

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS SOCIAIS APLICADAS
DEPARTAMENTO DE CONTABILIDADE
CONTABILIDADE E FINANÇAS**

**EMPRESA INDIVIDUAL DE RESPONSABILIDADE LIMITADA: ANÁLISE DOS
ASPECTOS TRIBUTÁRIOS E SOCIETÁRIOS VOLTADA AOS MICRO E
PEQUENOS EMPREENDEDORES**

Camila Schmitt

Prof. MSc. Luiz Carlos de Souza

CURITIBA

2013

CAMILA SCHMITT

**EMPRESA INDIVIDUAL DE RESPONSABILIDADE LIMITADA: ANÁLISE DOS
ASPECTOS TRIBUTÁRIOS E SOCIETÁRIOS VOLTADA AOS MICRO E
PEQUENOS EMPREENDEDORES**

Monografia apresentada ao Programa do Curso de Pós-Graduação do Departamento de Contabilidade, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas da Universidade Federal do Paraná, como requisito para a obtenção do título de especialista em Contabilidade e Finanças.

Prof. Orientador

MSc. Luiz Carlos de Souza

CURITIBA

2013

AGRADECIMENTOS

Aos ilustres mestres com os quais tive a felicidade de aprender a admirar ainda mais as Ciências Contábeis, tornando-me uma profissional mais completa e preparada para os desafios diários da profissão.

Aos queridos colegas e amigos que durante o ano de curso me ensinaram não apenas o talento de sua ciência, mas também a sabedoria adquirida por meio de sua experiência.

RESUMO

Pesquisas realizadas pelo IBGE, Sebrae e Dieese, divulgadas no Portal Brasil, relatam que em 2010 os micro e pequenos negócios representaram 20% do PIB brasileiro, 99% das empresas constituídas no país e 60% da mão-de-obra, o que em números absolutos significa a ocupação de 56.4 milhões de vagas de emprego. Esses dados revelam o aumento no empreendedorismo brasileiro, que a partir de janeiro de 2012 ganhou mais um incentivo com a introdução da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada. Com isso, o empresário individual, que antes respondia pessoalmente pelas dívidas contraídas com a exploração de sua atividade, pode optar por constituir empresa dotada de personalidade jurídica, com responsabilidade limitada ao valor do capital social. À vista disso, ao lume do Estatuto da Micro e Pequena Empresa, o presente estudo buscou estabelecer diferenças entre as modalidades societárias tradicionais e a EIRELI, do ponto de vista empresarial e tributário, com o intuito de apontar vantagens e possíveis desvantagens em relação a sua adoção. A abordagem metodológica partiu de uma revisão bibliográfica, consistente em doutrina, legislação e decisões judiciais sobre o tema, bem como de simulação, com a aplicação de alíquotas incidentes sobre a atividade de prestação de serviços, nos diferentes regimes de tributação aplicáveis à pessoa jurídica, para fins de planejamento tributário. O resultado obtido demonstrou que, do ponto de vista tributário, não há vantagem em relação às demais micro e pequenas empresas que se enquadram no Simples Nacional. Já do ponto de vista empresarial, a EIRELI apresenta, por um lado, grande vantagem ao segregar o patrimônio pessoal do empreendedor do patrimônio da pessoa jurídica, limitando a responsabilidade pelas dívidas contraídas pela empresa ao valor do capital social, o que, ao mesmo tempo, diminui o risco do empreendimento. Por outro lado, a exigência de capital social mínimo, cujo valor deverá ser de 100 vezes o valor do salário mínimo vigente no país, desencoraja principalmente os micro empreendedores que, desprovidos de grandes somas para aporte inicial de capital, são obrigados a recorrer a financiamentos de longo prazo, com juros exorbitantes, para a constituição de sua empresa.

Palavras-Chave: Microempresa e Empresa de Pequeno Porte. Planejamento Tributário. Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI). Simples Nacional.

ABSTRACT

Research conducted by IBGE, Sebrae and Dieese, disclosed in the Portal Brasil, report that in 2010 the micro and small businesses accounted for 20% of the Brazilian GDP, 99% of businesses in the country and 60% of the workforce, which in absolute numbers means the occupation of 56.4 million job vacancies. These data show the increase in Brazilian entrepreneurship that in January 2012 was given one more incentive with the introduction of individual limited liability company. Therefore, the individual entrepreneur, who has answered personally by debts incurred with the exploitation of his activity, can choose to be endowed with legal personality by establishing a company, whose liability is limited to the value of social capital. In view of this, in the light of the Brazilian Micro and Small Enterprise Law, the present study sought to establish differences between the traditional and the corporate Individual Limited Liability Company from the point of view of business and tax law, in order to point out advantages and possible disadvantages in relation to their adoption. The methodological approach departed from a literature review, consistent in doctrine, legislation and judicial decisions on the subject, as well as simulation, with the application of tax rates levied on the provision of services, in different taxation regimes apply to legal entity, for tax planning purposes. The result obtained showed that from the tax point of view, there is no advantage in relation to other micro-and small businesses in the simplified taxation system. But, from the business point of view, the Individual Limited Liability Company features great advantage to segregate personal assets from the legal person's heritage entrepreneur, which, at the same time, reduces the risk of the business. On the other hand, the requirement of minimum share capital whose value should be 100 times the value of the minimum wage in force in the country, discourages mainly micro entrepreneurs who, without large sums for initial capital contribution, are forced to resort to long-term financing, with exorbitant interest rates, for the formation of their company.

Keywords: Micro and Small Enterprises. Tax Planning. Individual Limited Liability Company. Simplified Taxation System.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art.: artigo

CAD/ICMS: cadastro estadual de contribuintes do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicações

CNAE: cadastro nacional de atividades econômicas

CNPJ: cadastro nacional de pessoa jurídica

COFINS: contribuição para o financiamento da seguridade social

CONDEL: conselho deliberativo da superintendência de desenvolvimento da Amazônia

CONFAZ: conselho nacional de política fazendária

CPF: cadastro de pessoa física

CPP: contribuição para a seguridade social destinada à previdência social

CRFB: constituição da república federativa do Brasil

CSLL: contribuição social sobre o lucro líquido

DNRC: departamento nacional de registros do comércio

DRU: desvinculação das receitas da união

EIRELI: empresa individual de responsabilidade limitada

EPP: empresa de pequeno porte

FIPECAFI: fundação instituto de pesquisas contábeis, atuariais e financeiras

IBPT: instituto brasileiro de planejamento tributário

ICMS-ST: imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicações substituição tributária

ICMS: imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicações

IOF: imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros ou relativas a títulos ou valores mobiliários

IPI: imposto sobre produtos industrializados

IPTU: imposto predial territorial urbano

IRPJ: imposto sobre a renda e provimentos de qualquer natureza pessoa jurídica

ISSNQ: imposto sobre serviços de qualquer natureza

LALUR: livro de apuração do lucro real

LC: lei complementar

ME: microempresa

MEI: microempreendedor individual

MERCOSUL: mercado comum do sul

NCM: nomenclatura comum do mercado comum do sul

NIRE: número de identificação do registro de empresas

PASEP: programa para a formação do patrimônio do servidor público

PGD: programa gerador de documentos de arrecadação

PIB: produto interno bruto

PIS: programa de integração social

SIMEI: sistema de recolhimento em valores fixos mensais dos tributos abrangidos pelo simples nacional

SPE: sociedade de propósito específico

SUDAM: superintendência de desenvolvimento da Amazônia

TIPI: tabela de incidência do imposto sobre produtos industrializados

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	7
1.1	CONTEXTUALIZAÇÃO	7
1.2	PROBLEMA DE PESQUISA	9
1.3	OBJETIVOS	9
1.3.1	Objetivo Geral	10
1.3.2	Objetivos Específicos	10
1.4	JUSTIFICATIVA	10
1.5	ESTRUTURA DA PESQUISA	11
2	REVISÃO BIBLIOGRÁFICA	13
2.1	A FIGURA DO MICRO E PEQUENO EMPREENDEDOR	13
2.2	FORMALIZAÇÃO DO EMPREENDIMENTO – CONSTITUIÇÃO EMPRESARIAL E SOCIETÁRIA DO MICRO E PEQUENO EMPREENDEDOR	15
2.2.1	Microempreendedor Individual	15
2.2.2	Empresário Individual	18
2.2.3	Empresa Individual de Responsabilidade Limitada	21
2.2.4	Sociedade Simples	25
2.2.5	Sociedade Em nome Coletivo	29
2.2.6	Sociedade Em Comandita Simples	30
2.2.7	Sociedade Limitada	31
2.2.8	Sociedade De Propósito Específico	35
2.3	CARGA TRIBUTÁRIA	37
2.3.1	Tributação Federal	37
2.3.1.1	Imposto Sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza	37
2.3.1.2	Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido	40
2.3.1.3	Imposto Sobre Produtos Industrializados	42
2.3.1.4	Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e Contribuição para o PIS/PASEP	46
2.3.2	Tributação Estadual	49
2.3.2.1	Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços	50
2.3.3	Tributação Municipal	53
2.3.3.1	Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza	53
2.4	REGIMES DE TRIBUTACAO	56
2.4.1	Lucro Real	56
2.4.2	Lucro Presumido	58
2.4.3	Simples Nacional	60
3	METODOLOGIA	65
4	RESULTADO E DISCUSSÃO	66
5	CONCLUSOES E RECOMENDAÇÕES	69
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	72

1 INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTUALIZAÇÃO

O sistema tributário brasileiro está distante de transmitir confiança e transparência, retirando do empreendedor, não só nacional, o ânimo para investir. Nas sábias palavras de Eckstein (1977, p. 89), “o investimento é um risco mesmo nas melhores circunstâncias, e se as empresas não tiverem certeza sobre o volume de impostos a ser pago, o investimento se reduzirá”.

Se o desconhecimento da carga tributária representa empecilhos aos grandes investidores, aos micro e pequenos empreendedores essa situação pode provocar a perda de competitividade no mercado, a drástica redução de custos que interfere diretamente na atividade da empresa ou, ainda, a própria ruína do negócio.

Assim, ao se analisar a criação de uma nova empresa ou a transformação de uma já existente, o planejamento tributário é inegavelmente uma ferramenta de extrema importância. As vantagens de se conhecer preteritamente a carga tributária que onerará a atividade desempenhada pela empresa direcionará os rumos do negócio e será certamente decisiva para a sua expansão.

É importante frisar que o objetivo do planejamento tributário é auxiliar o empresário, que, conforme ministra Latorraca (1982, p. 19), “procura orientar os seus passos de forma a evitar, sempre que possível, o procedimento mais oneroso do ponto de vista fiscal”, de modo que, a redefinição do modelo societário originalmente adotado implica diretamente na sobrevivência de organização no atual mercado e também no enfrentamento da grande concorrência externa.

Analisando o contexto brasileiro, Ribeiro e Mario (2008, p. 15) afirmam que, “embora a carga tributária brasileira possa ser considerada elevada, é possível minimizá-la, utilizando-se de metodologias de reestruturação societária como ferramenta de planejamento tributário, sem cometer um ilícito ou a evasão fiscal”.

Nesse esteio, sob uma leitura crítica do tratamento dispensado à microempresa e a empresa de pequeno porte no Brasil, delineia-se como situação-problema do presente estudo a existência de vantagem tributária na constituição, pelo pequeno empreendedor, da recém criada Empresa Individual de

Responsabilidade Limitada em detrimento das demais modalidades previstas na legislação.

Em prática desde 11 de janeiro de 2012, com a entrada em vigor da Lei n. 12.441/2011, os micro e pequenos empreendedores brasileiros que desejarem constituir uma empresa com único titular poderão constituir uma EIRELI. A principal novidade apresentada por essa nova modalidade de empresa é a limitação da responsabilidade do titular ao valor do capital social.

A nova lei ainda permite à sociedade, que teve por qualquer motivo as cotas concentradas em único sócio, transformar-se em empresa individual de responsabilidade limitada, emprestando efetividade ao princípio da preservação da empresa. Antes de janeiro de 2012, após escoado o prazo de 180 dias sem que houvesse recomposição da pluralidade sócios, a empresa deveria ser dissolvida, ou, a requerimento do sócio remanescente, transformada em empresa individual, com responsabilidade ilimitada.

Diversas microempresas e empresas de pequeno porte – modalidades que constituem a maioria das empresas existentes no Brasil – têm origem numa ideia de concretização simples, especialmente empresas que prestam serviços com base no “saber-fazer” dos seus sócios, que, ao invés de arriscarem-se como microempreendedor ou empresário individual, preferem constituir uma sociedade limitada, geralmente com algum membro da família, a fim de que possam fazer valer juridicamente o postulado da entidade.

Gonçalves Neto (2008, p. 233) elucida bem a questão, quando leciona que

A reboque, veio, também outro fenômeno indesejado, não resolvido pelo Código Civil: a inexigibilidade de capital mínimo e de um valor mínimo para as quotas deu ensejo à constituição de sociedades fantasmas. Sem capital adequado, têm surgido várias sociedades aventureiras, nas quais o comerciante individual abriga-se para limitar ou excluir sua responsabilidade em empreendimentos pessoais mais ousados, constituindo-a quase sem recursos pessoais e participação figurativa de um consórcio, exclusivamente para preencher o pressuposto da pluralidade de sócios, essas sociedades normalmente já nascem endividadas e seu futuro quase sempre é fechar as portas em prazo breve, com prejuízo aos que com ela contratam.

Destarte, com a introdução da EIRELI, o estudo acerca de eventual elisão fiscal em relação à transformação societária pode significar a economia fiscal, a expansão das atividades econômicas e principalmente a regularidade na constituição da empresa.

Essa transformação, no entanto, não é imediata, já que a vantajosidade da mudança somente será efetiva caso o legislador não tenha demasiadamente onerado, do ponto de vista tributário, o optante pela nova forma empresária.

1.2 PROBLEMA DE PESQUISA

A pesquisa científica encontra seu fundamento na perquirição de respostas para os problemas formulados a partir da inquietação do pesquisador, da necessidade da sociedade ou advindos da evolução da ciência.

Oliveira (2002, p. 106) assevera que “o problema é um fato ou fenômeno que ainda não possui resposta ou explicações. Trata-se de uma questão ainda sem solução e que é objeto de discussão, em qualquer área de domínio do conhecimento”.

Sendo assim, para que a pesquisadora consiga desenvolver de maneira escorreita seu estudo, deverá delimitar o problema através da entabulação de uma questão, que norteará o caminho a ser traçado na busca das respostas ou soluções que, através dos procedimentos metodológicos eleitos, serão encontradas.

Nesse esteio, como forma de delineamento da situação-problema do presente estudo, indaga-se: existe vantagem, quanto ao aspecto tributário e empresarial, caso se opte pela constituição de uma EIRELI em detrimento das demais modalidades de empresa?

1.3 OBJETIVOS

Após a formulação da questão de pesquisa do projeto a ser desenvolvido, faz-se necessário explicar o objetivo do estudo, expondo-se o que e de que forma se pretende alcançar o desenvolvimento do trabalho, elegendo-se um objetivo geral, o qual deverá abordar o tema da pesquisa e objetivos específicos capazes de descrever de forma minuciosa a ideia central do estudo.

No escólio de Richardson (1999, p. 62), “os objetivos gerais definem, de modo geral, o que se pretende alcançar com a realização da pesquisa” e os

objetivos específicos, por sua vez, “definem etapas que devem ser cumpridas para alcançar o objetivo geral”.

1.3.1 Objetivo Geral

O presente estudo tem por objetivo geral identificar a existência ou não de economia tributária na constituição da EIRELI por micro e pequenos empreendedores.

1.3.2 Objetivos Específicos

Como objetivos específicos a presente pesquisa pretende:

- avaliar a importância das micro e pequenas empresas no atual cenário econômico brasileiro;
- especificar e descrever quais as modalidades de composição empresarial e societária podem ser assumidas pelos micro e pequenos empreendedores;
- identificar e descrever quais os tributos que mais oneram as atividades exploradas por empresas desse porte, bem como qual o regime tributário mais vantajoso;
- identificar vantagens ou desvantagens entre a constituição de uma EIRELI e detrimento das demais modalidades previstas no Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, sob o enfoque tributário e empresarial.

1.4 JUSTIFICATIVA

Para que o trabalho a ser desenvolvido desperte interesse tanto para o próprio pesquisador, quanto para a comunidade científica na qual se enquadra, faz-se necessária breve exposição das razões que justificam a realização da pesquisa. Nas palavras de Lakatos e Marconi (2006, p. 221), a justificativa consiste em uma

“[...] exposição sucinta, porém completa, das razões de ordem teórica e dos motivos de ordem prática que tornam importante a realização da pesquisa.”.

Nesse diapasão, um dos principais motivos que demandam o aprofundamento do tema eleito é o fato de que, a partir de 11 de janeiro de 2012, data em que a Lei n. 12.441/2011 entrou em vigor, poderá se constituir no Brasil uma empresa, formada por única pessoa, na qual o patrimônio pessoal do sócio não se confundirá com o patrimônio da pessoa jurídica.

Isso faz com que os empresários, até então integrantes de sociedades por quotas de responsabilidade limitada, optassem pela transformação do contrato social, a fim de que aquele sócio minoritário, geralmente detentor de menos de 1% do capital social da empresa e alienígena em relação ao negócio, fosse retirado sem que com isso fosse o patrimônio da pessoa jurídica confundido com o da pessoa física.

Essa transformação, no entanto, não é imediata, já que a vantajosidade da mudança somente será efetiva, caso o legislador não tenha onerado o optante pela nova forma empresária.

Desse modo, através do sopesamento entre as vantagens e desvantagens tributárias apresentadas pela constituição da EIRELI, em detrimento das demais modalidades empresárias legalmente enquadráveis como microempresas e empresas de pequeno porte, estar-se-á automaticamente auxiliando o empresariado brasileiro na tomada de decisão.

1.5 ESTRUTURA DA PESQUISA

O presente trabalho está estruturado em capítulos, de modo a facilitar o seu entendimento e organizá-lo de maneira lógica. No primeiro, estão englobados na introdução a contextualização do problema, a questão de pesquisa a ser investigada, bem como os objetivos, justificativa, delimitações e organização do trabalho propriamente dito.

No segundo capítulo, está a base teórica sob a qual se fundamenta a presente pesquisa, iniciado com a contextualização das microempresas e empresas de pequeno porte no cenário brasileiro, sua importância e representatividade econômica, passando a análise detalhada da legislação pertinente para se explicar

as modalidades de constituição societária e empresarial admitidas. Buscou-se, outrossim, abordar de maneira objetiva a regra-matriz de incidência dos principais tributos exigidos das microempresas e empresas de pequeno porte, bem como dos regimes tributários pelos quais podem optar.

Nos últimos dois capítulos houve a explanação dos resultados obtidos através de simulação realizada com o objetivo de identificar vantagens e desvantagens no aspecto empresarial e tributário na constituição de uma EIRELI, seguida de as conclusões e recomendações para futuras investigações. Por fim, estão reportadas as obras citadas e consultadas para a realização esta pesquisa.

2 REVISÃO BIBLIOGRÁFICA

2.1 A FIGURA DO MICRO E PEQUENO EMPREENDEDOR

O interesse pelo desenvolvimento de micro e pequenas empresas cresceu significativamente após a crise financeira de 2008. Estudos financiados pelo Banco Mundial apontam que a necessidade de criação de vagas de emprego – como forma de recuperação das economias afetadas pela crise – elevou as micro e pequenas empresas ao assunto principal das pautas de governo, em razão de sua significativa contribuição para a criação de mão-de-obra.

Na União Europeia, as microempresas e empresas de pequeno porte aparecem no topo da lista, com representação de 19.2 milhões de empresas em um total de 20.8 (99,8%), o que corresponde a 58% do PIB. Na Alemanha, esse setor representa 82,8% do total de empresas, na França 93,3% e na Itália 94,5%.

Esse importante papel no crescimento das economias foi demonstrado por pesquisa realizada pelo próprio Banco Mundial, em agosto de 2010, com dados disponibilizados por órgãos oficiais de 132 países, por meio da qual se constatou que as micro e pequenas empresas empregam mais de 1/3 da mão-de-obra mundial.

No Brasil, os dados revelam que a realidade não é diferente. Pesquisas realizadas pelo IBGE, Sebrae e Dieese, divulgadas no Portal Brasil, relatam que em 2010 os micro e pequenos negócios representaram 20% do PIB brasileiro, 99% das empresas constituídas no país e 60% da mão-de-obra, o que em números absolutos significa a ocupação de 56.4 milhões de vagas de emprego.

Ainda segundo estudo da *Global Entrepreneurship Monitor*, divulgado em 2011, o Brasil ocupa a 10^a posição dentre os países do grupo-eficiência com uma das maiores Taxas de Empreendedores em Estágio Inicial (14,09%), dos quais fazem parte Estados Unidos, Alemanha e França.

