

**FADISP-FACULDADE AUTÔNOMA DE DIREITO
JOSÉ CARLOS CAROTA**

**A APLICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO FEDERAL NAS SOCIEDADES
LIMITADAS E SUA FUNÇÃO SOCIAL**

SÃO PAULO

2008

FADISP – FACULDADE AUTÔNOMA DE DIREITO
JOSÉ CARLOS CAROTA

**A APLICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO FEDERAL NAS SOCIEDADES
LIMITADAS E SUA FUNÇÃO SOCIAL**

Dissertação de Mestrado
apresentada à FADISP – Faculdade
Autônoma de Direito para obtenção
do título de Mestre em Direito, sob
orientação do Professor Doutor Luiz
Paulo Cotrin Guimarães.

SÃO PAULO
2008

JOSÉ CARLOS CAROTA

**A APLICAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO FEDERAL NAS SOCIEDADES
LIMITADAS E SUA FUNÇÃO SOCIAL**

Dissertação de Mestrado apresentada à linha de pesquisa Função Social dos Institutos de Direito Privado da FADISP – Faculdade Autônoma de Direito, aprovada pela Banca Examinadora constituída pelos seguintes professores:

Professor Doutor
Presidente

Prof. Doutor
Membro

Prof. Doutor
Membro

Prof. Doutor
Membro

Coordenador : Prof. Doutor

São Paulo,

A meu orientador Dr. Luiz Paulo Cotrin
Guimarães e Dra. Thereza Alvin, que me
motivaram a desenvolver e concluir o
presente trabalho.

Nós somos aquilo que fazemos
repetidamente. Excelência, então, não é
um modo de agir, mas um hábito.
Aristóteles.

CAROTA, José Carlos. *A aplicação da tributação federal nas sociedades limitadas e sua função social*. São Paulo, 2008. 133 f. Dissertação (Mestrado em Função Social dos Institutos de Direito Privado) - FADISP – Faculdade Autônoma de Direito.

RESUMO

Esta dissertação versa sobre a sociedade limitada, a legislação tributária federal, a função social da empresa e da tributação e espera criar hipóteses e analisar as diferentes possibilidades de aplicação da legislação tributária federal demonstrando seus reflexos nos resultados da sociedade empresária e na sua função social a fim de contribuir para o esclarecimento das possibilidades de tributação adequada a estas. No primeiro capítulo efetua-se um estudo das sociedades limitadas, mencionando-se de forma breve sua origem histórica e principais características. No segundo capítulo, analisa-se a legislação tributária federal aplicável às sociedades limitadas, descrevendo-se de forma objetiva os conceitos, fundamentação legal, base de cálculo e alíquotas, demonstrando-se com exemplos práticos os casos de tributação que envolve maior complexidade. No terceiro capítulo, explica-se o entendimento da função social da empresa, como também a função social do tributo, fazendo-se uma conexão com a extrafiscalidade da tributação. Posteriormente são apresentados dois casos com diversas hipóteses e variáveis relativas ao problema da tributação de uma sociedade limitada. Em seguida, apresentam-se as melhores opções de tributação visando a continuidade dos negócios a fim de que a empresa cumpra também sua função social. Na conclusão firma-se o entendimento da aplicação da tributação federal das sociedades limitadas e sua função social.

Palavras-chave: Sociedades limitadas; Legislação tributária; Função social

CAROTA, José Carlos. *A aplicação da tributação federal nas sociedades limitadas e sua função social*. São Paulo, 2008. 133 f. Dissertação (Mestrado em Função Social dos Institutos de Direito Privado) - FADISP – Faculdade Autônoma de Direito.

ABSTRACT

This paper approaches private limited company, the federal tax legislation, company's and taxation's social role and it is expected to create hypotheses and analyze the different possibilities for application of federal tax legislation, thus demonstrating its reflections on the results of corporate society and in its social role, in order to contribute to the clarification of taxation possibilities adequate to these changes. In the first chapter a study of the private limited companies is performed, briefly mentioning its historical origin and main characteristics. In the second chapter, the federal tax legislation applicable to corporate societies is analyzed, by describing, in an objective way the concepts, legal grounds, tax basis and percentages and demonstrating with practical examples taxation cases involving major complexity. In the third chapter it is explained the understanding of company's social function, as well as taxation's social role thus effecting a connection with the 'extra-fiscal' character of taxation. Following such, two cases are presented with different hypotheses and variables related to the taxation problems of a private limited companies. Further to these comments, are presented the best taxation options aiming at continuity of business activities to allow company to also comply with its social role. In the conclusion it is composed the understanding of the social role of federal taxation applied to private limited companies.

