudanças, os procedimentos e os benefícios*. Brasília, abr. 2007. Disponível em:

<<http://www.leigeral.com.br/portal/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=FF8080812993A8DE0129CDCCC81B7959>>. Acesso: 26 set. 2015. p. 22.

manifestar para assegurar a sobrevivência de seus negócios em meio à concorrência e carga tributária que eram obrigados a enfrentar.

Diante disso, bem nos ilustra o Livro Geral das Micro e Pequenas Empresas, arquivo em que se retrata a realidade de tal comoção, quando trata do procedimento de aprovação da Lei Complementar nº 123/2006 no Congresso Nacional e posterior sanção pelo Presidente à época:

Após meses de audiências e intensas negociações, o projeto da Lei Geral foi ao Plenário em 5 de setembro de 2006, sendo aprovado por 308 votos a favor, seis contra e três abstenções. Remetido ao Senado, foi aprovado em 8 de novembro por unanimidade, com 55 votos, recebendo algumas emendas de mérito. A mais importante delas adiava para 1º de julho de 2007 a vigência dos benefícios do Supersimples, sob os argumentos de que a Receita carecia de prazo para atualizar seus programas de informática e de que os estados, Distrito Federal e municípios deveriam preparar legislação própria, submetendo seus sistemas à Lei Complementar.

Enfim, o projeto retornou à Câmara, para que os deputados decidessem se acatavam ou não as emendas do Senado. Hauly apresentou um minucioso relatório que acatava algumas e descartava outras. A Lei Geral foi então aprovada definitivamente, em 22 de novembro, por 323 votos a favor e quatro abstenções. Em 14 de dezembro, finalmente, foi sancionada pelo presidente Lula durante concorrida cerimônia no Palácio do Planalto.²⁰

Dentre as justificativas para que fosse concedida a série de benefícios previstos no projeto de Lei, que veio a ser sancionada como Lei Complementar nº 123/2006, estão os dados a seguir, que representam a importância que as microempresas e empresas de pequeno porte têm no cenário brasileiro:

As MPEs são 99,2% das empresas brasileiras, respondem por 57,2% da ocupação de mão-de-obra na atividade econômica e por 26% da massa salarial. São 62,1% das empresas exportadoras e constroem 20% do PIB.²¹

A Emenda Constitucional nº 42, aprovada em 19 de dezembro de 2003, é a origem legal da Lei Complementar nº 123/2006. Essa Lei Complementar surgiu como atendimento por parte do legislador infraconstitucional a um comando constitucional acrescentado pela Emenda Constitucional nº 42.

A Emenda Constitucional nº 42 acrescentou ao artigo 146 da Carta Magna o parágrafo único, que dispõe o seguinte:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

²⁰ SEBRAE, op. cit., p. 18.

²¹ Ibidem, p. 18.

(...)

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

(...)

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

(...)

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

I - será opcional para o contribuinte;

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

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

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

E mais, a Emenda Constitucional nº 42 trouxe, também, o artigo 146-A à Constituição Federal com o seguinte texto:

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

Atentemos, aqui, para a parte do texto desse artigo que diz “prevenir desequilíbrios da concorrência”. Esse é exatamente o ponto da luta dos microempresários e empresários de pequeno porte, a busca pela paridade de armas no mercado por meio do incentivo e desburocratização fiscal.

E mais, no capítulo da Carta Magna que diz respeito aos PRINCÍPIOS GERAIS DA ATIVIDADE ECONOMICA, inserido no TÍTULO VII, Da Ordem Econômica e Financeira, dois dispositivos são, também, atendidos pela elaboração da Lei Complementar nº 123/2006, um deles é o artigo 170, inciso IX, vejamos:

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. [grifos nossos]

Quanto ao dispositivo supratranscrito, deve ser observado que a ordem econômica nacional é fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa. Esse ponto mostra-se importante para o presente estudo, haja vista que o Simples Nacional, bem como o benefício previsto no Decreto Lei nº 406/1968 (que será mais bem tratado a seguir), são ferramentas que visam à garantia dessa ordem econômica através do cuidado especial e tratamento diferenciado tanto das microempresas e empresas de pequeno porte quanto dos profissionais autônomos e sociedades uniprofissionais.

Ademais, notadamente o caput do artigo 170 da Constituição Federal categoriza tais benefícios como mecanismos para se atingir, ou se garantir, a justiça social.

Outro comando constitucional que se vê atendido com a Lei Complementar nº 123/2006 é o que consta no artigo 179, como se verifica:

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.

Como restará a seguir demonstrado, a Lei Complementar nº 123/2006, visando à unificação do recolhimento de tributos, atende a essa necessidade de incentivo e de simplificação de obrigações administrativo-tributárias, sendo dispensado, portanto, às microempresas e empresas de pequeno porte, tratamento jurídico diferenciado. E mais, apesar de ser um programa federal, o Simples Nacional abarca tributos estaduais e municipais, também, sendo, portanto, mais um ponto do comando constitucional contido no artigo 179 da Carta Magna atendido.

A adequação da realidade tributária nacional às necessidades de uma classe de empresários de importância ímpar no cenário da indústria nacional, tanto de desenvolvimento, quanto na questão de geração de empregos diretos indiretos e circulação da economia, era o que objetivava luta pela criação de uma lei que protegesse essa classe e que, com os acréscimos constitucionais trazidos pela Emenda Constitucional nº 42 de 2003, somados com

o quanto já anteriormente disposto nos artigos 170, inciso IX, e 179, foram atendidos alguns requisitos para que esse objetivo viesse a se tornar realidade.

Logo, portanto, diante das manifestações dos micro e pequenos empresários e dos novos comandos constitucionais, o legislador se encontrou num cenário onde a elaboração de um projeto de lei era necessária para tanto atender às necessidades da classe empresária quanto para atender, simplesmente, aos comandos constitucionais, que, observa-se, não significam mera letra de lei, são comandos embasados em princípios concretos e que atendê-los é necessidade para se atingir a ordem e o progresso, bem como é dever do legislador infraconstitucional.

Diante desse panorama, foi promulgada a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte e que é até hoje segue em vigência e em aprimoramento, conforme histórico constante na tabela abaixo:

Tabela 1 – Histórico da legislação

1984	Lei 7.256/1984: Estatuto da Microempresa
1988	Constituição prevê o tratamento diferenciado para as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte
1996	Lei 9.317/1996: Simples Federal
1999	Lei 9.841/1999: Estatuto Federal da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; revogação da Lei 7.256/1984.
2003	PEC 42/2003: Definição do tratamento diferenciado para Microempresas e Empresas de Pequeno Porte através de Lei Complementar
2006	Lei Complementar Federal 123/2006: Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte; criação do Simples Nacional
2007	Lei Complementar Federal 127/2007: Inclusão de novas categorias de atividades no Simples Nacional
2008	Lei Complementar Federal 128/2008: Criação do Microempreendedor Individual e do Agente de Desenvolvimento
2009	Lei Complementar Federal 133/2009: Inclusão do setor cultural no Simples Nacional
2011	Lei Complementar Federal 139/2011: Correção dos tétos do Simples Nacional; parcelamento de débitos; estímulo às exportações das micro e pequenas empresas
2014	Lei Complementar Federal 147/2014: Universalização do Simples Nacional; blindagem do Microempreendedor Individual; regramento da Substituição Tributária

Fonte: SEBRAE, op. cit.

3.2. Características e Abrangência da Lei Complementar nº 123/2006

A Lei Complementar nº 123/2006, juntamente com atos de seu Comitê Gestor emitidos temporalmente, é que direciona, estabelece, taxa e trata da manutenção do Programa.

De início, vale ressaltar que os regimes especiais de tributação para ME e EPP próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, tais como o Simples Federal, o Simples Candango (do Distrito Federal), dentre outros, cessaram a partir da entrada em vigor do Simples Nacional (Constituição Federal, ADCT, art. 94)²².

Eu seu artigo 12, fica assim estabelecido, dando a nomenclatura oficial ao Programa, qual seja, Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional:

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

Agora, Microempresas – ME e Empresas de Pequeno Porte – EPP, as destinatárias desse Regime Especial, são esporadicamente redefinidas pelo MANUAL DO PGDAS-D E DEFIS, sempre respeitando o quanto disposto no artigo 3º, incisos I e II²³, da Lei Complementar nº 123/2006, emitido pelo Comitê Gestor do Simples Nacional, órgão instituído pela Lei Complementar nº 123/2006 e regulamentado pelo Decreto nº 6.038, de 07 de fevereiro de 2007, vinculado ao Ministério da Fazenda e composto por representantes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios para regulação do Simples Nacional.

²² BRASIL. Receita Federal. Perguntas e Respostas. *Simples Nacional*. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SIMPLESNACIONAL/Perguntas/Perguntas.aspx>>. Acesso: 01 set. 2015. Resposta nº 1.5 do “Perguntas e Respostas”.

²³ Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

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

II - no caso da empresa de pequeno porte, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

Para o exercício de 2015, ME são assim definidas pelo **MANUAL DO PGDAS-D E DEFIS²⁴**:

Microempresa (ME) – a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966²⁵ da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas que, no ano-calendário anterior aos efeitos da opção pelo Simples Nacional, auferiu receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00.

E EPP é assim definida pelo mesmo documento:

Empresa de Pequeno Porte (EPP) – a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas que, no ano-calendário anterior aos efeitos da opção pelo Simples Nacional, auferiu receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00.

Ainda sobre os destinatários do Programa, conforme disposto na resposta à pergunta 2.3 de “Perguntas e Respostas” disponibilizadas no sítio eletrônico da Receita Federal²⁶, observadas as restrições identificadas na referida resposta:

Podem optar pelo Simples Nacional as ME e as EPP que se dediquem à prestação de serviços não listados na Pergunta 2.2, bem como as que exerçam o comércio, a indústria e as atividades abaixo, desde que não as exerçam em conjunto com outras atividades impeditivas (lista atualizada em função da Lei Complementar 147, de 2014. Base legal: art. 17§§1º e 2º, e art. 18, §5º - I, da Lei Complementar nº 123, de 2006):

- creche, pré-escola e estabelecimento de ensino fundamental, escolas técnicas, profissionais e de ensino médio, de línguas estrangeiras, de artes, cursos técnicos de pilotagem, preparatórios para concursos, gerenciais e escolas livres;
- agência terceirizada de correios;
- agência de viagem e turismo;
- centro de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga;
- agência lotérica;
- serviços de instalação, de reparos e de manutenção em geral, bem como de usinagem, solda, tratamento e revestimento em metais;

²⁴ BRASIL. Receita Federal. Simples Nacional. *Manual do PGDAS-D e DEFIS 2015*. Disponível em: <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/MANUAL_PGDAS-D_v2_fev_2015.pdf>. Acesso em: 01 set. 2015.

²⁵ Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

²⁶ BRASIL. Receita Federal. Perguntas e repostas... op. cit.

- transporte municipal de passageiros;
- escritórios de serviços contábeis;
- produções cinematográficas, audiovisuais, artísticas e culturais, sua exibição ou apresentação, inclusive no caso de música, literatura, artes cênicas, artes visuais, cinematográficas e audiovisuais;
- fisioterapia;
- corretagem de seguros;
- construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores;
- serviço de vigilância, limpeza ou conservação;
- serviços advocatícios;
- administração e locação de imóveis de terceiros;
- academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais;
- academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes;
- elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante;
- licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação;
- planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas, desde que realizados em estabelecimento do optante;
- empresas montadoras de estandes para feiras;
- laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica;
- serviços de tomografia, diagnósticos médicos por imagem, registros gráficos e métodos óticos, bem como ressonância magnética;
- serviços de prótese em geral;
- medicina, inclusive laboratorial e enfermagem;
- medicina veterinária;
- odontologia;
- psicologia, psicanálise, terapia ocupacional, acupuntura, podologia, fonoaudiologia, clínicas de nutrição e de vacinação e bancos de leite;
- serviços de comissaria, de despachantes, de tradução e de interpretação;
- arquitetura, engenharia, medição, cartografia, topografia, geologia, geodésia, testes, suporte e análises técnicas e tecnológicas, pesquisa, design, desenho e agronomia;
- representação comercial e demais atividades de intermediação de negócios e serviços de terceiros;
- perícia, leilão e avaliação;
- auditoria, economia, consultoria, gestão, organização, controle e administração;
- jornalismo e publicidade;
- agenciamento, exceto de mão de obra;
- outras atividades do setor de serviços que tenham por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não.

Identificado a quem é permitido aderir ao Programa, exporemos suscintamente o modo como o programa funciona.

O Simples Nacional é um programa opcional, nos termos do inciso I do parágrafo único do artigo 146 da Constituição Federal, acrescentado pela Emenda Constitucional nº 42 de 2003, transcrito anteriormente. Portanto, a empresa que atender a todos os seus requisitos poderá optar pela adesão ao Regime Unificado.

Contudo, deve ser observado o quanto disposto no caput do artigo 16 da Lei Complementar nº 123/2006:

Art. 16. A opção pelo Simples Nacional da pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e empresa de pequeno porte dar-se-á na forma a ser estabelecida em ato do Comitê Gestor, sendo irretratável para todo o ano-calendário.

Ou seja, apesar de opcional, a adesão passa a ser irretratável a partir do momento em que se consolida.