Todos esses dados confluem para o destaque cada vez maior dispensado pelos países no desenvolvimento de políticas voltadas para o crescimento desse setor, que tem demonstrado ser a base para a recuperação e o crescimento das economias, principalmente quanto à oferta de mão-de-obra.

Com efeito, para a compreensão e exatidão da extensão do papel desempenhado pelas micro e pequenas empresas no Brasil, necessário se faz, primeiramente, definir o seu conceito.

Diferentemente da diretriz europeia, que elegeu como principal critério para a definição de micro, pequena e média empresa o número de empregados registrados¹, o Brasil optou por priorizar o faturamento anual. De acordo com o artigo 3º da Lei Complementar n. 123 de 2006:

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

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

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

A utilização da receita bruta como único critério peca por desconsiderar as diferenças entre empresas de comércio e varejo e as de prestação de serviços, motivo pelo qual países situados na zona do euro utilizam-se também do resultado do balanço patrimonial para avaliar a riqueza total do negócio e assim definir o porte da empresa.

De qualquer maneira, o aumento do valor máximo da receita bruta para enquadramento como empresa de micro e pequeno porte, que antes da entrada em vigor da Lei Complementar n. 139 de 2011, era de R\$ 240.000,00 para microempresa e R\$ 2.400.000,00 para empresa de pequeno porte, representa maior incentivo para o setor, que poderá continuar no sistema simplificado de arrecadação de tributos. A alteração também trouxe benefícios ao microempreendedor individual, com o aumento da receita bruta de R\$ 36.000,00 para R\$ 60.000,00.

¹ De acordo com a Recomendação do Conselho Europeu de 6 de maio de 2003, média empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios não exceda a 50 milhões de euros e/ou cujo balanço total anual não exceda a 43 milhões de euros. Já a pequena empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros. Por fim, a microempresa é definida como uma empresa que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios ou balanço total anual não exceda a 2 milhões de euros.

Os esforços do governo nacional deixam claro o intuito de desenvolver a economia através da criação de mais empregos e do fomento à exportação, deixando as empresas brasileiras em pé de igualdade com as estrangeiras. Isso torna ainda mais relevante o planejamento empresarial e tributário do empreendimento, garantindo ao negócio a longevidade almejada para seu amadurecimento e conseqüente crescimento.

2.2 FORMALIZAÇÃO DO EMPREENDIMENTO – CONSTITUIÇÃO EMPRESARIAL E SOCIETÁRIA DO MICRO E PEQUENO EMPREENDEDOR

O sucesso de um negócio não reside apenas no saber-fazer do empreendedor, mas também na certa escolha de como se pretende desenvolvê-lo. O estudo e planejamento de abertura de um negócio passa obrigatoriamente pela escolha do modelo de sua constituição, que delimitará seu objeto, disporá sobre a técnica organizacional de seu patrimônio e, principalmente, determinará sua forma de tributação.

Quando se trata de micro e pequeno empreendimento, a importância do planejamento assume papel ainda mais relevante, porque diretamente ligado à longevidade do negócio. De acordo com estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBPT, divulgado em abril de 2013, a principal causa do desaparecimento das micro e pequenas empresas brasileiras é justamente a falta de planejamento e informações do mercado, que correspondem a 41,64% do total, seguida pela complexidade tributária e burocrática, que representa 16,51%, e da dificuldade no acesso a crédito financeiro e a investimentos, que contribui com mais 14,43%.

Em razão disso, o presente tópico é dedicado à análise dos meios previstos pela Lei n. 123 de 2006 para a constituição de uma microempresa ou empresa de pequeno porte, bem como a figura do microempreendedor individual e o empresário individual.

2.2.1 Microempreendedor Individual

Em vigência desde 1º de julho de 2009, a Lei n. 128 de 2008 introduziu no ordenamento jurídico brasileiro a figura do Microempreendedor Individual (MEI), considerado como aquele que exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços, cuja receita bruta, no ano-calendário anterior, não ultrapasse R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais).

No Brasil, até 11 de abril de 2013, o número total de Microempreendedores Individuais formalizados era de 2.919.050. O Paraná figura como 6º estado da federação com o maior número de inscritos, totalizando 152.137.

O escopo da lei foi proporcionar ao empreendedor individual, que possua único estabelecimento e não tenha participação em outra empresa como titular, sócio ou administrador, mecanismos facilitadores para a formalização do negócio.

A inscrição como microempreendedor individual independe de qualquer pagamento e deve ser realizada diretamente através do portal eletrônico do empreendedor.

Após a inscrição e a aceitação do Termo de Responsabilidade com Efeito de Alvará e Licença de Funcionamento Provisório, também disponível no portal do empreendedor, o MEI terá seu registro arquivado na Junta e será incluído no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica.

O Alvará de Licença de Funcionamento Provisório mencionado terá prazo de vigência de 180 dias, a partir do ato de inscrição ou alteração, emitido eletronicamente, que permitirá o exercício de suas atividades, o qual, em não havendo manifestação por parte da Prefeitura Municipal, será automaticamente convertido em Alvará de Licença para Funcionamento.

O nome empresarial do MEI é composto pelo nome civil acompanhado do número de inscrição no Cadastro Nacional de Pessoal Física, sendo-lhe permitido o registro de nome de fantasia². Importante ressaltar que haverá automática atualização do nome empresarial do MEI, caso haja alteração do nome civil na base de dados do CPF.

A inscrição como Microempreendedor Individual dispensa o empresário da escrituração dos livros contábeis e fiscais, bem como da emissão de nota fiscal para consumidor pessoa física. Além disso, a arrecadação de tributos, objeto de capítulo

² Apesar de até abril de 2013 constar no portal eletrônico do empreendedor a informação de que não é possível o MEI registrar nome fantasia, a Resolução CGSIM n. 16 de 2009 expressamente prevê tal prerrogativa, em seu artigo 29-B.

próprio, será feita mediante o Sistema de Recolhimentos em Valores Fixos Mensais dos Tributos Abrangidos pelo Simples Nacional – SIMEI, opção esta realizada automaticamente quando da formalização do MEI.

Todavia, nem todas as atividades desenvolvidas por empresários, que se enquadrem no limite máximo de receita bruta anual, são permitidas para o enquadramento como microempreendedor individual. Somente serão autorizadas as atividades listadas no Anexo XIII da Resolução CGSN n. 94 de 2010, dentre as quais comércio varejista de artigos do vestuário e acessórios possui o maior número de inscrições (CNAE 4781400), com 311.152 em todo o Brasil, seguida de cabeleireiros (CNAE 9602501), com 211.629, e obras de alvenaria (CNAE 4399103), com 96.265³.

Nesse esteio, merece destaque a possibilidade de contador e técnico contábil inscreverem-se como MEI. Esses profissionais, por exercerem atividades intelectuais, não são enquadrados como empresários e, portanto, não poderiam, em tese, enquadrar-se no SIMPLES e formalizar-se como microempreendedor individual. Essa benesse, contudo, pode ser vista como contraprestação à obrigação legal imposta pelo Estatuto da Micro e Pequena Empresa de prestar informações e orientações aos microempreendedores que buscam formalizar seu negócio.

Dentre as vantagens da formalização do empreendedor como MEI, aponta-se a inclusão no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica, assegurando-lhe a contração de empréstimos e financiamentos⁴, bem como o acesso a linhas especiais de crédito⁵, junto a instituições privadas e públicas, como o Banco do Brasil e a Caixa Econômica Federal. Outrossim, o MEI poderá usufruir de benefícios previdenciários como o recebimento de aposentadoria no valor de um salário mínimo aos 60 anos, para mulheres, e aos 65 anos, para homens, com tempo de contribuição mínimo de 15 anos; aposentadoria por invalidez; auxílio-doença; salário maternidade; que também podem ser estendidos à família, como pensão por morte e auxílio reclusão.

³ Números extraídos dos dados divulgados pelo portal eletrônico do empreendedor para abril de 2013.

⁴ A Lei n. 10.735/03 exige que os bancos privados e públicos apliquem, em operações de microcrédito, o valor correspondente a, no mínimo, 2% dos saldos dos depósitos à vista captados pela instituição financeira.

⁵ A Caixa Econômica Federal disponibiliza ao microempreendedor limite de até R\$ 15.000,00 de crédito ao microempreendedor, com vistas ao financiamento de investimentos fixos, como compra de equipamentos, de insumos e obras civis, além de capital de giro. O prazo para pagamento varia de 12 a 24 meses.

A lei ainda autoriza ao MEI a contratação de único empregado, que receba o valor correspondente a um salário mínimo ou ao piso salarial da categoria, com tributação incidente sobre a folha de pagamento de 3%.

Por fim, em que pese a desburocratização implantada pelo governo para incentivar os empreendedores a formalizar seu negócio, a dispensa de um controle mais rígido das contas não deve ser adotado. O fato de ser o MEI incluído no CNPJ, não lhe confere personalidade distinta da pessoa física, não havendo, por conseguinte, autonomia de patrimônio, o que acarreta a ilimitada responsabilização do microempreendedor tanto em ato da vida civil quanto empresarial. Essa situação dificulta a manutenção de uma das premissas mais caras à contabilidade, que se convencionou nominar de postulado da entidade, o que, porém, não a torna impossível, sendo vital para a longevidade do negócio o contínuo planejamento e controle das atividades da empresa.

2.2.2 Empresário Individual

Antes da adoção, pelo direito brasileiro, da Teoria da Empresa, o empresário individual, chamado de comerciante, era assim caracterizado em virtude dos atos que praticava⁶ e tinha como lei aplicável o Código Comercial de 1850. Posteriormente, com a entrada em vigor do atual Código Civil, em 11 de janeiro de 2003, o conceito de empresário individual foi modificado, passando a ser denominado como pessoa física que *exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços*.

Martins (2007, p. 26) explica que a adoção da teoria da empresa representa o reconhecimento da realidade macro vivenciada pela empresa e evidencia a *dissintonia completa* [do conceito de comerciante baseado nos atos de comércio] *com o encadeamento dos fatos e o perfil contemporâneo da exploração do negócio empresarial*. O autor assim afirma porque critica veementemente a ausência de

⁶ Os assim chamados atos de comércio ou mercancia era regulados pelo Decreto n. 737 de 1850, o qual dispunha, em seu artigo 19, que *considera-se mercancia: § 1º A compra e venda ou troca de efeitos moveis ou semoventes para os vender por grosso ou a retalho, na mesma especie ou manufacturados, ou para alugar o seu uso. § 2º As operações de cambio, banco e corretagem. § 3º As emprezas de fabricas; de com missões ; de depositos ; de expedição, consignação e transporte de mercadorias; de espectaculos publicos. (Vide Decreto nº 1.102, de 1903) § 4.º Os seguros, fretamentos, risco, e quaesquer contratos relativos ao commercio maritimo. § 5.º A armação e expedição de navios.*

critério preciso e científico que embasa a conceituação de comerciante pelos atos que pratica, afinal, nada impedia que pessoas não-comerciantes realizassem os atos previstos como de mercancia.

Desse modo, influenciado pelo Código Italiano de 1942, é que o legislador brasileiro, passando a focar no desenvolvimento da atividade econômica organizada, ampliou o até então restrito e isolado direito comercial para o direito de empresa, que se insere na visão holística de ordenamento jurídico.

Para Gonçalves Neto (2008, p. 69) *o empresário vem conceituado de modo mais abrangente [comparado ao comerciante], como participe de todo o fluxo da circulação de riquezas, desde a produção até o último dos atos em que aquela se desdobra*. Desse conceito, porém, excluiu o legislador aquele que desenvolve profissão intelectual, de natureza científica, literária e artística.

Partindo disso, para se constituir empresário, o interessado deverá requerer, antes do início de suas atividades, inscrição no Registro Público de Empresas Mercantis, a cargo da Junta Comercial do estado no qual será constituído o estabelecimento, o que lhe conferirá, após o deferimento, um Número de Inscrição no Registro de Empresa - NIRE; inscrição no CNPJ, a cargo da Receita Federal, realizado por meio do Programa Gerador de Documentos (PGD CNPJ), mediante solicitação eletrônica transmitida pelo do site do órgão fazendário federal, quando a Junta Comercial não possuir sistema integrado com a receita, caso em que a inscrição é simultânea ao registro da empresa; inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS - CAD/ICMS, a cargo da Secretaria da Receita do respectivo estado, se a atividade que pretende explorar visa a realizar operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; e, por fim, se a atividade a ser explorada pelo empresário individual for de prestação de serviços, deverá ser requerida inscrição perante a Secretaria de Finanças da Prefeitura Municipal, que geralmente se dá ao mesmo tempo que a solicitação para a concessão do Alvará de Licença para Funcionamento. Ainda no âmbito municipal deve ser requerida autorização de órgãos responsáveis pela saúde, segurança pública, meio ambiente e outros, a depender da atividade a ser desenvolvida, para a concessão de licenciamento.

A escolha da atividade principal da empresa deve corresponder àquela que proporcionar maior valor de receita esperada (quando da inscrição) ou realizada (quando da alteração).

Importante destacar que as inscrições tanto no CNPJ quanto no CAD/ICMS são atribuídas por estabelecimento⁷ e não por empresa, fazendo com que, atendidos os requisitos exigidos pelos órgãos fazendários, seja gerado um número diferente por estabelecimento. Isso representa que uma mesma empresa poderá ter mais de um CNPJ, caso em que o estabelecimento matriz terá o número de ordem igual a 0001, e os demais, denominados de filiais, independentemente de outra denominação jurídica, serão numerados em ordem sequencial a partir de 0002.

O empresário individual somente poderá adotar como firma⁸ o seu próprio nome, aditando, se quiser ou quando preexistir nome empresarial idêntico ou semelhante, designação mais precisa de sua pessoa ou de sua atividade, não lhe sendo permitido acrescentar a partícula ME ou Microempresa e EPP ou Empresa de Pequeno Porte.

O empreendedor que se enquadrar em uma dessas modalidades, previstas na já citada Lei Complementar n. 123/2006, deverá arquivar juntamente com o requerimento de inscrição a declaração de enquadramento como ME ou EPP, que deverá ser redigida em conformidade com a Instrução Normativa n. 103 do DNRC. Uma vez reconhecido o atendimento de todos os requisitos legais, a partícula indicadora de porte será agregada ao nome empresarial automaticamente. O mesmo procedimento deve ser adotado quanto da solicitação de inscrição no CNPJ.

Diferente do MEI, que por lei é dispensado de realizar escrituração contábil, o empresário individual que se enquadre no conceito de microempresa ou empresa de pequeno porte deverá possuir livro-caixa atualizado, no qual será escriturada sua movimentação financeira e bancária, bem como de manter em boa ordem e guarda os documentos que fundamentaram a apuração dos impostos e contribuições devidos, além do cumprimento das obrigações acessórias.

Relevante ainda destacar que o empresário individual, apesar de inscrito no CNPJ, não adquire personalidade jurídica, não havendo, por conseguinte, autonomia de patrimônio, acarretando-lhe ilimitada responsabilização tanto em ato da vida civil quanto empresarial.

⁷ De acordo com o artigo 4º, § 2º, da Instrução Normativa RFB n. 1.183, no âmbito do CNPJ, *estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, móvel ou imóvel, próprio ou de terceiro, onde a entidade exerce, em caráter temporário ou permanente, suas atividades, inclusive as unidades auxiliares constantes do Anexo VII a esta Instrução Normativa, bem como onde se encontram armazenadas mercadorias.*

⁸ Nos termos do artigo 2º da Instrução Normativa n. 116/2005 do DNRC, *firma é o nome utilizado pelo empresário individual, pela sociedade em que houver sócio de responsabilidade ilimitada e, de forma facultativa, pela sociedade limitada e pela empresa individual de responsabilidade limitada.*

2.2.3 Empresa Individual De Responsabilidade Limitada

Inovação no sistema jurídico pátrio, a empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI) representa um avanço no direito empresarial brasileiro e o reconhecimento da eficácia de um instituto que há muito já vem sendo adotado por outros países, como Alemanha, França, Espanha e Portugal, cujo disciplinamento legal, existente desde a década de 80, tratou de denominar como sociedade unipessoal.

A principal justificativa da introdução dessa nova modalidade empresária em nosso sistema foi embasada no fato de que, atualmente, muitos empresários individuais preferem constituir sociedades limitadas em que um dos sócios efetivamente possui o controle como forma de se proteger face à inflexibilidade dos encargos trabalhista, as altas taxas tributárias, a ausência de estrutura estatal, os privilégios da fazenda, os consumidores e o risco do mercado externo. A limitação da responsabilidade ao valor das cotas sociais representava um atrativo que agora passou a ser possível, também, ao empreendedor pessoa física.

No Brasil, em vigor desde 9 de janeiro de 2012, a Lei n. 12.441, que introduziu o artigo 980-A no Código Civil, permitiu ao empresário individual a constituição de pessoa jurídica segregando o patrimônio particular do patrimônio da empresa, criando não apenas mais uma modalidade empresária, mas também uma nova pessoa jurídica, que passa a compor o rol do artigo 44 do Código Civil.

Há também inovação quanto à possibilidade de transformação de sociedade em EIRELI, quando requerida por sócio remanescente, inclusive na hipótese de concentração de todas as cotas da sociedade sob sua titularidade. Antes da entrada em vigor da lei, após escoado o prazo de 180 dias sem que houvesse recomposição da pluralidade de sócios, a empresa deveria ser dissolvida, ou, a requerimento do sócio remanescente, a transformação do registro da sociedade para empresário individual. A alteração legislativa vem ao encontro das inovações na esfera do direito empresarial iniciada em 2005 com a entrada em vigor da Lei n. 11.101/2005⁹, de

⁹ A referência direta à lei de falência, introduzida no ordenamento jurídico brasileiro em 2005, se justifica pelo fato de trazer em seu bojo expressa menção ao princípio da preservação da empresa, que nos termos legais tem como objetivo *viabilizar a superação da situação de crise econômico-financeira do devedor, a fim de permitir a manutenção da fonte produtora, do emprego dos trabalhadores e dos interesses dos credores, promovendo, assim, a preservação da empresa, sua função social e o estímulo à atividade econômica.*

forma a garantir efetividade ao postulado contábil da continuidade da entidade e do princípio jurídico da preservação da empresa.

Pois bem. Assim como as demais pessoas jurídicas, a existência legal da EIRELI somente se perfectibiliza com a inscrição do ato constitutivo no Registro Público de Empresas Mercantis, a cargo da Junta Comercial do estado no qual será constituído o estabelecimento. Nesse mesmo ato, é possível requerer a inscrição da empresa no CNPJ. Caso o sistema da cidade ou estado não esteja integrado com a Receita Federal, a inscrição deverá ser efetuada após o registro na Junta Comercial.

A inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS - CAD/ICMS, a cargo da Secretaria da Receita do respectivo estado, somente é obrigatória se a atividade que se pretende explorar visa a realizar operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

No âmbito municipal, se a atividade da empresa se voltar à prestação de serviços, será necessário providenciar a inscrição na Secretaria de Finanças ou de Fazenda da Prefeitura em que irá se estabelecer. Tal inscrição pode ser feita, em vários municípios, simultaneamente com a solicitação da concessão do Alvará de Licença para Funcionamento. Em seguida, deve-se procurar cada órgão responsável pelo licenciamento, como Vigilância Sanitária, Secretaria do Meio Ambiente, Corpo de Bombeiros, dentre outros, para se obter informações sobre quais são as exigências de cada um deles para a concessão da licença de funcionamento necessária para cada tipo de atividade.

O empreendedor, quando do requerimento de inscrição ou transformação, poderá adotar nome empresarial, que poderá ser composto por firma ou denominação, do qual constará obrigatoriamente, como última expressão, a abreviatura EIRELI. Caso haja enquadramento do empreendedor em uma das modalidades previstas na Lei Complementar n. 123/2006, deverá ser arquivado juntamente com o requerimento de inscrição a declaração de enquadramento como ME ou EPP. Uma vez reconhecido o atendimento de todos os requisitos legais, a partícula indicadora de porte será agregada ao nome empresarial automaticamente.

Vale destacar que ao empreendedor que deseja constituir EIRELI não é permitido ser titular da integralidade das cotas de outra empresa de mesma espécie, nem ser pessoa jurídica. Em que pese a redação da nova lei contemplar apenas o termo pessoa, ao dispor que a empresa individual de responsabilidade limitada será

constituída por uma única pessoa titular da totalidade do capital social, sugerindo a intenção do legislador em englobar nesse conceito tanto pessoa física quanto jurídica, a interpretação que foi dada pelo Departamento Nacional de Registros do Comércio¹⁰ é a de que apenas pessoas físicas podem ser titulares de EIRELI, o que gerou críticas por parte da doutrina, encampada por renomados juristas, como Cateb (2013, p. 1) e Martens Filho (2012, p. 1).