Key-words: Private limited companies, tax legislation; Social role.

LISTA DE SIGLAS

BOVESPA – Bolsa de Valores do Estado de São Paulo
CADE – Conselho Administrativo de Defesa Econômica
CEE – Comunidade Econômica Européia
CNPJ – Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica
COFINS – Contribuição para Financiamento da Seguridade Social
CSLL – contribuição Social sobre o Lucro Líquido
CVM – Comissão de Valores Mobiliários
DCTF – Declaração de Confissão de Tributos Federais
DNRC – Departamento Nacional de Registro do Comércio
EPP – Empresa de Pequeno Porte
IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados
IRPJ – Imposto de Renda Pessoa Jurídica
LALUR – Livro de Apuração do Lucro Real
LC – Lei Complementar
ME – Micro Empresa
PIB – Produto interno Bruto
PIS – Programa de Integração Social
RIPI – Regulamento do Imposto sobre Produtos Industrializados
RIR –Regulamento do Imposto de Renda
SELIC – Serviço Especial de Liquidação e Custódia
TIPI – Tabela do Imposto sobre Produtos Industrializados

SUMÁRIO

RESUMO.....	vi
ABSTRACT.....	vii
LISTA DE SIGLAS.....	viii
INTRODUÇÃO	01
1.SOCIEDADES LIMITADAS.....	04
1.1. A Sociedade Limitada	04
1.1.1. Origem Histórica	05
1.1.1.1. Inglaterra	05
1.1.1.2. França.....	06
1.1.1.3. Alemanha	06
1.1.1.4. Itália	07
1.1.1.5. Argentina	08
1.1.1.6. China.....	08
1.1.1.7. Uruguai	09
1.1.1.8. Brasil.....	09
1.1.2. Natureza da Sociedade Limitada.....	10
1.1.3. Constituição	11
1.1.4. Responsabilidade e Deveres dos Sócios	14
1.1.4.1. Desconsideração da Pessoa Jurídica.....	15
1.1.4.2. Responsabilidade dos Sócios pela Exata Estimação dos Bens	22
1.1.4.3. Responsabilidade pela Eviscção e Solvência do Devedor.....	23
1.1.4.4. Reposição dos Lucros.....	23
1.1.4.5. Expulsão do Sócio.....	24
1.1.4.6. Credores Particulares dos Sócios.....	26
1.1.4.7. Deveres dos Sócios.....	26
1.1.4.8. Participação nos Resultados Sociais.....	28
2 . LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL.....	30
2.1. Imposto de Renda Pessoa Jurídica	30
2.1.1.Fato Gerador.....	30
2.1.2. Base de Cálculo.....	31
2.1.3. Alíquotas	31

2.1.4. Prazo de Recolhimento.....	32
2.1.5. Exemplo Prático de Cálculo do Imposto de Renda e Adicional.....	32
2.2. Lucro Real.....	33
2.2.1. Obrigatoriedade.....	34
2.2.2. Período de apuração – trimestral e anual	35
2.2.3. Alíquotas.....	36
2.2.4. Base de Cálculo Estimada Anual.....	36
2.2.5. Base de Cálculo Trimestral.....	39
2.2.6. Exemplo de Determinação de Lucro Real e Cálculo do Imposto	40
2.3. Lucro Presumido	42
2.3.1. Período de Apuração.....	44
2.3.2. Alíquota e Adicional.....	44
2.3.3. Base de Cálculo.....	44
2.3.4 .Exemplo de Determinação de Cálculo do Lucro Presumido e Cálculo do Imposto.....	45
2.3.5. Deduções do Imposto Devido.....	46
2.4. Lucro Arbitrado.....	47
2.4.1. Alíquota e Adicional.....	48
2.4.2. Base de Cálculo.....	48
2.4.3.Exemplo de Determinação do Lucro Arbitrado e Cálculo do Imposto.....	50
2.5. Contribuição Social sobre o lucro	51
2.5.1. Alíquota.....	51
2.5.2.Base de Cálculo Anual e Trimestral	51
2.5.3.Base de Cálculo Estimada e Presumida	52
2.5.4.Exemplo do Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro.....	52
2.6.Programa de Integração Social – PIS.....	54
2.6.1.Alíquota.....	54
2.6.2.Base de Cálculo.....	55
2.6.3.Exemplo de Cálculo do PIS.....	55
2.7.Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS	57
2.7.1.Alíquota.....	57
2.7.2.Base de Cálculo.....	57
2.7.3.Exemplo de Cálculo da COFINS.....	57
2.8.Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI.....	59
2.8.1.Alíquotas.....	61
2.8.2.Base de Cálculo.....	61
2.8.3.Fato Gerador.....	61