No momento da adesão deve haver o devido enquadramento da empresa dentro do patamar de faturamento e serviço aos quais ela se encontra. E mais, há a opção, também pelo modo de arrecadação, a depender, ainda, da área de atuação da empresa.

Uma vez dentro do Programa, a empresa passará a recolher os tributos constantes no rol artigo 13 da Lei Complementar nº 123/2006, tributos esses tanto de competência da União, como dos Estados e Municípios, conforme dito anteriormente:

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.

Destarte, o cálculo do montante devido é feito nos termos das tabelas dos anexos da Lei Complementar nº 123/2006 e de acordo com o enquadramento e opções da empresa.

A alíquota utilizada para tal cálculo vai depender da receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao período de apuração. A partir da faixa de receita, se descobre em qual tabela constam as alíquotas aplicáveis àquela empresa. O valor devido mensalmente, a ser recolhido pela ME ou EPP, será o resultante da aplicação da alíquota correspondente sobre a receita bruta mensal auferida (regime de competência) ou recebida (regime de caixa), conforme opção feita pelo contribuinte.

Para ilustrar, usaremos o exemplo dado no sítio eletrônico da Receita Federal²⁷:

PA = Período de apuração;

RBT12 = Receita Bruta dos últimos 12 meses exclusive o mês do Período de Apuração (PA);

RBA = Receita Bruta Acumulada de janeiro até o mês do PA inclusive.

Fluxo de faturamento (valores em milhares de R\$):

Jul	Ago	Set	Out	Nov	Dez	Jan	Fev	Mar	Abr	Mai	Jun	Jul	
						30	20	20	10	10	20	25	= 135
15	15	15	15	25	25	30	20	20	10	10	20		= 220

Apuração:

PA = julho/2014

Receita Bruta do PA (julho/2014) = R\$ 25.000,00

RBA = R\$ 135.000,00 (como é inferior a R\$ 3.600.000,00, limite máximo de receita bruta anual para ser uma EPP, pode permanecer no Simples Nacional)

RBT12 = R\$ 220.000,00 (dentro da faixa que vai de R\$180.000,01 a R\$ 360.000,00)

Alíquota dessa faixa de RBT12 para o Anexo I = 5,47%

Simples Nacional devido no mês (Receita Bruta do PA x alíquota) = (R\$ 25.000,00 x 5,47%) = R\$ 1.367,50.

Como se verifica pelas tabelas anexas à Lei Complementar nº 123/2006, estão pré-estabelecidos as alíquotas incidentes sobre a receita para cada ramo de atuação da empresa optante e essas alíquotas correspondem, também, à partilha que será feita após a arrecadação, entre os entes envolvidos (União, Estados e Municípios), sendo a cada um devido o valor recolhido a título de tributo de sua competência, respeitando, inclusive, com isso, o comando constitucional presente no inciso III do parágrafo único do artigo 146 da Carta Magna.

²⁷ BRASIL. Receita Federal. Perguntas e repostas... op. cit.

Já o operacional da arrecadação, o meio pelo qual o contribuinte emite a guia única, acontece através do Programa Gerador do Documento de Arrecadação do Simples Nacional - Declaratório (PGDAS-D), exclusivamente digital, ou seja, é um sistema eletrônico para a realização dos cálculos do Simples Nacional.

O PGDAS-D tem por objetivo declarar o valor mensal devido referente ao Simples Nacional pelo contribuinte e gerar o Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS) para recolhimento na rede bancária e efetuar a Declaração de Informações Socioeconômicas e Fiscais (DEFIS) de toda a empresa, conforme determina a Lei Complementar nº 123/2006, artigo 25, caput e a Resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011.

De acordo com o **MANUAL DO PGDAS-D E DEFIS**:

As informações do PGDAS-D têm caráter declaratório, constituindo confissão de dívida e instrumento hábil e suficiente para a exigência dos tributos e contribuições que não tenham sido recolhidos, e deverão ser fornecidas à Secretaria da Receita Federal do Brasil até o vencimento do prazo para pagamento dos tributos devidos no Simples Nacional em cada mês, relativamente aos fatos geradores ocorrido no mês anterior.

O PGDAS-D está disponível no sítio do Simples Nacional na internet (www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional), não necessitando ser instalado ou atualizado no computador do usuário.

Portanto, mais um ponto de auxílio aos aderentes do Programa, a comodidade de emissão de sua guia mensal por meio eletrônico, através do PGDAS-D.

3.3. Tratamento Dado Pelo Simples Nacional à Tributação Fixa

Trataremos oportunamente no presente trabalho sobre ISSQN fixo. Apenas para adiantar resumidamente para podermos dar continuidade, por ora, o recolhimento do ISSQN fixo é um benefício concedido a determinadas sociedades. Com isso, as determinadas sociedades não recolhem o ISSQN com base na alíquota incidente sobre os serviços prestados, mas, sim, com base num valor fixo para cada profissional incluso na sociedade, caso essa sociedade opte por tal método de arrecadação.

Sendo assim, logo se verifica a incompatibilidade entre o Regime Unificado e o recolhimento de ISSQN fixo, haja vista que nas tabelas anexas à Lei Complementar nº 123/2006 estão previamente estipuladas alíquotas para o cálculo de todos os tributos abrangidos pelo Programa, inclusive o ISSQN.

Em face disso, o legislador, sagazmente, ajustou o programa para que fosse possível conciliar o recolhimento unificado com o recolhimento do ISSQN fixo, harmonizando ambos benefícios.

Na resposta 9.1 da seção de “Perguntas e Respostas” no sítio eletrônico da Receita Federal, verifica-se que:

Estados e Municípios, no âmbito de suas respectivas competências, poderão, independentemente da receita bruta auferida no mês pelo contribuinte, adotar valores fixos mensais para o recolhimento do ICMS e do ISS devido por Microempresa (ME) que tenha auferido receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 360.000,00.

A ME fica sujeita a esses valores durante todo o ano-calendário, salvo quando exceder o limite de receita bruta citado acima, quando fica impedida de recolher o ICMS ou o ISS pela sistemática de valor fixo, a partir do mês subsequente à ocorrência do excesso, sujeitando-se à apuração desses tributos na forma das demais empresas optantes pelo Simples Nacional.²⁸ [grifos nossos]

Destarte, o Comitê Gestor do Simples Nacional deixa a cargo dos Municípios a adoção de valores fixos mensais para o recolhimento do ISSQN, estabelecendo o limite de receita bruta de R\$ 360.000,00 para que a empresa possa usufruir ambos os benefícios. Sendo assim, EPP não está autorizada a conciliar a adesão ao Simples Nacional com o recolhimento do ISSQN com base em valores fixos.

Sem contar que na mesma resposta supramencionada consta o seguinte:

Notas:

(...)

5. Até 2014, o limite de receita para recolhimento em valor fixo era de R\$ 120.000,00.

Ou seja, esse limite, no ano calendário de 2014, correspondia a um terço do valor admitido hoje.

Conforme se verifica com os §§ 18 e 20, do artigo 18, da Lei Complementar nº 123/2006, ao tratar da base de cálculo, o legislador teve o cuidado de trazer à baila a questão do recolhimento do ISSQN fixo, que não faz uso do faturamento para sua base de cálculo, vejamos:

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

²⁸ BRASIL. Receita Federal. Perguntas e repostas... op. cit.

(...)

§ 18. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, no âmbito das respectivas competências, poderão estabelecer, na forma definida pelo Comitê Gestor, independentemente da receita bruta recebida no mês pelo contribuinte, valores fixos mensais para o recolhimento do ICMS e do ISS devido por microempresa que aufera receita bruta, no ano-calendário anterior, de até o limite máximo previsto na segunda faixa de receitas brutas anuais constantes dos Anexos I a VI, ficando a microempresa sujeita a esses valores durante todo o ano-calendário, ressalvado o disposto no § 18-A.

(...)

§ 20. Na hipótese em que o Estado, o Município ou o Distrito Federal concedam isenção ou redução do ICMS ou do ISS devido por microempresa ou empresa de pequeno porte, ou ainda determine recolhimento de valor fixo para esses tributos, na forma do § 18 deste artigo, será realizada redução proporcional ou ajuste do valor a ser recolhido, na forma definida em resolução do Comitê Gestor. [grifos nossos]

Pode ser verificado, aqui, portanto, que a Lei Complementar nº 123/2006 adaptou-se ao recolhimento do ISSQN fixo. No momento da emissão do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – DAS é possível, desde que atendidos aos requisitos, a exclusão do cálculo de ISSQN tendo como base de cálculo a receita bruta auferida no ano calendário anterior, para acrescentar o valor fixo estipulado em legislação municipal própria.

Entretanto, destarte, o artigo 33 da Lei Complementar nº 123/2006 estabelece a competência administrativa para fiscalizar as obrigações principais e acessórias concernentes ao Simples Nacional, pois vejamos:

Art. 33. A competência para fiscalizar o cumprimento das obrigações principais e acessórias relativas ao Simples Nacional e para verificar a ocorrência das hipóteses previstas no art. 29 desta Lei Complementar é da Secretaria da Receita Federal e das Secretarias de Fazenda ou de Finanças do Estado ou do Distrito Federal, segundo a localização do estabelecimento, e, tratando-se de prestação de serviços incluídos na competência tributária municipal, a competência será também do respectivo Município.

Bem por isso, pode se dizer que as autoridades administrativas da União, dos Estados e dos Municípios têm atribuição de lançar os tributos abrangidos pelo Simples Nacional.

Contudo, a competência para inscrição em Dívida Ativa e ajuizamento de Execução Fiscal pertence à Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN, nos termos do artigo 41 da Lei Complementar nº 123/2006 e parágrafos:

Art. 41. Os processos relativos a impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional serão ajuizados em face da União, que será representada em juízo pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto no § 5º deste artigo.

§ 1º Os Estados, Distrito Federal e Municípios prestarão auxílio à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em relação aos tributos de sua competência, na forma a ser disciplinada por ato do Comitê Gestor.

§ 2º Os créditos tributários oriundos da aplicação desta Lei Complementar serão apurados, inscritos em Dívida Ativa da União e cobrados judicialmente pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto no inciso V do § 5º deste artigo.

§ 3º Mediante convênio, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá delegar aos Estados e Municípios a inscrição em dívida ativa estadual e municipal e a cobrança judicial dos tributos estaduais e municipais a que se refere esta Lei Complementar.

(...)

Como se vê, apesar do Simples Nacional ser um programa federal, conforme já dito, ele abarca tributos de competência dos Estados e dos Municípios, diante disso, e nos termos do artigo supratranscrito, existe o auxílio prestado por estes à União.

Nessa relação, como consta no §3º do artigo supratranscrito, existe, inclusive, a possibilidade de delegação de funções. No caso, trata-se da delegação de poder para inscrição de eventual débito em Dívida Ativa e posterior cobrança judicial, conforme consta no documento Manual dos Convênios com a PGFN²⁹:

Muito embora a capacidade tributária ativa referente aos créditos tributários do Simples Nacional seja da União, esta, por meio da PGFN, poderá celebrar convênio para delegar aos Estados, Distrito Federal e Municípios interessados a competência administrativa para a inscrição em dívida ativa e a cobrança judicial dos tributos de suas respectivas competências tributárias (artigo 41, §3º, da LC nº 123/2006).

Ou seja, apesar do nome Simples Nacional e das características de unificação e centralização da cobrança tributária na União, os Estados e Municípios têm participação ativa nos processos ligados ao Programa, não ficando de forma alguma à parte dos procedimentos.

²⁹ BRASIL. Ministério da Fazenda. Simples Nacional. *Manual dos convênios com a PGFN*. Set. 2013. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/educacao_fiscal/pnaf/reunoes-de-trabalho/materiais-impressos/manual-simples-nacional>. Acesso: 03 set. 2015.

4. SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS

Tendo em vista que o presente trabalho visa à análise da tributação diferenciada concedida às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte relacionada com a possibilidade de recolhimento do ISSQN sob valor fixo que têm as sociedades uniprofissionais, imprescindível se mostra, portanto, discorrermos sobre esse tipo específico de sociedade afim de demonstrar os motivos pelos quais não só merecem como de fato têm tal benefício.

As especificações previstas no Decreto Lei nº 406/1968, que instituiu a modalidade de cobrança de ISSQN fixo serão tratadas no capítulo próximo do presente trabalho. Nos atentaremos, agora, aos requisitos que devem, as sociedades, preencherem para que sejam consideradas como merecedoras de tais benefícios.

O Código Civil de 2002 prevê em seu artigo 966, parágrafo único:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

O tipo de sociedade que estamos lidando, no presente capítulo, é exatamente a do parágrafo único, as consideradas sociedades não empresárias, por exercer profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, desde que ausentes os elementos de empresa.

Para pontuar o que pretendemos demonstrar, trazemos os requisitos estipulados pelo Dr. José Antônio Patrocínio, fiscal do ISS no Município de São Paulo/SP, em artigo de sua autoria:

1) Profissionais habilitados ao exercício da mesma atividade
Todos os profissionais que exerçam as atividades em nome da sociedade, sejam eles sócios, empregados ou não, deverão estar habilitados ao exercício da mesma atividade. É o que caracteriza a chamada Sociedade Uniprofissional.
(...)