Também alvo de crítica, e talvez a maior delas, seja a imposição legal de valor mínimo de capital social a constar no contrato para o deferimento de inscrição da EIRELI. A monta deve corresponder a 100 vezes o maior salário-mínimo vigente no país, o que, nos parâmetros atuais perfaz a quantia de R\$ 67.800,00, podendo ser declarada tanto em dinheiro quanto em bens, como terrenos e ações. Esse valor teria, na visão do legislador, o condão de garantir o credor pelas dívidas contraídas pela empresa.

Essa exigência, todavia, encontra total dissonância com o âmago do instituto. Claramente fruto de um estudo das legislações comparadas, a introdução da EIRELI no direito brasileiro deixou de seguir a aprendizagem dos países em que a prática demonstrou inócua a exigência de capital social mínimo para sua constituição. Na Alemanha, desde 2008 não é mais necessário aprovisionar a abertura de empresa individual de responsabilidade limitada e, em Portugal, desde 2011.

O motivo é lógico e se encontra no próprio conceito de capital social. Segundo a FIPECAFI (2003, p. 292) capital social pode ser conceituado como o investimento efetuado na empresa, pelos proprietários, que abrange não só as parcelas entregues pelos sócios como também os valores obtidos pela sociedade e que se incorporam ao capital social, por decisão dos sócios.

Esse investimento injetado pelos proprietários na empresa nada representa em relação à solvabilidade do empreendimento, mesmo porque nenhum dos índices de liquidez de uma empresa, os quais denotam a capacidade do pagamento de dívidas, considera, para a realização do cálculo, o capital social como um de seus componentes¹¹.

¹⁰ A interpretação do DNRC foi publicada antes mesmo da entrada em vigor da Lei que criou a EIRELI no Brasil.

¹¹ Liquidez Imediata = Disponibilidade/Passivo circulante; Liquidez Corrente = Ativo Circulante/Passivo Circulante; Liquidez Seca = (Ativo Circulante – Estoques)/Passivo Circulante;

Schmitt *et al* (2012, p. 2) apontam a incongruência em se tomar o capital social por sinônimo de lastro a credores:

Atualmente, do ponto de vista jurídico, um capital social elevado não conduz necessariamente à conclusão de que uma sociedade goza de boa situação financeira. Na verdade, o capital social não é igual ao patrimônio social. O capital é um valor lançado no contrato social, enquanto o patrimônio é o conjunto de bens, direitos e obrigações de uma sociedade. Atualmente, o capital social não representa uma verdadeira garantia para os credores e, em geral, para quem se relaciona com a sociedade. Na maioria das situações, o capital é afeto ao pagamento dos custos de arranque da empresa. Por esse motivo, cada vez mais, os credores confiam que a liquidez de uma sociedade assenta em outros aspectos, como o volume de negócios e o seu patrimônio, fazendo com que o balanço de uma sociedade seja a ferramenta indispensável para incutir confiança nos operadores e garantir a segurança do comércio jurídico. Ao tornar a constituição do capital social livre, também se reforça a transparência das contas das empresas.

A discussão foi levada, pelo Partido Popular Socialista, ao Supremo Tribunal Federal, por meio da propositura de Ação Direta de Inconstitucionalidade, autuada sob o n. 4637, questionando, além da exigência de aporte de capital social mínimo para o deferimento de inscrição do empreendedor como EIRELI, a vinculação desse valor ao salário mínimo, o que é expressamente vedado pela Constituição Federal¹². A questão ainda pende de julgamento.

Outro ponto que merece destaque, é o fato de ter o legislador possibilitado ao profissional que presta serviços de natureza científica, literária ou artística¹³ constituir empresa individual de responsabilidade limitada, ainda que não seja empresário, nos termos como postos no Código Civil.

O tema mereceu considerações, inclusive, da Receita Federal, que manifestou-se pela inexistência de óbice legal ao enquadramento de profissional que exerce atividade regulamentada por órgão de classe como EIRELI:

Liquidez Geral = (Ativo Circulante + Realizável a Longo Prazo)/(Passivo Circulante + Exigível a Longo Prazo).

¹² Dispõe o artigo 7º da Magna Carta: são direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social: IV - salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, capaz de atender a suas necessidades vitais básicas e às de sua família com moradia, alimentação, educação, saúde, lazer, vestuário, higiene, transporte e previdência social, com reajustes periódicos que lhe preservem o poder aquisitivo, sendo vedada sua vinculação para qualquer fim.

¹³ Ao advogado, profissional que presta serviço intelectual, foi expressamente excluída a possibilidade de constituição de EIRELI, pelo Departamento Nacional de Registros do Comércio. A despeito das reivindicações e propostos que vêm sendo encabeçados pela Ordem dos Advogados do Brasil, a justificativa encontrada pelo órgão foi extraída do próprio Estatuto da Advocacia, que, por figurar como lei especial, poderia apenas por outra, de igual natureza, ser revogada ou modificada, não se aplicando, portanto, aos advogados a Lei n. 12.441/2011.

Pelo exposto, conclui-se que nada impede que uma sociedade de natureza simples possa ser constituída como, ou se transforme em, no decorrer de sua existência, “empresa (leia-se sociedade) individual de responsabilidade limitada”, o que beneficiara, especialmente, aqueles empreendedores (não empresários) que exerçam profissão regulamentada, como, dentre outros, os contadores, os médicos, os dentistas, que poderão atuar individualmente e sair da informalidade, sem colocar em risco seus bens particulares.

A diferença reside, sobretudo, na forma de registro e tributação dessa “empresa de natureza não empresaria”, que deverá requerer inscrição junto ao Registro Civil das Pessoas Jurídicas e ao órgão de classe correspondente e, ainda que se enquadre como microempresa ou empresa de pequeno porte, não poderá recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional, excetuado o contador e técnico em contabilidade, pelos motivos já anteriormente expostos.

2.2.4 Sociedade Simples

Como o próprio nome sugere, a sociedade nada mais é do que um contrato firmado entre duas pessoas ou mais que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividade econômica e a partilhar, entre si, os resultados. Sociedade é, portanto, união de esforços entre pessoas em prol de um objetivo comum.

Pessoa jurídica de direito privado, a sociedade simples é caracterizada por não ser empresária, ou seja, por não ter como objeto o exercício de atividade própria de empresário, nos termos do artigo 966 do Código Civil, destinando-se, principalmente, aos profissionais que exercem atividades intelectuais, científicas, literárias ou artísticas em que o fator conhecimento prepondera sobre o capital investido.

A inscrição da sociedade simples, por não possuir caráter empresário, é feito no Registro Civil de Pessoa Jurídica, a cargo dos Cartórios de Registro, ainda que por opção dos sócios tenha-se adotado o modelo de constituição de um dos tipos de sociedade empresária. Nesse caso, aplicar-se-ão à sociedade simples as normas de regência da forma societária escolhida – o que, por si só, não a torna empresária.

No momento da inscrição, nos termos do artigo 997 do Código Civil, os sócios já deveram ter definido no contrato social o nome, nacionalidade, estado civil,

profissão e residência dos sócios, se pessoas físicas, e a firma ou a denominação, nacionalidade e sede dos sócios, se pessoas jurídicas; denominação, objeto, sede e prazo da sociedade; capital da sociedade, expresso em moeda corrente ou bem de qualquer espécie, sujeito à avaliação; a cota de cada sócio no capital social e o modo de integralização; as prestações a que se obriga o sócio, cuja contribuição consista em serviços; os administradores e suas incumbências; a participação de cada sócio nos lucros e nas perdas; se haverá ou não responsabilidade subsidiária dos sócios pelas obrigações sociais.

Essas disposições somente poderão ser alteradas pelo consentimento unânime dos sócios, as demais deliberações poderão ser decididas pela maioria absoluta, se o contrário não foi estipulado.

Após o requerimento de registro civil da sociedade, deverão os sócios requerer a inscrição da sociedade no CNPJ, a cargo da Receita Federal, realizado por meio do Programa Gerador de Documentos (PGD CNPJ), mediante solicitação eletrônica transmitida pelo do site do órgão fazendário federal, caso não haja requerimento de inscrição simultânea quando do registro no Cartório.

Como a sociedade simples não possui caráter empresário, sua inscrição perante a Secretaria da Receita Estadual não se faz necessária, já que a exploração de atividades que envolvam a circulação de bens e mercadorias, a fazer incidir o ICMS, é, por natureza, incompatível com a atividade explorada por esse tipo de sociedade.

Já no âmbito municipal, por constituir-se em sociedade típica de prestação de serviços intelectuais, como médicos, advogados e engenheiros, será necessário providenciar a inscrição na Secretaria de Finanças ou de Fazenda da Prefeitura na qual irá a sociedade se estabelecer. Tal inscrição pode ser feita, em vários municípios, simultaneamente com a solicitação da concessão do Alvará de Licença para Funcionamento.

Em seguida, deve-se procurar cada órgão responsável pelo licenciamento, como Vigilância Sanitária, Secretaria do Meio Ambiente, Corpo de Bombeiros, dentre outros, para se obter informações sobre quais são as exigências de cada um deles para a concessão do alvará de licença necessário para a atividade a ser desenvolvida.

Sendo a sociedade formada por profissionais liberais, também é necessário proceder ao registro junto ao órgão de classe respectivo. Utilizando-se como

exemplo a sociedade de advogados, que por força do Estatuto da Advocacia se constitui na forma de sociedade simples, seu registro, ao invés de ser realizado junto ao Cartório de Registro Civil de Sociedade Empresária, é feito diretamente na Seção da Ordem dos Advogados do estado em que a sociedade será estabelecida.

A sociedade simples poderá ter filial ou sucursal, a qual necessariamente deverá ser inscrita tanto no local em que será estabelecida, quanto no Registro Civil de Pessoa Jurídica da sede.

Insta mencionar que as sociedades simples puras ou simples limitadas, por não possuírem natureza de sociedade empresária, não se submetem ao regime da lei de falência e não têm a obrigatoriedade, assim como todos aqueles que se enquadram no conceito de microempresa ou empresa de pequeno porte, de manter um sistema de contabilidade com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico tal qual previsto no Código Civil (artigo 1.179 e seguintes).

A diferença reside, principalmente, no fato de que na sociedade simples pura permite-se a existência de sócio cuja contribuição consista em serviço, bem como a inexistência de obrigatoriedade de lavratura de atas de reuniões de sócios. Há, outrossim, a possibilidade de os sócios assumirem responsabilidade ilimitada, subsidiária ou solidária, pelas dívidas contraídas pela sociedade. De acordo com Gusmão (2004, p. 134),

nas sociedades simples, os sócios podem assumir responsabilidade limitada, ilimitada, subsidiária ou solidária, [...] dificilmente encontraremos uma sociedade simples em que os sócios assumam responsabilidade ilimitada, arriscando o seu patrimônio pessoal em caso de inadimplemento das obrigações sociais.

A delimitação da responsabilidade deverá ser definida no contrato social, sendo que, uma vez integralizada a totalidade de suas cotas, cada sócio responderá pelas obrigações da sociedade na proporção em que participe das perdas sociais. Não havendo expressa menção à responsabilidade dos sócios no contrato, a solidariedade pelas obrigações da empresa não se presume, aplicando-se o que dispõe o artigo 1.023 do Código Civil.

De outro modo, se a escolha foi por constituição de sociedade simples limitada, os sócios respondem até o limite do valor de suas cotas, desde que

totalmente integralizado o capital social. A cessão de cotas, diferentemente da simples pura, prescinde da anuência dos demais, quando for entre sócios. Outra importante diferença, criada inicialmente pelas Fazendas Municipais e consolidada pela jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, é a impossibilidade de enquadramento da sociedade simples limitada como sociedade uniprofissional, para os fins de tributação de ISSNQ por alíquota fixa, nos termos do § 3º, artigo 9º, do Decreto-lei n. 406/68, quando constata a prestação de serviço em caráter empresarial¹⁴.

Distinção também se faz quanto à firma e denominação da sociedade simples. Se pura, a firma será forma pelo nome dos sócios, de forma completa ou abreviada. Existindo sócios de responsabilidade ilimitada, a sociedade obrigatoriamente operará sob firma, na qual somente os nomes daqueles poderão figurar, bastando para formá-la aditar ao nome de um deles a expressão "e companhia" ou sua abreviatura.

Caso a opção seja por sociedade simples limitada, se não houver individualização de todos os sócios, a firma deverá conter o nome de pelo menos um deles, acrescido do aditivo "e Companhia" e da palavra "Limitada", por extenso ou abreviados. Ambas as expressões deverão ser acrescentadas também em caso de operação por denominação.

Em ambos os casos, porém, a lei confere tratamento igualitário ao nome empresarial, para fins de proteção.

Ainda, caso haja enquadramento da sociedade em microempresa ou empresa de pequeno porte, tais quais previstas na Lei Complementar n. 123/2006, deverá ser arquivado juntamente com o requerimento de inscrição a declaração de enquadramento como ME ou EPP. Uma vez reconhecido o atendimento de todos os requisitos legais, a partícula indicadora de porte será agregada ao nome empresarial automaticamente.

Importante considerar, por fim, que a sociedade simples, ainda que enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte, que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual,

¹⁴ Nos termos do Ministro Teori Albino Zavascki, "não é possível a concessão do benefício da alíquota fixa do ISS a sociedade de natureza empresarial, constituída como sociedade limitada, porque consoante jurisprudência do STJ o benefício em questão somente é devido às sociedades unipessoais, constituídas nos termos da lei civil e que não ostentem natureza empresarial, não alcançando as sociedades limitadas por cotas de responsabilidade, de caráter inegavelmente empresarial".

de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, está expressamente impedida de recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional, ressalvas aquelas formadas por contadores ou técnicos de contabilidade, pelos motivos alhures expostos.

2.2.5 Sociedade Em Nome Coletivo

Primeira dentre as sociedades que podem se constituir como empresárias tratadas pelo Código Civil, a sociedade em nome coletivo já era prevista no Código Comercial de 1850 e, ao longo dos anos, não sofreu significativas alterações.

Pessoa jurídica de direito privado voltada à exploração de atividade econômica organizada ou de natureza não empresária (simples), a sociedade em nome coletivo é aquela em que todos os sócios respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações contraídas pela sociedade.

O quadro de sócios somente pode ser formado por pessoas físicas, das quais não se exclui o empresário individual, podendo haver, entre eles, convenção que limite a responsabilidade pessoal de cada um pelas obrigações sociais, mas que não terão eficácia perante terceiros. Insta ressaltar o fato de que, ainda que a limitação seja feita em diferentes graus, jamais poderá haver um ou mais sócios com completa isenção de responsabilidade.

Essa modalidade de sociedade empresária é incomum no Brasil, apontando Fiúza (2004, p. 959) o principal motivo:

A principal desvantagem existente nesta espécie societária reside no fato de que a responsabilidade dos sócios é ilimitada, ou seja, os bens particulares dos sócios podem ser alcançados na execução de dívidas que, em princípio, deveriam ter como garantia, unicamente, o patrimônio da sociedade.

Vale destacar, como o faz Requião (2003, p. 416), que apesar de ilimitada e solidária, a responsabilidade dos sócios será subsidiária, ou seja, primeiramente se esgotam os bens pertencentes à pessoa jurídica para, então, adentrar-se ao patrimônio dos sócios.

A administração da sociedade caberá exclusivamente ao sócio designado pelo contrato, que lhe conferirá os respectivos poderes. Não havendo menção, no

contrato social, de quem desempenhará essa função, presume-se que todos os sócios têm igual direito de fazê-lo, ressaltando o fato de que, qualquer que seja a escolha, a designação de terceiro para cumprir essa função é expressamente vedada.

O requerimento de inscrição é feito na Junta Comercial, se de natureza empresária, ou perante o Cartório de Registro Civil de Pessoa Jurídica, se de natureza simples. Os demais procedimentos são idênticos aos descritos nos tópicos anteriores.

A sociedade em nome coletivo somente poderá operar através de firma, que contenha o nome dos sócios. Se não for possível incluir o nome de todos, deverá conter o nome de pelo menos um deles, acrescido do aditivo "e companhia", por extenso ou abreviado.

O enquadramento como microempresa ou empresa de pequeno porte deve ser requerido no momento de inscrição no órgão competente. Havendo deferimento, a partícula ME ou EPP será automaticamente acrescida ao nome empresarial da sociedade.

Outro ponto que merece destaque é a vedação de recolhimento de tributos por meio do sistema simplificado de tributação, caso a constituição da sociedade tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios, conforme vedação expressa contida no artigo 17 da Lei n. 123/2006.

2.2.6 Sociedade Em Comandita Simples

Prevista pelo Código Civil em seus artigos 1.045 a 1.051, a sociedade em comandita simples é aquela constituída por sócios, pessoas físicas, que possuem responsabilidade ilimitada e solidária pelas obrigações contraídas pela sociedade, denominados de comanditados, e por sócios que respondem apenas pela integralização de suas respectivas cotas, denominados de comanditários.

Utilizando-se das mesmas terminologias adotados por Coelho (2008, p. 476), o perfil de *empreendedor* está relacionado à primeira categoria de sócios, os

comanditados, e o perfil de *investidor* à segunda, isto é, aos comanditários, que podem assumir a forma tanto de pessoas físicas, quanto jurídicas.

A administração da sociedade caberá exclusivamente aos sócios comanditados, que também farão uso exclusivo da firma, o que não exclui a possibilidade de se constituir sócio comanditário procurador da sociedade, para negócio determinado e com poderes especiais.

Na hipótese de ausência de sócio comanditado para o exercício da função de gerência, os sócios comanditários deverão nomear um administrador provisório não integrante da sociedade, para realizar os atos de administração, durante o prazo máximo de cento e oitenta dias. Uma vez não reestabelecido o quadro societário com ambas as categorias de sócios, dissolver-se-á a sociedade de pleno direito.

O sócio comanditário que pratique atos de gestão e que faça uso da firma social sujeitar-se-á às responsabilidades dos sócios comanditários, isto é, solidária e ilimitada.

Assim como ocorre nas demais sociedades em que há sócio com responsabilidade ilimitada, a sociedade em comandita simples somente poderá operar mediante firma, a qual deverá conter o nome de pelo menos um dos sócios comanditados, com o aditivo "e companhia", por extenso ou abreviado.

As considerações feitas à sociedade em nome coletivo aqui se aplicam integralmente, no que compatíveis, inclusive quanto à possibilidade de se constituírem como sociedade simples.

2.2.7 Sociedade Limitada

A sociedade por cota de responsabilidade limitada, ou, simplesmente, sociedade limitada, como passou a ser denominada após a entrada em vigor do Código Civil de 2002, é largamente a modalidade societária mais utilizada pelos brasileiros ao longo dos anos.

Dados divulgados pelo DNRC demonstram que desde 1985, a sociedade limitada é a mais adotada com 4.300.257 empresas abertas até o ano de 2005, enquanto, no mesmo período, foram abertas 20.080 sociedades anônimas e 4.534 sociedades das demais modalidades.

No ano corrente, de acordo com dados do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, de 1º de janeiro a 1º de maio, os empreendedores brasileiros abriram 80.476 sociedades limitadas, número que somente é inferior ao MEI, com 318.956 registros.

Pessoa jurídica de direito privado, de caráter eminentemente empresarial, a sociedade limitada, conforme ensina Coelho (2008 p. 366) surge na Alemanha, no ano de 1892, com o escopo de limitar a responsabilidade pelas obrigações sociais dos pequenos e médios empreendedores, bem como dispensá-los das formalidades próprias das sociedades anônimas. No direito brasileiro, a sociedade limitada foi introduzida através do Decreto n. 3.708 de 1919, que foi substituído apenas em 2002, quando a matéria passou a ser regulada pelo Código Civil.

A principal característica dessa sociedade é, portanto, a limitação da responsabilidade dos sócios que, após a integralização total das cotas, não ultrapassa o valor do capital social, ressalvados os casos de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, nos termos do artigo 50 do Código Civil.

Na explicação de Campinho (2009, p. 142-43), do conceito de sociedade limitada pode-se extrair duas órbitas de relação jurídica:

entre sócio e sociedade e entre sócios e terceiros credores da pessoa jurídica. Perante a sociedade, cada sócio é individualmente responsável pela integralização da cota por ele subscrita; face aos credores sociais, todos os sócios respondem, solidariamente, pelo total do capital social subscrito e não integralizado. [...] Se o capital já houver sido integralizado, nenhum sócio poderá ser compelido a realizar qualquer prestação.

Havendo, porém, responsabilização de sócio, cujas cotas já tenham sido integralizadas, aquele que ainda não efetuou o aporte total responderá regressivamente, vez que, na relação entre sócios e sociedade, cada sócio é responsável pelo valor de suas cotas.

Para a constituição de uma sociedade limitada exige-se a participação de duas ou mais pessoas, que podem ser físicas ou jurídicas, e que tenham como finalidade a exploração de atividade própria de empresário.