2.8.4.Sujeito Passivo.....	62
2.8.5.Exemplo de Cálculo do IPI.....	62
2.9.Imposto de Importação – II.....	63
2.9.1.Ocorrência do Fato Gerador.....	63
2.9.2.Base de Cálculo.....	64
2.9.3.Exemplo de Cálculo do Imposto de Importação.....	64
2.10.Imposto de Exportação – IE	65
2.10.1.Base de Cálculo	66
2.10.2. Alíquota	66
2.11.Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE	66
2.11.1.CIDE Tecnologia	66
2.11.2.CIDE Combustíveis	68
2.12.Imposto sobre operações Financeiras – IOF	70
2.13.Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira - CPMF	71
2.14.Contribuições para a Seguridade Social	72
2.14.1.Conceito	72
2.14.2.Contribuições Previdenciárias.....	73
2.15.Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS.....	75
2.15.1.Conceito	75
2.15.2.Contribuintes e Alíquota	76
2.16.Simples Nacional	76
2.16.1.Conceito	76
2.16.2. A opção pelo Simples Nacional.....	77
2.16.3.Migração do Simples para o Simples Nacional.....	77
2.16.4.Tributos Unificados pelo Simples Nacional	78
2.16.5.Limites de Enquadramento	78
2.16.6.Pagamento Mensal	79
2.16.7.Receitas Alcançadas pelo Simples Nacional	79
2.16.8.Ganhos de Capital	79
2.16.9.Distribuição de Lucros	80
2.16.10.Cálculo do Simples Nacional.....	80
3. A FUNÇÃO SOCIAL DA TRIBUTAÇÃO NO ÂMBITO DAS SOCIEDADES LIMITADAS.....	
3.1.A função Social da Empresa.....	88
3.2.A função Social da Tributação.....	93
3.2.1.Os Tributos e suas espécies.....	93

3.2.2.A função social dos tributos.....	95
3.2.3.A extrafiscalidade e a função social da tributação.....	100
3.2.4.A função social dos tributos federais	103
3.3. A Equivocada Tributação das Sociedades Limitadas e o Prejuízo Social Decorrente da Incorreta Opção Tributária Exercida pelo Contribuinte	107
3.4. Hipóteses e Variáveis Relativas ao Problema da aplicação da Tributação de uma Sociedade Limitada . Caso 01.....	108
3.5. Hipóteses e Variáveis Relativas ao Problema da aplicação da Tributação de uma Sociedade Limitada. Caso 02.	111
3.6.Lege Ferenda	116
CONSIDERAÇÕES FINAIS	118
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	122

INTRODUÇÃO

A aplicação da tributação federal nas sociedades empresárias e sua função social é um dos temas mais discutidos da atualidade, basicamente em virtude da elevada e complexa carga tributária existente no País, mas também em função do aumento das reivindicações sociais da sociedade brasileira no sentido de que o Estado possa prover suas necessidades básicas de saúde, educação, transporte e segurança, bem como por meio da redistribuição de renda promover a justiça social.

A sociedade brasileira tem passado, desde a segunda parte do século XX, por inúmeras transformações, como: explosão demográfica, informatização dos sistemas, criação de banco de dados eletrônicos, desenvolvimento das telecomunicações, popularização da *Internet*, industrialização, globalização, privatização de empresas estatais e internacionalização da economia.