2) Sócios que prestem serviços de forma pessoal
Todos os sócios deverão prestar serviços em nome da sociedade de forma pessoal. A responsabilidade de cada profissional também deve ser pessoal, de acordo com a legislação específica de cada profissão.
(...)

3) Sócio Pessoa Jurídica

A sociedade que possua em seu quadro societário Pessoa Jurídica não faz jus ao Regime Tributário mais favorecido para recolhimento do ISS. Nesse caso, também fica caracterizada a ausência do trabalho pessoal.

4) Sejam Sócias de outra Sociedade

Também é requisito essencial para o tratamento diferenciado, que a sociedade não conste do quadro societário de outra sociedade, ainda que essa outra seja uma empresa.

(...)

5) Desenvolvam atividade diversa daquela a que estejam habilitados profissionalmente os sócios

A sociedade deverá prestar apenas e exclusivamente os serviços para os quais os seus sócios sejam habilitados profissionalmente.

(...)

6) Existência de Sócio que delas participe tão somente para aportar capital ou administrar

Requisito que está diretamente relacionado com a necessidade dos sócios prestarem os serviços de forma pessoal.

(...)

7) Explorem mais de uma atividade de prestação de serviços

A exploração pela sociedade de mais de uma atividade profissional é um indício de que a mesma adquiriu uma estrutura empresarial. Assim, perde o direito ao tratamento diferenciado.

8) Número excessivo de empregados

Considerando que é fundamental que a prestação de serviços ocorra de forma pessoal, ou seja, por cada sócio individualmente, a existência de um grande número de funcionários ou empregados diretamente relacionados com a prestação dos serviços pode indicar a existência de uma estrutura organizacional impregnada pelo caráter empresarial.

(...)³⁰

Ou seja, para que possa ser enquadrada como sociedade uniprofissional deve haver a presença (ou ausência em alguns casos) de todos os elementos supramencionados, conforme bem estipulado pelo Dr. José Antônio Patrocínio.

Os requisitos enumerados acima, ademais, são os que os tribunais vêm se utilizando para definir o enquadramento das sociedades aos quanto necessária para concessão do ISSQN fixo, como se vê no seguinte julgado da Segunda Turma do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO RECEBIDOS COMO AGRAVO REGIMENTAL. INSTRUMENTALIDADE RECURSAL. TRIBUTÁRIO. ISS. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO POR EMPRESA. SOCIEDADE LIMITADA. ESPÉCIE SOCIETÁRIA EM QUE A RESPONSABILIDADE DO SÓCIO É LIMITADA AO CAPITAL SOCIAL.
PRECEDENTES. NÃO INCIDÊNCIA DA SÚMULA N. 7/STJ.

³⁰ PATROCÍNIO, José Antônio. *As sociedades uniprofissionais e o caráter empresarial*. 2004. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/2ots/as-sociedades-uniprofissionais-e-o-carater-empresarial-jose-antonio-patrocino->>>. Acesso: 26 set. 2015.

(...)

2. A orientação da Primeira Seção do STJ firmou-se no sentido de que o tratamento privilegiado previsto no art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei n. 406/68 somente é aplicável às sociedades uniprofissionais que tenham por objeto a prestação de serviço especializado, com responsabilidade pessoal dos sócios e sem caráter empresarial.

(...)

(STJ. EDcl no REsp 1523524/PR, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/06/2015, DJe 25/06/2015) [grifos nossos]

A Primeira Turma do mesmo Egrégio Tribunal, ademais, se posiciona no mesmo sentido:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISS. ART. 9º, § 3º, DO DECRETO LEI 406/68. SOCIEDADE DE ADVOGADOS. CARÁTER EMPRESARIAL. INEXISTÊNCIA.

POSSIBILIDADE DE RECOLHIMENTO DO ISS SOBRE ALÍQUOTA FIXA. CONCLUSÃO DO TRIBUNAL BASEADA EM FATOS E PROVAS DOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE. ÓBICES DAS SÚMULAS 5 E 7/STJ.

(...)

2. Para que exista o direito à base de cálculo diferenciada do ISS, nos termos do art. 9º, § 3º do Decreto-lei 406/68, necessário que a prestação dos serviços seja em caráter personalíssimo e que não haja estrutura empresarial. Precedente: EREsp 866.286/ES, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 20/10/2010.

(...)

(STJ. AgRg no REsp 1242490/PB, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/09/2013, DJe 17/09/2013) [grifos nossos]

A “estrutura empresarial” que faz menção o acórdão da Primeira Turma ou ainda o “caráter empresarial” no qual se menciona no acórdão supratranscrito da Segunda Turma é uma característica que não deve haver na sociedade para que ela seja considerada como uniprofissional e se enquadre no referido benefício.

Para tanto, dos oito requisitos supramencionados, a sociedade deve atentar-se para seu atendimento de modo, portanto, consequentemente, a não estruturar-se como sociedade empresária, atentando-se ao fator uniprofissional, personalíssimo e com responsabilidade sob seu trabalho.

Dito isso, resta evidente o merecimento do benefício do ISSQN fixo, desde que atendidos os requisitos legais para tanto.

Agora, vejamos o quanto a doutrina bem nos traz acerca do assunto:

De fato, as sociedades de profissionais possuem traços distintivos marcantes em relação às sociedades em geral. Como exemplo, cita-se o fato de os sócios das sociedades profissionais – além dos empregados e autônomos que ajam em nome da sociedade – terem responsabilidade pessoal quanto às atividades desenvolvidas. Essa característica diferencia as sociedades de profissionais das demais. Os sócios das

sociedades de profissionais são pessoalmente responsáveis pelas atividades desempenhadas, enquanto em outras espécies societárias não há cogitar de responsabilidade pessoal dos profissionais ou sócios, salvo se atuarem com infringência à lei ou ao contrato social.³¹

O que o autor pretende, com esse excerto é demonstrar a diferenciação existente entre as sociedades uniprofissionais das demais espécies societárias que justificam o benefício que a elas é concedido. E continua:

As sociedades de profissionais caracterizam-se pela reunião de profissionais que, apesar de prestarem serviços que poderiam ser realizados individualmente, optam por fazê-lo em sociedade. O trabalho pessoal e a individualidade do serviço são os timbres marcantes da sociedade de profissionais. Embora reunidos em sociedade, os sócios realizam trabalhos que poderiam ser prestados isoladamente por cada profissional ou sócio.³²

Diante do exposto, conclui-se que, desde que e a partir do momento em que são atendidos os requisitos tratados no presente capítulo, a sociedade deve enquadrar-se como sendo sociedade uniprofissional e, a partir de então, o tratamento jurídico tributário dispensado a essa determinada sociedade deve ser a mesma do quanto a legislação estabelece a essa espécie de sociedade.

³¹ BARRETOS, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 420.

³² Ibidem, p. 422.

5. ISSQN

Ponto importante para o nosso estudo, agora que já tratado o regime de competência no âmbito nacional, entre os entes federados, e depois de tratado, também, a questão dos incentivos fiscais, é o estudo do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza – ISSQN, haja vista que a discussão a qual se propõe solucionar com o presente estudo envolve alguns aspectos do referido imposto. Pois, então, vejamos.

O Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza sofreu, na atual Constituição, praticamente uma releitura em decorrência das alterações promovidas pelas Emendas Constitucionais nºs 3 de 1993 e 37 de 2002.

Neste ponto, dispõe a Constituição Federal em seu artigo 156, com sua redação atual:

Art. 156. Compete aos Municípios instituir imposto sobre:

(...)

III – serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

§ 3º Em relação ao imposto previsto no inciso III do *caput* deste artigo, cabe à lei complementar:

I – fixar as suas alíquotas máximas e mínimas;

II – excluir da sua incidência exportações de serviços para o exterior;

III – regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Quanto ao referido imposto, diante da presente Constituição, Aliomar Baleeiro assim se posiciona:

A constituição de 1988 também manteve na competência dos Municípios o imposto sobre serviços de qualquer natureza. A Carta exclui, de forma literal, apenas os serviços compreendidos no art. 155, II, que são os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, atribuídos ao campo tributário privativo dos Estados-Membros. Mas o tributo municipal também não incide sobre atividades relativas a operações de crédito, câmbio, seguro, títulos e valores mobiliários, tributados pela União. Segundo as diretrizes dispostas na Constituição, o fato gerador do imposto é amplo, abrangendo quaisquer serviços, que nenhuma lei infraconstitucional poderá reduzir. Em razão de possíveis conflitos de competência entre tributos atribuídos a pessoas políticas distintas, a Constituição remete a definição dos serviços à lei complementar.³³

³³ BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 490.

Note-se que o aspecto material do ISSQN é a cláusula pertinente aos serviços que não foram compreendidos no artigo 155, no caso, pressupõe a competência dos Estados e do Distrito Federal tributar por meio do ICMS os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e os serviços de comunicação.

O já mencionado artigo 156 nos direciona ao entendimento de que quanto ao conflito de competência e fixação dos serviços decorrentes do referido imposto caberá a Lei Complementar, como própria orientação da Carta Maior, dispor sobre as peculiaridades e características fundamentais. Observemos, agora, os dizeres de Sacha Calmon Navarro Coelho:

Em suma, com o fito de prevenir conflitos, poderá o Congresso, se quiser: (a) definir os serviços como obrigações de fazer; (b) precisar os casos em que, nas operações mistas, é possível separar (e só quando possível) mercadorias e serviços, como na hipótese de concessionária de veículos que vende peças (ICMS) e presta serviço (ISS); e, por decorrência; (c) não fechar a lista, deixando o município a possibilidade de legislar para exaurir os seus fatos jurígenos; e (d) enunciar o mais minuciosamente possível os serviços tributáveis, mas o *título exemplificativo*.

Dá-se que, até presente momento, o Congresso Nacional não ativou a competência que lhe foi outorgada para traçar o perfil do ISS e prevenir os conflitos de competência que poderiam ser engendrados pela sua proximidade com os fatos jurígenos do ICMS e do IPI.

É ver o art. 146 da Constituição Federal de 1988.

A omissão do legislador complementar levou a jurisprudência, sem discrepância, a recepcionar a legislação complementar anterior à Carta Política de 1988.

[...]

OS serviços tributáveis, portanto, devem constar de lista *numerus clausus*, ou seja, taxativa.³⁴

Assim, chegamos a uma conclusão lógica, que todos os serviços, salvo os excepcionados que são os de transportes interestaduais e intermunicipais e os de comunicação, são tributáveis por meio do ISSQN. E que o conceito de serviços passíveis de tributação será realizado por meio de Lei Complementar.

Para entendermos melhor as questões constitucionais no imposto em tela, devemos nos atentar a definição dos aspectos do ISSQN, que assim pode ser entendido, nas palavras de Aroldo Gomes de Mattos:

1º) *aspecto pessoal* – as pessoas físicas, jurídicas, empresas públicas ou sociedades de economia mista (sujeitos passivos da obrigação tributária) que prestarem os serviços definidos em lei complementar, desde que ostentem capacidade contributiva;

³⁴ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 591/592.

- 2º) *aspecto material* – prestar serviço, como fato econômico ou a situação de fato que dá azo ao nascimento do imposto (obrigação de fazer), exceto os compreendidos no âmbito do ICMS(transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação);
- 3º) *aspecto quantitativo* – que se desdobra em:
- base de cálculo*: o preço dos serviços prestados, a receita bruta deles decorrente (com inclusão dos materiais empregados na sua consecução) ou a receita líquida (com a dedução desses materiais) e, finalmente, o valor anular fixado para certos trabalhos pessoais.
 - alíquotas*: máximas;
- 4º) *aspecto territorial* – **o local em que se deve ser reputada a ocorrência do fato gerador**, ou o do estabelecimento prestador do serviço ou o local onde ele foi prestado. (grifei)
- 5º) *aspecto temporal* – o momento ou o instante em que deve ser considerado como ocorrido o fato gerador (prestar serviços).³⁵

Quanto ao conceito de serviço a ser tributado por este imposto, Regina Helena Costa, assim se posiciona:

Impõe-se definir o que se deve ser entendido por serviço de qualquer natureza, cuja prestação é tributada pelo imposto em foco. Trata-se, uma vez mais, de conceito que há de ser buscado no direito privado. Com efeito, o Código Civil, ao cuidar do assunto, estatui que a prestação de serviço, que não estiver sujeita às leis trabalhistas ou a lei especial, reger-se-á por suas normas (art.593) e que “toda a espécie de serviço ou trabalho lícito, material ou imaterial, pode ser contratada mediante retribuição” (art.594). Trata-se pois, de uma obrigação de fazer.

Pensamos que o conceito de serviço tributável pode ser aclarado por exclusão. Primeiro, há que se dele afastar os serviços públicos, inalcançáveis em virtude da imunidade recíproca, exceto na hipótese de serviços públicos concedidos ou permitidos (art.150, VI, a, e §3º, CR). Também, por óbvio, serviços não onerosos não podem ser tributados, pelo fato de sua prestação não revelar capacidade contributiva (art.145, § 1º, CR), nem os prestados pela pessoa em seu próprio benefício, já que devem ser prestados a terceiro. Ainda, serviços prestados em decorrência de relação de emprego não sofrem a incidência de ISSQN, por sujeitarem-se a regime jurídico incompatível com tal exigência, porquanto a prestação de serviço autorizada da incidência do imposto há de ser executada em caráter independente.³⁶

Nesta esfera, importante conceito quanto ao serviço deve ser levado em consideração ao fato de incidência de ISSQN, que seria o conteúdo econômico do serviço. Esse cunho econômico é assim exigido pela Constituição Federal no seu artigo 145 § 1º, respeitando o princípio da capacidade contributiva.