Ao contrário das demais sociedades regidas pelo Código Civil, a contribuição dos sócios na formação do capital social não poderá consistir em

prestação de serviços, mas somente em moeda ou bens avaliáveis em dinheiro¹⁵. No caso de integralização por meio de bem imóvel, ou direitos a ele relativo, o contrato social deverá conter sua descrição, identificação, área, dados relativos à sua titulação, bem como o número de sua matrícula no Registro Imobiliário. Sendo o sócio casado, a anuência do cônjuge é obrigatório, com a exceção dos casados sob o regime de separação absoluta de bens.

A inscrição da sociedade limitada no Registro Público de Empresas Mercantis deverá ser requerida antes do início de sua atividade perante a Junta Comercial do estado no qual será constituído o estabelecimento, o que lhe conferirá, após o deferimento, um Número de Inscrição no Registro de Empresa – NIRE.

A inscrição no CNPJ pode ser realizada concomitantemente ao pedido de inscrição na Junta, que possua sistema integrado ao da Receita Federal. Se a integração não estiver disponível no local de registro, a solicitação deverá ser efetuada após o registro da sociedade, mediante o envio, por meio do Programa Gerador de Documentos (PGD CNPJ), de formulário eletrônico disponível no site do órgão fazendário federal.

Caso a atividade que pretende explorar visa a realizar operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, será também necessário realizar inscrição no Cadastro de Contribuintes do ICMS (CAD/ICMS), a cargo da Secretaria da Receita do respectivo estado ou Distrito Federal.

Por outro lado, se a atividade a ser explorada tiver por finalidade a prestação de serviços, a inscrição também deverá ser requerida perante a Secretaria de Finanças da Prefeitura Municipal, que geralmente se dá ao mesmo tempo que a solicitação para a concessão do Alvará de Licença para Funcionamento.

Ainda no âmbito municipal devem ser requeridas autorizações dos órgãos responsáveis pela saúde, segurança pública, meio ambiente e outros, a depender da atividade a ser desenvolvida, para a concessão do devido licenciamento.

A escolha da atividade principal da empresa deve corresponder àquela que proporcionar maior valor de receita esperada (quando da inscrição) ou realizada (quando da alteração).

¹⁵ As sociedades por ações (sociedades anônimas e comandita por ações), de igual forma, não poderão receber contribuições mediante prestação de serviço dos sócios, por expressa determinação legal. Conforme dispõe o artigo 7º, da Lei n. 6.404/76, *o capital social poderá ser formado com contribuições em dinheiro ou em qualquer espécie de bens suscetíveis de avaliação em dinheiro.*

O nome empresarial a ser adotado pela sociedade limitada poderá compreender tanto firma quanto denominação. No primeiro caso, o nome da empresa deverá conter o nome dos sócios. Se não for possível individualizá-los, deverá conter o nome de pelo menos um deles, acrescido do aditivo "e Companhia" e da palavra "Limitada", por extenso ou abreviados. No segundo caso, deverão os sócios adotarem palavras que representem uso comum ou vulgar na língua nacional ou estrangeira ou expressões de fantasia, com a indicação do objeto da sociedade, as quais deverão ser seguidas da palavra "Limitada", por extenso ou abreviada.

A sociedade limitada poderá se enquadrar como Microempresa ou Empresa de Pequeno Porte, desde que atenda aos requisitos da Lei Complementar 123/2006. O pedido de enquadramento deverá ser feito no momento de inscrição da sociedade perante a Junta Comercial, mediante declaração própria para esse fim.

Uma vez reconhecido o atendimento de todos os requisitos legais, o nome empresarial da sociedade será acrescido automaticamente da partícula indicadora de porte.

É preciso destacar que, além da vantagem no recolhimento unificado de tributos ofertada pelo Estatuto da Micro e Pequena Empresa aos pequenos empreendedores, há ainda a dispensa de várias das exigências legais feitas às sociedades empresárias e/ou empresários que não se enquadram nessa categoria, como:

- apresentação de certidão de inexistência de condenação criminal, prova de quitação, regularidade ou inexistência de débito referente a tributo ou contribuição, para o arquivamento, nos órgãos de registro, dos atos constitutivos e/ou alterações contratuais;
- a ausência de obrigatoriedade de seguir-se um sistema de contabilidade, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico;
- publicação de qualquer ato societário, como redução de capital, quando considerado excessivo em relação ao objeto da sociedade, bem como a dissolução ou extinção da sociedade;
- assistência para o ingresso de demandas judiciais perante os Juizados Especiais;

- participação em certames destinados exclusivamente à participação de microempresas e empresas de pequeno porte nas contratações para aquisição de bens e serviços, cujo valor seja de até R\$ 80.000,00;
- dispensa de obrigações trabalhistas, como afixação de Quadro de Trabalho em suas dependências; anotação das férias dos empregados nos respectivos livros ou fichas de registro; de empregar e matricular aprendizes nos cursos dos Serviços Nacionais de Aprendizagem; da posse do livro Inspeção do Trabalho; comunicação ao Ministério do Trabalho e Emprego da concessão de férias coletivas;
- realização de reuniões e assembleias em qualquer das situações previstas na legislação civil, como tomar as contas dos administradores e deliberar sobre o balanço patrimonial e o de resultado econômico, as quais serão substituídas por deliberação representativa do primeiro número inteiro superior à metade do capital social;
- solicitar a baixa nos registros dos órgãos públicos federais, estaduais e municipais, independentemente do pagamento de débitos tributários, taxas ou multas devidas, quando a sociedade esteja sem movimento há mais de 12 (doze) meses.

Essas vantagens estendem-se a todas as sociedades, empresárias ou não, bem como aos empresários individuais, que se enquadrem como microempresários ou empresas de pequeno porte.

As vantagens tributárias serão estudadas e analisadas detalhadamente nos tópicos seguintes.

2.2.8 Sociedade De Propósito Específico

A Sociedade de Propósito Específico passou a ser uma possibilidade para as microempresas e empresas de pequeno porte no Brasil apenas a partir do ano de 2008, com a entrada em vigor da Lei Complementar n. 128, que alterou o artigo 56 da Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas.

Idealizada inicialmente como forma de Parceria Público-Privada, a Sociedade de Propósito Específico, comumente designada apenas pela sigla SPE,

surge no ordenamento jurídico de forma expressa pela primeira vez em 1967, conforme esolho de Guimarães (2002, p. 125):

a primeira referência de uma norma cogente prevendo a criação de uma estrutura símile à SPE no Brasil se encontra consubstanciada na Portaria 107, emitida pelo Instituto Brasileiro de Desenvolvimento Florestal – IBDF, a qual institui o chamado consórcio societário, determinando que a conjugação empresarial visando a venda, no exterior, das mercadorias ali elencadas se fizesse mediante a criação de um ente, dotado de 'personalidade jurídica, revestindo a forma de sociedade comercial, organizada por instrumento público ou particular e com seus atos constitutivos arquivados na repartição ou órgão competente' (art. 11).

A criação da SPE não se propôs a introduzir no direito brasileiro uma nova espécie societária, mas sim à criação de um modelo de organização empresarial, dotada de personalidade jurídica, que proporcione às empresas envolvidas em prol de um objetivo específico a segurança necessária à pratica dos atos inerentes ao alcance desse fim. Sua constituição, por essa razão, reveste-se sob a forma de uma modalidade já existente que, conforme as leis de regência, pode ser de sociedade limitada ou por ações.

Pessoa jurídica de direito privado, a SPE é uma sociedade empresária com escrituração contábil própria e demais características comuns às empresas limitadas ou sociedades anônimas, podendo adquirir bens móveis, imóveis e participações. Seu patrimônio é assim separado das demais empresas sócias, que se responsabilizam cada qual ao limite do valor de sua cota ou ao preço de emissão das ações subscritas ou adquiridas.

No que concerne as microempresas e empresas de pequeno porte, o objetivo de constituir uma sociedade de proposito específico justifica-se pela possibilidade de aumento da competitividade de suas sócias, que por meio da união de esforços para o incremento de suas compras e vendas, tanto com foco no mercado interno quanto no mercado internacional.

Sua constituição somente poderá se dar sob a forma de sociedade limitada e as sócias, obrigatoriamente, deverão ser optantes do Simples Nacional e o regime de tributação será com base no lucro real, com apuração da Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS de modo não-cumulativo, devendo-se manter a escrituração dos livros diário e razão. A lei destaca, ainda, a inexistência de direito à crédito relativo a impostos ou contribuições abrangidas pelo Simples Nacional, quanto à aquisição de bens destinados à exportação pela sociedade de propósito específico.

Os atos de constituição da SPE devem ser arquivados perante a Junta Comercial, juntamente com o requerimento de inscrição no CNPJ, sendo vedada a participação de microempresa ou a empresa de pequeno porte em mais de uma sociedade de propósito específico simultaneamente, sob pena de responsabilização solidária pelas obrigações contraídas. A abertura de filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior também não é permitida.

A SPE terá por finalidade, conforme preconiza a Lei n. 123/2006, em seu artigo 56, a realização de operações de compras para revenda às microempresas ou empresas de pequeno porte que sejam suas sócias; bem como de venda de bens adquiridos das microempresas e empresas de pequeno porte, que sejam suas sócias, para pessoas jurídicas que não sejam suas sócias, podendo, ainda, destinar-se à exportação exclusiva de bens a ela destinados pelas microempresas e empresas de pequeno porte que dela façam parte.

Para fins de opção e permanência no Simples Nacional, a sociedade de propósito específico poderá auferir, em cada ano-calendário, receitas no mercado interno até o limite de R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais) e, adicionalmente, receitas decorrentes da exportação de mercadorias, desde que estas também não excedam a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

2.3 CARGA TRIBUTÁRIA

Partido do princípio de que o foco do presente estudo concentra-se nas microempresas e empresas de pequeno porte, nesse capítulo serão abordados os tributos, cujo recolhimento poderá ser realizado mediante documento único de arrecadação, possibilitando a comparação, em capítulo posterior, entre os diferentes regimes de tributação.

2.3.1 Tributação Federal

2.3.1.1 Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza

Tributo cuja obrigação tem por fato jurídico tributário uma situação independente de qualquer atividade estatal específica, o imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza onera o contribuinte que auferir riqueza, consubstanciada em renda, entendida como o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos, e/ou em proventos de qualquer natureza, que representem um acréscimo patrimonial. O imposto sobre a renda é tributo de competência da União Federal, tendo como campo de incidência todo o território nacional.

O Código Tributário Nacional dispõe, em sua artigo 43, que o imposto sobre a renda é devido no momento em que o contribuinte adquirir a disponibilidade econômica ou jurídica da renda. Essa distinção consiste, no escólio de Harada (2007, p. 407) no acréscimo patrimonial decorrente de uma situação de fato ou no direito de usar por qualquer forma essa riqueza nova.

Em termos contábeis, o imposto será devido tanto quando a escrituração se der pelo regime de competência, em que as receitas e despesas serão consideradas em função de seu fato gerador (disponibilidade econômica), quanto quando se der pelo regime de caixa, em que as receitas e despesas serão consideradas quando efetivamente recebidas e quitadas (disponibilidade jurídica).

O período necessário para sua apuração é diferenciado para pessoas físicas e jurídicas, ou a estas equiparadas. Para as primeiras, a avaliação de acréscimo patrimonial é feita anualmente, calculada mediante a razão entre a utilização dos valores da tabela progressiva anual e o número de meses do período abrangido pela tributação no ano-calendário (Lei n. 9.250/95, art. 15). Já para as segundas, a apuração é feita com base no regime de tributação adotado, sendo anual para as optantes do regime de apuração pelo lucro presumido, trimestral para as optantes do regime de apuração pelo lucro real e mensal para as optantes pelo regime simplificado de tributação (SIMPLES), os quais serão em capítulo subsequente tratados com mais vagar.

De acordo com o Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 3.000/99) a base de cálculo do imposto é o montante real, arbitrado ou presumido, do lucro sobre o qual incidirá a alíquota de 15%, acrescida do adicional de 10% sobre o que exceder, no exercício, a R\$ 240.000,00 (R\$ 20.000,00 por mês ou R\$ 60.000,00 por trimestre).

Assim como os demais tributos, a regulamentação e exigência do imposto sobre a renda devem ser sempre pautados pelos princípios elencados em nossa Constituição Federal, cuja finalidade se concentra na estipulação de limites ao poder de tributar do Estado.

Dos princípios gerais de direito tributário elencados pela Constituição Federal, aponta-se como o de maior relevância o princípio da legalidade, que impõe que a instituição ou a majoração do imposto sobre a renda somente será válida se ocorrer por meio de lei. O que significa dizer que qualquer ato isolado do poder executivo, seja por meio de medida provisória ou decreto, não terá validade e, portanto, não terá o condão de criar a obrigação de pagar ao contribuinte.

Também é garantia constitucional do contribuinte a vedação à cobrança de tributo no mesmo exercício financeiro em que haja sido publicada a lei que o instituiu ou aumentou. Assim, havendo publicação de lei prevendo a majoração da alíquota do imposto sobre a renda no ano de 2013, o pagamento da diferença somente poderá ser exigido no próximo exercício financeiro, ou seja, no ano de 2014.

Além dos princípios gerais, estão insculpidos no texto constitucional postulados específicos para cada tributo, cuja observância de caráter cogente norteia a legislação infraconstitucional. No caso do imposto em apreço, dita o artigo 153, §2º, inciso I, da Constituição Federal, que o imposto sobre a renda será informado pelos critérios da *generalidade*, da *universalidade* e da *progressividade*.

Por generalidade, compreende-se que todas as pessoas físicas ou jurídicas e suas equiparadas¹⁶, que auferirem renda ou proventos de qualquer natureza, deverão recolher o imposto. Pautado nisso, é que as isenções destinadas a específica faixa de contribuintes devem ser tidas como inconstitucionais. Torres (2007, p. 50) aponta que certas isenções, contudo, se justificam, na medida em que ditadas “pela necessidade de desenvolvimento econômico e de equilíbrio entre as regiões do País”, como é o caso das pessoas jurídicas que mantenham empreendimentos econômicos na área de atuação da SUDAM - Amazônia Legal¹⁷.

¹⁶ De acordo com o artigo 146 do Regulamento do Imposto de Renda, são equiparadas a pessoa jurídica, para efeitos de tributação do imposto sobre a renda, as entidades submetidas aos regimes de liquidação extrajudicial e de falência, as sociedades civis de prestação de serviços profissionais, as empresas públicas e as sociedades de economia mista, as sociedades cooperativas de consumo, o fundo de investimento imobiliário e o empresário individual.

¹⁷ As pessoas jurídicas que mantenham empreendimentos econômicos na área de atuação da SUDAM - Amazônia Legal - enquadrado em setores da economia considerados prioritários para o desenvolvimento regional ou sediados na Zona Franca de Manaus, poderão pleitear redução do imposto de renda e quaisquer adicionais não restituíveis calculados com base no lucro da exploração

Por universalidade, entende-se que todas as rendas e proventos, independentemente da sua natureza, deverão ser tributadas. Esse princípio, como lembra Harada (2007, p. 408), vem ao encontro de outra garantia constitucional, qual seja, a vedação imposta aos entes tributantes de “instituir tratamento desigual entre os contribuintes que se encontrem em situação equivalente [...] independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos”. A universalidade justifica, outrossim, a incidência do imposto sobre a renda de contribuinte proveniente de fato jurídico ocorrido fora do território brasileiro.

Por fim, insculpido no texto constitucional brasileiro pela primeira vez, tem-se o imperativo da progressividade da alíquota do imposto sobre a renda. Por meio desse princípio, buscou o legislador equilibrar a equação entre os contribuintes na medida da renda ou provento auferidos, o que vai ao encontro do princípio do respeito à capacidade econômica do sujeito passivo da relação tributária. Assim, aquele que auferir maior renda deve contribuir com parcela maior do que aquele que não logrou o mesmo êxito.

2.3.1.2 Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido

De competência exclusiva da União Federal¹⁸, as contribuições sociais têm por escopo o financiamento da seguridade social, que consiste, nos termos do artigo 194 da Constituição Federal, no conjunto integrado de diversas ações do Poder Público destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

Com previsão constitucional no artigo 195, inciso I, alínea “c”, a CSLL foi instituída pela Lei n. 7.689/88 e tem como base de cálculo o lucro líquido apurado na forma de tributação do lucro adotada para o IRPJ. A alíquota é de 9% para as pessoas jurídicas em geral e de 15%, no caso das pessoas jurídicas consideradas instituições financeiras, de seguros privados e de capitalização. Não há previsão para recolhimento de adicional, como há para o imposto sobre a renda.

no percentual de 12,5%, a partir de 01/01/2009 até 31/12/2013, conforme previsão expressa contida no Decreto-Lei n. 756/69 e Resolução CONDEL/SUDAM n. 20 de 2010.

¹⁸ Assim como as demais contribuições destinadas à seguridade social, a COFINS, em que pese ser de competência exclusiva da União Federal, nos termos do artigo 198, §3º, II, da Constituição Federal, o montante arrecadado deverá ser repassado também aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios.

São contribuintes da CSLL as pessoas jurídicas e as pessoas físicas a elas equiparadas, domiciliadas no Brasil.

Ainda, dispõe a referida lei que à contribuição social sobre o lucro líquido aplicam-se, no que couber, as disposições da legislação do imposto sobre a renda referente à administração, ao lançamento, à consulta, à cobrança, às penalidades, às garantias e ao processo administrativo.

Assim como os demais tributos, a CSLL está sujeita, para ser válida, à obrigatória observância dos princípios da legalidade e da anterioridade nonagesimal. Dessa forma, a majoração do valor a ser recolhido somente será válida se instituída por meio de lei, que entrará em vigor após decorridos mais de 90 dias da data de sua publicação.

Insta destacar que desde 1996, os contribuintes que optarem pelo regime de apuração do IRPJ pelo lucro real, não poderão deduzir o valor da CSLL da base de cálculo do imposto, nem de sua própria (Lei n. 9.316/96, art. 1º). Esse tema foi objeto de recurso perante o Supremo Tribunal Federal, sob o argumento de a CSLL constitui despesa operacional e não acréscimo patrimonial, sendo, portanto, inconstitucional sua inclusão na base de cálculo do IRPJ. A decisão, que foi proferida em maio de 2013, manteve a impossibilidade de dedução. As razões foram resumidas na passagem do voto do Ministro Teori Zavascki,

Além dos argumentos postos pelo relator, que rebateu a tese da recorrente, acrescenta-se ainda que a CSLL, por ser uma contribuição apurada sobre o lucro líquido e em momento anterior à apuração do próprio Imposto de Renda, não constituiu uma despesa operacional, mas sim uma parte do lucro real, reservada para o custeio da Previdência Social, nesse sentido é a previsão do impugnado artigo 1º da Lei 9.316/96.

Por fim, importante é a colocação feita pelo professor de economia Áquilas Mendes, da Faculdade de Saúde Pública da Universidade de São Paulo. Para ele, apesar de a CSLL destinar-se, juntamente com as demais contribuições sociais, ao custeio da seguridade social, o fato de que, desde 1994, o Congresso vem prorrogando a emenda constitucional que permite a alocação de 20% das receitas obtidas com esses tributos para o caixa geral da União vem enfraquecendo o custeio da saúde pública do Brasil. A mencionada emenda, conhecida como Desvinculação das Receitas da União (DRU), foi novamente prorrogada em 2012 e terá vigência até 2015. O valor não aplicado na seguridade social é direcionado ao pagamento de

juros da dívida e faz com que o Brasil, mesmo sendo superavitário no orçamento para a seguridade, invista menos em saúde dos que os países europeus.

2.3.1.3 Imposto Sobre Produtos Industrializados

Previsto na Constituição Federal, em seu artigo 153, inciso IV, e regulamentado pela Lei n. 4.502/64, o imposto sobre produtos industrializados é de competência da União Federal e tem como hipótese de incidência a realização de operação com produto industrializado, que resulte em alteração da natureza, funcionamento, utilização, acabamento ou apresentação do produto, que podem ser definidos do seguinte modo:

- Transformação: diz respeito à espécie nova de produto, mediante a transformação da matéria-prima;
- Beneficiamento: aperfeiçoamento de um produto;
- Montagem: reunião de vários produtos que formam apenas um;
- Acondicionamento ou reacondicionamento: colocação ou substituição de embalagem, com exceção da embalagem especial para transporte;
- Recondicionamento ou renovação: restituição de produto usado com fins de comercialização.

Vieira (1993, p. 60) explica que a exata compreensão do significado de cada um desses termos faz com que o contribuinte não recolha equivocadamente tributo, cujo fato jurídico tributário não corresponde à hipótese de incidência prevista na norma. Isso porque, afora a transformação, que tipicamente configura hipótese de incidência do IPI, o beneficiamento e a montagem de produtos podem ser consequência de uma prestação de serviço, hipótese de incidência do Imposto Sobre Serviços, de competência municipal.

A Lei n. 4.502/64 estabelece, ainda, que o IPI incidirá também sobre a importação de produto industrializado, independentemente de quais forem as finalidades a que se destine o produto ou o título jurídico a que se faça a importação.