Estas novas conquistas tiveram como origem o crescimento das empresas brasileiras que nos últimos trinta anos têm contribuído em todos os sentidos com a sociedade e também para com o Estado.

Este desenvolvimento ao longo dos últimos anos foi gerado em grande parte pela iniciativa privada que realizou investimentos produtivos, mas, também, pelo Estado que efetuou investimentos em infra-estrutura, criando empresas estatais em áreas de interesse estratégico ou áreas em que não se manifestou o interesse dos empreendedores.

Estas empresas têm como objetivo principal o lucro, porém exercem importante função social, pois é por intermédio do exercício desta função que ela forma sua imagem perante a comunidade integrando e desenvolvendo o seu mercado de consumo.

Paralelamente a este desenvolvimento, ocorreu a evolução da legislação brasileira em todos os sentidos, seja no âmbito penal, civil, tributário, comercial ou trabalhista. Assim como a sociedade evolui, a legislação segue na mesma direção, pois muitos paradigmas do passado foram rompidos, adequando as necessidades da sociedade à lei.

No tocante a área tributária federal, observa-se a complexidade da aplicação da legislação nas sociedades limitadas, pois o empresário pode optar por diversas formas de tributação e todas elas conduzem a diferentes cálculos e valores, que por sua vez se traduzem em diferentes importâncias a serem recolhidas pelo contribuinte aos cofres públicos.

É óbvio que estes tributos destinam-se a custear as atividades do Estado provendo o mesmo de recursos e permitindo que o tributo efetivamente possa realizar sua função social, embora na prática a sociedade nem sempre consiga ver isto. Também merece destaque a função constitucional do Estado que intervém na economia, no sentido de incentivar ou não certas atividades, industrializando ou não certos produtos. Via de regra, esta função é exercida por meio da extrafiscalidade do tributo.

O objetivo deste trabalho de pesquisa é verificar as diversas possibilidades de aplicação da tributação federal baseado na função social da empresa e da tributação, com a finalidade específica de evitar a equivocada tributação das sociedades limitadas e o prejuízo decorrente da incorreta opção exercida pelo contribuinte. Em decorrência dessa problemática, formula-se a seguinte questão: como uma sociedade limitada, que pretende iniciar suas atividades, tendo a seu critério diversas opções de tributação federal, pode escolher a alternativa correta a fim de evitar o prejuízo social decorrente de uma opção inadequada?

Tendo em vista a problemática apresentada, esta dissertação foi dividida em três capítulos, em que no primeiro capítulo será efetuado um estudo das sociedades limitadas, mencionando de forma breve sua origem histórica e principais características, tais como: natureza jurídica, constituição, capital social e responsabilidades. A análise inicial mostra-se necessária não só para o conhecimento da matéria, mas, também, para se compreender o real motivo para a escolha do tipo correto de sociedade empresária pelo empreendedor, uma vez que isto facilitará o entendimento da função social da empresa e da tributação.

No segundo capítulo será analisada toda a legislação tributária federal aplicável às sociedades limitadas, descrevendo de forma objetiva os conceitos, fundamentação legal, base de cálculo e alíquotas, demonstrando com exemplos práticos os casos de tributação que envolve maior complexidade. A finalidade é compreender e analisar a aplicação da tributação federal na sociedade limitada, auxiliando o entendimento da função social da tributação federal das sociedades limitadas que será desenvolvido na seqüência.

No terceiro capítulo, será explicado o entendimento da função social da empresa, como também a função social do tributo, fazendo-se uma conexão com a extrafiscalidade da tributação. Posteriormente serão apresentados dois casos com diversas hipóteses e variáveis relativas ao problema da aplicação da tributação federal de uma sociedade limitada. Em seguida serão

apresentadas as melhores opções de tributação visando a continuidade dos negócios a fim de que a empresa cumpra também sua função social.

Neste mesmo capítulo também serão efetuados a título “*Lege Ferenda*”, sugestões de mudanças na legislação, para finalmente poder-se chegar às considerações finais.

Conclui-se o trabalho de forma objetiva, utilizando-se metodologia dedutiva, partindo de premissas gerais para se chegar ao escopo real do estudo, referindo-se a idéias desenvolvidas nos capítulos precedentes, e firmando-se o entendimento da aplicação da tributação federal nas sociedades limitadas e sua função social.

