

FACULDADE DAMAS DA INSTRUÇÃO CRISTÃ
CURSO DE DIREITO

CARLOS JOSÉ DE LIRA E SILVA

**A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA DISTRIBUIÇÃO DE
LUCROS: UMA ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES SIMPLES E
EMPRESÁRIA À LUZ DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA.**

Recife
2015

CARLOS JOSÉ DE LIRA E SILVA

A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS: UMA ANÁLISE DA TRIBUTAÇÃO DAS SOCIEDADES SIMPLES E EMPRESÁRIA À LUZ DO PRINCÍPIO DA ISONOMIA.

Monografia apresentada à Faculdade Damas da Instrução Cristã, como requisito parcial à obtenção do Título de Bacharel em Direito.

Área de Concentração: Direito Tributário

Orientador: Dra. Bruna Estima Borba

Recife
2015

SILVA, Carlos José de Lira e

A incidência de contribuição previdenciária na distribuição de lucros: uma análise da tributação das sociedades simples e empresária à luz do princípio da isonomia. Carlos José de Lira e Silva. Recife: o Autor, 2015.

50 folhas.

Orientador: Profª Bruna Estima Borba

Monografia (graduação) – Bacharelado em Direito - Faculdade Damas da Instrução Cristã. Trabalho de conclusão de curso, 2015.

Inclui bibliografia.

1. Direito 2. Contribuição previdenciária 3. FISCO 4. Legislação tributária.

340 CDU (2ªed.)

34 CDD (22ª ed.)

Faculdade Damas

TCC 2015 – 347

Carlos José de Lira e Silva

A INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA NA DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS NA SOCIEDADE SIMPLES E A ISENÇÃO DA MESMA CONTRIBUIÇÃO NA SOCIEDADE EMPRESÁRIA: UMA OFENSA AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA

DEFESA PÚBLICA, em Recife, 16 de junho de 2015

BANCA EXAMINADORA

Presidente: Orientador Dra. Bruna Estima Borba

1º Examinador: Dra. Bruna Estima Borba

2º Examinador: Profa. Luciana Pereira Gomes Browne

Recife
2015

Dedico esta monografia a Deus, pela glória do seu nome e por nos amar incondicionalmente, e aos meus pais, Manoel Botelho e Eulália, (*in memoriam*), por toda a dedicação e amor a mim oferecidos.

AGRADECIMENTOS

A Deus, em primeiro lugar, porque só Ele dá sentido a vida humana.

Aos meus pais, Manoel Botelho e Eulália, (*in memoriam*) por todo o amor e dedicação que me ofereceram enquanto estavam aqui comigo na vida terrena. Sem seus preciosos ensinamentos, jamais eu teria sucesso nos meus projetos.

À minha esposa, Cristiana, pela compreensão e paciência pelos momentos dedicados a esta obra.

Às minhas filhas Priscila e Patrícia e aos meus filhos Yuri e Cauã, pelas ocasiões de ausência para o cumprimento de objetivos traçados.

Aos meus amigos de turmas, que sempre me acolheram como se eu, com eles, tivesse iniciado naquela turma a graduação.

Aos professores, em especial, minha orientadora, Bruna Estima Borba, pela distinção, vontade e disponibilidade em me ajudar a estudar e pesquisar, com vistas a atingir as metas estipuladas e o pleno entendimento da construção da monografia.

Derradeiramente, ao coordenador da graduação do curso de Direito da Faculdade Damas, Cláudio Brandão e à diretora geral Ir. Mirian Vieira, pela dedicação imensurável para oferecerem estrutura física e intelectual apropriadas ao aprendizado e aperfeiçoamento dos alunos.

Sempre acreditei no aprendizado e na boa fé do ser humano. Em alguns irmãos, comecei a enxergar a ausência dessa boa fé. Nesses momentos eu aprendi que o antídoto da ausência da boa fé é simplesmente o amor. Como aplicá-lo? Jesus Cristo ensinou.

RESUMO

Este trabalho se propõe a analisar e demonstrar, embasado na atual legislação tributária brasileira, que o princípio da isonomia é ferido quando o FISCO não admite que uma Sociedade Simples possa distribuir lucros aos seus sócios, com o gozo da isenção da incidência da contribuição previdenciária. O fisco brasileiro entende que uma sociedade simples depende da intelectualidade pessoal dos seus sócios, portanto não é uma sociedade empresária. Dessa forma há o entendimento que o pagamento dos seus sócios é proveniente das suas respectivas atividades, e assim sendo trata-se de remuneração e não de distribuição de lucros. Ao longo desta monografia pretende-se demonstrar que os sócios de uma sociedade empresária também utilizam sua capacidade intelectual para gerirem bem a empresa. Não seria o mesmo conceito dogmático que diferencia as sociedades simples? O princípio da isonomia não estaria sepultado?

Por meio do método descritivo aborda-se o complexo Sistema Tributário Nacional a partir da regra matriz de incidência, com o estudo e aplicação do Princípio da Isonomia e os principais efeitos tributários decorrentes de todo esse arcabouço. A partir dessa inquirição, debate-se enfoques intelectuais, econômicos e contábeis da contribuição previdenciária isenta nas sociedades empresárias e exigível nas sociedades simples.

Palavras-chave: FISCO. Legislação. Tributário. Isonomia. Sociedade. Distribuir. Contribuição. Previdenciária.

ABSTRACT

This study aims to analyze and demonstrate, based on the current Brazilian tax law that the principle of equality is injured when the FISCO does not admit that a simple Company may distribute profits to its members, with the enjoyment of the exemption from the levy of social security contribution. The Brazilian tax authorities understand that a single company depends on personal intellectuality of its partners, so it's not a business company. Thus there is the understanding that payment of the partners comes from their respective activities, and therefore it is not remuneration and profit distribution. Throughout this monograph is intended to demonstrate that the members of a business company also use their intellectual capacity to well manage the company. It would not be the same dogmatic concept that divides the simple societies? The principle of equality would not be buried?

Through the descriptive method addresses the complex national tax system from the rule array of incidence, with the study and application of the Equality of the principle and the main tax effects of all this framework. From this inquiry, debate is intellectual, economic and accounting approaches to social security contribution exempt on business companies and liabilities in the simple societies.

Keywords: FISCO. Legislation. Tax. Equality. Society. Distribute. Contribution. Social Security.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	9
1 CAPÍTULO 1 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA E A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA.....	12
1.1 Breve histórico	12
1.2 A regra matriz de incidência e o vetor normativo da tributação.....	12
1.3 A isenção da incidência de contribuição previdenciária sobre lucros distribuídos aos sócios – Sociedade empresária em detrimento da Sociedade Simples.....	16
1.4 As sociedades empresárias e sociedades simples, suas naturezas e objetivos	16
1.5 O posicionamento jurisprudencial em relação a incidência da contribuição previdenciária sobre lucros distribuídos aos sócios na sociedade simples	18
2 CAPÍTULO 2 O PRINCÍPIO DA ISONOMIA E A TRIBUTAÇÃO CONFORME A CAPACIDADE ECONÔMICA.....	21
2.1 Princípios constitucionais legais e tributários.....	21
2.2 O Princípio da Isonomia e sua aplicabilidade às contribuições previdenciárias	28
2.3 O Princípio da Isonomia e a generalidade da incidência sobre a remuneração	29
2.4 A realização da especialidade intelectual e tratamento isonômico à distribuição dos lucros.....	32
3 CAPÍTULO 3 A INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A REMUNERAÇÃO NÃO DISCRIMINADA DOS SÓCIOS DAS SOCIEDADES SIMPLES E A LESÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA	35
3.1 A exigência da discriminação contábil das parcelas remuneratórias pagas aos sócios da sociedade simples.....	35
3.2 A comprovação da distribuição dos lucros aos sócios da sociedade simples.....	41
3.3 A impossibilidade de atribuir efeitos tributários distintos a situações econômicas equivalentes na distribuição de lucros pela sociedade simples.....	43
CONCLUSÃO.....	47
REFERÊNCIAS	49

INTRODUÇÃO

O tema do presente trabalho é a incidência de contribuição previdenciária na distribuição de lucros: uma análise da tributação das sociedades simples e empresária à luz do princípio da isonomia.

Seu objetivo é discutir o porquê da isenção da contribuição previdenciária nas sociedades empresárias em detrimento das sociedades simples, visto que estas não gozam da referida isenção.

Inicialmente será feito uma abordagem acerca da regra-matriz de incidência da contribuição previdenciária para que se possa entender as regras e os conceitos desta modalidade de tributação, fornecendo subsídios suficientes para uma análise minuciosa da tributação das sociedades simples à luz do princípio da isonomia.

Serão abordados os critérios da regra-matriz em relação a contribuição previdenciária utilizando-se seus critérios temporal, espacial, quantitativo e pessoal, assim como a diferença entre a isenção da incidência da contribuição previdenciária sobre lucro distribuídos destacando a natureza e o objetivo de cada uma das modalidades de sociedade supramencionada além do entendimento jurisprudencial sobre a matéria.

Desta feita, após a análise descrita acima será abordado o princípio da isonomia de acordo com a capacidade econômica levando-se em consideração os princípios constitucionais legais e tributários.

Enfim será abordado a incidência da contribuição previdenciária sobre a remuneração não discriminada dos sócios em relação as sociedades simples levando-se em consideração o princípio da isonomia, tal como a exigência da discriminação contábil das parcelas remuneratórias das sociedades simples e a comprovação da distribuição dos lucros aos seus respectivos sócios, analisando por último a responsabilidade atribuída a estes sob o ponto de vista tributário, distinguindo as situações econômicas equivalentes na distribuição dos lucros desse tipo de sociedade.

O grande ponto discutido é se o pagamento dos lucros distribuídos aos sócios das sociedades simples é decorrente das suas atividades profissionais, ou seja, remunerações pelos serviços prestados ou provenientes do capital social aplicado na sociedade.

Devido a esta problemática é que o tema foi escolhido, o qual por si só é instigante tanto do ponto de vista do contribuinte quanto do ponto de vista do fisco, sendo levado em consideração as posições destes em relação a remuneração pura e simples, e de retorno do capital investido.

A contribuição aqui pretendida é alertar os sócios das sociedades simples que o entendimento hoje adotado prevê que pagamentos de lucros são oriundos de suas atividades profissionais, e que nesse caso teremos a incidência da contribuição previdenciária, embora esse entendimento seja defensável no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), visto que tal matéria ainda não foi examinada pelo Supremo Tribunal Federal.

Através do método descritivo, o presente trabalho aborda, desde as regras básicas de incidência dos impostos e contribuições e da contribuição previdenciária, bem como vetores normativos da tributação, com base em pesquisas em livros e em periódicos sobre temas tributários relacionados a empresas prestadoras de serviços.

Contém também a obra o enfoque e o posicionamento jurisprudencial específico e focado no tema aqui discorrido. É muito instigante abordar o caso da ferida no princípio do não confisco, dada a gravidade do caso citado no trabalho, levando-se em consideração os pontos defendidos pelos membros componentes da fazenda nacional e pelos doutrinários e representantes dos contribuintes.

É abordada a correlação de princípios constitucionais legais e tributários com a tributação e a capacidade econômica e contributiva dos contribuintes, com ênfase muito especial ao princípio da isonomia e sua correlação com o princípio dos princípios, ou seja, o princípio da justiça.

São abordadas diferentes formas de discriminação que ferem o princípio da isonomia tanto por departamento e função quando se trata de servidores de diferentes esferas, quanto entre empresas lucrativas e deficitárias e aquelas que aderiram a modalidade de tributação conhecida como SIMPLES Nacional com base na atividade econômica exercida por cada contribuinte.

Este estudo ainda tem o objetivo de demonstrar que a especialidade intelectual perante o tratamento isonômico na distribuição dos lucros tem um importante papel para o entendimento tributário sofrido pelos sócios das sociedades simples por ocasião do direito de auferir lucros.

Ênfase importante foi dada a confecção correta do contrato social e para a contabilidade, principalmente quanto a correção e tempestividade dos registros de todos os atos e fatos pertinentes ao tema estudado. O departamento de pessoal também tem uma missão muito forte com vistas a evitar fragilidades nas comprovações eventualmente solicitadas pelo fisco. O trabalho apresenta inclusive roteiros operacionais de gestão nessas áreas. Tudo isto exige permanentemente a prática obrigatória e definitiva da manutenção da contabilidade tempestiva e documentação societária em perfeitas condições de atender aos

negócios.

Todo o estudo clarifica a ausência de segurança jurídica em relação a forma societária conhecida como sociedade simples e aos sócios a ela vinculados, em detrimento da relevância que a matéria exige.

1 CAPÍTULO 1 A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA E A CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA

1.1 Breve histórico

Por vezes o fisco brasileiro tenta descaracterizar o aspecto legal da elisão fiscal para a simples e vulgar alternativa de evasão fiscal, sinônimo de ilícito tributário.