O dever de pagar o tributo surge no momento da saída do produto industrializado do estabelecimento industrial ou a este equiparado ou quando a

industrialização se der no próprio local de consumo ou de utilização do produto, no momento em que ficar concluída a operação industrial. Quando incidente sobre a importação, no momento do desembaraço aduaneiro dos produtos de procedência estrangeira.

É importante mencionar que nas operações internas, a simples saída do produto do estabelecimento industrial não configura fato jurídico tributário. É preciso, para tanto, que a saída decorra de operação baseada em uma relação jurídica que implique na transmissão da propriedade e/ou posse do produto, evitando assim que o pagamento do IPI deva ser efetuado quando houver saída de mercadoria em virtude de furto ou enchente. Também não será necessário efetuar o recolhimento do tributo quando houver a remessa de matéria-prima ou produto intermediário para ser industrializado em estabelecimento do mesmo contribuinte ou de terceiros, sempre que o produto resultante tenha que retornar ao estabelecimento de origem.

O período de apuração é mensal, com prazo para recolhimento até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária, com exceção dos cigarros que contenham tabaco (Lei n. 8.850/94, art. 2º), cujo período de apuração é decendial, com prazo para recolhimento até o terceiro dia útil do decêndio subsequente ao de ocorrência dos fatos geradores da obrigação tributária.

São os principais contribuintes do IPI o importador, o industrial, as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados ou industrializados, bem como os que efetuarem vendas por atacado de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, equipamentos e outros bens de produção.

A legislação considera como contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial ou comerciante, em relação a cada fato jurídico tributário que decorra de ato que praticar. Isso porque os estabelecimentos comerciais e industriais, para fins fiscais, são considerados pessoas jurídicas autônomas, com CNPJ diferentes e estatutos sociais próprios.

Vale destacar que o Supremo Tribunal Federal tem pacificado o entendimento de que não há incidência de IPI na importação de bens por pessoas, físicas ou jurídicas, que não sejam contribuintes habituais do imposto. Em acórdão recente, publicado em abril de 2013, o relator, Ministro Dias Toffoli, explicou as razões:

Pouco importa se o importador é pessoa física ou pessoa jurídica prestadora de serviços, o que importa é que ambos não sejam contribuintes habituais do imposto. A base econômica do IPI é única, devendo ser analisada à luz do art. 153, inciso IV e § 3o, inciso II, da Constituição Federal. A incidência do tributo ocorre sobre operações com produtos industrializados, ou seja, sobre negócios jurídicos que tenham por objeto bem submetido a processo de industrialização por um dos contratantes. Pelas razões expostas, os precedentes que denotam a não incidência do imposto nas importações de veículos por pessoa física guardam estrita pertinência com o feito em comento. Em ambos os casos, o imposto estaria incidindo sem uma correlação imediata com sua base econômica constitucionalmente definida, de modo que seu critério material estaria associado tão somente ao ingresso do produto no país.

Partindo desse entendimento, a sociedade simples que tenha por objeto a prestação de serviços e que, para o desenvolvimento de sua atividade, importe equipamento para uso próprio não está obrigada a efetuar o recolhimento do IPI.

A base de cálculo do IPI nas operações internas é composta pelo valor total da transação de que decorrer a saída do produto do estabelecimento ou, na falta deste valor, o preço corrente da mercadoria, e nas operações de importação o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo dos tributos aduaneiros, por ocasião do despacho de importação, acrescido do montante desses tributos e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou deste exigíveis. Em qualquer dos casos, os descontos incondicionais ou bonificações não integrarão a base de cálculo do imposto¹⁹.

A alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo está prevista na Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados – TIPI, aprovada através do Decreto n. 6.006/2006, tendo por base a Nomenclatura Comum do MERCOSUL (NCM). Isso significa o primeiro par de números ao lado dos produtos listados é classificado de acordo com o padrão internacional, o segundo par de acordo com o padrão do MERCOSUL e o terceiro o padrão nacional.

Em virtude de sua importância para a manutenção da política econômica governamental, o IPI pode ter sua alíquota alterada por meio de decreto. Essa disposição constitucional (CRFB, art. 153, § 1º), garante ao Poder Executivo a flexibilidade necessária para manter as políticas de governo, por meio do controle de entrada de produtos industrializados provenientes do exterior, por exemplo.

¹⁹ Ressalva é feita, no entanto, quando a tributação se sujeitar ao regime dos preços fixos instituído pela Lei n. 7798/89. Nesse caso, o valor da operação é previamente fixado pelo poder executivo, motivo pelo qual não se admite o abatimento de descontos incondicionais, conforme expressamente previsto no artigo 15 da referida lei.

Essa faculdade, no entanto, não é ilimitada. Por meio do Decreto-Lei n. 1.199/71 foi estabelecido que a alteração da alíquota do IPI deverá respeitar o que foi originalmente estabelecido em lei, sendo permitida sua majoração por meio do acréscimo de até 30 (trinta) unidades ao percentual de incidência já fixado ou a sua redução para zero.

Em respeito ao princípio da anterioridade, qualquer alteração na alíquota ou base de cálculo do IPI somente poderá entrar em vigor 90 dias após a publicação da lei, ou do decreto, no caso da alíquota, que promover a modificação (CFRB, art. 150, inc. III, alínea “c”).

Além disso, determina o texto constitucional que o IPI será seletivo, em função da essencialidade do produto; não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores e não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

Pelo postulado da seletividade elegeu-se como critério para a fixação da alíquota do IPI a essencialidade do produto. Nas palavras de Harada (2007, p. 415),

a tendência do IPI é restringir-se à tributação de produtos considerados suntuários ou de luxo, com o que o imposto passará, efetivamente, a ter caráter seletivo contribuindo para a consecução da justiça social, já que indiscutível sua natureza de imposto de consumo.

Assim, por exemplo, os perfumes (42%), armas de fogo (45%), bebidas destiladas (60%), jogos de vídeo (40%) possuem alíquotas majoradas, enquanto produtos alimentícios, de vestuário, medicamentos e farmacêuticos possuem, geralmente, alíquota zero.

Já pela não-cumulatividade entende-se que o montante recolhido a título de IPI na operação anterior deverá ser descontar do valor devido na operação seguinte. Na definição dada pelo Código Tributário Nacional,

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

Destarte, pode-se assentar duas premissas: a primeira de que o IPI pago na aquisição de “insumos” é igual a CRÉDITO, tendo-se por insumo qualquer bem que se utilize para a produção de outro bem (matéria-prima, produto intermediário ou

secundário e material e embalagem); a segunda de que o IPI calculado sobre produto faturizado importa em DÉBITO, que deverá ser suportado pelo sujeito passivo da relação jurídica tributária, apurado ao final do período de balanceamento que, para a maioria dos produtos, é auferido mensalmente. O saldo credor pode ser utilizado para a compra de insumos, através de sua transferência ao fornecedor, ou, ainda, quando o industrial passa a realizar operações apenas com produtos que tenham alíquota zero, requerer a devolução do crédito ao órgão fazendário federal.

Por fim, instituiu a Carta Magna que operações que envolvam remessa de produtos industrializados ao exterior serão imunes ao IPI. Isso se deve ao claro interesse do legislador em incentivar as exportações. Também estão imunes as operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do país, cujos únicos impostos que podem incidir são ICMS, II e IE.

2.3.1.4 Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social e Contribuição para o PIS/PASEP

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS) e a Contribuição para o Programa de Integração Social (PIS) juntamente com o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP), assim como a CSLL, são espécies de tributo destinadas ao financiamento das áreas de saúde, previdência e assistência social, com amparo constitucional nos artigos 195, inciso I, alínea “b”, e 239, respectivamente.

A COFINS foi instituída pela Lei Complementar n. 70, em 1991, e inicialmente se destinava exclusivamente ao financiamento da seguridade social, tendo como contribuinte a pessoa jurídica ou a pessoa física a ela equiparada, nos termos da legislação do imposto sobre a renda.

Já a Contribuição para o PIS e o PASEP foi criada em 1970, com o advento das Leis Complementares n. 7 e 8. O PIS destinava-se, nos termos da lei, à promoção da integração do empregado na vida e no desenvolvimento das empresas e era constituído por duas parcelas: a primeira, consistente na dedução de 2% da parcela devida pela pessoa jurídica a título de imposto sobre a renda, e a segunda, em recursos próprios da pessoa jurídica, calculados com base no faturamento, com

incidência da alíquota de 0,15%. O PASEP, por sua vez, destinava-se ao abastecimento do fundo do patrimônio dos servidores públicos, incidente sobre as receitas da União, os Estados, os Municípios, o Distrito Federal, bem como suas autarquias, empresas públicas, sociedades de economia mista e fundações.

Com a promulgação da constituição, tanto o PIS quanto o PASEP passaram a financiar o programa do seguro-desemprego e o abono salarial (CRFB, art. 239, § 3º), passando a adotar a mesma regra matriz de incidência da COFINS. Ambas as contribuições são geridas pelo Ministério da Fazenda.

Assim, a COFINS e a contribuição para o PIS/PASEP têm como hipótese de incidência a operação de venda de mercadoria ou prestação de serviços de qualquer natureza e como base de cálculo o faturamento mensal, assim considerado o total da receita das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza, independentemente de sua denominação ou classificação contábil.

Para fins de composição da base de cálculo, não integra a receita o valor do imposto sobre produtos industrializados, quando destacado em separado no documento fiscal, das vendas canceladas ou devolvidas, bem como dos descontos a qualquer título concedidos incondicionalmente.

A alíquota da COFINS e do PIS/PASEP varia de acordo com o regime de incidência, que poderá ser cumulativa ou não-cumulativa²⁰. No primeiro caso, a alíquota incidente será de 3% e 0,65%, respectivamente. No segundo, de 7,6% e 1,65%, permitindo-se ao contribuinte o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica.

Nesse último caso, os descontos aplicados sobre o montante apurado serão calculados mediante a aplicação da alíquota de 9,25% (7,6% referente à COFINS e 1,65% referente ao PIS/PASEP) sobre os valores das aquisições de bens para revenda efetuadas no mês; das aquisições, efetuadas no mês, de bens e serviços utilizados como insumos na fabricação de produtos destinados à venda ou na prestação de serviços, inclusive combustíveis e lubrificantes; dos bens recebidos em devolução, no mês, cuja receita de venda tenha integrado o faturamento do mês ou de mês anterior, e tenha sido tributada no regime de incidência não-cumulativa; das

²⁰ Há, ainda, regimes chamados de especiais, para a apuração da COFINS, que se aplicam a determinados tipos de receita, como a venda de produtos farmacêuticos, combustíveis e bebidas. Nesse caso, a pessoa jurídica deverá, para as demais receitas, apurar o valor da contribuição pelo regime de incidência cumulativa ou não-cumulativa.

despesas e custos incorridos no mês, relativos à energia elétrica consumida nos estabelecimentos da pessoa jurídica, aluguéis de prédios, máquinas e equipamentos, utilizados nas atividades da empresa, a contraprestação de operações de arrendamento mercantil pagas a pessoa jurídica, exceto quando esta for optante pelo Simples, e à armazenagem de mercadoria e frete na operação de venda, quando o ônus for suportado pelo vendedor; dentre outros (Lei n. 10.637/2002, art. 3º e Lei n. 10.833/2003, art. 3º).

O direito a crédito que decorre da apuração pelo regime de incidência não-cumulativa aplica-se, exclusivamente, em relação a bens e serviços adquiridos ou a custos e despesas incorridas, pagas ou creditadas, a pessoa jurídica domiciliada no País.

A apuração do valor devido referente à COFINS e ao PIS/PASEP é obrigatoriamente efetuada pelo regime de incidência cumulativa, pelas pessoas jurídicas de direito privado, e as que lhe são equiparadas pela legislação do imposto sobre a renda, que apurem o IRPJ com base no lucro presumido ou arbitrado, bem como as optantes pelo SIMPLES .

Por outro lado, aquelas que apurem o IRPJ com base no lucro real estarão sujeitas ao regime de incidência não-cumulativa, com exceção das pessoas jurídicas que tenham por objeto a securitização de créditos imobiliários e financeiros, as operadoras de planos de assistência à saúde, as empresas particulares que exploram serviços de vigilância e de transporte de valores e as sociedades cooperativas (exceto as sociedades cooperativas de produção agropecuária e as sociedades cooperativas de consumo), bem como de determinadas receitas, decorrentes de uma das hipóteses previstas no artigo 10, incisos VII a XXV, da Lei n. 10.833 de 2003.

Importa mencionar que a exigência e/ou aumento da COFINS e PIS/PASEP, nos termos da Constituição Federal, deverão ser feitos com estrita observância aos princípios da legalidade e da anterioridade nonagesimal, de modo que, a majoração do valor a ser recolhido somente será válida se instituída por meio de lei, que somente terá eficácia após decorridos mais de 90 dias da data de sua publicação.

A partir de 2004, com a publicação da Lei n. 10.865, a COFINS e o PIS/PASEP passaram também a incidir sobre a importação de mercadorias ou serviços, prestados por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no exterior, cuja execução ou resultado pretendido se realize no Brasil.

Sua base de cálculo consiste, no caso de importação de mercadoria, valor aduaneiro, assim considerado o valor que servir ou que serviria de base para o cálculo do Imposto de Importação, e, no caso de serviços prestados no exterior, o valor pago, creditado, entregue, empregado ou remetido para o exterior, antes da retenção do imposto sobre a renda, acrescido do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência do ente municipal.

Até março de 2013, para a apuração da base de cálculo da COFINS-Importação e do PIS/PASEP-Importação, eram incluídos os valores do ICMS e da própria contribuição, nas operações de importação de mercadorias. Entretanto, o Plenário do Supremo Tribunal Federal concluiu, no julgamento do Recurso Extraordinário n. 559.937, pela inconstitucionalidade da inclusão desses valores na base de cálculo, sob o fundamento de extrapolação dos limites constitucionalmente delimitados para a instituição da referida espécie tributária. Nas palavras do Ministro Dias Toffoli:

Ao analisar o comando constitucional, não vejo como interpretar as bases econômicas ali mencionadas como meros pontos de partida para a tributação, porquanto a Constituição, ao outorgar competências tributárias, o faz delineando os seus limites. Ao dispor que as contribuições sociais e interventivas poderão ter alíquotas “ad valorem, tendo por base o faturamento, a receita bruta ou o valor da operação e, no caso de importação, o valor aduaneiro”, o art. 149, § 2o, III, “a”, CF utilizou termos técnicos inequívocos, circunscrevendo a tais bases a respectiva competência tributária. Portanto, a meu ver, não se sustenta o argumento de que tal dispositivo estaria estabelecendo o valor aduaneiro tão somente como uma base mínima para a tributação. Na verdade, essa norma delimita, por inteiro, a base de cálculo das contribuições sociais a ser adotada nos casos de importação. Trata-se, assim, de comando dirigido ao legislador ordinário que revela a grandeza econômica que pode ser onerada - o valor aduaneiro - quando se verifica o fato jurídico “realizar operações de importação de bens”.

As alíquotas das contribuições foram fixadas em 7,6%, para a COFINS, e 1,65%, para o PIS/PASEP e serão devidas na data do registro da declaração de importação de bens ou na data do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa de valores, no caso de importação de serviços (Lei n. 10.865/2004, art. 3º).

2.3.2 Tributação Estadual

2.3.2.1 Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços

Previsto na Constituição Federal, em seu artigo 155, inciso II, o ICMS é sem dúvidas o imposto que mais contribui para a arrecadação dos estados e do Distrito Federal, chegando a representar, no ano de 2012, 82% dos tributos arrecadados pelo Paraná e 64% por São Paulo, segundo demonstram as análises realizadas pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário.

A Lei Complementar n. 87/96 estabelece normas gerais em matéria de ICMS, sendo de competência de cada estado, em observância aos ditames constitucionais, instituir leis específicas, comumente compiladas por decreto em regulamentos.

O campo de incidência do imposto é vasto, compreendendo operações relativas à circulação de mercadorias, prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

Harada (p. 431, 2007) recorda que após o advento da vigente Constituição, o antigo Imposto sobre Circulação de Mercadoria “incorporou os serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, antes de competência impositiva federal”.

Nesse esteio, pode-se afirmar que a hipótese de incidência tributária do ICMS decorre de três circunstâncias: a) circulação de mercadorias, entre as quais combustível, minerais, energia elétrica e lubrificantes; b) prestação de serviços de transporte; c) prestação de serviços de comunicação.

A primeira delas exige, para que seja legítima a exação, que a operação que envolva a circulação de mercadoria seja adstrita a negócio jurídico de direito empresarial, isto é, seja fruto de uma relação típica de direito privado, que tenha por escopo a obtenção de lucro e se caracteriza pelos requisitos de habitualidade ou de volume que identifique intuito comercial. Nas palavras de Carrazza (2005, p. 48), “o fato impositivo do ICMS só se completa com a transferência da titularidade da mercadoria”, o que afasta o mero deslocamento físico de mercadorias, como, por exemplo, o envio de produtos entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, ainda

que em estados diferentes, do campo de incidência do referido imposto²¹. Também se enquadra na incidência do ICMS o fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na esfera de competência tributária dos municípios.

A segunda hipótese que faz nascer a obrigação de pagar ICMS é a prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal realizada de forma onerosa, com o intuito de lucro, ainda que não vinculado à circulação de mercadorias, dos quais se excluem, portanto, o autotransporte, o transporte realizado pelo motorista da empresa que carregue mercadorias para estocá-las no depósito e o transporte gratuito.

Por fim, como terceira hipótese de incidência tributária do ICMS, elencou o legislador a prestação de serviço de comunicação, realizada de modo oneroso, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza. Para que seja devido o imposto, contudo, é necessário a presença de um prestador e de um tomador, embutidos em uma relação em que haja de um lado emissor e de outro receptor, que possam ser identificados, como ocorre, por exemplo, no serviço de telefonia.

O ICMS é imposto incidente sobre o consumo, enquadrado como espécie de tributo indireto, em virtude do encargo financeiro ser suportado integralmente pelo consumidor final. Sua incidência é plurifásica, ou seja, não-cumulativa, permitindo ao contribuinte ou responsável pelo pagamento do imposto a compensação do que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores, pelo mesmo ou outro estado.

Será contribuinte do ICMS qualquer pessoa física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, qualquer das hipóteses acima mencionadas, bem como qualquer pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade, importe mercadorias do exterior, ainda que destinadas ao consumo próprio ou ao ativo imobilizado do estabelecimento. Poderá a legislação, ainda, em relação a determinadas mercadorias, bens ou serviços, atribuir responsabilidade pelo recolhimento de ICMS a outro contribuinte ou terceiro que assumirá a condição de substituto tributário.

²¹ Esse tema está consolidado pela jurisprudência, por meio da Súmula 166 do Superior Tribunal de Justiça, que dispõe que *não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.*

Neste caso, o responsável será obrigado a recolher o ICMS antes que a hipótese de incidência tributária se realize, garantida a preferencial e imediata devolução da quantia arrecadada, caso não se realize o fato gerador presumido. É ainda possível que a lei exija o recolhimento do imposto de modo diferido ou concomitante à ocorrência do fato jurídico tributário.

Os produtos e serviços sujeitos à substituição tributária serão estabelecidos por meio de convênio celebrado entre os estados no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ)²².

Para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, o ente tributante deverá observar o local de ocorrência do fato jurídico tributário, tal como elencados no artigo 11, da Lei Complementar n. 87/96. No caso de circulação de mercadoria – uma das hipóteses mais corriqueiras de incidência do imposto – o ICMS deve ser recolhido no momento da saída do bem do estabelecimento do contribuinte, em favor do estado no qual está localizado (LC 87/96, art. 11, inc. I, alínea “a”, c/c art. 12, inc. I). Quando ao contribuinte for outorgada a responsabilidade por substituição tributária, além do recolhimento ao estado de origem, dependendo do produto e do estado de destino, deverá também haver recolhimento do ICMS-ST em favor do ente onde está estabelecido o destinatário das mercadorias.

Quando se tratar de ICMS incidente sobre a importação de mercadorias, o estado legitimado a exigir o pagamento do imposto será aquele onde estiver situado o importador, ainda que a mercadoria tendo ingressado no país por outro ente federado.

A base de cálculo do ICMS é, como regra geral, o valor da operação e o preço do serviço, acrescido do montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados. Sendo o ICMS devido a título de substituição tributária, a base de cálculo será, em relação às operações ou prestações diferidas ou concomitantes, o valor da operação ou prestação praticado pelo contribuinte substituído, e em relação às operações ou prestações ainda não ocorridas, o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído

²² Órgão criado em 1975, com o advento da Lei Complementar n. 24, o CONFAZ tem por objetivo a concessão ou revogação de isenções, incentivos e créditos referentes ao ICMS, desempenhando um papel fundamental no combate à guerra fiscal. O Conselho é composto pelos Secretários da Fazenda de cada Estado e do Distrito Federal e o Ministro da Fazenda, como representante do Governo Federal.

intermediário, acrescida do montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço e da margem de valor agregado, estabelecida para cada mercadoria ou serviço (LC 87/96, art. 8º).