O quadro teórico de referência fundamenta-se com ênfase na função social dos institutos de direito privado.

1. SOCIEDADES LIMITADAS

A finalidade deste capítulo é estudar as sociedades limitadas constante no Código Civil e Código Comercial, proporcionando ao leitor um entendimento quanto a sua classificação, origem histórica, natureza jurídica, constituição e responsabilidades, porém, levando-se em conta o fato de que a legislação

tributária federal aplicada a todas as modalidades de sociedades empresárias ser a mesma, justifica-se o motivo deste presente capítulo restringir-se somente à sociedade limitada, a qual, de acordo com o Departamento Nacional de Registro do Comércio (DNRC) é adotada por mais de noventa por cento das sociedades empresárias registradas na Junta Comercial.

O objetivo é auxiliar o entendimento da problemática da função social da empresa e a aplicação da tributação, tendo como foco evitar a equivocada tributação das sociedades limitadas e o prejuízo social decorrente da incorreta opção exercida pelo contribuinte.

1.1. A Sociedade Limitada

O presente tópico tem como objetivo fazer uma breve exposição histórica do surgimento deste tipo de sociedade e descrever suas principais características em face ao Código Civil Brasileiro, Código Comercial e Lei das Sociedades Anônimas.

O sucesso deste tipo societário no Brasil decorre basicamente de duas características : a limitação da responsabilidade pessoal dos sócios limitada ao valor do capital social integralizado, preservando os bens pessoais destes em caso de falência ou insucesso do empreendimento; e a contratualidade onde as relações entre os sócios é baseada na disposição de vontade destes, a qual é refletida no contrato social sem as regras do regime institucional da lei das sociedades anônimas, que poderá ser adotado supletivamente, possibilitando maior margem de negociação entre os sócios da empresa.

A finalidade é analisar este tipo de sociedade empresária, a qual, é adotada pela grande maioria das empresas no Brasil, visando auxiliar o entendimento da problemática da função social da tributação e função social da empresa, a fim de criar hipóteses e sugestões que serão discutidas nos próximos capítulos.

1.1.1. Origem Histórica

O surgimento da sociedade de responsabilidade limitada teve como origem a reivindicação dos pequenos e médios empreendedores a fim de incrementarem suas atividades econômicas, as quais se pleiteavam desde os tempos antigos junto aos órgãos governamentais. Estas solicitações se resumiam em: liberdade para poderem exercer livremente sua atividade comercial ou industrial sem a prévia autorização do governo, autorização esta que demandava tempo e consumia os escassos recursos financeiros

disponíveis; a principal reivindicação consistia em criar um tipo societário que viesse a limitar a responsabilidade pessoal do empreendedor em caso de insucesso do empreendimento.¹

Este tipo de sociedade surgiu na Inglaterra e, em seguida, na Alemanha, sendo posteriormente adotada em diversos países, inclusive no Brasil. Para melhor entendimento deste tipo de sociedade empresária, descreve-se abaixo, de forma breve, a origem histórica dos principais países que adotaram a sociedade de responsabilidade limitada, expondo de forma direta o surgimento, legislação atual e características relevantes.

1.1.1.1. Inglaterra

Em 07 de Agosto de 1.862, a lei denominada *Companies Act*, consolida a legislação societária e institui as sociedades de responsabilidade limitada, sem ações, com as garantias limitadas, em que os sócios se responsabilizavam pelas obrigações sociais limitadamente ao valor preestabelecido no capital social, prevendo-se também outro tipo societário denominado limitadas por ações, de responsabilidade limitada por ações, abolindo-se a autorização governamental, conferindo-se a livre cessibilidade das participações societárias e a limitação da responsabilidade dos sócios ao capital subscrito.

Este tipo de sociedade foi utilizado por grandes empreendimentos, ficando as pequenas e médias sociedades constituídas como sociedades regidas pelo direito comum - *common law*, o que levou os empresários a transformá-las em companhias, com número limitado de sócios e sem buscar subscrição pública, as quais passam a ser chamadas no direito costumeiro de companhias privadas, para diferenciá-las das companhias públicas.²

A legislação atual³ apresenta-se em face do surgimento de muitas empresas privadas - *private companies*, reguladas pelo direito consuetudinário, promoveu-se então, uma consolidação das normas usuais que deram origem a edição do *Companies Consolidation Act* de 1900 com sucessivas alterações até 1929.