Sacha Calmon Navarro Coêlho traz as seguintes distinções entre a elisão e evasão fiscal:

A diferença entre evasão e elisão, com os sentidos vocabulares que a sentença lhes dá, começa a ser feita a partir das constatações precedentes. Sendo ex lege, a obrigação tributária principal somente pode resultar da norma[...], como está claramente dito na Constituição em mais de um lugar (art. 5º, II, e art. 150, I) e no Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25.10.1966-CTN, art. 97). Nenhum contribuinte tem obrigação de pagar imposto que a lei não prevê, ou maior do que por ela previsto; isso, porque em o fazendo, além de sofrer lesão patrimonial sem justa causa, estaria coadjuvando na infração à ordem constitucional. Uma primeira avaliação consiste, pois, em apurar se a conduta do contribuinte que o leva a não pagar imposto, pagar menor imposto ou pagar imposto mais tarde, importa em violação de direito da Fazenda Pública, ou seja, contrapõe-se a um comando legal que o torne obrigado ao tributo evitado, reduzido ou cuja satisfação é retardada.

É por isso que o contribuinte tem o direito de alterar os passos da sua vida, dos seus negócios, atos e patrimônio, visando apenas a evitar ou economizar tributos, e não mais do que isso, desde que o faça sem violar o direito da Fazenda Pública.[...]Por exemplo, se ele arruma seus negócios antes de surgir para ele o fato gerador, mas pratica ato jurídico simulado, é evidente que a Fazenda Pública não pode ter a concretização de seu direito ao aperfeiçoamento do fato gerador obstado por aquele negócio, pois como terceiro goza de proteção legal contra os efeitos do ato viciado. Do mesmo modo, se o contribuinte age antes do fato gerador, mas infringe norma legal ao concretizar sua ação, como falsificando documento ou sonegando, pratica ato a que já estava obrigado antes mesmo do fato gerador, sua conduta será qualificada como evasão, e não como elisão.¹

Por esta perspectiva, é de fácil entendimento que de uma forma ou de outra sempre teremos o fisco à espreita de qualquer planejamento tributário feito pelos departamentos contábil e jurídico das empresas.

Nesse sentido este trabalho aborda especificamente o tratamento diferenciado dado pelo fisco em detrimento de segmentos específicos de nossa economia, como as sociedades simples.

1.2 A Regra Matriz de Incidência e o Vetor Normativo da Tributação

¹ COÊLHO, Sacha C.N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 205.

Em detrimento da inspiração que os Estados Unidos nos presentearam, resultando na Proclamação da República, no Presidencialismo e na Federação, e apesar daquele país repulsar desvelos jus tributários em sua Constituição, Sacha Calmon Navarro Coêlho, afirma que “O Brasil ao contrário, inundou a Constituição com princípios e regras atinentes ao Direito Tributário. Somos indubitavelmente, o país cuja Constituição é a mais extensa e minuciosa em tema de tributação”²

O Princípio da Legalidade presente nos artigos 5º, inciso II, e 150, inciso I, da Carta Magna de 1988,³ alusivo ao âmbito do Direito Tributário induz a precisão de lei que apregoe o tributo. O Princípio da Tipicidade Tributária presente no artigo 3º, e o artigo 114, respectivamente, ambos do Código Tributário Nacional,⁴ requer desse código a determinação do fato, o qual se ocorrer, será o bastante para o surgimento da obrigação tributária.

O autor Paulo de Barros Carvalho proferiu o seguinte conteúdo:

A norma tributária, em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição.⁵

Em nosso país a lei de normas gerais tributárias, vigente, é a Lei 5.172/66, chamada de Código Tributário Nacional. Sobre o qual Marcelo Alexandrino e Vicente Paulo esclarecem:

Embora o Código tenha sido formalmente editado como lei ordinária, pois à época não havia exigência de lei complementar para a matéria, desde a Constituição de 1967 entende-se ter sido ele recepcionado com status de lei complementar, o mesmo podendo-se afirmar a respeito de sua recepção pela CF/88, pelo menos quanto a seus dispositivos que versam sobre normas gerais tributárias. A própria CF/88 expressamente tratou da recepção de toda a legislação tributária anterior não compatível com o novo Sistema Tributário Nacional, no seu ADCT, art. 34, § 5º. Desta forma, restou recepcionado o CTN em tudo o que não incompatível com a CF/88, consubstanciando nossa lei de normas gerais em matéria tributária, possuindo, por isso, quanto a essas matérias, força de lei complementar, somente podendo ser alterado ou revogado por outra de mesmo tope.⁶

A base da regra-matriz de incidência tributária está definida no artigo 3º do Código Tributário Nacional: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e

²COÊLHO, Sacha C.N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 205.

³BRASIL, 1988. Direito: Brasil: Vademécuns.34 (81)(02). Revista dos Tribunais 2013. p.24-25 e p.110-111.

⁴BRASIL. Lei nº 5.172/1966. Código Tributário Nacional. Disponível em:

http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em 16 mar. 2015.

⁵CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 235.

⁶ALEXANDRINO e PAULO, Marcelo e Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 7 ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004. p.23.

cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”⁷ Como podemos observar trata-se de uma norma geral que define as normas do tipo tributário. O professor Silvio Aparecido Crepaldi em seu artigo A Regra Matriz de Incidência Tributária grafa sobre o núcleo desse artigo assim o elucidando:

[...]o seu núcleo é essencialmente a definição de uma norma geral e abstrata e genérica que define as notas do tipo tributário, definindo seus critérios (1) material, (2) temporal, (3) espacial, (4) subjetivo e (5) quantitativo, de forma a compor a regra de conduta tributária a ser inserida no ordenamento e a ser aplicada no dia-a-dia definindo a conduta tributária a ser observada pelo Fisco e pelo contribuinte, informando-lhe em razão (1) do quê, (2) quando (3) e onde um dado (4) sujeito passivo, ou seu substituto, deve prestar para determinado sujeito ativo (5) determinada quantia apurada, mediante delimitação de uma base de cálculo e respectiva alíquota, o "quantum" da obrigação de natureza tributária. É a norma de conduta que informa os limites materiais de incidência do fenômeno tributário, como realização do princípio da reserva legal[...]”⁸ (2009)

De uma forma mais direta, a advogada Vanessa Roda Pavani, em seu artigo A Regra Matriz de Incidência Tributária, assim, define os respectivos critérios:

a) critério material: é a própria essencialidade do fato descrito na hipótese de incidência. É o verbo e seu complemento que delimita qual ação (vender mercadoria, auferir renda etc.) ou estado (ser proprietário etc.) será exigida para que haja a incidência tributária;

b) critério temporal: indica o exato momento em que o fato impositivo ocorre. Opostamente, a vigência da lei no tempo tem referência com a unidade de tempo em que é possível a propagação dos efeitos da norma;

c) critério espacial: é o espaço físico em que a relação jurídica pode passar a existir. Diversamente, a vigência territorial reflete a repartição de competência tributária, e, logo, ao âmbito de validade da norma jurídica.

Quando ocorre perfeitamente o fato social previsto no antecedente, este acontecimento implica na atribuição de juridicidade ao mesmo, e, com a subsunção do fato a norma, por conseguinte, a formação da relação jurídica. Assim, uma vez que a hipótese tão apenas descreve o fato, sua ocorrência pertencerá a outro momento, permitindo concluir que a hipótese de incidência não contém o fato jurídico, que lhe é posterior. [...]

Neste passo, o consequente da regra-matriz de incidência tributária tem linguagem prescritiva, comandando os direitos e obrigações advindas com a subsunção do fato à norma. É a análise abreviada de cada um de seus critérios:

a) critério pessoal: relaciona o sujeito passivo e o ativo da obrigação tributária, considerando o primeiro como o realizador do fato impositivo, ou que tenha alguma ligação, e o segundo sendo aquele apto juridicamente a figurar como pretensor do crédito tributário;

b) critério quantitativo: manifestação do artigo 3º do CTN, asseverando que a norma jurídica tributária deve, além de prever o verbo e o complemento (ou seja, a materialidade da hipótese), o momento que surge a obrigação, o local, e os sujeitos, expressar os parâmetros necessários para a aferição do valor que refletirá o conteúdo da prestação pecuniária, quais sejam, a base de cálculo e a alíquota. A base de cálculo é a grandeza utilizada para mensurar a materialidade. Já, a alíquota, é um fator complementar aplicável sobre aquela para determinar precisamente o valor da

⁷ BRASIL. Lei nº 5.172/1966. Código Tributário Nacional. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em 16 mar. 2015.

⁸ CREPALDI, Silvio Aparecido. A regra matriz de incidência tributária. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XII, n. 69, out 2009. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6619>. Acesso em 10 fev. 2015. p. 1.

prestação pecuniária, pode ser fracionada, percentual, ou não, desde que representada monetariamente[...]”⁹

O autor Paulo de Barros Carvalho acredita que os elementos que indicam condição de espaço à luz das normas tributárias, conduzirão a classificação do gênero do tributo conforme o grau de preparação do critério espacial consoante respectiva conjectura tributária:

- a) hipótese cujo critério espacial faz menção a determinado local para a ocorrência do fato típico.
- b) hipótese em que o critério espacial alude a áreas específicas, de tal sorte que o acontecimento apenas ocorrerá se dentro delas estiver geograficamente contido.
- c) hipótese de critério espacial bem genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares.

A título ilustrativo, poderíamos dizer que os tributos que gravam o comércio exterior, como os Impostos de Importação e Exportação, enquadram-se no primeiro item. Já os que incidem sobre bens móveis - ITR – *Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural* (grifo nosso) e IPTU – *Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana* (grifo nosso) - incluem-se no segundo tópico. Todos os demais estariam sob o abrigo da terceira espécie.¹⁰

Fazendo analogia, a previsão legal do fato gerador que gera a contribuição previdenciária se caracteriza pelo critério material representado pelo artigo 195, inciso I da Constituição Federal, cuja redação foi dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998, e demais leis que preveem as contribuições previdenciárias:

Art. 195-A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I-do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício;
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro.¹¹

Continuando a analogia, o critério temporal é a inclusão dentro do exercício fiscal de cada ano; o critério espacial: dentro dos limites do Brasil; a incidência: fato gerador da contribuição previdenciária; o critério quantitativo: base de cálculo da contribuição e sua alíquota; e o critério pessoal: sujeito ativo a União Federal, sujeito passivo o contribuinte.

⁹ PAVANI, Vanessa Roda. A regra matriz de incidência tributária. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIV, n. 88, maio 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9490>. Acesso em 10 fev. 2015. p. 1.

¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 329.

¹¹ BRASIL, 1988. Direito: Brasil: Vademécuns.34 (81)(02). Revista dos Tribunais 2013, p.131.

1.3 A isenção da incidência da contribuição previdenciária sobre lucros distribuídos aos sócios – Sociedade empresária em detrimento da sociedade simples

As sociedades simples inexplicavelmente não alcançam a isenção do recolhimento da contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), incidentes sobre lucros distribuídos, por não serem sociedades empresárias.

O fisco defende que as sociedades simples não são uma sociedade empresária, logo os valores que os sócios recebem decorre da atividade do sócio, sendo considerada assim remuneração e não distribuição de lucro.

Segundo a Lei nº 8.212, de 1991,¹² sobre a distribuição de lucros não incide contribuição previdenciária, pois o valor é um retorno do capital investido pelo sócio na empresa. Já o pró-labore é a remuneração pelo trabalho dos sócios, portanto há tributação.

Para isto, a empresa terá de prever em seu contrato social a possibilidade de pagamentos de pró-labore e, ou, distribuição de lucros, e que mantenham a escrituração contábil apta a demonstrar que a azienda efetivamente apurou lucro.

Diante do prisma apresentado, sempre que o fisco constatar que pagamentos de lucros a sócios são oriundos de suas atividades profissionais, certamente haverá autuações fiscais, mesmo que defensáveis, tanto do ponto de vista previdenciário, quanto do imposto de renda na pessoa física do sócio, através da tabela progressiva.

1.4 As sociedades empresárias e sociedades simples, suas naturezas e objetivos

O artigo 966 do Código Civil define empresário “quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.” Em seu parágrafo único complementa: “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.”¹³

Uma sociedade empresária se rege conforme os ditames do caput do artigo 966 do Código Civil¹⁴, onde lembra Nader que o conceito ali contido é “reprodução *ipsis verbis* do

¹² BRASIL. Lei nº 8.212/1991. Lei Orgânica da Seguridade Social. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18212cons.htm. Acesso em 16 mar. 2015.

¹³ Lei nº 10.406/2002. Código Civil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em 16 mar. 2015.