As alíquotas interestaduais e de exportação do ICMS serão estabelecidas pelo Senado Federal, por meio de Resolução, que poderá, outrossim, estabelecer alíquotas mínimas nas operações internas e fixar alíquotas máximas, nas mesmas operações, para resolver conflito específico que envolva interesse de estados.

Na grande maioria dos casos, a alíquota do ICMS para operações e prestações realizadas no âmbito interno de cada estado corresponde ao percentual de 17%, a exceção, por exemplo, dos estados do Paraná e Rio de Janeiro, que utilizam alíquota de 18%. Para operações e prestações interestaduais, as alíquotas oscilam entre 12% e 7%, a depender do estado, no qual está localizado o contribuinte para o qual os bens, mercadorias e serviços serão destinados.

No estado do Paraná, por exemplo, a alíquota para operações e prestações que destinem bens, mercadorias e serviços a contribuintes estabelecidos nos Estados de Minas Gerais, Rio Grande do Sul, Rio de Janeiro, Santa Catarina e São Paulo é de 12%, enquanto que para os demais estados a alíquota será de 7% (Lei n. 11.580/96, art. 15).

Importante ressaltar que a alíquota do ICMS poderá ser seletiva, nos termos do artigo 155, §2º, inciso III, da Constituição Federal. Nesse diapasão, alguns produtos poderão ter alíquota reduzida ou majorada, de acordo com a essencialidade. Por esse motivo é que certos alimentos básicos, como arroz e feijão, são tributados a alíquota de 7%, enquanto produtos considerados supérfluos, como o são cigarros, cosméticos e perfumes, o percentual é de 25%.

2.3.3 Tributação Municipal

2.3.3.1 Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza

O imposto sobre serviços de qualquer natureza, previsto na Constituição Federal em seu artigo 156, inciso III, de competência exclusiva dos municípios e do

Distrito Federal, incide sobre toda e qualquer prestação de serviços, excluía aquela abrangida pela incidência de ICMS, constante da listagem anexa ao Decreto n. 406/68 e à Lei Complementar n. 116/2003.

Para que a exação seja legítima, é necessário que o serviço prestado pelo contribuinte esteja legalmente previsto, admitindo-se, contudo, uma leitura extensiva de cada item, no intuito de não se excluir do campo de incidência do tributo em comento, serviço idêntico ao expressamente previsto por simples diferença na denominação.

A exceção dos serviços listados no anexo da Lei Complementar 116/2003, a prestação de serviços, ainda que envolva fornecimento de mercadorias, será tributada pela municipalidade. A diferença reside na natureza da obrigação: se de fazer, o imposto incidente será o imposto sobre serviços; se de dar, o imposto será o ICMS ou o IPI.

O serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, a exceção de alguns serviços, como, por exemplo, no caso da construção civil, caso em que o tributo será devido no local da edificação, estrada, porto e congêneres (LC 123/2006, art. 3º, inc. V).

A lei considera como estabelecimento prestador o local onde o contribuinte desenvolva a atividade de prestar serviços, de modo permanente ou temporário, e que configure unidade econômica ou profissional. Essa definição, contudo, ainda é objeto de controvérsia. O Superior Tribunal de Justiça, pondo fim à disputa instaurada sobre a competência para a cobrança do ISSQN na operação de leasing financeiro, fixou o seguinte entendimento:

[...] (b) o sujeito ativo da relação tributária, na vigência do DL 406/68, é o Município da sede do estabelecimento prestador (art. 12); (c) a partir da LC 116/03, é aquele onde o serviço é efetivamente prestado, onde a relação é perfectibilizada, assim entendido o local onde se comprove haver unidade econômica ou profissional da instituição financeira com poderes decisórios suficientes à concessão e aprovação do financiamento - núcleo da operação de leasing financeiro e fato gerador do tributo.

O responsável pelo pagamento do imposto é o contribuinte, prestador de serviço, ou terceiro vinculado ao fato jurídico tributário, ao qual a lei incumbiu tal obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo. Como responsáveis tributários pelo recolhimento de ISS figuram o

tomador ou intermediário de serviço proveniente do exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior e a pessoa jurídica, ainda que imune ou isenta, tomadora ou intermediária dos serviços como o de florestamento, reflorestamento, semeadura, dentre outros especificados pela legislação.

A base de cálculo é o preço do serviço, ao qual não se integram os descontos incondicionais²³, excetuados os serviços de locação, sublocação, arrendamento, direito de passagem ou permissão de uso, compartilhado ou não, de ferrovia, rodovia, postes, cabos, dutos e condutos de qualquer natureza, os quais terão sua base de cálculo determinada em função da extensão da ferrovia, rodovia e demais materiais especificados.

A alíquota do ISS oscila entre 2% e 5%, percentual máximo a ser aplicado pelos municípios (CRFB, art. 156, §3º, inc. I e LC n. 113/2006, art. 8, inc. II).

Os profissionais autônomos e sociedades simples prestadoras de serviços, cuja responsabilidade do sócio seja pessoal, poderão recolher o ISS de forma anual, em valor previamente fixado pela legislação municipal.

No município de Curitiba, por exemplo, a parcela anual correspondente ao trabalho pessoal desenvolvido por profissional autônomo com curso superior será de até R\$ 500,00 (quinhentos reais)²⁴, valor esse reduzido pela metade para profissionais sem curso superior. As sociedades profissionais auferiram o valor de ISS devido anualmente por meio da multiplicação do valor estabelecido para o profissional autônomo pelo número de profissionais habilitados que prestem serviços em nome da sociedade (LC 40/2001, art. 8º). Para fins de enquadramento no ISSQN fixo, são consideradas sociedades profissionais, no município de Curitiba, aquelas constituídas por médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, enfermeiros, economistas, etc., devidamente inscritos nos respectivos órgãos de classe. Nesse caso, o tributo será lançado de ofício e deverá ser recolhido em 1º de janeiro de

²³ Nesse sentido, é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça. Nas palavras da Ministra Eliana Calmon: "na medida em que a Lei não explicita qualquer restrição, não se pode considerar que o preço do serviço seja outro senão o número de unidades monetárias que se paga para adquirir o bem, ou seja, a contraprestação pelo fornecimento do serviço, o que ingressa, efetivamente, no patrimônio da empresa [...] o desconto incondicionado, concedida por liberalidade do prestador sem qualquer imposição, reduzirá o valor do serviço, com reflexo para o fisco que, em decorrência da liberalidade, receberá menos tributo".

²⁴ Os profissionais autônomos recém formados serão isentos do pagamento do tributo durante o primeiro ano de atividade, contado da data da formatura, conforme previsto na Lei Municipal n. 12.274/2007. Esse benefício é estendido às sociedades, desde que todos os seus integrantes estão na mesma situação.

cada exercício ou, em se tratando de início de atividade, na data do pedido de inscrição no cadastro fiscal.

2.4 REGIMES DE TRIBUTAÇÃO

Um dos principais aspectos a ser analisado para fins de planejamento tributário é sem dúvida o regime de tributação adotado pela empresa. Independentemente do porte, e deixando à margem as empresas enquadradas obrigatoriamente em um regime específico, a opção pela forma de tributação pode representar grande economia para a empresa, tanto em valor a ser recolhido por tributo, quanto em gastos com declarações e demais obrigações acessórias.

A seguir serão tratados os três principais regimes de tributação adotados pelas empresas brasileiras.

2.4.1 Lucro Real

Nos termos do Regulamento do Imposto sobre a Renda, lucro real é o lucro líquido do período de apuração, compreendido como sendo a soma do lucro operacional, dos resultados não operacionais, do saldo da conta de correção monetária e das participações, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas por lei.

Em termos gerais, pode-se afirmar que o lucro real é o lucro contábil da pessoa jurídica, ajustado pelas adições, exclusões ou compensações previstas pela legislação tributária, com escrituração obrigatória em livro próprio, denominado Livro de Apuração do Lucro Real – LALUR.

Além dessa exigência, a pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real deve manter escrituração contábil com observância das leis comerciais e fiscais, a qual deverá abranger todas as operações do contribuinte, os resultados apurados em suas atividades no território nacional, bem como os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior (Lei n. 9.249/95, art. 25). O regime de escrituração será, obrigatoriamente, o de competência, no qual as

receitas e despesas serão consideradas em função de seu fato gerador, independentemente do seu efetivo recebimento ou pagamento.

Todas as pessoas jurídicas ou a elas equiparadas poderão optar pela tributação com base no lucro real. Há, porém, aquelas que, em virtude da natureza da atividade que exploram, do montante da receita que auferem ou da origem dos rendimentos, são obrigatoriamente enquadradas nesse regime. Nos termos do artigo 14, da Lei n. 9.718/98, são obrigadas a recolher IRPJ e CSLL com base no lucro real as pessoas jurídicas: a) cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido superior a R\$ 78.000.000,00 ou a R\$ 6.500.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses (limites vigentes a partir de 2014); b) cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta; c) que tiverem lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior; d) que, autorizadas pela legislação tributária, usufruam de benefícios fiscais relativos à isenção ou redução do imposto; e) que, no decorrer do ano-calendário, tenham efetuado pagamento mensal do imposto de renda, determinado sobre a base de cálculo estimada, na forma do art. 2º da Lei nº 9.430, de 1996; f) empresas de *factoring*.

O período de apuração do lucro real poderá ser anual, com encerramento em 31 de dezembro de cada ano-calendário, ou trimestral, com encerramento em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário.

Há, ainda, a possibilidade, para os contribuintes que optarem pela apuração anual do lucro real, de efetuar o recolhimento do IRPJ e da CSLL por meio de estimativa mensal. Nesse caso, a base de cálculo dos tributos mencionados será calculada mediante a aplicação de uma alíquota, que varia de 1,6% a 32% (IRPJ) e 12% a 32% (CSLL), a depender da atividade, sobre a receita bruta auferida mensalmente. Ao final do período de apuração, que ocorre em 31 de dezembro, deverá ser efetuado o ajuste anual, para verificação de possível compensação e/ou restituição do saldo negativo.

Para fins de apuração da base de cálculo estimada, considera-se receita bruta o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados, as receitas de quaisquer outras fontes não relacionadas diretamente com os objetivos sociais da pessoa jurídica e os ganhos de capital, excluídas as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente, como o IPI.

As alíquotas incidentes são de 15% para IRPJ, acrescido de 10% sobre a parcela que exceder a R\$ 20.000,00, se o recolhimento for com base estimada, a R\$ 60.000,00, se o recolhimento for efetuado trimestralmente, e a R\$ 240.000,00, se o recolhimento for anual. Para a apuração da CSLL aplica-se a alíquota de 9%.

A aderência ao regime de tributação com base no lucro real possibilita ao contribuinte o recolhimento do valor referente ao PIS/PASEP e à COFINS por meio do regime de incidência não-cumulativa, que permite o desconto de créditos apurados com base em custos, despesas e encargos da pessoa jurídica.

Dentre as principais vantagens da tributação com base no lucro real, pode-se apontar a possibilidade de compensação de prejuízos, no limite de 30% do lucro real apurado no período; o gozo de incentivos fiscais, como isenções, depreciação acelerada incentivada, dentre outros; compensação de perdas em renda variável que excederam os ganhos no período de apuração anterior com resultados positivos do período em curso (RIR/99, art. 250, § único); e o cálculo dos tributos com base no lucro efetivamente auferido pela pessoa jurídica, ilidindo a possibilidade de recolhimento a maior por utilização de base de cálculo presumida.

2.4.2 Lucro Presumido

Outra forma de recolhimento do IRPJ e da CSLL é através da opção pelo regime de tributação com base no lucro presumido. Nesse caso, a base de cálculo dos tributos mencionados será calculada mediante a aplicação de uma alíquota, que varia de 1,6% a 32% (IRPJ) e 12% a 32% (CSLL), a depender da atividade, sobre a receita bruta auferida a cada período de apuração, que será trimestral, encerrando-se em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário (Lei n. 9.430, de 1996, art. 1º). Caso a pessoa jurídica exerça mais de uma atividade, sobre as quais incidam alíquotas em percentuais diversos, o lucro

presumido deverá ser apurado com base na receita bruta de cada atividade, separadamente.

Sobre o resultado auferido (lucro presumido) aplicam-se as alíquotas de 15% para IRPJ, acrescido de 10% sobre a parcela que exceder a R\$ 60.000,00 o trimestre, e de 9% para CSLL.

Para fins de cálculo do imposto, considera-se receita bruta o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados, as receitas de quaisquer outras fontes não relacionadas diretamente com os objetivos sociais da pessoa jurídica e os ganhos de capital, excluídas as vendas canceladas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos cobrados destacadamente, como o IPI e o ICMS-ST (Lei n. 8.981/95, arts. 31 e 32).

É permitida a dedução do valor do Imposto sobre a Renda Retido na Fonte que tenha incidido sobre as receitas incluídas na base de cálculo.

A partir de 2014, em virtude da aprovação da Lei n. 12.814/2013, poderá optar por esse regime a pessoa jurídica, não enquadrada obrigatoriamente no regime de tributação com base no lucro real, cuja receita bruta total no ano-calendário anterior tenha sido igual ou inferior a R\$ 78.000.000,00 ou a R\$ 6.500.000,00 multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a doze meses.

A opção por essa forma de tributação será manifestada com o pagamento da primeira ou única quota do imposto devido, correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano-calendário ou do início de atividade, e será irretratável para o ano-calendário (Lei n. 9.718, de 1998, art. 13, § 1º). Excepciona-se a essa regra, no entanto, a pessoa jurídica que, já tendo optado pelo lucro presumido, incorrer em na hipótese de obrigatoriedade de tributação pelo lucro real por ter auferido lucros, rendimentos ou ganhos de capital oriundos do exterior. Nesse caso, a adoção ao regime de tributação com base no lucro real passa a ser compulsória desde o período de ocorrência do fato, devendo ser apurado de forma trimestral.

A aderência ao regime de tributação com base no lucro presumido faz com que o recolhimento do valor referente ao PIS/PASEP e à COFINS seja obrigatoriamente calculado sob o regime de incidência cumulativa.

Uma das principais vantagens da tributação com base no lucro presumido é a desobrigatoriedade de manutenção da escrituração contábil, à exceção do livro de registro de inventário e do Livro Caixa (Lei n. 8.981/95, art. 45). Demais disso,

poderá representar, para as empresas que possuam percentual de lucro sobre a receita bruta superior ao coeficiente previsto para seu ramo de atividade, uma vantajosa forma de economia tributária.

2.4.3 Simples Nacional

O SIMPLES NACIONAL é um regime especial simplificado de recolhimento de tributos que propiciou a unificação do recolhimento de tributos da esfera federal, estadual e municipal às microempresas e empresas de pequeno porte.

Surgido com o advento da Lei Complementar n. 123 de 2006, a opção pelo SIMPLES permite ao contribuinte o pagamento mensal de IRPJ, CSLL, PIS/PASEP, COFINS, IPI, ICMS, ISSQN e CPP por meio de documento único de arrecadação, gerado através de sistema eletrônico administrado pelo Comitê Gestor.

São autorizadas a optar pelo SIMPLES as microempresas e empresas de pequeno porte, assim definidas pela Lei Complementar n. 123 de 2006. Não poderá, todavia, beneficiar-se do tratamento jurídico diferenciado, a pessoa jurídica:

- que tenha auferido, no ano-calendário imediatamente anterior ou no ano-calendário em curso, receita bruta superior a R\$ 3.600.000,00 ou ao limite adicional de igual valor para exportação de mercadorias;
- que tenha auferido, no ano-calendário de início de atividade, receita bruta superior ao limite proporcional de R\$ 300.000,00 multiplicados pelo número de meses em funcionamento no período, inclusive as frações de meses, ou ao limite adicional de igual valor para exportação de mercadorias;
- de cujo capital participe outra pessoa jurídica;
- que seja filial, sucursal, agência ou representação, no Brasil, de pessoa jurídica com sede no exterior;
- de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa optante pelo SIMPLES, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R\$ 3.600.000,00 ou o limite adicional de igual valor para exportação de mercadorias;

- cujo titular ou sócio participe com mais de 10% do capital de outra empresa não enquadrada como microempresa ou empresa de pequeno porte, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R\$ 3.600.000,00 ou o limite adicional de igual valor para exportação de mercadorias;
- cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R\$ 3.600.000,00 ou o limite adicional de igual valor para exportação de mercadorias;
- constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;
- que participe do capital de outra pessoa jurídica;
- resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 anos-calendário anteriores;
- constituída sob a forma de sociedade por ações;
- que, pela legislação do imposto sobre a renda, seja obrigadas a recolher os tributos com base no lucro real;
- de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;
- que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;
- que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros;
- que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;
- que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;
- que exerça atividade de importação de combustíveis;
- que exerça atividade de produção ou venda no atacado de cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes, bebidas alcoólicas, refrigerantes,

inclusive águas saborizadas gaseificadas, preparações compostas, não alcoólicas e afins;

- que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;
- que realize cessão ou locação de mão-de-obra;
- que realize atividade de consultoria;
- que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis;
- que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS;
- com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível.

A base de cálculo dos tributos mencionados será calculada mediante a aplicação de alíquota única sobre a receita bruta mensal, assim entendida como o produto da venda de bens nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados, as receitas de quaisquer outras fontes não relacionadas diretamente com os objetivos sociais da pessoa jurídica e os ganhos de capital, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

A alíquota será diferenciada em função do ramo de atividade exercido pela pessoa jurídica e sua determinação se dará com base na receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao do período de apuração. Para cada atividade, a lei relaciona 20 alíquotas diretamente proporcionais ao montante de receita bruta acumulada, que varia de R\$ 180.000,00 a R\$ 3.600.000,00.

Dessa forma, um escritório prestador de serviços contábeis, cuja receita bruta acumulada no período anterior tenha sido de R\$ 1.000.000,00, utilizará alíquota única aplicável sobre a receita bruta mensal, para o período corrente, de 12,42% (LC 123/2006, art. 18, §5º-B, inc. XVI).

As microempresas e empresas de pequeno porte optantes do SIMPLES poderão adotar o regime de competência ou de caixa, para apuração da receita bruta mensal, a critério do contribuinte.

A opção pelo SIMPLES poderá ser feita até o último dia do mês de janeiro e será irretratável para todo o ano-calendário. O contribuinte interessado deverá preencher o formulário de adesão extraído diretamente pelo Portal do Simples Nacional na internet.

A partir de 2008, o Microempreendedor Individual que opte pelo SIMPLES poderá recolher, em parcela única, valor fixo mensal de R\$ 33,90 correspondente à soma das parcelas de Contribuição para a Seguridade Social relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual, correspondente a 5% do limite mínimo mensal do salário de contribuição; acrescido de R\$ 1,00 a título de ICMS e R\$ 5,00 a título de ISSQN, caso seja contribuinte desses impostos. O recolhimento por valor fixo mensal exime o MEI do pagamento de IRPJ, IPI, CSLL, COFINS, PIS/PASEP e CPP.

A opção pelo SIMPLES dispensa o MEI, as microempresas e as empresas de pequeno porte do pagamento das contribuições instituídas pela União, inclusive as contribuições para as entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical e demais entidades de serviço social autônomo. Essa benesse, contudo, não exclui a obrigação do recolhimento dos demais tributos previstos no artigo 13, parágrafo 1º, da Lei Complementar 123 de 2006, dentre os quais figuram o IOF, o IPTU, o Imposto sobre Importação e Exportação, bem como o ICMS devido nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária.

Vale mencionar que, atualmente, as pessoas jurídicas que fornecem ou adquirem mercadorias de empresas enquadradas no SIMPLES recebem crédito de ICMS no mesmo percentual recolhido pela microempresa ou empresa de pequeno porte, gerando perda de competitividade para o setor.

Em virtude disso, tramita na Câmara dos Deputados o Projeto de Lei Complementar n. 144 de 2012, apresentado em 29 de fevereiro daquele ano, mediante o qual se pretende garantir às pessoas jurídicas, e a elas equiparadas pela legislação tributária, não optantes pelo SIMPLES, crédito integral de ICMS incidente sobre operações realizadas com MEI, microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional.

Na justificação de motivos do projeto de lei, o Deputado Relator Romero Rodrigues explicou que:

Atualmente, nessas aquisições, o crédito do ICMS é menor do que se a mercadoria fosse adquirida de empresa não optante pelo Simples Nacional, que, normalmente, é de 17% sobre o valor da aquisição. Se a venda é realizada por optante do Simples Nacional, o crédito varia entre 1,25% e 3,95%, de acordo com o percentual que define o seu recolhimento pelo sistema simplificado. Essa disparidade conspira contra a inserção das MPE no processo produtivo nacional.