Destarte, o artigo 156, inciso III, da Constituição Federal se refere a serviço no qual sua prestação é tributável, uma vez que o conteúdo econômico de imposto indica como o beneficiário o próprio prestador. Ora, não há cabimento de incidência de ISSQN sem ferir a

³⁵ MATTOS, Aroldo Gomes. *O Novo Regramento do ISS Efetuado pela LC 116/2003*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 24.

³⁶ COSTA, Regina Helena. Tributação Ambiental. In: Vladimir Passos de Freitas (Org.). *Direito Ambiental em Evolução 1*. Curitiba: Juruá, 2010. p. 393/394.

Carta Maior, sobre fato de utilizar serviço, consumir serviço, fruir serviço, pois os sujeitos dessas ações são diferentes do prestador do serviço hábil de tributação.

O ISSQN foi instituído respeitando a competência outorgada aos Municípios pela Constituição Federal, com a missão de tributar os serviços de qualquer natureza de caráter oneroso, entre particulares, excluindo os serviços públicos. E com esse caráter amplo que a Carta Magna apresentou a este imposto, veio à necessidade de uma lei complementar para regular suas especificidades delineando fatos e características do ISSQN.

5.1. Aplicação da Lei Complementar nº 116/2003 e Suas Especificações

A Constituição Federal já outorgou competência aos Municípios para tributarem o ISSQN somente sobre serviço de modo explícito, não cabendo uma extensão quanto a essa competência. Diante disto, a Lei Complementar terá o condão de definir ou listar as atividades a serem tributadas, além de regular os conflitos de competência.

Sendo assim, para a efetiva regulamentação do Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, foi sancionada no dia 31 de Julho do ano de 2003 a Lei Complementar nº 116, vindo a substituir o até então utilizado Decreto Lei nº 406/68, e assim dispõe em seu art. 1º:

Art. 1º O imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes na lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

Observe que o artigo primeiro da Lei Complementar, a fim de sanar qualquer dúvida ou interpretação extensiva de serviços a serem tributados, estipula todas as atividades que poderão ser tributadas por meio de ISSQN, no qual foi criada a chamada lista anexa.

Essa Lei Complementar também disciplinou outros aspectos relevantes do ISSQN, dentre os principais destacamos a definição do fato gerador, local de prestação de serviço e consequentemente o local onde é devido o ISSQN, isenções, fixou as alíquotas máximas do ISSQN e estipulou o critério da materialidade passível de tributação por meio de desse imposto.

A Constituição Federal fixou as alíquotas mínimas dos impostos, e a Lei Complementar ao fixar a alíquota máxima do ISSQN visou evitar uma verdadeira guerra

fiscal entre os Municípios tributantes, ou o já mencionado “jogo instável de interesses”, uma vez que imprimiu certa homogeneidade normativa.

Ademais, a Lei Complementar nº 116/2003 veio regulamentar os aspectos de incidência já afincados pela Constituição Federal, relacionando tais conceitos com os pressupostos do ISSQN. Diante destes aspectos, o que mais nos importa é o aspecto territorial.

Também, estipula a Lei Complementar nº 116/2003, em seu artigo 5º, que o contribuinte do imposto é o prestador do serviço, podendo segundo o artigo 6º da mesma lei, os Municípios e o Distrito Federal atribuírem a responsabilidade pelo crédito a terceira pessoa, desde que vinculada ao fato gerador.

Quanto à base de cálculo, Mattos assim esclarece:

A Lei Complementar nº 116/03 estabelece, no seu artigo 7º, que a base de cálculo do imposto é o preço do serviço, permitindo, no § 2º do mesmo artigo, a dedução apenas do valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços de execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica, ou de reparação, conservação ou reforma de determinadas obras.³⁷

Um grande fato relevante da implantação da Lei Complementar nº 116/2003, foi a definição dos serviços passíveis de tributação por meio do ISSQN. Assim a Lei Complementar apresentou sua Lista Anexa.

Há várias maneiras de classificarmos um serviço, que podem ser variados sobre os meios de execução, as condições de prestação e os modos do emprego, assim temos: i) serviços puros; ii) serviços com a utilização de instrumentos; iii) serviços com aplicação de materiais e iv) a somatória dos dois últimos serviços. Aires F. Barreto assim se posiciona quanto à natureza e característica dos serviços:

Do exame sistemático do Constituição – convém reiterar – serviço é esforço de pessoas desenvolvido em favor de outrem, com conteúdo econômico. Sob regime de direito privado, em característica negocial, tendente a produzir uma utilidade material ou imaterial. Ressaltamos que se trata de esforço humano a terceiros. É inafastável a existência de dois pólos: alguém desenvolve uma atividade humana em favor de outrem, aquele que o recebe. Se assim não for, não poderemos cogitar de serviço, porque “esforço para si próprio” serviço não é. Não há aí serviço tributável, à mingua de relação jurídica.

[...]. Dissemos mais, que o serviço haveria de ser prestado sob o regime de direito privado, porque o serviço público é intributável, por via da alínea a do art. 150, VI, da CF, que contempla a chamada imunidade recíproca.³⁸

³⁷ ÁVILA, Humberto. *O Imposto Sobre Serviço e a Lei Complementar nº 116/03*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 180.

³⁸ BARRETOS, op. cit., p. 63.

Quanto à lista de serviços, cumpre-nos fazer a seguinte advertência, o texto constitucional menciona o termo “serviço” cuja definição é oriunda do direito privado como obrigação de fazer e não de dar, para enfim delinearmos a competência municipal. Assim, é defeso o legislador ordinário ou complementar modificar esse conceito delineador, em respeito ao artigo 110 do Código Tributário Nacional, que dispõe o seguinte:

Art. 110. A lei tributária não pode alterar definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

Muitos juristas criticam a aplicação de um rol taxativo dos tipos de serviços passíveis de tributação por meio de ISSQN, o argumento é de que possíveis serviços não fixados na lista anexa deixarão de ser tributados.

O fato é que o rol de serviços relacionados na lista anexa da Lei Complementar nº 116/2003, foi ampliado para 40 itens (gêneros), os quais foram divididos em 190 subitens (espécies). Cabendo a cada Município adotar a técnica que melhor lhe convir para a cobrança de ISSQN, porém, limitando-se apenas aos textos da Constituição Federal a aos constantes na lista anexa à Lei Complementar nº 116/2003.

Por fim, temos que o critério material do ISSQN obedece a três conceitos que sem eles não há incidência do referido imposto, quais sejam: i) ser relação jurídica, ou seja, decorrer de um acordo de vontade de pelo menos duas pessoas com ânimo econômico; ii) ser serviço, não bastando ser uma relação jurídica, desta relação, deve ter por objeto a prestação de um serviço e iii) estar descrito na Lei Complementar nº 116/2003, assim, concluímos que não basta ser uma relação jurídica com objetivo de prestação de serviço, se este serviço não estiver contemplado nas relações descritivas da lista anexa à Lei Complementar.

5.2. ISSQN Fixo Para Sociedades Uniprofissionais

Com base no quanto anteriormente exposto sobre o ISSQN, sobre a divisão constitucional de competência para tributar, sobre os benefícios fiscais e acerca da identificação de uma sociedade como sendo uniprofissional, passaremos a analisar, agora, a

opção concedida por Municípios às sociedades uniprofissionais de recolhimento do ISSQN sobre valor fixo.

A Constituição Federal de 1988, ao elencar as matérias que deveriam ser reguladas por Lei Complementar, em seu artigo 146, inciso III, alínea “a”, determinou o seguinte:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

[...]

Ou seja, sendo o ISSQN um imposto discriminado constitucionalmente, cabe, portanto, à Lei Complementar Nacional o estabelecimento de normas gerais para seu regramento, definição de fato gerador, base de cálculo, contribuinte, entre outros pontos, como benefícios.

Tal imposição posta ao legislador infraconstitucional se deu, entre outros motivos, para que tal norma fosse hierarquicamente aplicável a todos os entes políticos. Ou seja, apesar de se tratar, aqui, de um imposto de competência tributária municipal, suas diretrizes gerais são estabelecidas pelo legislador nacional, de modo a ser evitado conflitos entre Municípios, uma maneira de evitar, portanto, a guerra fiscal, o jogo de interesses, em âmbito intermunicipal.

Acontece que o ISSQN já tinha, anteriormente à Constituição Federal de 1988, Decreto Lei que estabelecia normas gerais a ele aplicáveis.

Trata-se do Decreto Lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968 – e alterações futuras –, que, entre outras providências, estabeleceu a possibilidade de recolhimento do ISSQN sob valor fixo.

Tal alternativa de recolhimento foi estabelecido com a seguinte redação:

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

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

[...]

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

[...] [grifos nossos]

Assim, conforme o texto legal supratranscrito, as sociedades que se enquadram no quanto disposto, ficarão sujeitas ao recolhimento do ISSQN pela cota fixa anual que não será calculada com base no valor do serviço circulado, mas, sim, e tão somente, na quantidade de profissionais habilitados, como se vê:

Pela exegese dos enunciados contidos nos §§1^a e 3º do artigo 9º do DL 406/68, resta perfeitamente autorizada a conclusão de que o preço dos serviços prestados pelo contribuinte foi propositalmente excluído como grandeza mensuradora do fato jurídico tributário, ou seja, não pode tal elemento (o preço) ser tomado como critério de composição da base de ISS, denotando claro intuito de constituir tratamento especial da legislação tributária compatível com a Constituição de 1988, conforme reiterada jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.³⁹

O que se tem aqui é uma norma com finalidade de atingir o tratamento adequado aos profissionais que prestam seus serviços de forma pessoal, assumindo os riscos da profissão, autonomamente ou em sociedade, haja vista a diferenciação existente entre esses e as sociedades empresarialmente estruturadas, pois vejamos:

Em suma, não há nenhuma incompatibilidade entre as normas fixadas na legislação complementar e a Constituição Federal. Com efeito, tem-se critério válido e eficaz porque não discrepa dos princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Discrepância haveria, aí sim, se as sociedades profissionais, ou sociedades de trabalho, fossem obrigadas ao imposto com base nos mesmo critérios aplicáveis às sociedades de capital.⁴⁰ [grifos nossos].

Como se vê, a partir de então fica estabelecida a possibilidade do ISSQN devido fosse calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que prestasse serviços em nome de determinada sociedade, desde que assumindo responsabilidade pessoal.

Tem-se, aqui, portanto, o benefício do recolhimento do ISSQN com base em valor fixo para as sociedades uniprofissionais, ou seja, a partir de então, a lei tributária passava a permitir que as sociedades uniprofissionais recolhesse o ISSQN não mais tendo como base de

³⁹ BIM, Eduardo Fortunato. *A Subsistência do ISS fixo para as Sociedades Uniprofissionais em face da Lei Complementar 116/03: a Plena Vigência do §3º do artigo 9º do DL 406/68*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 86.

⁴⁰ BARRETO, op. cit., p. 426.

cálculo o valor do serviço circulado, mas, sim, sobre um valor fixo para cada profissional daquela sociedade.

Devemos nos atentar, no entanto, para os requisitos estabelecidos no texto legal.

Para que se possa ter a opção do recolhimento do ISSQN fixo, a sociedade deve preencher os seguintes requisitos: 1) natureza pessoal da prestação de serviço (caráter personalíssimo); 2) responsabilidade pessoal dos sócios sobre o serviço prestado; 3) categoria única de profissionais; e 4) ausência de estrutura empresarial.

Diante disso, vejamos o quanto estabelecido em acórdão proferido pela 15^a Câmara de Direito Público do Egrégio Tribunal de Justiça de São Paulo acerca dos supra elencados requisitos:

APELAÇÃO AÇÃO ORDINÁRIA ISS Município de Ribeirão Preto Sociedade simples, uniprofissional, prestadora de serviços médicos e de responsabilidade pessoal, que não ostenta estrutura empresarial Cabimento da pretensão de recolher o imposto de valor fixo e periódico REEXAME NECESSÁRIO E RECURSO DO MUNICÍPIO IMPROVIDOS.

(TJSP. Apelação nº 0057101-49.2011.8.26.0506 Relator(a): Rodrigues de Aguiar; Comarca: Ribeirão Preto; Órgão julgador: 15^a Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 13/02/2014; Data de registro: 19/02/2014) [grifos nossos]

Destarte, apesar do quarto requisito não estar presente no texto legal, ele foi imposto ao ordenamento jurídico pelas decisões dos tribunais que seguiram e ajudaram a construir a doutrina.

Portanto, atendido aos requisitos, logo, passa-se a ter permissão para recolhimento do ISSQN na forma fixa.

Com o advento da Lei Complementar nº 116/2003, que foi promulgada de modo a atender aos anseios do legislador constitucional, o Decreto Lei nº 406/1968 teve vários de seus dispositivos revogados, haja vista que a nova lei, a Lei Complementar nº 116/2003 tratava da mesma matéria, o ISSQN.

Ocorre, contudo, que o benefício disposto no artigo 9º, §3º, do Decreto Lei nº 406/1968, foi mantido, mesmo após a promulgação da Lei Complementar nº 116/2003..