¹⁴ Idem, ibidem.

caput do art. 1.106 do Projeto de Código das Obrigações, de 1965, de autoria de Caio Mário da Silva Pereira.”¹⁵ Nader enfatiza ainda que:

“Os empresários estão sujeitos à inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis, sem a qual ficam impedidos de desenvolver a sua atividade. Os empresários rurais, bem como os pequenos empresários, se excetua da exigência do registro.”¹⁶

Nader destaca que:

A nota que distingue a sociedade simples da sociedade empresária reside no fato de que esta última é privativa de atividade de empresário sujeito a registro. Ambas desenvolvem atividades econômicas e objetivam a partilha dos resultados financeiros entre os sócios. As sociedades simples se limitam à atividade desenvolvida no âmbito das profissões intelectuais, científicas, literárias ou artísticas.¹⁷

As sociedades simples encontram-se normatizadas nos artigos 997 a 1.038 do Código Civil.¹⁸ Nader afirma que na organização das sociedades simples:

[...]os sócios podem adotar um dos seguintes modelos: sociedade em nome coletivo, sociedade em comandita simples, sociedade limitada, sociedade cooperativa. Estas configurações se acham disciplinadas no Direito de Empresa, que é o Livro II da Parte Especial e inovação do Código Civil de 2002. A oficialização da sociedade se faz perante Cartório de Registro Civil.¹⁹

Segundo Nader²⁰, as sociedades simples por lei não têm por objeto atividade própria de empresário e se concentram em reunião de pessoas que prestam serviços no exercício de profissão de natureza intelectual, científica, literária ou artística.

Corroborando Nader ao afirmar que “os profissionais liberais que se unem, formando uma pessoa jurídica, para o exercício de sua profissão, compõem uma sociedade simples.”

Nader cita como exemplo:

Um grupo teatral também se identifica como tal espécie societária, pois são reuniões de pessoas que desenvolvem atividade econômica com o objetivo de repartir os lucros entre os sócios e são prestadores de serviços. Diferentemente das associações, os sócios mantêm vínculo jurídico entre si, pois se obrigam a contribuir com recursos financeiros ou bens na formação da sociedade.

O que esses profissionais não esperam é um tratamento tão não isonômico quando comparados aos sócios das sociedades empresárias.

¹⁵ NADER, Paulo. **Curso de Direito Civil, parte geral – vol. 1.** 5 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 223.

¹⁶ *Ibidem.* p. 223.

¹⁷ *Ibidem.* p. 223.

¹⁸ Lei nº 10.406/2002. Código Civil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em 16 mar. 2015.

¹⁹ *Ibidem.* p. 222, 223.

²⁰ *Ibidem.* p. 222.

1.5 O posicionamento jurisprudencial em relação à incidência da contribuição previdenciária sobre lucros distribuídos aos sócios na sociedade simples

Após o estudo acima acerca da diferença entre as sociedades empresárias e as sociedades simples, se faz necessário uma análise jurisprudencial em relação a incidência da contribuição previdenciária sobre lucros distribuídos aos sócios na sociedade simples.

Sendo assim, antes de adentrar na esfera judicial se faz importante apreciar as decisões administrativas acerca do posicionamento em relação a uma sociedade simples que reúne médicos anesthesiologistas, que prestam serviços para hospitais e planos de saúde, a qual foi absorvida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) de recolher o percentual de 20% sobre o total dos lucros distribuídos aos seus sócios. Com a decisão eles economizaram cerca de R\$7 milhões. Atualmente é muito comum, prestadores de serviços serem autuados por essa razão, daí a importância da relevância do tema aqui explanado.²¹

Conforme o auto de infração a empresa não teria recolhido a contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS) que incidiria sobre a “remuneração paga aos seus sócios” nos anos de 2006 e 2007. Segundo o fisco, malgrado os recursos serem designados como “distribuição de lucros”, seriam, na verdade, remuneração pelos serviços médicos prestados pelos sócios.

A empresa muito bem se defendeu ao citar que no contrato social há a definição do valor de pró-labore dos sócios em um salário mínimo mensal, além das regras de distribuição de lucros. Também alegou que a legislação previdenciária, ao preceituar sobre o salário-contribuição, adota o salário mínimo como o norte a ser observado pelos contribuintes. Finalmente, contestou veementemente a aplicação da correção do suposto débito pela Selic, bem como valor da multa, que seria confiscatório.

A grandiosidade do auto fere o Princípio do Não-Confisco, consolidado na redação do artigo 150, inciso IV: “É vedado utilizar tributo com efeito de confisco”.²² Como é uma vedação genérica e o tributo é o gênero, a teoria do confisco tributário deve ser posta em face do direito de propriedade individual, garantido pela Constituição. Se não se admite a expropriação sem justa indenização, também se faz inadmissível a apropriação através da tributação abusiva.

²¹ IGNÁCIO, LAURA, Conselho julga tributação de distribuição de lucros. Valor Econômico, São Paulo, p. E1, Legislação & Tributos, 14 jan. 2103.

²² BRASIL, 1988. Direito: Brasil: Vademécuns.34 (81)(02). Revista dos Tribunais 2013, p. 110-111.

A decisão foi pronunciada após três sessões de julgamento da 2ª Seção, da 3ª Câmara, da 1ª Turma Ordinária. De acordo com o voto vencedor, do Conselheiro Marcelo Oliveira, a condição determinada pela legislação para estipular a incidência da contribuição é a “discriminação”, ou seja, as demonstrações documental e contábil entre a remuneração decorrente do trabalho e a proveniente do capital social. “Esse fato, ausência de discriminação, não ocorre no presente caso, não havendo que se falar em tributação, portanto”, pronunciou o Conselheiro. Acreditamos que essa decisão é um precedente relevante na esfera administrativa, com custos infinitamente inferiores na esfera do judiciário.

Segundo o advogado Breno Ferreira Martins Vasconcelos, do Falavigna Mannrich, Senra e Vasconcelos Advogados,²³ o voto do Conselheiro foi acertado porque a legislação não exige que a sociedade pague pró-labore e tampouco estipule valor mínimo para tal. “A empresa só deverá fazê-lo quando os sócios destinarem sua força de trabalho à sociedade”, disse ele. Como explanamos no início do trabalho, o fisco não pode alegar que todos os pagamentos foram feitos a título de pró-labore.

Corroborando a tudo isso a empresa nunca poderá deixar de ter um contrato social autoexplicativo, onde preveja pagamentos de pró-labore, regras para distribuição de lucros e uma contabilidade atualizada que comprove com correção ter auferido lucro em determinado período.

Não obstante a essa importante vitória na esfera administrativa do nosso contribuinte, o Procurador Geral da Fazenda Nacional no CARF, Paulo Riscado, já apresentou recurso contra a decisão, alegando que uma sociedade simples, que depende da intelectualidade pessoal dos seus sócios não é uma sociedade empresária e por isto a remuneração de seus sócios decorre das suas respectivas atividades e assim sendo trata-se de remuneração e não de distribuição de lucros. Essa contestação deixa claro que o contribuinte age pela elisão e o Procurador Geral age pela evasão fiscal.

Nesse sentido O CARF tem se posicionado a favor da não incidência da contribuição previdenciária sobre lucros distribuídos aos sócios na sociedade simples como se percebe no acórdão 2302003.211, julgado em 16 de julho de 2014:

CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. SOCIEDADE SIMPLES. NATUREZA JURÍDICA DOS PAGAMENTOS A SÓCIOS. CONTRATO DE SOCIEDADE. LIBERDADE DE PACTUAÇÃO. PAGAMENTOS EXCLUSIVAMENTE A TÍTULO DE DISTRIBUIÇÃO DE LUCROS. CONDICIONAMENTO À DEMONSTRAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE LUCRO SUFICIENTE. INEXISTÊNCIA DA DESCONSTITUIÇÃO DAS DEMONSTRAÇÕES CONTÁBEIS OU DA DESCONSTITUIÇÃO DA CONDIÇÃO DE SÓCIO. A

²³ Ibidem. IGNÁCIO, LAURA, Conselho julga tributação de distribuição de lucros. Valor Econômico, São Paulo, p. E1, Legislação & Tributos, 14 jan. 2103.

sociedade simples representa uma união de pessoas que decorre, preponderantemente, da junção de atributos intelectuais (intransmissíveis e irrenunciáveis) em função do desenvolvimento de uma atividade intelectual em associação, sendo secundária a sua dependência em relação ao capital investido pelos sócios. Nesse sentido, a desproporcionalidade entre capital social/cotas e o lucro auferido não deve causar espécie ou mesmo funcionar como indício de fraude. A alínea f do inciso V do artigo 12 da Lei nº 8.212/91 estabelece que os sócios são segurados obrigatórios da Previdência Social “desde que recebam remuneração”. A despeito da amplitude conceitual da remuneração, esta não se confunde com o lucro, ainda que o êxito societário decorra do labor dos sócios. Inexistindo previsão legal que imponha à sociedade a obrigação de remunerar o sócio pelo seu trabalho decorrente natural do espectro de liberdade existente no campo da celebração do contrato de sociedade (art. 981 do CC), relega-se ao contato social a definição da forma em que se efetuarão os pagamentos devidos aos sócios. É claro que a lei tributária poderia e talvez devesse impor que o sócio contribuísse para o sistema de Previdência Social, tendo em vista não só o princípio da equidade na forma de participação do custeio (art. 194, V, da CF) e o princípio da solidariedade (art. 195), mas também a própria social proteção do sócio (caráter contributivo x filiação obrigatória art. 201 da CF). Todavia, não se encontra obrigação legal de que a sociedade simples impute a determinado pagamento a qualidade de pro labore e não de lucro, seja para fins civis, seja para fins tributários. Havendo a demonstração da existência de lucro, ainda que se comprove que o sócio colaborou com seu trabalho, há ampla liberdade, nos limites do contrato social, para que o pagamento se dê a título de distribuição de lucros. O § 5º do art. 201 do RPS/99 tem sentido enquanto regramento relativo ao ônus probatório, ou seja, cabe à empresa comprovar a apuração do lucro, sob pena de se considerar que o pagamento é remuneração pelo trabalho. Todavia, se houve a apresentação da demonstração de resultados, compete à autoridade fiscal analisar e, eventualmente, desconstituir as demonstrações. Enquanto não apurado o lucro, presume-se que o pagamento se deu a título remuneração, mas, uma vez apurado o lucro, não há dispositivo legal que imponha atribuir a natureza jurídica de remuneração (REsp 1224724/PR, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/02/2011, DJe 24/02/2011). CARF, Ac. 2302003.211, julg. 16/07/2014.²⁴

Analisando a decisão proferida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, resta claro seu posicionamento em relação a não incidência da contribuição previdenciária para o sócio da sociedade simples, uma vez que não se encontra obrigação legal de que a sociedade simples impute a determinado pagamento a qualidade de pró-labore e não de lucro, seja para fins civis, seja para fins tributários. Havendo a demonstração da existência de lucro, ainda que se comprove que o sócio colaborou com seu trabalho, há ampla liberdade, nos limites do contrato social, para que o pagamento se dê a título de distribuição de lucros.

²⁴ FRANÇA, Luiz de. INSS – Remuneração de sócios com lucros – Livre pactuação – Relevante Decisão do CARF de interesse maior das sociedades de profissionais. Outubro 2014. Disponível em: <http://www.francaadvogados.adv.br/?p=934>. Acesso em 21 mar. 2015. p. 1.

2 CAPÍTULO 2 O PRINCÍPIO DA ISONOMIA E A TRIBUTAÇÃO CONFORME A CAPACIDADE ECONÔMICA

2.1 Princípios constitucionais legais e tributários

Não há de se falar e estudar os princípios constitucionais legais e tributários antes de citar com brevidade os princípios constitucionais gerais a seguir discriminados com a visão do Professor Paulo de Barros Carvalho²⁵:

I- Princípio da justiça:

O princípio da justiça é uma diretriz suprema. Na sua implicitude, penetra de tal modo as unidades normativas do ordenamento que todos o proclamam, fazendo dele até um lugar comum, que se presta para justificar interesses antagônicos e até desconcertantes.[...]

II- Princípio da certeza do direito:

“Trata-se, também, de um sobreprincípio, estando acima de outros primados e regendo toda e qualquer porção da ordem jurídica”.[...]

III- Princípio da segurança jurídica:

Não há por que se confundir a certeza do direito naquela acepção de índole sintática, com o cânone da *segurança jurídica*. Aquele é atributo essencial, sem o que não se produz enunciado normativo com *sentido deôntico*; este último é decorrência de fatores sistêmicos que utilizam o primeiro de modo racional e objetivo, mas dirigido à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta.[...]

IV- Princípio da igualdade:

Está contido na formulação expressa do art. 5º, *caput*, da Constituição e reflete uma tendência axiológica de extraordinária importância. *Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade...* Seu destinatário é o legislador, entendido aqui na sua proporção semântica mais larga possível, isto é, os órgãos da atividade legislativa e todos aqueles que expedirem normas dotadas de juridicidade.[...]