As principais características atuais são: a) restrições à negociabilidade das ações; b) limitação do número de sócios a cinqüenta; c) vedação da subscrição pública; d) inexistência de número mínimo de sócios; e) autorização

¹ COELHO, Fabio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. v.2, São Paulo: Saraiva, 2007, p.366.

² CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. *Sociedade Limitada no Novo Código Civil*. São Paulo: Atlas, 2003, p. 15.

³ Idem, 2003, p. 16.

para administração por um só gerente; e f) dispensa das formalidades referentes à publicidade das demonstrações contábeis financeiras.

1.1.1.2. França

Em Maio de 1863 foi promulgada a lei que instituiu a sociedade por responsabilidade limitada que podia ser constituída sem autorização governamental, sendo efetivamente implantada em 07 de Março de 1925 e modificada em 1938, a qual foi denominada lei tendente a instituir sociedades de responsabilidade limitada.⁴

A legislação atual dá-se com a promulgação da lei 66.537 de 24 de Julho de 1966, a qual revogou toda a legislação societária, e é, por isto, chamada de verdadeiro código de sociedades, vindo a sofrer alterações supervenientes por decretos em 1967 e 1968.

As principais características atuais definem-se a partir de 11 de Julho de 1985 por meio da lei 85.697 em que é permitida a criação da sociedade unipessoal de responsabilidade limitada.⁵

1.1.1.3. Alemanha

Este tipo de sociedade surge com a lei denominada, lei referente às sociedades de responsabilidade limitada em 20 de Abril de 1892 e alterada pelo artigo 11 da lei de introdução ao Código Civil alemão de 10 de Maio de 1897⁶, possibilitando a pequenos e médios comerciantes a constituição de um tipo societário que limitava a sua responsabilidade e fosse constituído de maneira simples e desvinculada das sociedades anônimas e compostas por dois sócios, uma vez que as regras para a constituição de uma sociedade anônima eram rígidas e o seu custo era elevado.⁷

Na análise da origem histórica da sociedade por quotas de responsabilidade limitada, depara-se a controvérsia entre os autores, uns afirmam que ela proveio da Inglaterra e outros, da Alemanha. Deve-se ter presente, nessa aparente controvérsia de pontos de vista, que legislativamente, sem dúvida, a primazia cabe à Alemanha com a lei de 20 de Abril de 1892, mas os elementos básicos conformadores desse tipo societário surgiram muito tempo antes, na Inglaterra, pela força dos costumes, e o fato de só bem mais

⁴ SILVA, Oliveira e. *Da sociedades por quota de responsabilidade limitada*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956, p.313.

⁵ CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira .op. cit., p. 17.

⁶ SILVA, Oliveira e, op. cit., p.321- 348.

⁷ CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. op. cit., p. 16.

tarde ter sido regulada pelo legislador e com evidentes diferenças em relação ao modelo europeu-continental não lhe tira o pioneirismo.⁸

A legislação atual foi editada em 04 de Julho de 1980.

As principais características atuais permitem a constituição de sociedade de responsabilidade limitada de uma só pessoa , ou seja, unipessoal

1.1.1.4. Itália

Em 1922, o governo Italiano nomeia uma grande comissão de juristas para elaborar uma legislação comercial, presidida por César Vivante. Neste projeto do novo código comercial foi incluída a sociedade de responsabilidade limitada.⁹

A legislação atual define-se pelo Código Civil Italiano de 1942 – artigos 2.472 a 2.497.

As principais características atuais definem-se em 1993, em atendimento à Diretiva XII da Comunidade Européia, na qual foi introduzida a sociedade com único sócio de responsabilidade limitada, constituída por ato unilateral.