Essa medida certamente agregará mais uma às inúmeras vantagens garantias às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo SIMPLES.

3 METODOLOGIA

O presente estudo compreendeu uma pesquisa de caráter predominantemente bibliográfico, considerando as questões tanto conceituais e teóricas, embasadas em doutrina e artigos científicos, quanto legais e práticas, extraídas a partir da leitura crítica de decisões judiciais.

Partindo de pesquisas quantitativas elaboradas por órgãos governamentais, com certificação reconhecida, buscou-se contextualizar através de dados estatísticos o problema apresentado, demonstrando a importância e a necessidade do aprofundamento das discussões acerca da dinâmica tributária e empresarial dispensada às micro e pequenas empresas no Brasil.

Nesse sentido, o foco de presente trabalho foi auxiliar na compreensão dos efeitos da inserção de uma nova modalidade de pessoa jurídica no ordenamento brasileiro, e como sua adoção poderá incrementar a competitividade e incentivar o empreendedorismo do pequeno empresário, visando à prospecção dos rumos da interpretação e aplicação do novo instituto.

Para tanto, além da revisão bibliográfica e da análise documental, utilizou-se como procedimento de pesquisa a simulação, efetivada através da aplicação das alíquotas dos principais tributos exigidos pelos entes federal, estadual e municipal, sobre o valor simulado de receita bruta para a atividade de prestação de serviços, previstas para cada um dos três regimes tributários voltados à pessoa jurídica. A finalidade da adoção desse procedimento possibilita a descoberta de vantagem ou desvantagem tributária entre a nova Empresa Individual de Responsabilidade Limitada e as demais pessoas jurídicas e empresas adotadas pelos micro e pequenos empresários.

Quanto à classificação metodológica, o presente estudo seguiu procedimentos qualitativos, que de acordo com Neves (1996, p. 5), afigura-se como um tipo de pesquisa cujo enfoque de interesse é amplo e se vale da obtenção de dados descritivos.

Por fim, por se tratar de uma investigação inicial a respeito do tema, visando futuros aprofundamentos a esse respeito, a pesquisa em tela classifica-se como exploratória.

4 RESULTADO E DISCUSSÃO

Os objetivos pretendidos foram todos alcançados, notadamente, a exposição de fundamentos teóricos para estabelecerem balizas para ensejar uma plataforma de estudos comparativos, visando à prospecção dos rumos da interpretação e aplicação do novo instituto.

A análise detalhada da legislação concernente à Empresa Individual de Responsabilidade Limitada revela que o instituto guarda profunda semelhança com a Sociedade Limitada, que há longa data é a modalidade de empresa mais constituída no Brasil.

A forma de constituição não difere das demais modalidades. Há necessidade de arquivamento dos atos de constituição na Junta Comercial, ou Cartório de Registro de Pessoa Jurídica, quando constituída por quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística. A possibilidade de enquadramento da EIRELI como microempresa ou empresa de pequeno porte, assim como as demais modalidades aqui estudadas, está expressa no artigo 3º da Lei Complementar n. 123/2006.

Com relação à tributação, a EIRELI igualmente não diferencia-se das demais modalidades. Isso porque, ao ser incluída no Estatuto da Micro e Pequena Empresa, o empreendedor que optar pela constituição de uma EIRELI poderá, desde que preenchidos os demais requisitos, aderir ao Simples Nacional e recolher os principais tributos de modo simplificado. Essa afirmação comprova-se na medida em que, a depender da atividade explorada pela empresa, as alíquotas e a forma de cumprimento da obrigação principal e também das acessórias será idêntica àquelas impostas às demais modalidades ora analisadas.

A questão que pende de análise, e que somente poderá ser respondida sob a égide do universo de cada empresa, estudada individualmente, é qual o procedimento menos oneroso, do ponto de vista fiscal, cuja adoção permita ao mesmo tempo o recolhimento integral e ao menor valor legalmente permitido dos tributos devidos.

Ao se considerar as alíquotas em vigência para o ano de 2013, para uma empresa que tenha como atividade principal a prestação de serviços, cuja receita

bruta anual auferida seja de R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais), o regime de tributação mais vantajoso será, indubitavelmente, o simples nacional:

Tabela 1 – Empresa Prestadora de Serviços – Receita Bruta R\$ 1.000.000,00

	<i>Lucro Real</i>	<i>Lucro Presumido</i>	<i>Simple Nacional</i>
<i>IRPJ + adicional</i>	25%	25%	1.25%
<i>CSLL</i>	9%	9%	1.91%
<i>COFINS</i>	7.60%	3.00%	2.07%
<i>PIS/PASEP</i>	1.65%	0.65%	0.32%
<i>ISS</i>	5%	5%	4.23%
<i>TOTAL</i>	48%	43%	9.78%

Fonte: elaborada a partir dos percentuais vigentes para o ano de 2013

Essa realidade, como dito, depende não da modalidade de empresa, se sociedade limitada, em comandita simples, empresário individual ou EIRELI, mas do preenchimento dos requisitos elencados na Lei Complementar n 123/2006.

Por outro lado, do ponto de vista empresarial, a opção pela constituição da EIRELI apresentou dois resultados distintos.

O primeiro, de grande vantajosidade, foi a limitação da responsabilização pessoal do sócio, ao valor do capital social, pelas dívidas contraídas pela EIRELI. A partir de agora, o empresário individual que optar pela constituição dessa modalidade de empresa não terá mais que arcar com seu patrimônio particular pelas dívidas da pessoa jurídica, diminuindo, dessa forma, o risco da atividade.

O segundo resultado, já constatado e discutido por estudiosos do instituto ainda antes de sua entrada em vigor, foi a imposição do aporte de 100 vezes o valor do salário mínimo vigente como capital social para a constituição de uma EIRELI.

Essa constatação fomenta a discussão acerca da real necessidade da exigência de capital social mínimo como garantia do pagamento de credores, que não mais poderão recorrer ao patrimônio pessoal do sócio para satisfazer a obrigação adquirida pela EIRELI. Demais disso, cumpre mencionar que a Sociedade Limitada também é modalidade de empresa cujo patrimônio pessoal dos sócios não responde pelas dívidas contraídas pela sociedade e, nem por isso, há exigência de aporte mínimo de capital social para sua constituição.

O valor do capital social injetado pelos proprietários na empresa nada representa em relação à solvabilidade do empreendimento. Isso porque nenhum dos índices de liquidez de uma empresa, os quais denotam a capacidade do pagamento

de dívidas, considera, para a realização do cálculo, o capital social como um de seus componentes.

Em países cujo instituto já se arraigou à prática empresarial, a exigência de capital social mínimo não mais persiste. Em Portugal, para se constituir um Estabelecimento Mercantil Individual de Responsabilidade Limitada (EIRL), que faz as vezes da EIRELI brasileira, a exigência de capital social mínimo de € 5.000,00 (DL n. 248/86, art. 3º, 2) foi extirpada do ordenamento jurídico em março de 2011, com a publicação em diário oficial do Decreto-Lei n. 33/2011. Na Alemanha, desde 1º de novembro de 2008, o aporte de capital social mínimo de € 25.000,00 não mais é requisito para a constituição de uma *Unternehmergeellschaft (haftungsbeschränkt)*, conforme previsão expressa na *Gesetz zur Modernisierung des GmbH-Rechts und zur Bekämpfung von Missbräuchen* (BGBl. I S. 2026).

No Brasil, a questão foi levada ao Supremo Tribunal Federal, por meio da propositura de Ação Direta de Inconstitucionalidade. O fundamento invocado foi a impossibilidade de vinculação do valor do capital social ao valor do salário mínimo, conforme expressa proibição contida no artigo 7º, inciso IV, da Constituição Federal. A questão ainda carece de julgamento.

Também merece destaque o fato de que, por ser instituto novo, com pouco mais de um ano de vigência, ainda não foram realizadas pesquisas quantitativas que apontassem o índice de brasileiros que deixaram de constituir uma EIRELI em razão da exigência de capital social mínimo.

Assim, o presente estudo se apresenta consistente para possibilitar uma análise aprofundada acerca do tema, prevista como segunda etapa da pesquisa, objetivando verificar se a atual redação legal, com exigência de capital social mínimo, é condizente com a finalidade social e econômica desse instituto societário.

5 CONCLUSÕES E RECOMENDAÇÕES

Primeiramente, cumpre esclarecer que o presente trabalho monográfico não almejou abarcar a análise completa dos efeitos da introdução da Empresa Individual de Responsabilidade Limitada no ordenamento jurídico brasileiro, mas vislumbrou de forma acurada contribuir para o debate que muito falta para maturar.

Tornou-se claro, a partir da análise dos índices econômicos apresentados pelo Brasil, que desde o ano de 2006, com a criação do Estatuto das Micro e Pequenas Empresas, o legislador vem criando mecanismos para fomentar o empreendedorismo e coibir a informalidade, principalmente por meio de benefícios fiscais direcionados às empresas prestadoras de serviço e de comércio. Tais incentivos provaram-se oriundos do fato de que o setor das micro e pequenas empresas representa a maior fonte de geração de emprego, bem como parte do PIB brasileiro, denotando sua enorme importância no cenário econômico atual do país.

Assim, constatando-se a cada vez mais crescente representatividade do setor, deu-se início à análise pormenorizada da legislação aplicável no intuito de se especificar e descrever as modalidades de composição empresarial e societária que podem ser assumidas pelos micro e pequenos empreendedores e como, na prática, podem ser formalizadas. O resultado foi satisfatório, ao constatar-se que, afora as sociedades de capital e as cooperativas de crédito, o micro empreendedor pode optar por sete modalidades distintas de empresas. Observou-se, outrossim, que a denominação de micro e pequeno empresário não se relaciona com a modalidade de sociedade eleita para a formalização do negócio, mas sim com o montante de receita bruta auferido anualmente e com a natureza da atividade econômica explorada.

Paralelamente ao estudo da constituição societária, perquiriu-se, através da descrição da regra matriz de incidência dos tributos que mais oneram as micro e pequenas empresas, a identificação do regime tributário mais vantajoso, do ponto de vista do planejamento tributário, a ser adotado. Para que fosse possível a demonstração prática do impacto fiscal sobre a receita bruta, optou-se pela análise de uma empresa cujo objeto social fosse a prestação de serviços.

O resultado demonstrou que, para empresas de micro e pequeno porte, o regime tributário que representa maior economia fiscal é o Simples Nacional, não

apenas pela redução significativa das alíquotas dos tributos, mas também pela simplificação das obrigações acessórias, como o recolhimento unificado de tributos das três esferas, a desnecessidade de escrituração contábil, preferência em desempate no processo licitatório e facilitação no acesso à justiça.

Nesse esteio, uma vez contextualizada a importância das micro e pequenas empresas, bem como identificado o tratamento legal dispensado quanto ao aspecto empresarial e tributário, foi possível responder a pergunta formulada no início da presente investigação: existe vantagem, quanto ao aspecto tributário e empresarial, caso se opte pela constituição de uma EIRELI em detrimento das demais modalidades de empresa?

Em primeiro lugar, em relação aos aspectos tributários, a EIRELI em nada se diferencia das demais modalidades de empresas enquadradas como de pequeno porte. Deixou-se claro, através da comparação entre os diferentes regimes de recolhimento de tributos e suas respectivas alíquotas, que para as micro empresas e empresas de pequeno porte o pagamento unificado de tributos, mediante a adesão ao Simples Nacional, é a melhor forma de planejamento tributário. Isso porque a diferença reside não na modalidade de empresa constituída, mas sim na natureza da atividade explorada.

Em segundo lugar, em relação aos aspectos empresariais, a introdução da EIRELI demonstra-se como uma forma de regulamentar uma realidade unipessoal que vem, há décadas, ocultando-se indevidamente sob o véu das sociedades limitadas. Isso porque, a despeito de inúmeras vantagens outorgadas ao microempresário pela Lei Complementar n. 123/2006, a ausência de proteção do patrimônio pessoal, que servia de lastro às dívidas contraídas pela empresa, agregava um fator multiplicador ao risco do negócio, obrigando o empresário individual a constituir sociedade limitada muitas vezes com parentes ou amigos próximos, que sequer possuíam conhecimento da atividade da empresa, no intuito de limitar sua responsabilidade ao valor da cota social. A partir da criação da EIRELI, contudo, essa realidade se torna propícia a mudanças, pois conferiu-se ao empreendedor individual maior liberdade e independência para desenvolver sua atividade.

Também se resguarda como vantagem do instituto, o fato de que a partir de janeiro de 2012, a sociedade limitada, que teve por qualquer motivo as quotas concentradas em único sócio, pode ser transformada em empresa individual de

responsabilidade limitada. Anteriormente, após escoado o prazo de 180 dias sem que houvesse recomposição da pluralidade sócios, a empresa deveria ser dissolvida, ou, a requerimento do sócio remanescente, transformada em empresa individual com responsabilidade ilimitada.

A despeito disso, constatou-se que a imposição legal de valor mínimo de capital social, a ser aportado pelo titular para o deferimento de inscrição da EIRELI, tolheu parte do avanço que a introdução dessa nova modalidade de empresa representou.

Isso porque o valor do capital social injetado pelos proprietários na empresa nada representa em relação à solvabilidade do empreendimento, uma vez que nenhum dos índices de liquidez de uma empresa, os quais denotam a capacidade do pagamento de dívidas, considera, para a realização do cálculo, o capital social como um de seus componentes.

Demais disso, não foram encontradas justificativas para a exigência da elevada monta requerida, no valor de 100 vezes o maior salário-mínimo vigente no país, o que, nos parâmetros atuais perfaz a quantia de R\$ 67.800,00. A razão foi se simples averiguação, já que o empreendedor individual raramente dispõe inicialmente de vultosas quantias para investir no negócio, não sendo crível que disporá, além desse valor, também da quantia necessária para a construção do estabelecimento, aquisição de maquinário ou mão-de-obra. Aliás, cumpre mencionar que a Sociedade Limitada também é modalidade de empresa cujo patrimônio pessoal dos sócios não responde pelas dívidas contraídas pela sociedade e, nem por isso, há exigência de aporte mínimo de capital social para sua constituição.

Por fim, tendo-se alcançado o objetivo do presente trabalho, conclui-se que apesar do entrave apresentado pela exigência de capital social mínimo, a constituição de uma Empresa Individual de Responsabilidade Limitada pode ser resguardada como um avanço do direito brasileiro em prol dos micro e pequenos empreendedores.

A vista disso, ciente da dinamicidade das leis no Brasil, bem como o pouco tempo de uso do novo instituto, recomenda-se, para possibilitar o aprofundamento do estudo do tema, que sejam realizadas investigações, baseadas em pesquisa de campo e estudo de caso, avaliando o impacto financeiro da exigência de valor de capital social mínimo no orçamento para a constituição de uma EIRELI, bem como a relação entre o valor do capital social e a liquidez da empresa.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 27/04/2013.

BRASIL. Decreto n. 737 de 25 de novembro de 1850. Determina a ordem do Juízo no Processo Commercial. **CLBR**, Rio de Janeiro, RJ, 25 nov. 1850. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/historicos/dim/dim737.htm>. Acesso em: 16/04/2013.

BRASIL. Decreto n. 3.708 de 10 de janeiro de 1919. Regula a constituição de sociedades por quotas, de responsabilidade limitada. **Diário Oficial da União**, Rio de Janeiro, RJ, 15 jan. 1919. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/antigos/d3708.htm>. Acesso em: 02/05/2013.

BRASIL. Decreto n. 6.006 de 29 de dezembro de 2006. Aprova a Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados - TIPI. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 8 jan. 2007. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Decretos/2006/dec6006.htm>>. Acesso em: 19/05/2013.

BRASIL. Decreto-lei n. 406 de 31 de dezembro de 1968. Estabelece normas gerais de direito financeiro, aplicáveis aos impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 dez. 1968. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del0406.htm>. Acesso em: 28/04/2013.

BRASIL. Decreto-lei n. 756 de 11 de agosto de 1969. Dispõe sobre a valorização econômica da Amazônia e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 26 ago. 1969. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0756.htm>. Acesso em: 11/05/2013.

BRASIL. Decreto-lei n. 1.199 de 27 de novembro de 1971. Altera a Nomenclatura Brasileira de Mercadorias (NBM), a Tarifa Aduaneira do Brasil (TAB), a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 dez. 1971. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0756.htm>. Acesso em: 19/05/2013.

BRASIL, Instrução Normativa RFB n. 1.183 de 19 de agosto de 2011. Dispõe sobre o Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica (CNPJ). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 ago. 2011. Disponível em <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2011/in11832011.htm>>. Acesso em: 20/04/2013.

BRASIL, Instrução Normativa n. 103 de 30 de abril de 2007. Dispõe sobre o enquadramento, reenquadramento e desenquadramento de microempresa e empresa de pequeno porte, constantes da Lei Complementar no 123, de 14 de dezembro de 2006, nas Juntas Comerciais. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 maio 2007. Disponível em <<http://www.portaldoempreendedor.gov.br/empresario-individual/in-103-enquadramento.pdf>>. Acesso em: 20/04/2013.

BRASIL, Instrução Normativa n. 116 de 22 de novembro de 2011. Dispõe sobre a formação do nome empresarial, sua proteção e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 12 jan. 2012. Disponível em <http://www.dnrc.gov.br/Legislacao/IN%20116%202011_nova.pdf>. Acesso em: 20/04/2013.

BRASIL, Instrução Normativa n. 117 de 22 de novembro de 2011. Aprova o manual de atos de registro de empresa individual de responsabilidade limitada. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 22 dez. 2011. Disponível em <<http://www.dnrc.gov.br/Legislacao/IN%20117%202011.pdf>>. Acesso em: 27/04/2013.

BRASIL. Lei Complementar n. 7 de 7 de setembro de 1970. Institui o Programa de Integração Social, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 8 set. 1970. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp07.htm>. Acesso em: 28/05/2013.

BRASIL. Lei Complementar n. 8 de 3 de dezembro de 1970. Institui o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 4 dez. 1970. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp08.htm>. Acesso em: 28/05/2013.

BRASIL. Lei Complementar n. 24 de 7 de janeiro de 1975. Dispõe sobre os convênios para a concessão de isenções do imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 9 jan. 1975. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp24.htm>. Acesso em: 31/05/2013.

BRASIL. Lei Complementar n. 70 de 30 de dezembro de 1991. Institui contribuição para financiamento da Seguridade Social, eleva a alíquota da contribuição social sobre o lucro das instituições financeiras e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 31 dez. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp70.htm>. Acesso em: 27/05/2013.

BRASIL. Lei Complementar n. 86 de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm>. Acesso em: 30/05/2013.

BRASIL. Lei Complementar n. 116 de 31 de junho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 01 ago. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm>. Acesso em: 01/06/2013.

BRASIL. Lei Complementar n. 123 de 15 de dezembro de 2006. Institui o estatuto nacional da microempresa e da empresa de pequeno porte; altera dispositivos das leis nºs 8.212 e 8.213 e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 15 dez. 2006. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm>. Acesso em: 07/04/2013.

BRASIL. Lei Complementar n. 139 de 11 de novembro de 2011. Altera dispositivos da lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 nov. 2011. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/LeisComplementares/2011/leicp139.htm>>. Acesso em: 07/04/2013.

BRASIL. Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em: 19/05/2013.

BRASIL, Lei n. 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 4 dez. 2008. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm>. Acesso em: 05/05/2013.

BRASIL, Lei n. 7.689 de 15 de dezembro de 1988. Institui contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 16 dez. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7798.htm>. Acesso em: 27/05/2013.

BRASIL, Lei n. 7.789 de 10 de julho de 1989. Altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e dá outras providências. **Diário Oficial da União**,

Brasília, DF, 11 jul. 1989. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l7798.htm>. Acesso em: 19/05/2013.

BRASIL, Lei n. 8.854 de 28 de janeiro de 1994. Altera a legislação do Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 29 jan. 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/1989_1994/L8850.htm>. Acesso em: 19/05/2013.

BRASIL, Lei n. 8.981 de 20 de janeiro de 1995. Altera a legislação tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 jan. 1994. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8981.htm>. Acesso em: 04/06/2013.

BRASIL, Lei n. 9.249 de 26 de dezembro de 1995. Altera a legislação do imposto de renda das pessoas jurídicas, bem como da contribuição social sobre o lucro líquido, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 dez. 1995. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9249.htm>. Acesso em: 04/06/2013.

BRASIL, Lei n. 9.316 de 22 de novembro de 1996. Altera a legislação do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro líquido. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 23 nov. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9316.htm>. Acesso em: 27/05/2013.

BRASIL, Lei n. 9.430 de 27 de dezembro de 1996. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 dez. 1996. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm>. Acesso em: 04/06/2013.

BRASIL, Lei n. 9.718 de 27 de novembro de 1998. Altera a Legislação Tributária Federal. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 nov. 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9718.htm>. Acesso em: 04/06/2013.