V- Princípio da legalidade:

“Também explícito em nosso sistema – art. 5º, II – essa máxima assume o papel de absoluta preponderância. *Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei*”.[...]

²⁵CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 198-207.

VI- Princípio da irretroatividade das leis:

As leis não podem retroagir, alcançando o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada. É o comando do art. 5º, XXXVI. Nesse princípio, que vem impregnado de grande força, podemos sentir com luminosa clareza seu vetor imediato, qual seja a realização do primado da segurança jurídica. Qualquer agressão a essa sentença constitucional representará, ao mesmo tempo, uma investida à estabilidade dos súditos e um ataque direto ao bem da *certeza do direito*. Trata-se, outra vez, de princípio no sentido de norma superior que estabelece limites objetivos.

VII- Princípio da universalidade de jurisdição:

“Está gravado na redação do art. 5º, XXXV. *A lei não excluirá da apreciação do Poder Judiciário lesão ou ameaça a direito.*”[...]

VIII- Princípio que consagra o direito de ampla defesa e o devido processo legal:

O postulado do devido processo legal,[...]se aplica com assomos de princípio de capital também aos procedimentos administrativos e, entre eles, os que ferem matéria tributária. O *devido processo legal* é instrumento básico para preservar direitos e assegurar garantias, tornando concreta a busca da tutela jurisdicional ou a manifestação derradeira do Poder Público, em problemas de cunho administrativo.[...] É princípio que mereceu referência aberta em nossa Carta Constitucional, consoante se vê do art. 5º, LV, in verbis: *Aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.*[...]

IX- Princípio de isonomia das pessoas constitucionais:

A isonomia das pessoas constitucionais – União, Estados e Municípios – é uma grande realidade viva da conjuntura normativa brasileira, muito embora aflores de maneira implícita. Mas essa implicitude que lhe é congênita se demonstra com facilidade, uma vez que deflui naturalmente de duas máximas constitucionais da maior gravidade: a Federação e autonomia dos Municípios.[...]

X- Princípio que afirma o direito de propriedade:

“Está inscrito no art. 5º, XXII e XXIV, e nele o constituinte assegura o direito de propriedade, salvo o caso de desapropriação por necessidade ou utilidade pública ou de interesse social, mediante prévia e justa indenização em dinheiro.”[...]

XI- Princípio da liberdade de trabalho:

É livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer. Assim está posto o fraseado do art. 5º, XIII. As leis sobre tributo não podem tolher o livre exercício do trabalho, a que tem direito o cidadão brasileiro.[...]

XII- Princípio que prestigia o Direito de Petição:

O sagrado direito de petição foi objeto de explícito registro por parte do legislador constitucional brasileiro, justamente nas letras *a* e *b* do inc. XXXIV do art. 5º. A letra *a* do inc. XXXIV alude à interposição do pedido para defesa de direitos ou contra *ilegalidade ou abuso do poder*. Já a letra *b* do mesmo inciso se reporta ao pedido de expedição de certidões para defesa de direitos e esclarecimento de situação pessoal.[...]

XIII- Princípio da supremacia do interesse público ao do particular:

[...]exalta a superioridade dos interesses coletivos sobre os do indivíduo, como instrumento valioso e para coordenar as atividades sociais, num ambiente de ordem e respeito aos direitos de todos os súditos. É um dos postulados essenciais para a compreensão do regime jurídico-administrativo e está presente em capítulos importantíssimos do Direito Tributário.

XIV- Princípio da indisponibilidade dos interesses públicos:

Como o anterior, não é expresso, formando com ele as duas grandes colunas do Direito Administrativo. Os interesses públicos são inapropriáveis. O titular do órgão administrativo incumbido de representá-los não tem poder de disposição, havendo de geri-los na mais estreita conformidade do que preceitua a lei.[...] Corolário desse princípio, no terreno dos tributos, é a permanência absoluta de lei, em toda a circunstância em que ao administrador tributário cabe remitir débitos, transigir, efetuar compensações ou lidar, de algum modo, com a titularidade de bens ou interesses do Erário.

Afora todos os princípios gerais já descritos, Carvalho afirma que o exercício do poder tributário no Brasil é empariado por um encadeamento de máximas constitucionais chamadas de Princípios Constitucionais Tributários que a legislação infraconstitucional os acata, e que estão listados com brevidade a seguir, na visão do referido Professor Paulo de Barros Carvalho²⁶:

➤ Princípio da estrita legalidade:

Esse princípio foi acolhido pela Constituição, através do artigo 5º, inciso II – “Ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude lei”²⁷.

Para o direito tributário, afirma ainda Paulo de Barros Carvalho, que esse dispositivo ganha maior rigor de acordo com a redação do artigo 150, I da Constituição Federal: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

²⁶CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 207-220.

²⁷BRASIL, 1988. Direito: Brasil: Vademécuns.34 (81)(02). Revista dos Tribunais 2013. p. 25.

I – exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”²⁸. Ou seja, somente através de lei é que tributos de qualquer natureza poderão ser majorados ou criados com a respectiva regra-matriz de incidência.

➤ Princípio da anterioridade:

Tal princípio está firmado na Constituição Federal no artigo 150, III, b: “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:[...] III – cobrar tributos:[...] b) no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou”. Assevera Carvalho:

Segundo o princípio da anterioridade, a vigência da lei que institui ou aumenta tributo deve ficar protraída para o ano seguinte ao de sua publicação, momento que se insere no contexto comunicacional do direito. Excetua-se dessa regra apenas as situações expressamente indicadas no Texto Constitucional, em seu art. 150, § 1º (II, IE, IPI, IOF e imposto extraordinário), além do empréstimo compulsório criado nas hipóteses de calamidade pública ou guerra externa (art. 148, I). Diversa também é a anterioridade das contribuições destinadas ao financiamento da seguridade social, arroladas pelo art. 195 da Constituição da República, as quais podem ser exigidas depois de decorridos noventa dias da data da publicação que as houver instituído ou aumentado, independentemente de tratar-se de novo exercício financeiro.

➤ Princípio da anterioridade nonagesimal ou noventena:

O princípio anterior visa intercalar o sobreprincípio da segurança jurídica para evitar surpresas desagradáveis ao contribuinte com exigência tributária inesperada. Porém, afirma ainda o autor que a experiência brasileira evidenciou a incapacidade dele sozinho de defender os contribuintes contra as providências fiscais tomadas ao final do exercício financeiro. Foi com esse entendimento que foi aprovada a Emenda Constitucional n° 42²⁹, de 19 de dezembro de 2003, que adicionou a alínea *c* ao inciso III do artigo 150 da Carta Magna, preceituando ser defeso à União, Estados, Distrito Federal e Municípios “cobrar tributos antes de decorridos noventa dias da data em que haja sido publicada a lei que os instituiu ou aumentou, observado o disposto na alínea *b*”³⁰.

Diante dos novos ditames da Emenda Constitucional, Carvalho muito bem esclareceu:

podemos afirmar a existência de quatro regimes para vigência das leis que instituem ou aumentam tributos, decorrentes da conjugação dos princípios da anterioridade e da noventena, bem como suas exceções: (i) a regra geral é a aplicação cumulada

²⁸ Idem, ibidem. p. 110-111.

²⁹ BRASIL, 1988. Direito: Brasil: Vademécuns.34 (81)(02). Revista dos Tribunais 2013. p. 209-210.

³⁰ Ibidem. p.111.

desses dois princípios; (ii) em se tratando de empréstimos compulsórios motivados por calamidade pública ou guerra externa, imposto de importação, imposto de exportação, imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários, e impostos extraordinários, não se aplica a anterioridade nem o prazo nonagesimal; (iii) o imposto de renda e a fixação da base de cálculo dos impostos sobre a propriedade de veículos automotores e sobre a propriedade predial e territorial urbana sujeitam-se à anterioridade, mas estão excluídos da exigência de vacância legislativa por noventa dias; e (iv) ao imposto sobre produtos industrializados e às contribuições sociais destinadas ao financiamento da seguridade social, conquanto excepcionados da anterioridade, aplica-se a noventena.

➤ Princípio da irretroatividade da lei tributária:

Esse princípio está fundamentado no texto contido no artigo 150, inciso III, letra a)³¹ – “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios”[...] III – “cobrar tributos: a) em relação a fatos geradores ocorridos antes do início da vigência da lei que os houver instituído ou aumentado”.

➤ Princípio da tipologia tributária:

“O tipo tributário é definido pela integração lógico-semântica de dois fatores: hipótese de incidência e base de cálculo”. Seu embasamento constitucional encontra-se no artigo 154, inciso I: “A União poderá instituir: 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”.³²

➤ Princípio da proibição de tributo com efeito de confisco:

Esse princípio está referendado na Constituição Federal através do inciso IV do artigo 150: “[...]é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: utilizar tributo com efeito de confisco”.³³

Comenta Carvalho que esse dispositivo constitucional apenas adverte o legislador dos tributos, lembrando-o que existe limite para a carga tributária. Não obstante, há exemplos clássicos como tributos que incidem sobre a propriedade imobiliária e sobre bens móveis de durabilidade, tais como o imposto predial e territorial urbano, da competência dos Municípios, bem como o imposto territorial rural da competência da União, além do imposto de veículos automotores de competência

³¹ Idem, ibidem. p. 110-111.

³² BRASIL, 1988. Direito: Brasil: Vademécuns.34 (81)(02). Revista dos Tribunais 2013, p. 113.

³³ Idem, ibidem. p. 110-111.

dos Estados. Todos contidos numa zona nebulosa de subjetivismo que não deixa de causar aos contribuintes a sensação de confisco.

➤ **Princípio da capacidade contributiva:**

De acordo com Paulo de Barros Carvalho a capacidade contributiva do sujeito passivo sempre foi o modelo de referência básico para avaliar-se o peso da carga tributária e o discernimento dos critérios de valoração sobre a aceitação e do cotejo da norma impositiva. Assim define o autor o aludido princípio:

A capacidade econômica do contribuinte, está prevista no § 1º do art. 145 da Carta Magna. Havemos de considerar que a expressão tem o condão de denotar dois elementos distintos no direito tributário. Realizar o princípio pré-jurídico da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva* retrata a eleição, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentam signos de riqueza. Esta é a capacidade contributiva que, de fato, realiza o princípio constitucionalmente previsto. Por outro lado, também é *capacidade contributiva*, ora empregada em acepção *relativa ou subjetiva*, a repartição de percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o tamanho econômico do evento. Quando empregada no segundo sentido, embora revista caracteres próprios, sua existência está intimamente ilaqueada à realização do princípio da igualdade, previsto no art. 5º, caput, do Texto Supremo. Todavia, não custa reiterar que este se torna exequível na exata medida em que se concretize, no plano pré-jurídico, a satisfação do princípio da *capacidade contributiva absoluta ou objetiva*, selecionando o legislador ocorrências que demonstrem fecundidade econômica, pois apenas desse modo, terá ele meios de dimensioná-las, extraindo a parcela pecuniária que constituirá a prestação devida pelo sujeito passivo, guardadas as proporções da ocorrência.

Regina Helena Costa cita resumidamente lição de Cortês Dominguez e Martín Delgado:

[...]capacidade contributiva absoluta é a “aptidão abstrata para concorrer aos gastos públicos”, enquanto a capacidade contributiva relativa, que pressupõe a primeira, “se dirige a delimitar o grau de capacidade”, consistindo na aptidão específica de dado contribuinte diante de um fato jurídico tributário.³⁴

A capacidade contributiva é corolária do princípio da isonomia, dada a necessidade e do grau de depuração legal de se mensurar a possibilidade econômica de pagamento de tributos pelo contribuinte.

➤ **Princípio da vinculabilidade da tributação:**

A atividade impositiva do Poder Público está toda ela regulada por prescrições jurídicas que lhe permitem exercer, concretamente, os direitos e deveres que a legislação tributária estabelece, desenvolvendo sua função administrativa mediante a expedição de atos discricionários e atos vinculados.[...]Podemos isolar um catálogo extenso de atos administrativos, no terreno da fiscalização dos tributos, que respondem, diretamente, à categoria dos discricionários, em que o agente atua sob

³⁴ Apud COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p. 27.

critérios de conveniência e oportunidade, para realizar os objetivos da política administrativa planejada e executada pelo Estado. Compreendido com essa ressalva, nada haverá de extravagante em proclamarmos o vigor do princípio da vinculabilidade da tributação.

➤ **Princípio da uniformidade geográfica:**

Está formidavelmente descrito no inciso I do artigo 151 da Constituição Federal:

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 socioeconômico entre as diferentes regiões do país.³⁵

➤ **Princípio da não discriminação tributária, em razão da procedência ou de destino dos bens:**

Significa que as pessoas tributantes estão impedidas de graduar seus tributos, levando em conta a região de origem dos bens ou o local para onde se destinem. Em consonância com essa regra constitucional (art. 152), a procedência e o destino são índices inidôneos para efeito de manipulação das alíquotas e da base de cálculo pelos legisladores dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. E o dispositivo se refere a bens e serviços de qualquer natureza.