Isso porque a nova lei não tratou especificamente, em nenhum de seus dispositivos, sobre a tributação especial concedida às sociedades uniprofissionais, não havendo, portanto, a revogação tácita, logo, o instituto do ISSQN fixo foi mantido.

Em seu artigo 10, a Lei Complementar nº 116/2003 revoga expressamente alguns dispositivos que não coexistiriam com o quanto disposto nessa lei, pois haveria divergências.

Art. 10. Ficam revogados os arts. 8º, 10, 11 e 12 do Decreto-Lei no 406, de 31 de dezembro de 1968; os incisos III, IV, V e VII do art. 3º do Decreto-Lei no 834, de 8 de setembro de 1969; a Lei Complementar no 22, de 9 de dezembro de 1974; a Lei no 7.192, de 5 de junho de 1984; a Lei Complementar no 56, de 15 de dezembro de 1987; e a Lei Complementar no 100, de 22 de dezembro de 1999.

Contudo, como se vê, o quanto disposto no artigo 9º, §§ 1º e 3º, foi mantido, conforme já se pronunciou, inclusive, o Egrégio Superior Tribunal de Justiça, quando do julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial abaixo, em que foi relatora é Ministra Eliana Calmon, vejamos:

TRIBUTÁRIO ? SOCIEDADES UNIPROFISSIONAIS ? ISS FIXO.

1. O art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/68, que assegura a incidência do ISS fixo sobre a prestação de serviços por sociedades civis uniprofissionais, não foi revogado pelo art. 10 da LC 116/2003.

2. Eventual verificação do atendimento aos requisitos da tributação diferenciada demandaria incursão na seara probatória dos autos, expediente inviável em sede de recurso especial.

3. Agravo regimental não provido.

(STJ. AgRg no REsp 1132752/PB, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/05/2010, DJe 13/05/2010) [grifos nossos]

E mais, no acórdão proferido pela Primeira Turma do mesmo Égredio Tribunal, o Ministro Sérgio Kukina assim determina:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. ISS. ART. 9º, § 3º, DO DECRETO LEI 406/68. SOCIEDADE DE ADVOGADOS. CARÁTER EMPRESARIAL. INEXISTÊNCIA.

POSSIBILIDADE DE RECOLHIMENTO DO ISS SOBRE ALÍQUOTA FIXA. CONCLUSÃO DO TRIBUNAL BASEADA EM FATOS E PROVAS DOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE DE ANÁLISE. ÓBICES DAS SÚMULAS 5 E 7/STJ.

1. "Admitida a manutenção do regime de tributação privilegiada após a entrada em vigor da Lei Complementar 116/03, nos termos da jurisprudência desta Corte Superior, que sedimentou compreensão de que o art. 9º, §§ 1º e 3º, do Decreto-Lei 406/68, o qual trata da incidência do ISSQN sobre sociedades uniprofissionais por alíquota fixa, não foi revogado pela Lei Complementar 116/03, quer de forma expressa, quer tácita, não existindo nenhuma incompatibilidade.

Precedentes. (AgRg no AgRg no AgRg no REsp 1013002/RS, Rel.

Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, DJe 18/03/2009) 2. Para que exista o direito à base de cálculo diferenciada do ISS, nos termos do art. 9º, § 3º do Decreto-lei 406/68, necessário que a prestação dos serviços seja em caráter personalíssimo e que não haja estrutura empresarial. Precedente: EREsp 866.286/ES, Rel. Ministro HAMILTON CARVALHIDO, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe 20/10/2010.

3. Tribunal de origem que, ao analisar os fatos e as provas dos autos, em especial o contrato social da requerida, constatou a ausência de caráter empresarial. A alteração destas conclusões demandaria, necessariamente, novo exame do acervo fático-probatório constante dos autos, providência vedada em recurso especial, conforme os óbices previstos nas Súmulas 5 e 7/STJ.

4. Agravo regimental a que se nega provimento.

(STJ. AgRg no REsp 1242490/PB, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/09/2013, DJe 17/09/2013) [grifos nossos]

Por conseguinte, resta claro que o benefício da tributação do ISSQN fico, trazido pelo Decreto Lei nº 406/1968, em seu artigo 9º, §§1º e 3º, foi recepcionado pelo ordenamento jurídico tanto depois de outorgada a Constituição Federal de 1988 quanto após a promulgação da Lei Complementar nº 116/2003.

Ocorre, entretanto, que há quem se posicione de maneira contraria à tributação fixa, como é o caso de Aires F. Barreto. Ele alega que a Constituição Federal estabelece princípios que não são respeitados quando da imposição da tributação na sua forma fixa, sobre isso, ele tece os seguintes comentários:

É que o tributo fixo não prestigia o princípio da capacidade contributiva. Não realiza o primado da igualdade. Ademais disso, exame acurado da Constituição evidencia que a base de cálculo é critério, elemento, para a verificação da espécie tributária (imposto, taxa, contribuição) e até mesmo do tipo de imposto.

(...)

Se assim é, a ausência de base de cálculo (tributos fixos não têm base de cálculo nem alíquota) impede até mesmo a verificação do tipo de tributo considerado.⁴¹.

Por outro lado, conforme demonstrado alhures, a análise, no caso do ISSQN fixo instituído pelo Decreto Lei nº 406/1968, já foi em mais de uma oportunidade confrontada aos ditames constitucionais e a conclusão, pela maioria da doutrina e jurisprudência, é pela constitucionalidade dos dispositivos. Não havendo, portanto, em se falar em sua inconstitucionalidade, haja vista que a isenção tributária estabelecida fora abrangida pela legislação atual, bem como pela Constituição Federal.

E mais, findando quaisquer discussões, a Corte Suprema, o Egrégio Supremo Tribunal Federal editou, em 2003, Súmula estabelecendo o seguinte:

SÚMULA 663

OS §§ 1º E 3º DO ART. 9º DO DECRETO-LEI 406/1968 FORAM RECEBIDOS PELA CONSTITUIÇÃO.⁴²

⁴¹ BARRETOS, op. cit., p. 9.

⁴² Disponível em:

<<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=663.NUME.%20NAO%20S.FLSV.&base=baseSumulas>>. Acesso em: 12 ago. 2015.

Ainda, grifa-se, por fim, que o Decreto-Lei nº 406/1968, bem como é o Código Tributário Nacional, não retrata leis federais, mas leis nacionais, porquanto estabelece regras gerais em matéria tributária, vinculando, assim, todos os entes da Federação.

Destarte, diante de todo o exposto, vejamos o modo pelo qual os Municípios vêm se utilizando de tal dispositivo.

5.3. ISSQN Fixo – Análise da Aplicabilidade Pelos Municípios

Tendo em vista a competência atribuída aos Municípios para instituição de Impostos Sobre Serviço, disposto no inciso II do artigo 156⁴³ da Carga Magna e do artigo 1º da Lei Complementar nº 116/2003, e diante, também, do quanto estabelecido pelo artigo 146, inciso III, alínea “a”⁴⁴, da Lei Maior, que atribui à Lei Complementar a competência para *estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária para definição de tributos e suas espécies bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes*, tem-se que a municipalidade deve, portanto, promulgar ou alterar Lei Municipal, em regra essa lei é o Código Tributário Municipal, para positivar o tratamento a ser dado para as espécies tributárias.

O que analisaremos, aqui, é, especificamente, o tratamento dado por alguns Municípios ao benefício previsto no Decreto Lei nº 406/1968, em seu artigo 9º, §§1º e 3º, do ISSQN fixo.

Essa análise se dará por amostragem, haja vista a impossibilidade de analisarmos a legislação de todos os Municípios do território nacional, sendo restrita, para tanto, a casos exemplares de Municípios paulistas.

⁴³ Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

[...]

⁴⁴ Art. 156. Compete aos Municípios instituir impostos sobre:

[...]

III - serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)

5.3.1. Município de Franca

Começando essa análise, vejamos o polêmico caso do Município de Franca.

Em seu Código Tributário Municipal de Franca, Lei Municipal nº 1.672/1968, atualizada até 2010, o legislador previu e concedeu a hipótese de recolhimento do ISSQN com base em valores fixos, de acordo com o Decreto Lei nº 406/1968, em seu artigo 9º, §§1º e 3º.

Ocorre, contudo, que tal benefício não foi estendido, por exemplo, aos contadores.

Conforme anteriormente tratado, quatro são os requisitos para que a sociedade uniprofissional tenha direito ao benefício e, atendidos tais requisitos⁴⁵, não há de ser, determinada sociedade, ou classe de sociedades, impedida de aderir a essa modalidade de recolhimento do imposto.

Diante desse panorama, uma associação de contadores impetrou Mandado de Segurança em face da municipalidade visando garantir às sociedades de contabilidade inscritas no programa Simples Nacional o direito de recolher o ISSQN fixo.

E isso se deu devido à inéria do Município de Franca com relação à regulação da matéria prevista no artigo 18, § 22-A, da Lei Complementar nº 123/2006:

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

[...]

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

[...]

XIV - escritórios de serviços contábeis, observado o disposto nos §§ 22-B e 22-C deste artigo.

[...]

§ 22-A. A atividade constante do inciso XIV do § 5º-B deste artigo recolherá o ISS em valor fixo, na forma da legislação municipal.

[...]

[grifos nossos]

⁴⁵ 1) natureza pessoal da prestação de serviço (caráter personalíssimo);
 2) responsabilidade pessoal dos sócios sobre o serviço prestado;
 3) categoria única de profissionais; e
 4) ausência de estrutura empresarial.

Ou seja, enquanto o legislativo do Município não dispunha acerca do tema, as sociedades de contabilidade inscritas no Simples Nacional se viam impossibilitadas de conciliarem o recolhimento do ISSQN fixo e a adesão ao programa Simples Nacional.

Sobre isso, em sede de julgamento Apelação interposta pela referida sociedade, o Relator Ministro Raul de Felice se manifestou no seguinte sentido:

[...] Não obstante a liberalidade prevista, o Município de Franca não editou lei específica tratando do valor fixo a ser recolhido pelos escritórios de contabilidade, o que causou a impetração do presente mandado de segurança visando o recolhimento do imposto por meio de valor fixo por cada sócio dos escritórios de acordo com as regras do Município. [...]⁴⁶

Diante disso, o que se tira de ensinamento sobre esse caso, para o presente estudo, é que as sociedades uniprofissionais, no caso específico, as sociedades de contadores, se vêm impedidas de somar os benefícios do Simples Nacional com o benefício previsto no Decreto Lei nº 406/1968, em seu artigo 9º, §§1º e 3º.

E isso se deu, no caso em análise, pela inércia do Município de Franca.

Ou seja, mesmo diante do quanto anteriormente disposto acerca da competência tributária e benefícios fiscais, vemos, aqui, uma sociedade que é impedida de exercer direito estabelecido por Lei Federal pelo não comprometimento de outro ente federativo, no caso, o Município de Franca, em adequar-se à realidade tributária atual.

Por fim, apenas para ilustração, o julgamento que serviu de base para a presente discussão não foi favorável à associação de contadores pela fato de que a análise necessária para dizer se uma sociedade é ou não uniprofissional e atende aos requisitos para recolhimento do ISSQN fixo deve ocorrer de modo individual para cada sociedade que pretende ter tal direito reconhecido.

5.3.2. Município de Jundiaí

Já no caso do Município de Jundiaí, temos a discussão em outro ponto.

Uma sociedade de advogados com sede nesse Município se viu impedida de conciliar o recolhimento do ISSQN na modalidade fixa após a adesão ao Simples Nacional.

⁴⁶ TJSP, Apelação nº 0036492-05.2011.8.26.0196 - Relator(a): Raul De Felice; Comarca: Franca; Órgão julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 30/04/2015; Data de registro: 05/05/2015.

O que ocorreu é que a sociedade de advogados vinha recolhendo o ISSQN na modalidade fixa, conforme disposto no Decreto Lei nº 406/1968, em seu artigo 9º, §§1º e 3º, e no artigo 170, §§5º e 6º, da Lei Complementar Municipal nº 460/2008⁴⁷, Código Tributário Municipal do Município de Jundiaí.

Com o advento da Lei Complementar nº 147/2014, que trouxe alterações à Lei Complementar nº 123/2006, foi concedida à sociedade de advogados a possibilidade de aderir Simples Nacional, nos termos do que passou a dispor o artigo 18, §5º-C, inciso VII, da referida Lei Complementar nº 123/2006⁴⁸.

Diante disso, a sociedade de advogados aderiu aos benefícios do recolhimento unificado.

Ocorre, contudo, que no Documento de Arrecadação do Simples Nacional – DAS, conforme anteriormente tratado, os tributos abarcados pelo programa são cobrados de maneira unificada, estando o ISSQN entre eles. Bem por isso, no DAS emitido a essa sociedade de advogados, o ISSQN vinha sendo cobrado sobre uma determinada alíquota e tinha como base de cálculo o faturamento – haja vista que no Simples Nacional a alíquota de ISSQN varia entre 2 e 5% sobre o faturamento –, não sendo levado em consideração que a sociedade mantinha o recolhimento à Prefeitura Municipal de Jundiaí do ISSQN fixo.