BRASIL, Lei n. 10.637 de 30 de dezembro de 2002. Dispõe sobre a não-cumulatividade na cobrança da contribuição para os Programas de Integração Social (PIS) e de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), nos casos que especifica; sobre o pagamento e o parcelamento de débitos tributários federais, a compensação de créditos fiscais, a declaração de inaptidão de inscrição de pessoas jurídicas, a legislação aduaneira, e dá outras providências. **Diário Oficial da União – Edição Extra**, Brasília, DF, 31 dez. 2002. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2002/lei10637.htm>>. Acesso em: 28/05/2013.

BRASIL. Lei n. 10.735 de 11 de setembro de 2003. Dispõe sobre o direcionamento de depósitos à vista captados pelas instituições financeiras para operações de crédito destinadas à população de baixa renda e a microempreendedores, autoriza o Poder Executivo a instituir o Programa de Incentivo à Implementação de Projetos de Interesse Social - PIPS, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 set. 2003. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2003/l10.735.htm>. Acesso em 11/04/2013.

BRASIL, Lei n. 10.833 de 29 de dezembro de 2003. Altera a Legislação Tributária Federal e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 dez. 2003. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2003/lei10833.htm>>. Acesso em: 27/05/2013.

BRASIL, Lei n. 10.865 de 30 de abril de 2004. Dispõe sobre a Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social incidentes sobre a importação de bens e serviços e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 30 abr. 2004. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/leis/2004/lei10865.htm>>. Acesso em: 27/05/2013.

BRASIL, Lei n. 11.101 de 9 de fevereiro de 2005. Regula a recuperação judicial, a extrajudicial e a falência do empresário e da sociedade empresária. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 9 fev. 2005. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11101.htm>. Acesso em: 27/04/2013.

BRASIL, Lei n. 12.814 de 16 de maio de 2013. Altera a Lei no 12.096, de 24 de novembro de 2009, quanto à autorização para concessão de subvenção econômica em operações de financiamento destinadas a aquisição e produção de bens de capital e a inovação tecnológica e em projetos de infraestrutura logística direcionados a obras de rodovias e ferrovias objeto de concessão pelo Governo federal; altera a Lei no 11.529, de 22 de outubro de 2007, quanto à concessão de subvenção econômica em operações destinadas a financiamentos a diferentes setores da economia; altera a Lei no 12.409, de 25 de maio de 2011, quanto à concessão de subvenção econômica em financiamentos destinados a beneficiários localizados em Municípios atingidos por desastres naturais; altera as Leis nos 12.487, de 15 de setembro de 2011, 9.718, de 27 de novembro de 1998, e 11.491, de 20 de julho de 2007; prorroga os prazos previstos nas Leis nos 12.249, de 11 de junho de 2010, e 11.941, de 27 de maio de 2009. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 maio 2013. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2011-2014/2013/Lei/L12814.htm>. Acesso em: 04/06/2013.

BRASIL. Projeto de Lei Complementar da Câmara dos Deputados n. 144, apresentado em 29 de fevereiro de 2012. Altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, para estabelecer o direito de crédito integral do Imposto

sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação nas aquisições de mercadorias realizadas junto a optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional. Autor Deputado Romero. Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=0201BDA4F44F7A2C6A7003F3F05DCE6E.node2?codteor=966892&file name=PLP+144/2012>. Acesso em: 06/06/2013.

BRASIL. Resolução CGSIM n. 16 de 17 de dezembro de 2009. Dispõe sobre o procedimento especial para o registro e legalização do microempreendedor individual. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 dez. 2009. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/resolucao/2009/cgsim/resol16.htm>>. Acesso em: 12/04/2013.

BRASIL. Resolução CGSIM n. 94 de 29 de novembro de 2011. Dispõe sobre o Simples Nacional e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 01 dez. 2011. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/resolucao/2011/CGSN/Resol94>>.htm. Acesso em: 27/04/2013.

BRASIL. Resolução CONDEL/SUDAM n. 20 de 14 de abril de 2010. Promulga a decisão dos membros do Conselho em aprovar o Regulamento dos Incentivos Fiscais, que segue em anexo, no âmbito da Superintendência de Desenvolvimento da Amazônia – SUDAM. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 28 jun. 2010. Disponível em: <http://www.sudam.gov.br/images/stories/Arquivos/condel/resolucao_condel_nro_20.pdf>. Acesso em: 11/05/2013.

BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 166**. Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte. Disponível em: <http://www.stj.gov.br/SCON/sumulas/toc.jsp?tipo_visualizacao=null&livre=166&b=SUMU&thesaurus=JURIDICO>. Acesso em: 29/05/2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário - imposto sobre serviços - base de cálculo - desconto no valor do serviço prestado. Recurso Especial n. 622.807/BA. Relatora Ministra Eliana Calmon. **Diário Oficial de Justiça**, Brasília, DF, 23 ago. 2004. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200400043149&dt_publicacao=23/08/2004>. Acesso em: 01/06/2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Processual Civil e Tributário. Alegação de afronta a dispositivo constitucional. Impossibilidade. Violação ao art. 535 do cpc. omissão não configurada. Julgamento por decisão monocrática do relator. Interposição de agravo regimental. Apreciação pelo órgão colegiado. prejudicialidade. Iss. Sociedade por cota de responsabilidade limitada. Recolhimento

por valor fixo. Art. 9º, § 3º, Decreto-Lei 406/68. Descabimento. Precedentes. Agravo Regimental a que se nega provimento. Agravo Regimental no Recurso Especial n. 118.817/RJ. Relator Ministro Teori Albino Zavascki. Diário Oficial de Justiça, Brasília, DF, 24 ago. 2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=201000369858&dt_publicacao=24/08/2011>. Acesso em: 28/04/2013.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial. Tributário. Embargos à execução fiscal. Incidência de iss sobre arrendamento mercantil financeiro. Questão pacificada pelo stf por ocasião do julgamento do re 592.905/sc, rel. Min. Eros grau, dje 05.03.2010. Sujeito ativo da relação tributária na vigência do dl 406/68: município da sede do estabelecimento prestador. Após a lei 116/03: lugar da prestação do serviço. Leasing. Contrato complexo. A concessão do financiamento é o núcleo do serviço na operação de leasing financeiro, à luz do entendimento do stf. O serviço ocorre no local onde se toma a decisão acerca da aprovação do financiamento, onde se concentra o poder decisório, onde se situa a direção geral da instituição. O fato gerador não se confunde com a venda do bem objeto do leasing financeiro, já que o núcleo do serviço prestado é o financiamento. Irrelevante o local da celebração do contrato, da entrega do bem ou de outras atividades preparatórias e auxiliares à perfectibilização da relação jurídica, a qual só ocorre efetivamente com a aprovação da proposta pela instituição financeira. Base de cálculo. Prejudicada a análise da alegada violação do art. 148 do ctn e 9 do dl 406/68. Recurso especial de potenza leasing s/a arrendamento mercantil parcialmente provido para julgar procedentes os embargos à execução e reconhecer a ilegitimidade ativa do município de tubarão/sc para exigir o imposto. Inversão dos ônus de sucumbência. Acórdão submetido ao procedimento do art. 543-c do cpc e da resolução 8/STJ. Recurso Especial n. 1060210/SC. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. Diário Oficial de Justiça, Brasília, DF, 28 nov. 2012. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revistaeletronica/ita.asp?registro=200801101098&dt_publicacao=05/03/2013>. Acesso em: 01/06/2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Ação Direita de Inconstitucionalidade n. 4637. Relator: Ministro Gilmar Mendes. Brasília, DF, Data de autuação, 11 ago. 2011. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/processo/verProcessoAndamento.asp?incidente=4123688>>. Acesso em: 27/04/2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Agravo regimental no Recurso Extraordinário. Incidência do IPI na importação de produtos por sociedade civil prestadora de serviços. Impossibilidade. Operação dissociada da base econômica constitucionalmente definida. 1. A jurisprudência vem evoluindo para entender que o critério material de incidência na importação não pode decorrer da mera entrada de um produto no país, na medida em que o IPI não é um imposto próprio do comércio exterior. 2. A base econômica do IPI é única, devendo ser analisada à luz do art. 153, inciso IV e § 3º, inciso II, da Constituição Federal. 3. Não há previsão constitucional expressa que ampare a incidência do IPI na importação, diferentemente do que ocorre com o ICMS, a que se refere o art. 155, § 2º, inciso IX, alínea a, da Constituição Federal, com a redação da EC nº 33/01. 4. Agravo regimental não provido. Agravo regimental no Recurso Extraordinário n. 643525.

Relator Ministro Dias Toffoli. Primeira Turma. Diário Oficial de Justiça, Brasília, DF, 26 abr. 2013. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28RE%24%2ESCLA%2E+E+643525%2ENUME%2E%29+OU+%28RE%2EACMS%2E+ADJ2+643525%2EACMS%2E%29&base=baseAcordaos&url=http://tinyurl.com/d3rja2l>>. Acesso em: 19/05/2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Reconhece a inconstitucionalidade da expressão "acrescido do valor do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestação de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS incidente no desembaraço aduaneiro e do valor das próprias contribuições", contida no inciso I do art. 7º da Lei nº 10.865/04, e, tendo em conta o reconhecimento da repercussão geral da questão constitucional no RE 559.607, determinou a aplicação do regime previsto no § 3º do art. 543-B do CPC, tudo nos termos do voto da Ministra Ellen Gracie (Relatora). Redigirá o acórdão o Ministro Dias Toffoli. Recurso Extraordinário n. 585525. Relator Ministro Joaquim Barbosa. Diário Oficial de Justiça, Brasília, DF, 20 maio 2013. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/cms/noticiaNoticiaStf/anexo/RE559937.pdf>>. Acesso em: 27/05/2013.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n. 559937. Relator Ministra Ellen Gracie. Diário Oficial de Justiça, Brasília, DF, 21 mar. 2013. Disponível em: <<http://stf.jus.br/portal/diarioJustica/verDiarioProcesso.asp?numDj=94&dataPublicacaoDj=20/05/2013&incidente=2607255&codCapitulo=2&numMateria=12&codMateria=4>>. Acesso em: 27/05/2013.

CAIXA ECONÔMICA FEDERAL. **Microcrédito caixa**. Disponível em: <http://www.caixa.gov.br/Voce/Credito/Geracao_Emprego_Renda/cred_microcred/saiba_mais.asp>. Acesso em: 11/04/2013.

CAMPINHO, Sérgio. **O direito de empresa**: à luz do novo código civil. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2009.

CARRAZZA, Roque. **ICMS**. 10. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

CATEB, Alexandre Bueno. **EIRELI**: solução ou problema?. Carta forense. 01/02/2013. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/artigos/eireli--solucao-ou-problema/10371>>. Acesso em: 27/04/2013.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**: direito de empresa. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CONSULTATIVE GROUP TO ASSIST THE POOR (CGAP). **Small and medium enterprises**: a cross-country analysis with a new data set: 2011. Disponível em: <<http://www.cgap.org/sites/default/files/CGAP-Small-and-Medium-Enterprises-Jan-2011.pdf>>. Acesso em: 06/04/2013.

COORDENAÇÃO-GERAL DE TRIBUTAÇÃO (COSIT). **Registro de empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI)**. Nota Cosit n. 446, de 16 de dezembro de 2011. Disponível em: <<http://www.irtdpjbrasil.com.br/NEWSITE2010/EIRELI.COSIT.pdf>>. Acesso em: 27/04/2013.

CURITIBA. Lei Complementar n. 40 de 18 de dezembro de 2001. Dispõe sobre os tributos municipais e dá outras providências. **Diário Oficial do Município**, Curitiba, PR, 18 dez. 2001. Disponível em: <<http://legisladoexterno.curitiba.pr.gov.br/AtosConsultaExterna.aspx>>. Acesso em: 01/06/2013.

CURITIBA. Lei n. 12.274 de 18 de junho de 2007. Autoriza o executivo a isentar de tributos os recém formados. **Diário Oficial do Município**, Curitiba, PR, 18 jun. 2007. Disponível em: <<http://www.curitiba.pr.gov.br/multimidia/00083240.pdf>>. Acesso em: 01/06/2013.

DEPARTAMENTO NACIONAL DE REGISTROS DO COMÉRCIO (DNRC). **Constituição de empresa por tipo jurídico**: 1985-2005. Disponível em: <<http://www.dnrc.gov.br/Estatisticas/caep0101.htm>>. Acesso em: 01/05/2013.

ECKSTEIN, Otto. **Economia financeira**: introdução à política fiscal. 3. ed. Rio de Janeiro: Zahar Editores, 1977.

EUROPEAN COMMISSION. **Statistics explained**: small and medium-sized enterprises: 2009. Disponível em: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/statistics_explained/index.php/Small_and_medium-sized_enterprises>. Acesso em: 07/04/2013.

FELIX, Gabriela Malta. **Sistemas públicos de saúde**: pesquisadores analisam o fator economia. Estudo divulgado pela Universidade de São Paulo como contribuição ao projeto de Extensão em Saúde, dez. 2012. Disponível em: <<http://www5.usp.br/20898/sistemas-publicos-de-saude-pesquisadores-da-fsp-estudam-o-fator-economico/>>. Acesso em: 27/05/2013.

FIÚZA, Ricardo. **Novo código civil comentado**. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 2004.

FUNDAÇÃO INSTITUTO DE PESQUISAS CONTÁBEIS, ATUARIAIS E FINANCEIRAS (FIECAFI). **Manual de contabilidade das sociedades por ações**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

GLOBAL ENTREPRENEURSHIP MONITOR (GEM). **Empreendedorismo no Brasil**: 2011. Disponível em: <<http://www.gemconsortium.org/docs/download/2406>>. Acesso em: 07/04/2013.

GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. **Direito de empresa**. 2. ed. São Paulo: RT, 2008.

GUIMARÃES, Leonardo. A SPE: sociedade de propósito específico. **Revista de Direito Mercantil**, São Paulo, n. 125, p. 135, jan./mar. 2002.

GUSMÃO, Mônica. **Direito Empresarial**. 3. ed. Rio de Janeiro: Impetus, 2004.

INDUSTRIE UND HANDELSKAMMER. Gesellschaft mit beschränkter Haftung (GmbH) inkl. Unternehmergesellschaft (haftungsbeschränkt) (UG(haftungsbeschränkt)). Frankfurt am Main, 13 Oktober 2010. Disponível em: <<http://www.frankfurt-main.ihk.de/existenzgruendung/rechtsfragen/idem/gmbh/>>. Acesso em 10/02/2012.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO (IBPT). **Causas de desaparecimento das micros e pequenas empresas**: 2013. Disponível em: <<http://www.ibpt.com.br/img/uploads/novelty/estudo/701/CausasDeDesaparecimentoDasMicrosEPequenasEmpresas.pdf>>. Acesso em: 04/04/2013.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO (IBPT). **Comparações**: ICMS x demais tributos arrecadados no ano de 2012. Disponível em: <<http://www.impostometro.com.br/comparacoes>>. Acesso em: 29/05/2013.

INSTITUTO BRASILEIRO DE PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO (IBPT). **Tipos jurídicos mais utilizados**: número de empresas que foram abertas de 01/01/2013 a 01/05/2013. Disponível em: <<http://www.empresometro.com.br>>. Acesso em: 01/05/2013.

INTERNATIONAL FINANCE CORPORATION (IFC). **Micro, small, and medium enterprises around the world**: how many are there, and what affects the count? 2010. Disponível em: <<http://www1.ifc.org/wps/wcm/connect/9ae1dd80495860d6a482b519583b6d16/MSME-CI-AnalysisNote.pdf?MOD=AJPERES&CACHEID=9ae1dd80495860d6a482b519583b6d16>>. Acesso em: 07/04/2013.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Fundamentos de Metodologia científica**. 6. ed. São Paulo: Atlas, 2006.

LATORRACA, Nilton. **Legislação tributária: uma Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Atlas, 1982.

MARTENS FILHO, Georges Louis. **Pessoa jurídica também pode constituir uma eireli**. Consultor Jurídico, 29.07.2012. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-jun-29/georges-martens-filho-pessoa-juridica-tambem-constituir-eireli>>. Acesso em: 27/04/2013.

MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial: empresa comercial – empresários individuais – microempresas – sociedades empresarias – fundo de comércio**. 31. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

NEVES, José L. Pesquisa qualitativa: características, usos e possibilidades. **Cadernos de Pesquisas em Administração**. v. 1. n. 3. São Paulo, 1996.

OLIVEIRA, Luiz Silvio de. **Tratado de metodologia científica**. São Paulo: Pioneira Thomson Learning, 2002.

PARANÁ. Decreto n. 6.080 de 28 de setembro de 2012. Institui o Regulamento do ICMS. **Diário Oficial do Estado**, Curitiba, PR, 29 set. 2012. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/dados/SEFADOCUMENTOS/106201206080.pdf>>. Acesso em: 31/05/2013.

PARANÁ. Lei n. 11.580 de 14 de novembro de 1994. Dispõe sobre o ICMS com base no art. 155, inc. II, §§ 2o e 3o, da Constituição Federal e na Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996 e adota outras providências. **Diário Oficial do Estado**, Curitiba, PR, 14 nov. 1994. Disponível em: <<http://www.sefanet.pr.gov.br/SEFADocumento/Arquivos/7200511580.pdf>>. Acesso em: 31/05/2013.

PORTAL BRASIL. **Mapa das micro e pequenas empresas**: 2010. Disponível em: <<http://www.brasil.gov.br/empreendedor/empreendedorismo-hoje/o-mapa-das-micro-e-pequenas-empresas>>. Acesso em: 07/04/2013.

PORTAL DO EMPREENDEDOR. **Total geral de microempreendedores individuais**: estatísticas internet. Disponível em: <<http://www.portaldoempreendedor.gov.br/estatistica/lista-dos-relatorios-estatisticos-do-mei>>. Acesso em: 13/04/2013.

PORTAL DO EMPREENDEDOR. **Total de empresas optantes no SIMEI**: unidade federativa PR, município curitiba, por código CNAE, descrição CNAE e sexo. Disponível em: <<http://www.portaldoempreendedor.gov.br/mei-microempreendedor-individual/lista-dos-relatorios-estatisticos-do-mei>>. Acesso em: 13/04/2013.

PORTUGAL. Decreto-Lei n. 248/86, de 25 de Agosto (versão actualizada) Estabelecimento Mercantil Individual De Responsabilidade Limitada. **Diário da República**, 1.^a série — n. 46, Lisboa, 7 mar. 2011. Disponível em: <http://www.pgdlisboa.pt/pgdl/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=678&tabela=leis>. Acesso em: 10/02/2012.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2003. 1. v.

RICHARDSON, Roberto Jarry. **Pesquisa social**: métodos e técnicas. São Paulo: Atlas, 1999.

RIBEIRO, Alexandre E. L.; MARIO, Poueri do Carmo. **Utilização de metodologias de reestruturação societária como ferramenta de planejamento tributário**: estudo de caso. In: Congresso Brasileiro de Contabilidade, 18, 2008. Anais do 18º Congresso Brasileiro de Contabilidade. Gramado: 2008. Disponível em: <http://congressocfc.org.br/hotsite/trabalhos_1/258.pdf>. Acesso em 20/09/2012.

RIO DE JANEIRO. Decreto n. 27.427 de 17 de novembro de 2000. Institui o Regulamento do ICMS. **Diário Oficial do Estado**, Rio de Janeiro, RJ, 17 nov. 2000. Disponível em: <http://www.fazenda.rj.gov.br/portal/index.portal?_nfpb=true&_pageLabel=tributaria&file=/legislacao/tributaria/decretos/2000/ricms/livro_1.shtml#TITULO_III>. Acesso em: 31/05/2013.

SCHMITT, Camila; PARODI, Ana Cecília; VIEIRA, João Rafael. **Exigência de capital social mínimo para a constituição de empresa individual de responsabilidade limitada**: análise do direito brasileiro a luz do direito comparado. In: I CONGRESSO BRASILEIRO DE DIREITO EMPRESARIAL (CONBRADEC). Curitiba: 2011.

THIBAUT, Agnès. The importance of SMEs in the european economy. In: **9ª Conferência Europeia de Governança Corporativa**. Madrid: 2010. Disponível em:

<http://www.ecgi.org/presidency/documents/madrid2010/11_Ms_Agnes_Thibault.pdf>. Acesso em 07/04/2013.

TORRES, Ricardo Lobo. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário: os tributos na constituição**. v. IV. Rio de Janeiro: Renovar, 2007.

UNIÃO EUROPEIA. Recomendação do Conselho 2003/361/EC de 20 de maio de 2003. Define o conceito de micro, pequena e média empresas. **Official Journal of the European Union**, Bruxelas, 20 mai. 2003. Disponível em: < <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2003:124:0036:0041:EN:PDF>>. Acesso em: 07/04/2013.

VIEIRA, José Roberto. **IPI: a regra-matriz de incidência**. Curitiba: Juruá, 1993.