➤ **Princípio da territorialidade da tributação:**

[...]O poder vinculante de uma lei ensejará os efeitos jurídicos de estilo até os limites geográficos da pessoa política que a editou. A lei federal, por todo o território brasileiro; as estaduais, dentro de suas fronteiras regionais; e as municipais, nas lindes internas de seus espaços geográficos; assim acontecendo com as do Distrito Federal.

➤ **Princípio da indelegabilidade da competência tributária:**

[...]Essa regra vedatória não encontra registro expresso na Constituição.[...]A concepção orgânica do direito positivo brasileiro aponta para essa direção. Não é possível transferir a competência recebida pelo constituinte, seja a que título for, e a essa realidade jurídica se mostrou sensível o legislador do Código Tributário Nacional, gravando no seu 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.*[...]dois pontos devem ser anotados: a) a proibição não atinge a transferência da titularidade para ser sujeito ativo de obrigações tributárias, isto é, torna-se possível que a pessoa credenciada a exercer a competência tributária, depois de fazê-lo, indique outra pessoa como titular da capacidade ativa; e b) ainda que o Código Tributário Nacional veicule disposição explícita, adotando o cânone da indelegabilidade, não perde ele sua magnitude de princípio constitucional tributário, e o faz integrando o subconjunto dos implícitos.

➤ **Princípio da não cumulatividade:**

O princípio da não cumulatividade impõe técnica segundo a qual o valor do tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as

³⁵ BRASIL, 1988. Direito: Brasil: Vademécuns.34 (81)(02). Revista dos Tribunais 2013. p. 112.

anteriores, mas preordena-se à concretização de valores como a justiça da tributação, respeito à capacidade contributiva e uniformidade na distribuição da carga tributária sobre as etapas de circulação e de industrialização de produtos. Adotado, na redação original da Constituição de 1988, apenas para o ICMS, o IPI, os impostos de competência residual e as contribuições sobre novas fontes de custeio da seguridade social (arts. 153, § 3º, II, 155, § 2º, I, 154, I, e 195, § 4º), depois das alterações promovidas pela Emenda n. 42/2003, o princípio poderá ser aplicado para determinados setores da economia em relação às contribuições para a seguridade social incidentes sobre a receita ou faturamento (art. 195, § 12). Com fundamento nessa disposição constitucional, as Leis n. 10.637/2002 e 10.833/2003 instituíram a não cumulatividade para o PIS e a Cofins, respectivamente.

O estudo dos princípios norteadores da tributação vem demonstrar que esses não podem ser olvidados ou relegados a segundo plano, em especial quando se referem à isonomia e à capacidade econômica.

2.2 O Princípio da isonomia e sua aplicabilidade às contribuições previdenciárias

Não há como se falar do Princípio da Isonomia, sem falar do Princípio Mor da Justiça. Paulo de Barros Carvalho afirma ser o Princípio da Justiça uma diretriz suprema. Afirma ainda o autor que ele é realizado com a implementação de outros princípios, fato que o torna sobreprincípio, ocupando lugar preeminente.³⁶

Quanto ao Princípio da Isonomia, Rui Barbosa já o pre-consagrou quando afirmou em sua Oração aos Moços:

A regra da igualdade não consiste senão em quinhão desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se acha a verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, do orgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade, a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real.³⁷

O autor Ricardo Alexandre assevera que a isonomia possui uma acepção horizontal e uma vertical, a saber:

A acepção horizontal refere-se às pessoas que estão niveladas (daí a nomenclatura), na mesma situação e que, portanto, **devem ser tratadas da mesma forma**. Assim, contribuintes com os mesmos rendimentos e mesmas despesas devem pagar o mesmo imposto de renda.³⁸

Dessa forma, é de fácil entendimento que nesta acepção os contribuintes com os mesmos rendimentos e idênticas despesas devam recolher o mesmo imposto de renda.

³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 23 ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 198.

³⁷ Apud ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 2 ed. São Paulo: Método, 2008. p. 106-107.

³⁸ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 2 ed. São Paulo: Método, 2008. p. 107.

Assevera ainda o Procurador Ricardo Alexandre que:

A acepção vertical refere-se às pessoas que se encontram em situações distintas e que, justamente por isso, devem ser tratadas de maneira diferenciada na medida em que se diferenciam. Assim, a pessoa física que possui salário de quinhentos reais mensais está isenta do imposto sobre a renda; enquanto aquela cujos rendimentos são de cinco mil reais mensais se sujeita a uma alíquota de 27,5% do mesmo imposto.³⁹

Destarte, no caso de pessoa física, uma percebe salário que se enquadra na isenção de imposto de renda, enquanto que outra pessoa física percebe salário que se enquadra na alíquota máxima do imposto de renda. Corrobora Ricardo Alexandre enfatizando que: “Mesmo que os rendimentos sejam idênticos, o tratamento deve ser diferenciado se, por exemplo, há uma diferença relevante quanto a número de filhos, despesas com saúde, educação, previdência, entre outras.”⁴⁰ Afirma ainda o auto Ricardo Alexandre:

O legislador constituinte, seguindo a lição, estipulou, no art. 150, II, da CF/88, que é vedado aos entes federados “instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem equivalente (...)”.

Tratou da isonomia no seu sentido horizontal, pois exigiu que se dispensasse tratamento igual aos que estão em situação equivalente, **mas deixou implícita a necessidade de tratamento desigual aos que se encontram em situações relevantemente distintas (sentido vertical).**

Por tudo, é lícito afirmar que, havendo desigualdade relevante, a Constituição não apenas permite a diferenciação como também a exige.⁴¹

Dessa forma é correto afirmar que haveria inconstitucionalidade por omissão se a legislação do imposto de renda não anteviesse as apontadas deduções da base de cálculo do imposto tais como despesas com saúde, educação e dependentes, visto que sem elas resultaria num tratamento análogo permitido a contribuintes em situações claramente dessemelhantes.

Mesma inconstitucionalidade haveria se as contribuições previdenciárias para pessoas físicas fossem calculadas com alíquota fixa e sobre determinada base de cálculo.

No tocante as empresas, também haveria inconstitucionalidade se as contribuições previdenciárias patronais incidissem sobre determinado montante vinculado, por exemplo, recebimentos de títulos, sem levar em consideração eventuais particularidades sazonais ou mesmo de inadimplência inerente a determinado segmento econômico a que pertença.

2.3 O Princípio da Isonomia e a generalidade da incidência sobre a remuneração

³⁹ Idem, ibidem. p. 107.

⁴⁰ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 2 ed. São Paulo: Método, 2008. p. 107.

⁴¹ Idem, ibidem. p. 107.

O Princípio da Isonomia está resguardado em nossa Constituição Federal através do inciso II do artigo 150: “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”.⁴²

Segundo José Eduardo Soares de Melo, “O princípio da isonomia representa um dos fundamentos da tributação, como corolário dos princípios da capacidade contributiva e da vedação de confisco, verdadeiros sinônimos da justiça fiscal”.⁴³

A lei existe para não haver privilégios ou acossamento a quem quer que seja, e sim para regular a sociedade, principalmente quanto a respectiva equidade.

José Eduardo Melo adverte que há afronta ao preceito constitucional da isonomia quando a norma singulariza atual e de forma definitiva um determinado contribuinte, quando o correto seria abarcar toda uma categoria de pessoas.

O professor Ricardo Alexandre muito bem discorreu como o princípio da isonomia tem fundamentado decisões no âmbito do Supremo Tribunal Federal ilustrando quatro grandes decisões a saber:

2.3.1 “A contribuição previdenciária dos servidores inativos – discriminação de servidores de diferentes esferas”⁴⁴

A Emenda Constitucional 41/2003 trouxe profundas reformas ao sistema próprio de previdência dos servidores públicos. Entre essas mudanças está a previsão constitucional de cobrança de contribuição previdenciária dos servidores inativos e dos pensionistas, **considerada constitucional pelo STF**. Estipulou-se que os inativos e pensionistas de todas as esferas da federação, em gozo de benefícios na data de publicação da Emenda, passariam a pagar contribuição previdenciária. O grande problema foi que, para os inativos e pensionistas da **União** a incidência era sobre a remuneração que excedesse **sessenta por cento** do limite máximo estabelecido para os benefícios do regime geral de previdência social. Já para os beneficiários dos **Estados, Distrito Federal e Municípios**, a contribuição incidiria sobre a remuneração que excedesse **cinquenta por cento** do mesmo limite. A agressão à isonomia era gritante. Por que um inativo de Estado ou Município com provento idêntico a um inativo da União deveria ser mais onerado do que este? O STF julgando a ADI 3.105, pôs fim ao tratamento discriminatório desarrazoado. O seguinte excerto, extraído da Ementa, resume o pensamento da Corte (grifou-se):
 “Servidor público. Vencimentos. Proventos de aposentadoria e pensões. Sujeição à incidência de contribuição previdenciária. Bases de cálculo diferenciadas. *Arbitrariedade. Tratamento discriminatório entre servidores e pensionistas da União, de um lado, e servidores e pensionistas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios de Outro*. Ofensa ao princípio constitucional da isonomia tributária,

⁴² BRASIL, 1988. Direito: Brasil: Vademécuns.34 (81)(02). Revista dos Tribunais 2013. p. 111

⁴³ MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 347.

⁴⁴ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 2 ed. São Paulo: Método, 2008. p. 108.

que é a particularização do princípio fundamental da igualdade” (STF, Tribunal Pleno, ADI 3.105/DF, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 18.08.2004, DJ 18.02.2005).⁴⁵

2.3.2 “Discriminação com base na função ou ocupação exercida”⁴⁶

Outra situação em que o STF entendeu haver tratamento discriminatório sem fundamento em desigualdade que justificasse a diferenciação foi quando entendeu insubsistente pretensão de contribuinte que, fundamentado em lei do Município de Niterói-RJ, pretendia ver reconhecida **isenção do IPTU exclusivamente como decorrência de sua qualidade de servidor público** (AI 157.871-AgR). Veja-se que não existe uma diferença intrínseca de capacidade contributiva ou de qualquer outro parâmetro tributário diferenciado – seja melhor ou pior – tomando por base o exercício de cargo público. Neste ponto, ressalte-se que, no mesmo dispositivo em que enuncia o princípio da isonomia, o legislador já estipula que **a ocupação profissional ou função exercida pelo contribuinte não pode ser tomada como parâmetro para diferenciação.**[...] ⁴⁷

2.3.3 “Discriminação entre as empresas lucrativas e deficitárias”⁴⁸

A COFINS e a CSLL são duas contribuições para o financiamento da seguridade social. A primeira incide sobre a receita ou faturamento (CF, art. 195, I, b) sendo portanto, paga por todos os contribuintes, lucrativos ou não. Já a segunda incide sobre o lucro líquido, de forma que os contribuintes que registram prejuízos no exercício não estão sujeitos a seu pagamento. Ao majorar a alíquota de 2% para 3%, a Lei 9.718/1998 previu que o contribuinte sujeito a ambas as contribuições teria o direito de abater até um terço da COFINS com CSLL, quando obtivesse lucro no exercício. Os contribuintes alegaram que a lei agredia a isonomia, pois tratava de maneira beneficiada as empresas lucrativas, negando qualquer benefício àquelas que mais precisavam ser ajudadas, as que obtiveram prejuízos. O raciocínio é inteligente, mas o STF enxergou a mesma situação de uma maneira completamente diversa, entendeu que a isonomia estava sendo respeitada, pois a lei tentava atenuar a carga tributária das empresas sujeitas a dupla tributação. Por ser extremamente didático, transcreve-se o trecho mais relevante da Ementa:

“Alegada ofensa ao princípio da isonomia. Por efeito da referida norma, o contribuinte sujeito a ambas as contribuições foi contemplado com uma bonificação representada pelo direito a ver abatido, no pagamento da segunda (COFINS), até um terço do *quantum* devido, atenuando-se por esse modo, a carga tributária resultante da dupla tributação. Diversidade entre tal situação e a do contribuinte tributado unicamente pela COFINS, a qual se revela insuficiente para justificar o tratamento diferenciado, não havendo que falar, pois, de ofensa ao princípio da isonomia” (STF, Tribunal Pleno, RE 336.134/RS, Rel. Min. Ilmar Galvão, j. 20.11.2002, DJ 16.05.2003)⁴⁹

2.3.4 “O SIMPLES – discriminação entre empresas com base na atividade exercida”⁵⁰

O professor Ricardo Alexandre se refere ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das microempresas e das empresas de pequeno porte – SIMPLES,

⁴⁵ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 2 ed. São Paulo: Método, 2008. p. 108.

⁴⁶ Idem, ibidem. p. 109.

⁴⁷ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 2 ed. São Paulo: Método, 2008. p. 109.

⁴⁸ Idem, ibidem. p. 109.