Destarte, o pedido no pleito judicial era para cessar a cobrança do ISSQN variável constante no DAS e manutenção do recolhimento do ISSQN fixo ao Município, com pedido de expedição de ofício para que a Receita Federal do Brasil emitisse nova DAS, só que agora sem a inclusão do ISSQN.

⁴⁷ Art. 170. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço, ao qual se aplicam as alíquotas específicas, constantes do Anexo I desta Lei Complementar, ressalvada às exceções contidas nos parágrafos deste artigo.

[...]

§ 5º Na prestação dos serviços sob a forma de trabalho exclusivamente pessoal do próprio contribuinte, independentemente de ter ou não formação técnica, científica ou artística especializada, com atuação profissional autônoma, o imposto será pago semestralmente, de acordo com as importâncias indicadas no Anexo I - A desta Lei Complementar.

§ 6º Quando os serviços forem prestados por sociedades simples, de forma pessoal pelos próprios contribuintes, estas ficarão sujeitas ao imposto na forma do § 5º, deste artigo, calculado em relação a cada profissional habilitado, sócio, empregado ou não, que preste serviço em nome da sociedade, embora assumindo responsabilidade pessoal, nos termos da lei aplicável.

[...]

⁴⁸ Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação das alíquotas constantes das tabelas dos Anexos I a VI desta Lei Complementar sobre a base de cálculo de que trata o § 3º deste artigo, observado o disposto no § 15 do art. 3º.

(...)

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

(...)

VII - serviços advocatícios.

Isso porque é direito adquirido das sociedades uniprofissionais o recolhimento do ISSQN fixo, conforme exaustivamente tratado no presente estudo e, cumulativamente, é direito das sociedades que se enquadram no quanto disposto na Lei Complementar nº 123/2006 o recolhimento unificado de tributos, por meio do programa Simples Nacional.

Ocorre, contudo, que mesmo diante disso, o Relator Desembargador Eurípedes Gomes Faim Filho da 15ª Câmara de Direito Público do Egrégio Tribunal de Justiça de São Paulo, decidiu o seguinte, em sede de julgamento de Agravo de Instrumento interposto pela sociedade de advogados em face da decisão que indeferiu a concessão da liminar requerida, conforme consta em seu voto:

[...] Ademais, a adesão ao Simples é em caráter irretratável para o todo o calendário, conforme disposto no parágrafo 3º do art. 18 da LC 123/06:

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

§ 1º Para efeito de **determinação da alíquota**, o sujeito passivo utilizará a **receita bruta acumulada nos 12 (doze) meses anteriores** ao do período de apuração.

§ 2º Em caso de início de atividade, os valores de receita bruta acumulada constantes das tabelas dos Anexos I a VI desta Lei Complementar devem ser proporcionalizados ao número de meses de atividade no período.

§ 3º Sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota determinada na forma do **caput** e dos §§ 1º e 2º deste artigo, podendo tal incidência se dar, à opção do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita recebida no mês, **sendo essa opção irretratável para todo o ano calendário**. [...] (grifo nosso)

Ora, o contribuinte que adere ao sistema de tributação pelo regime do Simples deve conhecer a lei que a instituiu, bem como as regras do recolhimento.

Disso se conclui que a sociedade optante pelo Simples não pode pleitear o regime de alíquota fixa prevista da DL 406/68, uma vez que de agora em diante o recolhimento será sobre a sua receita bruta, na forma prevista no Anexo V, Tabela VI da LC 123/06. [...]⁴⁹ [grifos do original]

Como se não bastasse, tal decisão foi embasada em julgado anteriormente relatado pelo Desembargador José Luiz Germano da 14ª Câmara de Direito Público do mesmo Egrégio Tribunal:

APELAÇÃO. ISS. EMPRESA OPTANTE PELO SIMPLES NACIONAL.

⁴⁹ TJSP. Agravo de Instrumento nº 2056865-87.2015.8.26.0000 – Relator(a): Eurípedes Faim; Comarca: Jundiaí; Órgão julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 10/06/2015; Data de registro: 11/06/2015.

Simples Nacional cuja alíquota é de 5%, foi opção do contribuinte. Não recai sobre o optante do Simples alíquota menor instituída em lei municipal. Honorários em valor exagerado que merecem redução. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO. (TJSP, Apelação nº 0017574- 8.2011.8.26.0248 - Relator(a): José Luiz Germano; Comarca: Indaiatuba; Órgão julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 28/08/2014; V. U.)

Contudo, não se trata de caso semelhante, absolutamente. No caso de relatoria do Desembargador José Luiz Germano, não se tratava de manutenção entre os benefícios do Simples Nacional e o do 9º, §§1º e 3º do Decreto Lei nº 406/1968, mas, sim, de alíquotas diferentes de ISSQN estipuladas no Simples Nacional e pelo Município. Portanto, não foi sagaz o Desembargador Eurípedes Gomes Faim Filho ao fazer tal analogia.

E mais, o programa Simples Nacional já oferece ferramentas para que seja cobrado o ISSQN fixo por meio da guia única (Documento de Arrecadação do Simples Nacional – DAS) e sem incidência do valor variável, não havendo, portanto, que se pleitear a continuidade do recolhimento do ISSQN fixo ao Município.

Vale observar, apenas para esclarecer as análises que vêm sendo feitas no presente trabalho que, diferente do caso exposto anteriormente, sobre a Associação de Contadores e o Município de Franca, aqui, o escritório atende a todos os requisitos para ser beneficiado com o quanto disposto no Decreto Lei nº 406/1968, em seu artigo 9º, §§1º e 3º.

5.3.3. Município de Ribeirão Preto

Por outro lado, o Município de Ribeirão Preto já se adiantou acerca do tratamento dado aos beneficiados tanto pelo Simples Nacional quanto pelo ISSQN nos termos do Decreto Lei nº 406/1968, em seu artigo 9º, §§1º e 3º.

Conforme a atualização trazida ao Código Tributário Municipal pela Lei Complementar do Município de Ribeirão Preto nº 2495/2011, foi incluído o artigo 104-A com a seguinte redação:

Art. 104-A. A base de cálculo do imposto é o preço do serviço.

[...]

§ 3º - Quando se tratar de profissional, que preste serviço sob forma de trabalho pessoal, o imposto poderá ser lançado em valor fixo, em função da natureza dos serviços ou de outros fatores pertinentes, neste caso não compreendida a importância paga a título de remuneração do próprio trabalho, de acordo com a Tabela I-A, na forma do anexo.

[...]

Anualmente a mencionada tabela sobre renovação, no exercício de 2015 e se encontra com os seguintes valores:

Tabela 2 – Valores de ISSQN fixo em Ribeirão Preto

2015			
LEI COMPLEMENTAR 2495/2011 -CRIA A TABELA 1A - ALTERADO PELO DECRETO Nº 288 DE 27 DE NOVEMBRO DE 2014			
CLASSE	CONTRIBUINTE	VALOR ISS/ANO	
I	Profissionais ou aqueles que exerçam,pessoalmente e em caráter privado,atividade, cujo desenvolvimento exija formação em nível superior		773,5
II	Profissionais que desenvolvam atividades que exija formação em nível médio		594,99
III	Profissionais que desenvolvam atividades que não exija formação específica		476

Fonte: RIBEIRÃO PRETO. Disponível em:
<<http://www.ribeiraopreto.sp.gov.br/sfazenda/codtrib/a.pdf>> Acesso: 13 ago. 2015.

Destarte, cumpriu o legislador municipal sua função de normatizar o benefício trazido pelo Decreto Lei nº 406/1968, em seu artigo 9º, §§1º e 3, estabelecendo e atualizando anualmente os valores a serem recolhidos pelas sociedades uniprofissionais a título de ISSQN.

Uma particularidade que encontramos no caso da tabela trazida é o estabelecimento de patamares valorativos majorados conforme o grau de instrução do profissional.

Diante disso, pode se dizer que há inclusive um incentivo fiscal dado aos profissionais com baixa escolaridade. Representando mais um meio pelo qual o direito tributário é manejado afim de que seja alcançada a igualdade.

Ademais, o Município de Ribeirão Preto adequa-se, também, a atual realidade do ISSQN fixo para sociedades optantes pelo Simples Nacional.

A Instrução Normativa 01/09, publicada no Diário Oficial em 30 de janeiro de 2009, altera a redação e acrescenta dispositivos à Instrução Normativa 11/07, que visa ao seguinte:

Normatiza condições de enquadramento dos microempresários optantes do simples nacional para pagamento do ISS FIXO (Lei Complementar Federal 123/2006, artigo 18 §§ 18 e 19). e dá outras providências.⁵⁰

Como se vê, diferente do caso de Franca, onde não há normatização acerca do abrangimento tanto da opção pelo Simples Nacional quanto pelo recolhimento do ISSQN sob valores fixos, e diferente também do caso de Jundiaí, em que existe atendimento pela legislação municipal ao tratamento especial concedido pelo Decreto Lei nº 406/1968, mas não

⁵⁰ RIBEIRÃO PRETO. *Código Tributário Municipal Consolidado e legislação complementar*. Disponível em: <<https://www.ribeiraopreto.sp.gov.br/sfazenda/codtrib/i30ctm-consolidado.pdf>>. Acesso em: 13 ago. 2015.

há disposição acerca de sua conciliação com o Simples Nacional, em Ribeirão Preto o legislador municipal cuidou-se de garantir às sociedades uniprofissionais a conciliação entre ambos benefícios de maneira expressa.

6. DA ATUAL IMPOSSIBILIDADE DE CONCILIAÇÃO ENTRE ISSQN FIXO E SIMPLES NACIONAL

Apesar de todo o exposto acerca da possibilidade de conciliação entre a adesão do Simples Nacional e da manutenção do recolhimento do ISSQN fixo, o Egrégio Tribunal de Justiça de São Paulo vem, por meio de seus julgamentos, pondo empecilhos onde, na verdade, eles não existem.

No primeiro caso que traremos à baila, a questão versa sobre competência, vejamos:

Agravo de Instrumento. Mandado de Segurança. Liminar concedida em primeiro grau para determinar à autoridade impetrada a regularização da emissão da cobrança do ISS da sociedade impetrante, considerando os advogados que exercem a profissão e não o valor dos serviços, e outorgando novo prazo para o recolhimento do imposto. Pretensão à reforma. Sociedade de Advogados que, ao optar pelo Simples Nacional, na forma da LC 147/2014, deve recolher o ISS por meio da incidência de um percentual sobre a sua receita (art. 18 da LC 123/2006 e respectivo anexo IV), e não mais com base em valor fixo (§ 3º do art. 9º do Decreto-Lei 406/1968). Regra de abrangência nacional. Inexistência de ato coator praticado por autoridade municipal. Recurso provido, com a denegação do mandado de segurança em razão da ilegitimidade passiva da autoridade coatora (art. 6º, § 5º, da Lei n. 12.016/2009, c.c. o art. 267, VI, do CPC).

(TJSP. Agravo de Instrumento nº 2062516-03.2015.8.26.0000 - Relator(a): Ricardo Chimenti; Comarca: Campinas; Órgão julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 30/07/2015; Data de registro: 05/08/2015)

Como se vê na ementa supratranscrita, essa decisão baseou-se na errônea ideia de que inexistia possibilidade de um aderente do Simples Nacional recolher o ISSQN nos termos do § 3º do artigo 9º do Decreto Lei nº 406/1968.

E mais, a denegação da segurança pleiteada pelo escritório de advocacia se baseou na ilegitimidade passiva da autoridade coatora, como se esta não tivesse competência para atuar no presente feito.

Ocorre, contudo, conforme temas tratados no presente trabalho, existe a possibilidade de uma sociedade uniprofissional que recolhe o ISSQN fixo aderir ao Simples Nacional sem que abra mão do primeiro benefício, harmonizando-os.

No capítulo 1 do presente trabalho tratamos sobre competência tributária no âmbito nacional. E mais, no capítulo sobre o Simples Nacional, mais especificamente no subcapítulo 3.3, é demonstrada a possibilidade de delegação de funções entre os entes federativos no que concerne a todo o trâmite do Simples Nacional.

O quanto disposto no presente julgado não converge com toda a legislação que envolve o Simples Nacional e a tributação do ISSQN fixo. Quando se diz “toda a legislação” estamos abarcando, aqui, inclusive, os ditames constitucionais acerca de competência.

No caso sob análise, a decisão da 18^a Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo não deveria se pautar na existência ou ausência de ato coator, muito menos somado ao argumento de que *ao optar pelo Simples Nacional, na forma da LC 147/2014, deve recolher o ISS por meio da incidência de um percentual sobre a sua receita (art. 18 da LC 123/2006 e respectivo anexo IV), e não mais com base em valor fixo (§ 3º do art. 9º do Decreto-Lei 406/1968).*

Primeiro, com relação à questão da competência, a Lei Complementar nº 123/2006 estabelece que os Municípios e os Estados têm o dever, conjuntamente à União, de fiscalizar as obrigações envoltas ao Simples Nacional, auxiliando-a.

Conforme dito anteriormente, apesar do nome Simples Nacional e das características de unificação e centralização da cobrança tributária na União, os Estados e Municípios têm participação ativa nos processos ligados ao Programa, não ficando de forma alguma à parte dos procedimentos.