A sociedade de responsabilidade limitada desempenha importante papel em relação às pequenas e médias empresas, notadamente constituídas fruto da base familiar. Admite-se ainda a forma composta por um único sócio, conforme legislação de 03 de Março de 1993, número 88, relacionada com a diretiva da CEE 89/667, em que se disciplina a constituição da atividade societária com um só membro, sendo que o empresário individual possui responsabilidade limitada com algumas pontuações. No caso de insolvência da sociedade composta de um único sócio, a responsabilidade se transmuda em ilimitada, nas seguintes circunstâncias:¹⁰

a) Sendo pessoa jurídica ou sociedade com sócio único de outra sociedade de capital;

b) Quando não ocorra a integralização conforme previsão de constituição; e

c) Na hipótese de falta de atualização do balanço ou divulgação de informação relevante.

1.1.1.5. Argentina

⁸ BULGARELLI, Waldirio. *Sociedades, Empresa e Estabelecimento*. São Paulo: Atlas, 1980, p.201.

⁹ CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira , op. cit., p. 19.

¹⁰ ABRÃO, Nelson. *Sociedade por Quota de Responsabilidade Limitada*. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 08.

As sociedades limitadas foram introduzidas na legislação comercial pela Lei 11.645 de 1932, e de imediato foram adotadas pelas pequenas e médias empresas, por limitar a responsabilidade do sócio e possuir um esquema simples de funcionamento.

A legislação atual define-se pela lei 19.550 de 1972, a qual regula a sociedade de responsabilidade limitada no artigos 146 e seguintes ¹¹ e modificada pela lei 22.903 de 15 de Setembro de 1983, a qual pretendeu, segundo a exposição de motivos, cobrir precisamente o campo de atividade inadequado e adaptar-se ao campo da sociedade por ações.¹²

As principais características atuais são: a) capital dividido em quotas; b) os sócios limitam sua responsabilidade à integralização das quotas que subscrevem ou adquirem; c) o número de sócios não excederá a 50; d) o capital social deve ser subscrito integralmente no ato da constituição da sociedade; e e) 25% , no mínimo do capital social deve ser integralizado em dinheiro e a integralização deve ser feita no prazo máximo de dois anos.

1.1.1.6. China

No período de 1966 até 1976 durante o regime comunista pró soviético, a China presidida por Mao Tse Tung não admitia empresas sob o regime capitalista e, somente a partir do período de 1977 a 1986, o mesmo regime, agora sob a presidência de Deng Xiaoping, iniciou o processo de internacionalização e abertura da economia chinesa, trazendo de volta o comércio internacional e os investimentos estrangeiros, para operarem em seu território.

Atualmente as leis chinesas são baseadas em acordos internacionais, tendo como característica o capitalismo. ¹³

As principais características atuais são a admissão de seis tipos de empresas estrangeiras no país : a) RO - *Representative Office* – (exceto para escritórios de advocacia e contabilidade), que consiste em um escritório de representação para a realização de negócios; b) WFOE - *Wholly Owned Foreign Enterprise* – Empresa controlada totalmente estrangeira - que é uma opção para investimentos em indústrias ou montagens; c) *Service Companies* – Empresas de prestação de serviços - Não é permitido, porém é possível constituir uma *Joint Venture* com um sócio chinês; d) FICE – *Foreign Invested Commercial Enterprises* – Investimentos estrangeiros para empresas

¹¹ CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira ,op. cit., p. 20.

¹² ABRÃO, Nelson, op. cit., p. 15.

¹³ GOYOS, Durval de Noronha. Disponível em :

<<http://www.bovespa.com.br/investidor/juridico/060427NotA.asp>> . Acesso em : 25.de out.2007.

comerciais - Para investidores que optarem por abrir empresas comerciais atacadistas, varejistas e de distribuição; e) *Franchising Business* – Permitido nos mesmos moldes do FICE; e f) *Joint-Ventures* – Empreendimento conjunto – que pode ser realizado entre um investidor estrangeiro e um chinês. ¹⁴

1.1.1.7. Uruguai

A sociedade de responsabilidade limitada foi introduzida por lei em 26.4.1933.

Atualmente regulada pela Lei 16.060 de 1989, artigos 223 e seguintes.