⁴⁹ Idem, ibidem. p. 109-110.

⁵⁰ Idem, ibidem. p. 110.

que arrebata a receita bruta anual como parâmetro para inclusão dos contribuintes nesta modalidade de tributação.

Ocorreu que mesmo sem ter o excedido os limites instituídos por lei, diversos contribuintes foram excluídos da nova modalidade, dentre eles as sociedades constituídas pelos profissionais liberais, os quais ajuizaram através da Confederação Nacional das Profissões Liberais – CNPL, ação direta perante o STF – Supremo Tribunal Federal, conforme explicita o renomado jurista:

[...]argumentando que a exclusão das sociedades de profissionais liberais das vantagens tributárias e administrativas decorrentes do SIMPLES, independentemente da receita bruta auferida por tais sociedades, consistiria num tratamento diferenciado para contribuintes em situações equivalentes e, portanto, agressão ao princípio da isonomia. O Tribunal considerou que o objetivo do tratamento diferenciado dado às microempresas e empresas de pequeno porte é dar-lhes condições de concorrer com as grandes empresas, protegendo aquelas contra eventuais abusos de poder econômico, assim como diminuir a informalidade, mantendo-as como a grande fonte de empregos no país. Entretanto, conforme se extrai do voto que conduziu o julgamento (Min. Maurício Correia), “as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão regulamentada não sofrem o impacto do domínio do mercado pelas grandes empresas, não se encontram, de modo substancial, inseridas no contexto da economia informal; em razão do preparo científico, técnico e profissional dos seus sócios estão em condições de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado; não constituiriam, em satisfatória escala, fonte de geração de empregos se lhes fosse permitido optar pelo ‘Sistema Simples’”. Como conclusão, o Tribunal prolatou Acórdão em que se afirma (grifou-se):

“*Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas, de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do simples aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado*” (STF, Tribunal Pleno, ADI 1.643/DF, Rel. Min. Maurício Corrêa, j. 05.12.2002, DJ 14.03.2003).⁵¹

Atualmente, muitas empresas constituídas por profissionais liberais já fazem parte da sistemática do Simples Nacional, tendo como último dispositivo regulador da matéria a Lei Complementar nº 147, de 8 de setembro de 2014.

2.4 A realização da especialidade intelectual e o tratamento isonômico à distribuição dos lucros

Numa sociedade simples é sabido que há uma dependência única e irrestrita da capacidade intelectual dos sócios, seja ela de natureza científica, literária ou artística, e que dessa forma todo lucro obtido nesse tipo de sociedade é decorrente da realização dessa capacidade intelectual como um todo.

⁵¹ ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquemático**. 2 ed. São Paulo: Método, 2008. p. 110-111.

Ocorre que o fisco entende que a sociedade simples não é uma sociedade empresária, conseqüentemente qualquer distribuição de lucros aos seus sócios configura ser salário resultante das suas próprias atividades e dessa forma estaria esse justo e legal recebimento caracterizado como remuneração, portanto cabível de recolhimento de 20% a título de contribuição ao INSS - Instituto Nacional do Seguro Social.

Dessa forma foi ignorado o tratamento isonômico que deveria ser reconhecido pelo fisco à luz do artigo 5º, caput, e do artigo 150, inciso II da Constituição Federal:

Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:[...] 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.⁵²

O professor José Eduardo Soares de Melo foi muito feliz ao citar em sua obra o autor Geraldo Ataliba que muito bem discorre sobre igualdade, isonomia e legalidade:

“A igualdade é, assim, a primeira base de todos os princípios constitucionais e condiciona a própria função legislativa, que é a mais nobre, alta e ampla de quantas funções o povo republicanamente, decidiu criar. A isonomia há de se expressar, portanto, em todas as manifestações do Estado, as quais, na sua maioria, se traduzem concretamente em atos de aplicação da lei, ou seu desdobramento. Não há ato ou forma de expressão estatal que possa escapar ou subtrair-se às exigências da igualdade”. E prossegue: “[...] a legalidade, tal como plasmada pelo nosso Texto Magno – na consonância dos postulados do moderno Constitucionalismo – é a mais alta e perfeita expressão do anti-arbitrio, o que tecnicamente se obtém pela correta observância (pelo legislador e pelos aplicadores) do princípio da isonomia como critério de legislação e de aplicação da lei”.⁵³

Anuncia o autor José Eduardo Soares de Melo através de José Afonso da Silva, que cita Petzold: “Quando se diz que o legislador não pode distinguir, isso não significa que a lei deva tratar todos abstratamente iguais, pois o tratamento igual não se dirige a pessoas integralmente iguais entre si.”⁵⁴

De forma essencial, Seabra Fagundes, numa feliz afirmação constitui conforto doutrinário ao afirmar que “os conceitos de igualdade e desigualdade são relativos, impõem a

⁵² BRASIL, 1988. Direito: Brasil: Vademécuns.34 (81)(02). Revista dos Tribunais 2013. p. 24 e p. 110-111.

⁵³ ATALIBA, Geraldo **Apud** MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 348.

⁵⁴ SILVA, José Geraldo da **Apud** MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 349.

confrontação e o contraste entre duas ou várias situações, pelo quê onde uma só existe não é possível indagar de tratamento igual ou discriminatório”⁵⁵

Analisando e focando sobre o viés tributário, Antônio Roberto Sampaio Dória aponta que:

devem, portanto, ser considerados, em análise sobre se a lei tributária obedece ao requisito da igualdade, os seguintes fatores: (a) razoabilidade da discriminação, baseada em diferenças reais entre as pessoas ou objetos taxados; (b) existência de objetivo que justifique a discriminação; (c) nexó lógico entre o objetivo perseguido e a discriminação que permitirá alcançá-lo.⁵⁶

Seria imprudente e deveras desestimulante para o contribuinte que o sentido de justiça aqui não estivesse obscuro com a fácil e atenuante tentativa racional (para o fisco) de tratar as sociedades simples de forma desigual perante as demais sociedades empresárias, pelo simples fato de insistir na cobrança da contribuição previdenciária sobre eventuais lucros distribuídos aos seus sócios.

⁵⁵ FAGUNDES, Seabra **Apud** MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 349.

⁵⁶ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio **Apud** MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 349.

3 CAPÍTULO 3 A INCIDÊNCIA DA CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA SOBRE A REMUNERAÇÃO NÃO DISCRIMINADA DOS SÓCIOS DAS SOCIEDADES SIMPLES E A LESÃO AO PRINCÍPIO DA ISONOMIA

3.1 A exigência da discriminação contábil das parcelas remuneratórias pagas aos sócios da sociedade simples

É sabido que a competência para legislar sobre a seguridade social pertence a União, conforme prevê o artigo 22, inciso XXII, da Constituição Federal: “Compete privativamente à União legislar sobre:[...] XXIII-seguridade social”.⁵⁷

Quando se trata de sociedade civil de prestação de serviços profissionais, concernente as profissões legalmente regulamentadas, a contribuição da azienda relativa aos segurados sócios será de 20% sobre a remuneração paga ou creditada a eles em decorrência de seu trabalho, de acordo com a escrituração contábil da sociedade; ou o total dos valores pagos ou creditados aos sócios, ainda que a título de antecipação de lucro da pessoa jurídica, quando não houver discriminação entre a remuneração decorrente do trabalho e a procedente do capital social.

Faz-se mister mencionar que para isto a sociedade simples terá que manter a escrituração contábil apta a demonstrar quanto o sócio efetivamente recebeu de pró-labore e de lucros distribuídos.

Para isto, o respectivo contrato social terá que antever a probabilidade de pagamentos de pró-labore e, ou, distribuição de lucros, com vistas a evitar já em fiscalização regular do fisco, autuações desnecessárias que irão demandar custos com honorários advocatícios, tanto na esfera administrativa, quanto na esfera judicial.

Há de se rogar também que o fisco tenha discernimento para separar o joio do trigo também na esfera tributária, ou seja, bons e maus contribuintes têm de ser tratados de forma desigual, pois um pratica a elisão fiscal e o outro pratica a evasão fiscal, daí a necessidade sempre premente de todos que atuam na área, saberem diferenciar uma da outra.

O fisco por vezes julga atos praticados pelo contribuinte como mera simulação somente com o objetivo de obstar ou restringir ônus tributário.

⁵⁷ BRASIL, 1988. Direito: Brasil: Vademécuns.34 (81)(02). Revista dos Tribunais 2013. p. 43-44.

Afirma a professora Sacha Calmon Navarro Coelho⁵⁸ que o julgamento do fisco, tratando como simulação atos lícitos do contribuinte em medidas de planejamento tributário se trata de um erro gravíssimo, visto que o Brasil adotou o sistema jurídico não causalista, além do que, as hipóteses de simulação estão listadas no artigo 167 do Código Civil Brasileiro:

Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

§ 1º Haverá simulação nos negócios jurídicos quando:

I - aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem;

II - contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira;

III - os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados.

§ 2º Ressalvam-se os direitos de terceiros de boa-fé em face dos contraentes do negócio jurídico simulado.⁵⁹

A professora Sacha Calmon Navarro Coelho observa que apesar de “permanecermos num sistema jurídico não causalista; contudo, o novo CCB somente se refere à causa em um único caso mencionado pelo art. 140 do mesmo Código Civil, em que ela é expressa como razão determinante”.⁶⁰

Reza assim o artigo do texto constitucional citado pela professora Sacha Calmon Navarro Coelho:

Art. 140. O falso motivo só vicia a declaração de vontade quando expresso como razão determinante.⁶¹

Para o alcance da lisura visando proteger a sociedade simples contra futuras autuações de cunho previdenciário, há de se ter como grande aliado o sistema de informações contábeis com padronizações e uniformizações, tão analíticas são as exigências do fisco para cruzamentos informatizados. Geraldo Ataliba assinala que:

“sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado de contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo”.⁶²

⁵⁸ COELLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p 205-206

⁵⁹ Lei nº 10.406/2002. Código Civil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm. Acesso em 22 mai. 2015.

⁶⁰ COELLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 10.ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. p. 206.

⁶¹ Lei nº 10.406/2002. Código Civil. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406.htm. Acesso em 22 mai. 2015.

⁶² ATALIBA, Geraldo **Apud** MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 171.

Corroborar José Eduardo Soares de Melo, quanto a toda essa sistemática específica:

[...]no que concerne às contribuições sociais incidentes sobre a folha de salários, rendimentos do trabalho, receita, faturamento e o lucro (art. 195, I, CF), o constituinte indicou, de forma inquestionável, o “empregador”, a empresa e a entidade equiparada como sujeitos passivos de tais tributos”.⁶³

Dessa forma há de se ter na ciência contábil uma grande confederativa, visto que através de um sistema de informações que acompanha a situação do patrimônio, tanto as sociedades empresárias e as sociedades simples, terão sustentados seus objetivos de sobrevivência e de lucro.

Toda essa metodologia deve ser aplicada àqueles elementos que afetam o patrimônio das pessoas e das entidades econômicas, ou seja, ocasionar informações sobre as mutações ocorridas na gestão dos administradores, durante o exercício social da empresa, com referência à sua situação econômica e financeira expressas em unidades monetárias. Esse patrimônio físico é de grande relevância, pois se confronta com os elementos componentes da azienda, expressos em unidades monetárias.

Outrossim, como em qualquer sistema de informações para a tomada de decisões, o sistema contábil, quando projetado, por ocasião do seu planejamento, deve ser adequado para a obtenção de seu planejamento, deve ser adequado para a aquisição das informações pertinentes às decisões a serem executadas.

Os grandes usuários dessas informações contábeis dentro das sociedades são os seus sócios e titulares, pois as mesmas devem fornecer elementos para que avaliem a liquidez, a segurança e a rentabilidade de seus investimentos e do seu negócio.

Há de se considerar que entre os sócios há aqueles que exercem e os que não exercem funções de administração e gerência nas empresas nas quais têm participação societária. Os primeiros, pela responsabilidade de comandar os rumos das empresas, tomando decisões diárias nos âmbitos administrativos, operacionais e financeiros logicamente necessitam da informação contábil com mais agilidade, celeridade e com grau de detalhamento maior.

Não obstante o fato de não estarem presentes no dia a dia das empresas, os sócios que não detêm funções de administração e gerência, também devem estar muito atentos a evolução patrimonial e aos respectivos resultados mensais, pois na condição de investidores, o interesse pelo lucro não é diferente dos demais sócios.

⁶³ ATALIBA, Geraldo **Apud** MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 172.

O autor José Eduardo Soares de Melo discorre assim sobre empresa:

[...]o conceito de “empresa” revelava-se genérico e indeterminado, como sendo “uma unidade econômica organizada para a prática habitual de atividade lucrativa. Em seu perfil subjetivo, a empresa presta profissionalmente (isto é, de modo habitual e sistemático, em nome próprio e com ânimo de lucro) atividade econômica (destinada à criação de riqueza, pela produção de bens ou de serviços para a circulação, ou pela circulação de bens ou de serviços), organizada (coordenando os fatores de produção; trabalho, natureza e capital), variável de acordo com sua natureza e seu objeto”.⁶⁴

Lembra ainda o autor que mesmo o Código Civil não conceitua “empresa”, mas apenas considera “empresário”, ou seja, quem exerce atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços (art. 966).