Em especial no presente caso, em que o Município tem o dever de legislar acerca da tributação do ISSQN fixo, como no exemplo dado do Município de Ribeirão Preto no subcapítulo 5.2.1.3, o Município de Campinas deveria manifestar-se não no sentido de alegar ilegitimidade passiva, mas, sim, de informar os valores cobrados a título de ISSQN fixo, em cumprimento ao quanto estabelecido pelo Decreto Lei nº 406/1968. Noticiando, ainda, a possibilidade de conciliar o recolhimento do ISSQN fixo e a permanência do escritório de advocacia no Simples Nacional.

Isso se tira, por exemplo, inclusive, de outro julgado do mesmo Egrégio Tribunal:

EMBARGOS DE DECLARAÇÃO – Apelação Cível – Ação Declaratória – ISS – Município de Santa Bárbara D’Oeste – Sociedade de Contadores – Pretendido recolhimento do tributo em valor fixo anual, nos termos da Lei Complementar 123/06 (Simples Nacional) – Sentença que julgou improcedente a ação declaratória e afastou o benefício do disposto no artigo 9º do Decreto-Lei n. 406/68, pela natureza empresarial da atividade – Inexistência de revogação do Decreto-Lei n. 406/68 pela LC 123/06 – Inscrição no Simples Nacional que não tolhe o exercício da competência tributária do Município ao fiscalizar e lançar o ISS – Caráter empresarial não afastado – Alegação de omissão no acórdão no tocante LC 123/06 – Inocorrência – Recurso com caráter infringente – Impossibilidade de se reabrir a discussão sobre ponto já apreciado na solução do litígio – Embargos de Declaração rejeitados.

(TJSP. Embargos de Declaração nº 1000967-93.2014.8.26.0533 – Relator(a): Raul De Felice; Comarca: Santa Bárbara D’Oeste; Órgão julgador: 15^a Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 21/05/2015; Data de registro: 21/05/2015)

No voto do relator, Desembargador Raul de Felice, ele diz o seguinte:

Assim, embora enquadrada a apelante no Simples Nacional a Prefeitura Municipal, no exercício de sua competência tributária tem a faculdade de realizar fiscalizações, promover autuações e procedimentos administrativos para lançar ISS, reservada ao contribuinte ampla defesa em procedimento administrativo ou judicial.

Como se vê, o Município, mesmo após o enquadramento da sociedade no Simples Nacional, continua tendo competência. O poder concedido ao Município não se perde com a adesão de uma sociedade no Simples Nacional. Este continua com competência para fiscalização, autuação, dentre outros procedimentos relacionados com sua competência.

Ademais, outro ponto que se mostra equivocado no presente julgado é o da impossibilidade de recolhimento do ISSQN fixo juntamente com o Simples Nacional.

Conforme já trazido ao presente trabalho, a Lei Complementar nº 123/2006 permite, sim, o recolhimento do ISSQN fixo por meio da guia de recolhimento unificado. No momento da emissão do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – DAS é possível, desde que atendidos aos requisitos mencionados no subcapítulo 3.3, a exclusão do cálculo de ISSQN tendo como base de cálculo a receita bruta auferida no ano calendário anterior, para acrescentar o valor fixo estipulado em legislação municipal própria, cabendo, portanto, ao Município, estabelecer tais valores.

Os equívocos do julgado não se restringem à ementa. No voto do relator, Desembargador Ricardo Chimenti, consta o seguinte:

Conforme se extrai do documento de p. 32, a impetrante, ante a possibilidade que foi concedida pela LC 147/2014, optou pelo regime do Simples Nacional, excluindo-se assim do regime especial do § 3º do artigo 9º do Decreto-lei n. 406/1968 por todo o ano calendário (§ 3º do art. 18 da LC 118/2006).

Quando quis autorizar que determinado serviço ficasse sujeito à tributação fixa para fins de ISS, o legislador o fez de forma expressa, conforme se extrai do § 22-A da LC 123/2006, no sentido de que escritórios de serviços contábeis recolherão o ISS em valor fixo, na forma da legislação municipal.

Mais dois pontos são errôneos no excerto transcrito acima, a conclusão de que ao optar pelo Simples Nacional o escritório de advocacia abriu mão do benefício de recolhimento do ISSQN fixo e a necessidade de manifestação expressa, no texto da Lei Complementar nº 123/2006, das espécies de serviços que estão sujeitos ao recolhimento do ISSQN fixo.

Sobre o primeiro ponto, o erro consiste na ideia de que a adesão ao Simples exclui a possibilidade de manutenção do recolhimento do ISSQN fixo. Conforme exaustivamente

demonstrado no presente trabalho, essa possibilidade é mais que possível, e mais, é direito das sociedades uniprofissionais, direito adquirido com base em premissas constitucionais, inclusive, não havendo, portanto, em se falar em exclusão do *regime especial do § 3º do artigo 9º do Decreto-lei n. 406/1968*.

Continuando a análise do trecho do voto *sub judice*, a competência para estabelecer os beneficiados com o incentivo fiscal previsto no Decreto Lei nº 406/1968 é do próprio Decreto Lei, que, repetindo, hoje tem força de Lei Complementar nacional.

Conforme o normal funcionamento do cenário jurídico pátrio, os Tribunais e a doutrina ajudam na formação de inteligências e em se tratando dos mencionados beneficiados, esses Tribunais juntamente com a doutrina, conforme exposto no capítulo 4 do presente trabalho, já esboçaram entendimento no sentido de estabelecer, inclusive, requisitos para que uma sociedade se enquadre afim de ser beneficiada com o referido incentivo fiscal.

E com esses requisitos atendidos, resta caracterizada uma sociedade uniprofissional, a beneficiária do regime especial estabelecido pelo § 3º do artigo 9º do Decreto Lei nº 406/1968.

Não sendo, portanto, devido à Lei Complementar nº 123/2006, que trata do Simples Nacional, definir ou excluir os beneficiados pelo incentivo em questão.

Sobre isso, vejamos:

Em suma, os diplomas legais referidos (Decreto-lei n. 406/68, Lei Complementar n. 56/87 e Lei Complementar 116/2003), embora, por óbvio, não sejam leis formalmente municipais, são materialmente leis do Município.

É que o fenômeno da recepção opera-se em relação à materialidade das normas jurídicas e não em função da fonte legislativa de que emanadas.⁵¹

A fim de findarmos essa discussão, segue, abaixo, ementa proferida pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça acerca da possibilidade de recolhimento, por parte dos escritórios advocatícios, do ISSQN fixo:

TRIBUTÁRIO. SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL DE ADVOGADOS. ISS. RECOLHIMENTO COM BASE EM VALOR FIXO ANUAL. TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO PREVISTO NO ART. 9º, §§ 1º E 3º, DO DECRETO-LEI 406/68.

REQUISITOS PARA O BENEFÍCIO LEGAL VERIFICADOS NA CORTE DE ORIGEM E.

SÚMULA 7/STJ.

1. A jurisprudência do STJ firmou o entendimento de que as sociedades de advogados, que não possuem natureza mercantil e são necessariamente uniprofissionais, gozam do tratamento tributário diferenciado previsto no art. 9º, §§

⁵¹ BARRETOS, op. cit., p. 45.

1º e 3º, do Decreto-Lei 406/1968, não recolhendo o ISS com base no seu faturamento bruto, mas sim no valor fixo anual calculado de acordo com o número de profissionais que as integram.

2. In casu, o Tribunal a quo consignou que "da análise do contrato social do apelado, verifico que a sociedade preenche os requisitos legais enquadrando-se, portanto, na hipótese em que a tributação deve possuir valor fixo" (fl. 279, e-STJ). É inviável analisar a tese defendida no Recurso Especial, a qual busca afastar as premissas fáticas estabelecidas pelo acórdão recorrido, pois inarredável a revisão do conjunto probatório dos autos. Aplica-se o óbice da Súmula 7/STJ.

3. Agravo Regimental não provido.

(STJ. AgRg no AREsp 612.576/ES, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/03/2015, DJe 06/04/2015)

Por fim, oportuno trazer à baila o posicionamento do Ministro Cezar Peluso, extraído das chamadas páginas amarelas da revista Veja, edição 2172, de 07 de julho de 2010:

Alguns magistrados simplesmente desconhecem nossas decisões. Ninguém fica vendo TV Justiça o dia todo para saber como o STF decide. Vou estudar uma forma de fazer com que decisões importantes do Supremo sejam comunicadas instantaneamente aos juízes do país inteiro. Mas há também uma explicação de natureza psicanalítica para a questão. Afinal, o que os tribunais superiores representam para os juízes? A autoridade paterna. Eu sei, eu fui juiz. Pensava: é um absurdo o tribunal decidir desse jeito! Eles estão errados! Não podem me obrigar a segui-los! **Trata-se de um mau entendimento da independência. Mas o mais grave, e no que pouca gente presta atenção, é que, quando o juiz decide contrariamente ao STF, os que têm bons advogados conseguem chegar aqui e mudar a situação. Os outros, que não conseguem, acabam tendo uma sorte diferente. Isso se chama, na prática, iniquidade. Casos iguais, tratamentos diferentes. Sob o pretexto de resguardar a independência dos juízes, cria-se injustiça.** [grifos nosso]

Ou seja, as decisões dos Tribunais regionais devem convergir com os entendimentos dos Tribunais superiores, uma vez que, dentre tantos outros motivos, uma vez que o caso chegue a esses Tribunais, a decisão vai seguir o entendimento já por eles emanados.

Por fim, analisaremos novamente o acórdão proferido pela 15ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça de São Paulo, cuja ementa é a seguinte:

AGRAVO DE INSTRUMENTO – MANDADO DE SEGURANÇA – ISS – SOCIEDADE UNIPROFISSIONAL DE ADVOGADOS – MUNICÍPIO DE JUNDIAÍ - ADESÃO AO REGIME DE TRIBUTAÇÃO PELO SIMPLES. Pretensão de recolhimento do ISS sobre alíquota fixa prevista no art. 170, § 5º e § 6º da LC 460/08, com as modificações da LC 468/08, ambas do Município de Jundiaí e não pela renda bruta acumulada nos últimos 12 meses da LC 123/06. O regime de tributação pelo Simples é uma opção do contribuinte, o qual deve conhecer as regras de recolhimento dispostas na lei. Ademais, a opção é em caráter irretratável para o todo o calendário e a partir daí deve-se seguir o recolhimento previsto na LC 123/06. Recurso desprovido.

(TJSP, Agravo de Instrumento nº 2056865-87.2015.8.26.0000 - Relator(a): Eurípedes Faim; Comarca: Jundiaí; Órgão julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 10/06/2015; Data de registro: 11/06/2015)

Novamente se vê uma decisão proferida pelo mesmo Egrégio Tribunal que não permite que sociedade optantes pelo Simples Nacional que recolhiam o ISSQN fixo, ou que aderiram ao Simples Nacional e pretende o recolhimento do ISSQN fixo por atender aos requisitos legais, mantenha beneficiada por ambos incentivos.

A argumentação, agora, é no sentido de que a adesão ao Simples Nacional é “irretratável”.

Conforme já dito, o §18 do artigo 18 da Lei Complementar nº 123/2006, prevê a possibilidade de recolhimento do ISSQN fixo às sociedades que aderiram ao Simples Nacional.

Por meio do Documento de Arrecadação do Simples Nacional – DAS é possível excluir o percentual instituído pelo Simples Nacional para o ISSQN e preenchimento do valor a ser recolhido a título de ISSQN fixo.

O Município de Jundiaí, em Lei Complementar Municipal, dispõe sobre os valores e sobre os requisitos, os mesmos do § 3º do artigo 9º do Decreto Lei nº 406/1968 e do quanto estabelecido pela doutrina conjuntamente com a jurisprudência, para que sociedades uniprofissionais possam recolher o ISSQN fixo e não calculado sobre percentual do valor do serviço prestado.

Portanto, não há de se dizer que a adesão ao Simples Nacional exclui a possibilidade de outros incentivos, haja vista que há, sim, indiscutivelmente, a possibilidade de manutenção do regime especial de recolhimento de ISSQN fixo conjuntamente com o Simples Nacional.

A grande questão aqui é que a Lei Complementar nº 123/2006 já prevê e já está em prática a possibilidade de recolhimento do ISSQN fixo atrelado ao programa.

Diante disso, não pode o Tribunal de Justiça de São Paulo desrespeitar essas possibilidades, impedindo que contribuintes paulistas tenham cumulem os dois benefícios.

Isso vai contra inclusive o seguinte mandamento constitucional:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

(...)

Ou seja, o Comitê Gestor do Simples Nacional permite que contribuintes cumulem o recolhimento por guia única com o recolhimento do ISSQN fixo, mas o Tribunal de Justiça de São Paulo decide, nas lides a ele concernente, em sentido contrário.

Resta concluir, portanto, que as decisões prejudicam os contribuintes estabelecidos em território paulista, uma vez que a impossibilidade estabelecida por esse Egrégio Tribunal não leva em consideração o melhor entendimento legal acerca do assunto.

E mais, um benefício concedido, como o benefício do Simples Nacional ou do ISSQN fixo, tem uma série de requisitos para que seja válido. Uma vez inserido no cenário jurídico-tributário nacional não cabe aos tribunais a retirada desses benefícios.

Ou seja, tanto a competência tributária quanto a competência para tributar são estabelecidos constitucionalmente e em nenhum momento o Poder Judiciário é inserido no rol dos entes competentes para tanto, apesar das diversas atribuições desse respeitável e essencial órgão jurídico nacional.

Como se não bastasse, os incentivos fiscais são frutos de estudos e análises, não são concedidos ao bel prazer do ente público. Diante disso e do quanto disposto no inciso I do artigo 151 da Constituição Federal, os incentivos fiscais, entre outros objetivos, promovem o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico nacional, trata-se, aqui, portanto, de matéria de ordem pública.

Bem por isso, se existe a possibilidade expressa, positivada e literal de harmonização entre o recolhimento do ISSQN fixo e a adesão ao Simples Nacional, não cabe ao Poder Judiciário a inserção de subterfúgios para impossibilitar essa conciliação.

CONCLUSÃO

A questão que despertou o presente trabalho foram as recentes decisões proferidas pelo Tribunal de Justiça de São Paulo no sentido de impossibilitar que sociedades uniprofissionais aderentes do programa Simples Nacional recolham o ISSQN fixo.

Para que fosse possível uma conclusão acerca da ilegalidade ou constitucionalidade dessas decisões, importante se fez uma análise de todos os ditames legais que envolviam essa questão.

Portanto, iniciou-se o trabalho com a análise da competência tributária estabelecida pela Constituição Federal e pelo Código tributário Nacional.

Sobre isso, três foram as características mais importantes da competência tributária analisadas: a indelegabilidade, a irrenunciabilidade e a incaducabilidade.

Essas três características, entre outros pontos importantes, são relevantes para que, no âmbito da competência de cada ente federativo, houvesse o respeito às limitações do poder de tributar, afim de se evitar a chamada guerra de interesses.

Ponto relacionado com a competência tributária, é a capacidade tributária ativa, que nada mais é do que o poder concedido ao ente público para figurar no polo ativo da relação jurídico tributária, ou seja, deter do direito subjetivo de cobrar o tributo.

Em vista disso, de acordo com o artigo 146⁵² da Constituição Federal, cabe à Lei Complementar Federal *estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária*,

⁵² Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

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

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

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

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

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

especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição.

Bem por isso, apesar do ISSQN ser de competência municipal, foi a Lei Complementar nº 116/2003 que estabeleceu suas normas, para que fosse respeitada por todos os Municípios, cabendo a esses a capacidade tributária ativa de cobrar e estabelecer as obrigações acessórias a esse tributo.

Diante disso, também, é que foi criada a Lei Complementar nº 123/2006, estabelecendo regime especial de tributação de microempresas e empresas de pequeno porte.

Essa Lei Complementar foi de importância ímpar no cenário empresário nacional. Veio para atender às reivindicações dessa classe e ao quanto disposto o mandamento constitucional presente no inciso IX do artigo 170 da Carta Magna:

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.

(...)

Outro ponto tratado no presente trabalho foram os incentivos fiscais. Restou demonstrado por meio de exemplos que os incentivos fiscais são instrumento constitucional e hábil para promoção da econômica nacional. Tanto para promoção de uma classe, como o regime especial de recolhimento de ISSQN fixo concedido às sociedades uniprofissionais e como, também, o programa Simples Nacional para as microempresas e empresas de pequeno porte, como para promoção social, econômica e/ou ambiental de uma região, como foi o caso da Zona Franca de Manaus.

Por fim, depois da exposição panorama legal envolto ao ISSQN, demonstrou-se que o ISSQN fixo estabelecido pelo Decreto Lei nº 406/1968 foi abarcado pela Constituição Federal, conforme Súmula 663 do Supremo Tribunal Federal, estando, portanto, plena e indiscutivelmente vigente no ordenamento jurídico brasileiro.

Portanto, esse incentivo fiscal permanece vigente, mesmo depois da promulgação da Lei Complementar nº 116/2003, que veio a tratar do ISSQN.

Ocorre, contudo, que há Municípios que ainda não estabeleceram regras para o recolhimento do ISSQN sobre valor fixo para cada profissional componente da sociedade, o que prejudica as sociedades beneficiadas, assim como prejudica, também, o Município, que passa a não ser visto como um Município que incentiva essa classe de profissionais, deixando, assim, de atrair empresas.

Contudo, a grande problemática do presente estudo, é a impossibilidade que se vê, a partir de decisões do Tribunal de Justiça de São Paulo, em conciliar o recolhimento do ISSQN fixo com a adesão ao Simples Nacional.

Isso acontece porque os julgadores não estão atentando-se para pontos importantes mencionados no presente estudo.

As decisões baseiam-se em argumentos como “ao optar pelo Simples Nacional, na forma da LC 147/2014, deve [uma Sociedade de Advogados] recolher o ISS por meio da incidência de um percentual sobre a sua receita”⁵³.

Acontece, entretanto, que, conforme disposições do próprio Comitê Gestor do Simples Nacional, a possibilidade de recolhimento do ISSQN fixo no Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS) é possibilidade existente no âmbito do programa.

Diante disso, não há razão para que as decisões emanadas por esse Egrégio Tribunal não permitam tal conciliação quando atendidos todos os requisitos para tanto. Isso porque o sistema jurídico nacional estabelece competências que devem ser respeitadas e, no caso, o Poder Judiciário, aqui representado pelo Tribunal de Justiça de São Paulo, ultrapassa essa competência na medida em que não é o ente competente para conceder ou retirar benefícios já legalmente concedidos.

E mais, com decisões desse tipo, há a desvalorização do trabalho intelectual, científico e artístico, aqueles beneficiados pelo incentivo do ISSQN fixo previsto no Decreto Lei nº 406/1968. Ou seja, as sociedades enquadradas nos requisitos para recolhimento do ISSQN fixo estabelecidas em território paulista se veem em desvantagem quanto às estabelecidas em outros Estados, onde as decisões permitam que se concilie tais benefícios fiscais, no caso, o ISSQN fixo e o Simples Nacional.

Diante do panorama estabelecido por todo o exposto pelo presente trabalho é que se conclui que se existe a possibilidade expressa, positivada e literal de harmonização entre o recolhimento do ISSQN fixo e a adesão ao Simples Nacional, não cabe ao Poder Judiciário a

⁵³ TJSP. Agravo de Instrumento nº 2062516-03.2015.8.26.0000 - Relator(a): Ricardo Chimenti; Comarca: Campinas; Órgão julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 30/07/2015; Data de registro: 05/08/2015

inserção de subterfúgios para impossibilitar essa conciliação. Sendo, portanto, contrárias ao ordenamento jurídico pátrio as mencionadas decisões do Tribunal de Justiça de São Paulo.

REFERÊNCIAS

- ÁVILA, Humberto. *O Imposto Sobre Serviço e a Lei Complementar nº 116/03*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003.
- BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- BARRETOS, Aires F. *Curso de direito tributário municipal*. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.
- BIM, Eduardo Fortunato. *A Subsistência do ISS fixo para as Sociedades Uniprofissionais em face da Lei Complementar 116/03: a Plena Vigência do §3º do artigo 9º do DL 406/68*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003.
- BORGES, José Souto Maior. *Teoria Geral da Isenção Tributária*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2001.
- BRASIL. Constituição (1988). *Constituição da República Federativa do Brasil*. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 03 set. 2015.
- BRASIL. *Lei Complementar nº 116*, de 31 de julho de 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp116.htm>. Acesso em: 03 set. 2015.
- _____. *Lei Complementar nº 123*, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 03 set. 2015.
- _____. *Lei Complementar nº 147*, de 04 de agosto de 2014. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp147.htm>. Acesso em: 03 set. 2015.
- _____. *Lei nº 10.406*, de 10 de janeiro de 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 03 set. 2015.
- _____. *Lei nº 5.172*, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L5172.htm>. Acesso em: 03 set. 2015.
- _____. Ministério da Fazenda. Simples Nacional. *Manual do Simples Nacional*. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/educacao_fiscal/pnfe/reunoes-de-trabalho/materiais-impressos/manual-simples-nacional>. Acesso: 26 set. 2015.
- _____. Ministério da Fazenda. Simples Nacional. *Manual dos convênios com a PGFN*. Set. 2013. Disponível em: <http://www.esaf.fazenda.gov.br/educacao_fiscal/pnfe/reunoes-de-trabalho/materiais-impressos/manual-simples-nacional>. Acesso: 03 set. 2015.
- _____. Receita Federal. Perguntas e Respostas. *Simples Nacional*. Disponível em: <<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SIMPLESNACIONAL/Perguntas/Perguntas.asp>>. Acesso: 01 set. 2015.
- _____. Receita Federal. Simples Nacional. *Manual do PGDAS-D e DEFIS 2015*. Disponível em:

<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Arquivos/manual/MANUAL_PGDAS-D_v2_fev_2015.pdf>. Acesso em: 01 set. 2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no AREsp 612.576/ES*, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/03/2015, DJe 06/04/2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no REsp 1132752/PB*, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 04/05/2010, DJe 13/05/2010.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no REsp 1242490/PB*, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/09/2013, DJe 17/09/2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *AgRg no REsp 1242490/PB*, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 10/09/2013, DJe 17/09/2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *EDcl no REsp 1523524/PR*, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 16/06/2015, DJe 25/06/2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CHIESA, Clélio. *A competência tributária no estado brasileiro*. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

COSTA, Regina Helena. Tributação Ambiental. In: Vladimir Passos de Freitas (Org.). *Direito Ambiental em Evolução 1*. Curitiba: Juruá, 2010.

GADELHA, Gustavo de Paiva. *Isenção tributária: crise de paradigma do federalismo fiscal cooperativo*. Curitiba: Juruá, 2010.

JUNDIAÍ. Lei Complementar nº 460, de 22 de outubro de 2008. Disponível em: <<http://www.jundiai.sp.gov.br/financas/wp-content/uploads/sites/12/2014/09/Lei-Complementar-n%2C2%20.-460-de-22.10.2008.pdf>>. Acesso em: 25 set. 2015.

MACIEL, Marcelo Sobreiro. *Política de Incentivos fiscais: quem recebe isenção por setores e regiões do país*. Consultoria Legislativa. Estudo, mar. 2010. Disponível em: <http://www2.camara.leg.br/documentos-e-pesquisa/publicacoes/estnottec/areas-da-conle/tema20/2009_9801.pdf>. Acesso: 26 set. 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva; ELALI, André; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Incentivos fiscais: questões pontuais nas esferas federal, estadual e municipal*. São Paulo: MP Ed., 2007.

MATTOS, Aroldo Gomes. *O Novo Regramento do ISS Efetuado pela LC 116/2003*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *O ISS e a LC 116*. São Paulo: Dialética, 2003.

PATROCÍNIO, José Antônio. *As sociedades uniprofissionais e o caráter empresarial*. 2004. Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/2ots/as-sociedades-uniprofissionais-e-o-carater-empresarial-jose-antonio-patrocincio->>. Acesso: 26 set. 2015.

RIBEIRÃO PRETO. *Código Tributário Municipal Consolidado e legislação complementar*. Disponível em: <<https://www.ribeirao-preto.sp.gov.br/sfazenda/codtrib/i30ctm-consolidado.pdf>>. Acesso em: 13 ago. 2015.

_____. *Lei complementar 2495/2011 cria tabela IA*. Disponível em:
<<http://www.ribeiraopreto.sp.gov.br/sfazenda/codtrib/a.pdf>> Acesso: 13 ago. 2015.

SÃO PAULO (Estado). Tribunal de Justiça. *Agravo de Instrumento nº 2056865-87.2015.8.26.0000*. Relator(a): Eurípedes Faim; Comarca: Jundiaí; Órgão julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 10/06/2015; Data de registro: 11/06/2015.

_____. Tribunal de Justiça. *Agravo de Instrumento nº 2062516-03.2015.8.26.0000*. Relator(a): Ricardo Chimenti; Comarca: Campinas; Órgão julgador: 18ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 30/07/2015; Data de registro: 05/08/2015.

_____. Tribunal de Justiça. *Apelação nº 0017574-8.2011.8.26.0248*. Relator(a): José Luiz Germano; Comarca: Indaiatuba; Órgão julgador: 14ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 28/08/2014.

_____. Tribunal de Justiça. *Apelação nº 0036492-05.2011.8.26.0196*. Relator(a): Raul De Felice; Comarca: Franca; Órgão julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 30/04/2015; Data de registro: 05/05/2015.

_____. Tribunal de Justiça. *Apelação nº 0057101-49.2011.8.26.0506*. Relator(a): Rodrigues de Aguiar; Comarca: Ribeirão Preto; Órgão julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 13/02/2014; Data de registro: 19/02/2014.

_____. Tribunal de Justiça. *Embargos de Declaração nº 1000967-93.2014.8.26.0533* – Relator(a): Raul De Felice; Comarca: Santa Bárbara D Oeste; Órgão julgador: 15ª Câmara de Direito Público; Data do julgamento: 21/05/2015; Data de registro: 21/05/2015.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS (SEBRAE). *Lei geral de micro e pequenas empresas*: conheça as mudanças, os procedimentos e os benefícios. Brasília, abr. 2007. Disponível em:
<<http://www.leigeral.com.br/portal/lumis/portal/file/fileDownload.jsp?fileId=FF8080812993A8DE0129CDCCC81B7959>>. Acesso: 26 set. 2015.

SHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

TÔRRES, Heleno Taveira. Incentivos fiscais na Constituição e o “crédito-prêmio de IPI”. *Direito tributário atual*, São Paulo, n. 18, 2005.