Ora, será que o preceito constitucional do artigo 195, inciso I da nossa Carta Magna: “A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I – do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei incidentes sobre:

- a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício
- b) a receita ou o faturamento;
- c) o lucro.”⁶⁵;

só terá alcance sobre as sociedades empresárias em detrimento das sociedades simples, as quais são prestadoras de serviços, mesmo com o teor da alínea “j”, (*grifo nosso*), parágrafo 9º do artigo 28 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991:

“Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:[...]

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente: (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

- a) os benefícios da previdência social, nos termos e limites legais, salvo o salário-maternidade; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- b) as ajudas de custo e o adicional mensal recebidos pelo aeronauta nos termos da Lei nº 5.929, de 30 de outubro de 1973;
- c) a parcela “in natura” recebida de acordo com os programas de alimentação aprovados pelo Ministério do Trabalho e da Previdência Social, nos termos da Lei nº 6.321, de 14 de abril de 1976;
- d) as importâncias recebidas a título de férias indenizadas e respectivo adicional constitucional, inclusive o valor correspondente à dobra da remuneração de férias de que trata o art. 137 da Consolidação das Leis do Trabalho-CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- e) as importâncias: (Alínea alterada e itens de 1 a 5 acrescentados pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
 1. previstas no inciso I do art. 10 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias;
 2. relativas à indenização por tempo de serviço, anterior a 5 de outubro de 1988, do empregado não optante pelo Fundo de Garantia do Tempo de Serviço-FGTS;

⁶⁴ MORAES, Bernardo Ribeiro de **Apud** MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 172.

⁶⁵ BRASIL, 1988. Direito: Brasil: Vademécuns.34 (81)(02). Revista dos Tribunais 2013, p.195.

3. recebidas a título da indenização de que trata o art. 479 da CLT;
4. recebidas a título da indenização de que trata o art. 14 da Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973;
5. recebidas a título de incentivo à demissão;
6. recebidas a título de abono de férias na forma dos arts. 143 e 144 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
7. recebidas a título de ganhos eventuais e os abonos expressamente desvinculados do salário; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
8. recebidas a título de licença-prêmio indenizada; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
9. recebidas a título da indenização de que trata o art. 9º da Lei nº 7.238, de 29 de outubro de 1984; (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).
- f) a parcela recebida a título de vale-transporte, na forma da legislação própria;
- g) a ajuda de custo, em parcela única, recebida exclusivamente em decorrência de mudança de local de trabalho do empregado, na forma do art. 470 da CLT; (Redação dada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- h) as diárias para viagens, desde que não excedam a 50% (cinquenta por cento) da remuneração mensal;
- i) a importância recebida a título de bolsa de complementação educacional de estagiário, quando paga nos termos da Lei nº 6.494, de 7 de dezembro de 1977;
- j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica; (grifo nosso)**
- l) o abono do Programa de Integração Social-PIS e do Programa de Assistência ao Servidor Público-PASEP; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- m) os valores correspondentes a transporte, alimentação e habitação fornecidos pela empresa ao empregado contratado para trabalhar em localidade distante da de sua residência, em canteiro de obras ou local que, por força da atividade, exija deslocamento e estada, observadas as normas de proteção estabelecidas pelo Ministério do Trabalho; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- n) a importância paga ao empregado a título de complementação ao valor do auxílio-doença, desde que este direito seja extensivo à totalidade dos empregados da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- o) as parcelas destinadas à assistência ao trabalhador da agroindústria canavieira, de que trata o art. 36 da Lei nº 4.870, de 1º de dezembro de 1965; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).
- p) o valor das contribuições efetivamente pago pela pessoa jurídica relativo a programa de previdência complementar, aberto ou fechado, desde que disponível à totalidade de seus empregados e dirigentes, observados, no que couber, os arts. 9º e 468 da CLT; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- q) o valor relativo à assistência prestada por serviço médico ou odontológico, próprio da empresa ou por ela conveniado, inclusive o reembolso de despesas com medicamentos, óculos, aparelhos ortopédicos, despesas médico-hospitalares e outras similares, desde que a cobertura abranja a totalidade dos empregados e dirigentes da empresa; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- r) o valor correspondente a vestuários, equipamentos e outros acessórios fornecidos ao empregado e utilizados no local do trabalho para prestação dos respectivos serviços; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- s) o ressarcimento de despesas pelo uso de veículo do empregado e o reembolso creche pago em conformidade com a legislação trabalhista, observado o limite máximo de seis anos de idade, quando devidamente comprovadas as despesas realizadas; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)
- t) o valor relativo a plano educacional, ou bolsa de estudo, que vise à educação básica de empregados e seus dependentes e, desde que vinculada às atividades desenvolvidas pela empresa, à educação profissional e tecnológica de empregados, nos termos da Lei no 9.394, de 20 de dezembro de 1996, e: (Redação dada pela Lei nº 12.513, de 2011)
1. não seja utilizado em substituição de parcela salarial; e (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)
2. o valor mensal do plano educacional ou bolsa de estudo, considerado individualmente, não ultrapasse 5% (cinco por cento) da remuneração do segurado a

que se destina ou o valor correspondente a uma vez e meia o valor do limite mínimo mensal do salário-de-contribuição, o que for maior; (Incluído pela Lei nº 12.513, de 2011)

u) a importância recebida a título de bolsa de aprendizagem garantida ao adolescente até quatorze anos de idade, de acordo com o disposto no art. 64 da Lei nº 8.069, de 13 de julho de 1990; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

v) os valores recebidos em decorrência da cessão de direitos autorais; (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

x) o valor da multa prevista no § 8º do art. 477 da CLT. (Alínea acrescentada pela Lei nº 9.528, de 10.12.97)

y) o valor correspondente ao vale-cultura. (Incluído pela Lei nº 12.761, de 2012)

§ 10. Considera-se salário-de-contribuição, para o segurado empregado e trabalhador avulso, na condição prevista no § 5º do art. 12, a remuneração efetivamente auferida na entidade sindical ou empresa de origem. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).⁶⁶

Diante de uma gama de remunerações que não integram o salário-de-contribuição excluídas pelo artigo 9º da Lei supra, destacando-se a respectiva letra **j**) do mesmo artigo, que exclui “a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica”, o fisco insiste em entender que as sociedades simples não atingem a isenção do recolhimento da contribuição ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS).

Esse entendimento decorre de uma separação feita equivocadamente pelo fisco ao tratar de forma diferente lucros distribuídos aos sócios de uma sociedade simples, atribuindo esses valores como remuneração unicamente decorrente da atividade do sócio e não da empresa. Já os sócios da sociedade empresária gozam sem restrições dessa isenção pois o fisco entende que o lucro é decorrente da atividade empresarial.

Com esse entendimento não faria sentido existir empresa denominada sociedade simples com CNPJ e todos os demais requisitos de uma sociedade empresária, exceto ser contribuinte do ICMS - Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação. Seria a mesma coisa de termos milhares de firmas individuais, e mesmo assim os lucros da firma individual e do sócio iriam se confundir.

Diante de todo esse arcabouço equivocado em detrimento das sociedades simples o princípio da isonomia foi visivelmente desrespeitado à luz inclusive da Constituição Federal em seu artigo 150, inciso II: “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.⁶⁷

⁶⁶ BRASIL. Lei nº 8.212/1991. Lei Orgânica da Seguridade Social. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8212compilado.htm. Acesso em 24 mai. 2015.

⁶⁷ BRASIL, 1988. Direito: Brasil: Vademécuns.34 (81)(02). Revista dos Tribunais 2013, p.110-111.

O professor Luciano Amaro esclarece que:

A questão da isonomia, em síntese, não se resolve apenas com a afirmação de que, dada a norma legal, como comando abstrato e hipotético, todas as situações concretas correspondentes à hipótese legal devem ser submetidas à lei e as situações excepcionadas pela lei devem ser excluídas. Há de examinar-se se o legislador discriminou onde isso lhe era *vedado*, ou se deixou de dessemelhar onde lhe era *obrigatório* fazê-lo. Em ambas as hipóteses, a isonomia terá sido ferida, além de, possivelmente, ter-se agredido a capacidade contributiva.⁶⁸

3.2 A comprovação da distribuição dos lucros aos sócios da sociedade simples

Somente através de um adequado sistema de informação contábil é que é possível comprovar a distribuição de lucros aos sócios da sociedade simples.

Os sócios, além da constante busca pela segurança, liquidez e rentabilidade do seu negócio, também se preocupam e muito pela sobrevivência da sociedade, e esperam que através de sua continuidade, a empresa permaneça a lhes proporcionar resultados rentáveis, seguros e líquidos.

Para isto, faz-se mister observar as condições de caixa e de capacidade de investimento da empresa. O artigo 202 da lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976, a chamada Lei das Sociedades Anônimas que também pode ser aplicada as demais sociedades, estabelece como dividendo mínimo obrigatório 25% do lucro líquido ajustado, além de apresentar diversas alternativas que poderão ser seguidas por qualquer tipo de sociedade empresária ou simples:

Art. 202. Os acionistas têm direito de receber como dividendo obrigatório, em cada exercício, a parcela dos lucros estabelecida no estatuto ou, se este for omissivo, a importância determinada de acordo com as seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001). (Vide Medida Provisória nº 608, de 2013). (Vide Lei nº 12.838, de 2013).

I - metade do lucro líquido do exercício diminuído ou acrescido dos seguintes valores: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

a) importância destinada à constituição da reserva legal (art. 193); e (Incluída pela Lei nº 10.303, de 2001)

b) importância destinada à formação da reserva para contingências (art. 195) e reversão da mesma reserva formada em exercícios anteriores; (Incluída pela Lei nº 10.303, de 2001)

II - o pagamento do dividendo determinado nos termos do inciso I poderá ser limitado ao montante do lucro líquido do exercício que tiver sido realizado, desde que a diferença seja registrada como reserva de lucros a realizar (art. 197); (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

III - os lucros registrados na reserva de lucros a realizar, quando realizados e se não tiverem sido absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser acrescidos ao primeiro dividendo declarado após a realização. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

§ 1º O estatuto poderá estabelecer o dividendo como porcentagem do lucro ou do capital social, ou fixar outros critérios para determiná-lo, desde que sejam regulados

⁶⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 159.

com precisão e minúcia e não sujeitem os acionistas minoritários ao arbítrio dos órgãos de administração ou da maioria.

§ 2º Quando o estatuto for omissivo e a assembleia-geral deliberar alterá-lo para introduzir norma sobre a matéria, o dividendo obrigatório não poderá ser inferior a 25% (vinte e cinco por cento) do lucro líquido ajustado nos termos do inciso I deste artigo. (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

§ 3º A assembleia-geral pode, desde que não haja oposição de qualquer acionista presente, deliberar a distribuição de dividendo inferior ao obrigatório, nos termos deste artigo, ou a retenção de todo o lucro líquido, nas seguintes sociedades: (Redação dada pela Lei nº 10.303, de 2001)

I - companhias abertas exclusivamente para a captação de recursos por debêntures não conversíveis em ações; (Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)

II - companhias fechadas, exceto nas controladas por companhias abertas que não se enquadrem na condição prevista no inciso I. (Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001)

§ 4º O dividendo previsto neste artigo não será obrigatório no exercício social em que os órgãos da administração informarem à assembleia-geral ordinária ser ele incompatível com a situação financeira da companhia. O conselho fiscal, se em funcionamento, deverá dar parecer sobre essa informação e, na companhia aberta, seus administradores encaminharão à Comissão de Valores Mobiliários, dentro de 5 (cinco) dias da realização da assembleia-geral, exposição justificativa da informação transmitida à assembleia.

§ 5º Os lucros que deixarem de ser distribuídos nos termos do § 4º serão registrados como reserva especial e, se não absorvidos por prejuízos em exercícios subsequentes, deverão ser pagos como dividendo assim que o permitir a situação financeira da companhia.

§ 6º Os lucros não destinados nos termos dos arts. 193 a 197 deverão ser distribuídos como dividendos. (Incluído pela Lei nº 10.303, de 2001).⁶⁹

Observa-se na lei que há diversas alternativas a serem seguidas pela sociedade simples a fim de remunerar seus sócios através de distribuição de lucros. Porém, há a obrigação de já no contrato social essas alternativas estejam devidamente inclusas e clarificadas, ou seja, definição do percentual de lucros a serem distribuídos, período de fechamento de balanço e de apuração de resultado que servirá como base de distribuição desses lucros.

Também há a necessidade legal de se estipular o valor do pró-labore mensal a ser pago aos sócios com o objetivo de distingui-lo de distribuição de lucros, visto que para o pró-labore sim, há a incidência legal e inquestionável de contribuição previdenciária.

Para tudo isto ficar elucidado perante o fisco, resta a contabilidade registrar os fatos tal qual ocorreram seguindo estritamente os ditames do contrato social, pois um maior conhecimento da contabilidade sobre os mesmos, sem dúvida, melhora e clarifica substancialmente o entendimento do fisco em eventuais questionamentos.

Paralelo a isto, o departamento pessoal da sociedade simples deve manter os arquivos físicos e eletrônicos na mais perfeita ordem, pois é lá que a folha de salários e de

⁶⁹ BRASIL. Lei nº 6.404/1976. Lei das Sociedades Anônimas. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm. Acesso em 24 mai. 2015.

pró-labore são confeccionadas, bem como as guias de recolhimento ao INSS das referidas folhas.

Estas deverão, após quitadas, ficar arquivadas em local seguro e de fácil acesso.

3.3 A impossibilidade de atribuir efeitos tributários distintos a situações econômicas equivalentes na distribuição de lucros pela sociedade simples

Quando se reporta a situações econômicas não se pode deixar de buscar o fundamento econômico de capacidade contributiva. Esse tema é bastante controverso pois os conceitos se confundem, e também há controvérsias entre diversos autores que já discorreram sobre o tema.

Regina Helena Costa⁷⁰ afirma que “no que concerne à capacidade contributiva não se pode negar o fundamento econômico do conceito, por vezes identificável com “capacidade econômica”.

Afirma ainda a autora que “por outro lado, também não se pode refutar seu conteúdo jurídico na medida em que se encontra amalgamado com a idéia de justiça tributária.”

Regina Helena Costa cita Luigi F. Natoli, que em monografia sobre o assunto afirma:

[...]que a expressão “capacidade econômica” é ainda mais vaga que “capacidade contributiva”, o que traz dificuldade na identificação mesma dos dois conceitos. Todavia – exemplifica -, um sujeito pode ser capaz economicamente, no sentido de possuir renda ou patrimônio, mas não ter capacidade contributiva, se esta renda ou patrimônio permitir somente um mínimo vital, intributável. Assim, demonstra, numa primeira conclusão, a natureza “essencialmente” mas não “exclusivamente econômica” da capacidade contributiva.

Na mesma linha de raciocínio, ensina Moschetti que a capacidade contributiva pressupõe a capacidade econômica, contudo não coincide totalmente com esta. E acrescenta que, não existe capacidade contributiva na ausência de capacidade econômica, também é verdade que pode existir capacidade econômica que não demonstre aptidão para contribuir. É a capacidade econômica *gravável*, no dizer de Perez Ayala e Eusebio González.⁷¹

Não há fato que possa justificar efeitos tributários distintos quanto a incidência da contribuição previdenciária para as sociedades simples. A base conceitual advinda do Código Civil Brasileiro leva o fisco a interpretar friamente a expressão “sociedade empresária” diferenciando de forma substancial das sociedades simples apenas com o intuito de

⁷⁰ COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p. 34.

⁷¹ Apud COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003. p. 35.

desclassificar a distribuição de lucros aos seus sócios, enquadrando tal distribuição como remuneração decorrente da atividade do sócio.

Esta posição fiscal chega a ser aberrante e totalmente defensável pois tal distribuição refere-se ao retorno do capital do sócio investido na empresa, ou seja, na sociedade simples, composta por sócios e detentora de comercialização de serviços e como toda azienda, tem por finalidade o lucro para dar perpetuidade aos seus negócios.

Tal entendimento fere brutalmente o princípio da capacidade contributiva, conforme artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal:

“A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte. (grifo nosso);

§ 2º As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.”⁷²

Adverte Luciano Amaro que a expressão “sempre que possível” na Constituição anuncia que “o imposto deve levar em consideração a capacidade econômica do contribuinte” e que tal expressão “cabe como ressalva tanto para a personalização como para a capacidade contributiva”.

Diz ainda o autor Luciano Amaro que “dependendo das características de cada imposto, ou da necessidade de utilizar o imposto com finalidades extrafiscais, esses princípios podem ser excepcionados.”⁷³

Todas essas posições corroboram com a impossibilidade de tratarmos as sociedades simples de forma desigual das sociedades empresárias no tocante a contribuição para o INSS – Instituto Nacional do Seguro Social.

Independentemente da capacidade econômica e contributiva dos contribuintes sócios de sociedades simples, nenhum princípio se aplica de forma razoável para obtermos essa tributação de forma legal. Luciano Amaro cita o princípio da seletividade, “segundo o qual o gravame deve ser inversamente proporcional à essencialidade do bem”, como também cita o princípio da proporcionalidade, pelo qual o “gravame fiscal deve ser diretamente proporcional à riqueza evidenciada e cada situação impositiva”.

⁷² BRASIL, 1988. Direito: Brasil: Vademécuns.34 (81)(02). Revista dos Tribunais 2013, p.108-109.

⁷³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 162.

Aliado a isso temos o departamento contábil e de pessoal dessas sociedades, departamentos esses aptos a criarem de forma legal um arcabouço documental e científico com vistas a se defender de arbitrárias autuações pelo não pagamento dessa contribuição previdenciária.

As empresas devem manter um sistema de informação de gestão de impostos, cujo principal objetivo é deter e apresentar todas as informações pertinentes a cada imposto, taxa e contribuição. A seguir estão listados os principais objetivos desse sistema

- apresentar as bases de cálculo de incidência dos tributos;
- explicar as exceções das bases de cálculo dos tributos;
- consentir a gestão operacional dos tributos, na busca do efeito mínimo para a empresa;
- facilitar o acompanhamento constante dos impostos a recuperar, dos créditos tributários pendentes (regulares e contenciosos) e dos impostos parcelados.

Dessa forma há de se esperar possuir excelentes instrumentos de defesa contra autuações abusivas e inexplicáveis quanto ao não recolhimento da contribuição previdenciária sobre os lucros distribuídos aos sócios de sociedades simples.

José Eduardo Soares de Melo, dentre inúmeros posicionamentos sobre o princípio da isonomia tributária e as contribuições de diferentes setores de atividades econômicas tratou sempre de elencar esse princípio junto a outros como o princípio da igualdade e o princípio da legalidade, entrelaçando-os a princípio da segurança jurídica, que, “no direito tributário brasileiro, determina que cada ato concreto da Fazenda Pública que reconheça a existência de um tributo (lançamento) encontre respaldo em lei ordinária”⁷⁴

Melo vai ainda mais além:

Não basta isto, porém, para que a segurança assome triunfante. Para que tal ocorra, é preciso, ainda, que a lei que descreve a ação-tipo tributária valha para todos igualmente, isto é, seja aplicada a seus destinatários (pelo Judiciário ou pela Administração Fazendária), de acordo com o princípio da isonomia (art. 5º, I, da CF). Só assim os contribuintes terão segurança jurídica, em seus contatos com o Fisco.⁷⁵

Importante e muito feliz depoimento foi dado por Melo sobre a desigualdade econômica em que o país vive ao longo dos anos e sem perspectiva clara de mudanças no curto prazo:

⁷⁴ MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 348.

⁷⁵ Idem, *ibidem*. p. 348.

A desigualdade econômica é uma realidade, patente, razão pela qual nas dobras da Constituição encontra-se consubstanciado implicitamente o cânone da igualdade jurídica, com irradiação no direito tributário. A realidade fiscal demonstra que diversos instrumentos jurídicos têm desnivelado determinados tipos de contribuintes, setores econômicos etc., nos casos de imunidades, isenções, reduções de bases de cálculo, incentivos, flexionamento de alíquotas, tributação gravosa (proteção alfandegária, função social da propriedade, etc).
A desigualdade tributária é clara e insofismável.⁷⁶

Sendo assim, tudo o que foi visto aqui de entendimento desigual contra as sociedades simples, não é um privilégio desse tipo de azienda. O texto de Melo revela que todos os setores econômicos da cadeia produtiva sofrem desse mal de uma forma ou de outra, fato que penaliza nossa produtividade que é uma das mais baixas do mundo e tornando o país muito pouco competitivo no âmbito do comércio internacional.

⁷⁶ MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010. p. 351.

CONCLUSÃO

O objetivo desse trabalho é demonstrar que o lucro auferido através da atividade desempenhada na sociedade simples representa uma distribuição de lucros e não uma remuneração.

O posicionamento daqueles que defendem que os lucros distribuídos aos sócios das sociedades simples tratam-se na verdade de remuneração baseiam-se simplesmente que as sociedades simples não são uma sociedade empresária, logo os valores que os sócios recebem decorrem da atividade do sócio, sendo considerada assim remuneração e não distribuição de lucro.

Essa posição advém única e exclusivamente da definição de sociedade empresária contida no caput do artigo 966 do Código Civil que define empresário “quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.” Em seu parágrafo único complementa: “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”.

Neste diapasão o fisco defende que as sociedades simples não são uma sociedade empresária, logo os valores que os sócios recebem decorrem da atividade do sócio, sendo considerada assim remuneração e não distribuição de lucro.

Acontece que o posicionamento do fisco contraria a própria lei que rege a organização da Seguridade Social e institui o Plano de Custeio - lei nº 8.212, de 1991, que dispõe em seu artigo 28, parágrafo 9º, alínea “j”, que sobre a distribuição de lucros não incide contribuição previdenciária, pois o valor é um retorno do capital investido pelo sócio na empresa. Já o pró-labore é a remuneração pelo trabalho dos sócios, portanto há tributação.

Como observado, o pró-labore é a devida e correta remuneração dos sócios das sociedades simples, como também é a remuneração devida e correta dos sócios das sociedades empresárias com as respectivas incidências dos impostos e contribuições devidos, portanto não há distinção do pró-labore entre essas sociedades. Não obstante, também não há distinção entre a distribuição de lucros efetuados aos sócios de uma sociedade empresária e de uma sociedade simples, portanto gozando da isenção de impostos e contribuições. Com esse entendimento temos o vigor pleno e irrestrito do princípio da isonomia.

Desta forma considerar que a sociedade empresária se configura como uma atividade mercantil e a sociedade simples como uma atividade para quem exerce profissão

intelectual, de natureza científica, literária ou artística, sem possuir qualquer que seja viés empresarial, fere completamente o princípio da isonomia tratando de forma desigual dois formatos societários em detrimento de suas atividades desempenhadas, haja vista que ambas visam ao lucro através dos seus respectivos tipos de negócios, visando alcançar o retorno do capital investido pelo seus sócios.

Diante de todo o exposto no presente trabalho, conclui-se que incidência da contribuição previdenciária sobre os lucros auferidos pelos sócios das sociedades simples não é devida, se fazendo abusiva e ofendendo sobremaneira o princípio da isonomia.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 2ª ed. São Paulo: Método, 2008.
- ALEXANDRINO e PAULO, Marcelo e Vicente. **Direito Tributário na Constituição e no STF**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 16. Ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- BRASIL, 1998. Direito: Brasil: **Vademécuns**.34 (81)(02). Revista dos Tribunais 2013.
- BRASIL. Lei nº 6.404/1976. **Lei das Sociedades Anônimas**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L6404consol.htm. Acesso em 24 mai. 2015.
- BRASIL. Lei nº 5.172/1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm . Acesso em 16 mar. 2015.
- BRASIL. Lei nº 10.406/2002. **Código Civil**. Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em 16 mar. 2015.
- BRASIL. Lei nº 8.212/1991. **Lei Orgânica da Seguridade Social**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em 16 mar. 2015.
- BRASIL. Lei nº 8.212/1991. **Lei Orgânica da Seguridade Social**. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8212compilado.htm. Acesso em 24 mai. 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.
- COÊLHO, Sacha C.N. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 10ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- COSTA, Regina Helena. **Princípio da Capacidade Contributiva**. 3 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2003.
- CREPALDI, Silvio Aparecido. A regra matriz de incidência tributária. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XII, n. 69, out 2009. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=6619>. Acesso em 10 fev. 2015.
- FRANÇA, Luiz de. INSS – Remuneração de sócios com lucros – Livre pactuação – Relevante Decisão do CARF de interesse maior das sociedades de profissionais. Outubro 2014. Disponível em: <http://www.francaadvogados.adv.br/?p=934>. Acesso em 21 mar. 2015.
- IGNACIO, LAURA. Conselho julga tributação de distribuição de lucros. **Valor Econômico**, São Paulo, p. E1, Legislação & Tributos, 14 jan. 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. **Contribuições Sociais no Sistema Tributário**. 6 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

NADER, Paulo. **Curso de Direito Civil, parte geral – vol. 1**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

PAVANI, Vanessa Roda. A regra matriz de incidência tributária. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XIV, n. 88, maio 2011. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=9490>. Acesso em 10 fev. 2015.