As principais características atuais são: a) o capital social é dividido em quotas de igual valor, que não podem ser representadas por títulos negociáveis; b) a responsabilidade dos sócios é limitada à integralização de suas quotas; e c) o número de sócios não pode exceder 50 (cinquenta) e, se por qualquer circunstância vier a ser superior, a sociedade deverá transformar-se em anônima, no prazo de dois anos, sob pena de dissolução. ¹⁵

1.1.1.8. Brasil

Surge em 1912 utilizando as características do modelo alemão, por iniciativa de Inglês de Souza, que incumbido de elaborar, pelo Decreto 2.379 de 1911, um projeto para reformar o Código Comercial Imperial de 1850, incluiu em seu projeto, sendo este apresentado em 1918, e ,posteriormente, aprovado e sancionado com o Decreto 3.708 de 1919.

Ampliando o entendimento sobre o tema, os antecedentes se encontram primeiramente no projeto de Inglês de Souza (Herculano Marcos), em 1912 e posteriormente em projeto do deputado Joaquim Luiz Osório, que se baseou no trabalho de Inglês de Souza, apresentando à câmara, em setembro de 1918, propondo a criação de um novo tipo de sociedade, a sociedade por cotas de responsabilidade limitada, alegando que aguardar a aprovação do projeto do Código Comercial de Inglês de Souza iria retardar por demais a introdução desse tipo de sociedade entre nós. A tramitação do projeto foi rápida, sem emendas nem debates, tendo-se convertido em lei, pelo decreto 3.708 de 10 de Janeiro de 1919.

Lembre-se que Herculano Marcos Inglês de Souza fora incumbido pelo governo de apresentar um projeto de reforma do Código Comercial, tarefa que concluiu em Abril de 1912, e no qual propunha a criação da sociedade por

¹⁴ DEZAN SHIRA & ASSOCIATES. Disponível em < <http://www.dezshira.com/misc/faq.them>> .Acesso em : 25 de out.2007.

¹⁵ CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira , op. cit., p. 20.

quota de responsabilidade limitada, inspirada na lei alemã de 1892 e portuguesa de 1911.¹⁶

Atualmente a sociedade limitada é regida pelos artigos 1.052 a 1.057 do Código Civil, podendo adotar como diploma supletivo a Lei das Sociedades Anônimas, se expressamente mencionado no contrato social, ou as regras da sociedade simples no silêncio do respectivo instrumento contratual.

As principais características atuais são : a) O capital social é dividido em quotas e estas podem ser representadas por títulos negociáveis ou bens; b) a responsabilidade dos sócios é limitada a integralização de suas quotas; e c) não se admite a constituição de sociedade unipessoal.¹⁷

1.1.2 Natureza da Sociedade Limitada

A sociedade limitada surge através de um contrato plurilateral ou multilateral, em que os sócios se obrigam mutuamente a combinar esforços no sentido de obter êxito em uma atividade comum entre eles. Este contrato denominado contrato social, faz surgir um sujeito de direito dotado de personalidade jurídica, detentora de direitos e obrigações.

Portanto, a sociedade de responsabilidade limitada é uma sociedade personificada e de acordo com a vontade de seus sócios pode ser classificada como personalista ou capitalista, vontade esta que deve ser expressa no contrato social, porém, caso o contrato seja omissivo, o sócio pode ceder sua quota, total ou parcialmente, a quem seja sócio, independente de audiência dos outros, ou a estranho, se não houver oposição de mais de $\frac{1}{4}$ (um quarto) do capital social, conforme previsto no artigo 1.057 do Código Civil. O contrato social a critério dos sócios, poderá também estabelecer a livre alienabilidade das quotas para terceiros, conferindo à sociedade natureza capitalista, como também poderá prever que a alienação das quotas para estranhos requeira a anuência de todos os demais sócios.¹⁸

Em síntese, a sociedade será considerada de capital quando, para sua constituição, com relação à composição do quadro societário, não se confere importância aos atributos pessoais dos sócios, e, portanto, haverá plena liberdade na alienação da participação societária; e será considerada de pessoas quando para sua constituição os sócios levam em consideração os atributos pessoais dos mesmos, sendo este o principal motivo para o

¹⁶ BULGARELLI, Waldirio. *Sociedades, Empresa e Estabelecimento*. São Paulo: Atlas, 1980, p. 205.

¹⁷ CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira, op. cit., p. 24 -25.

¹⁸ CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira, op. cit., p. 28 -29.

requerimento de anuência dos demais sócios para efetuar a venda para terceiros.

Egberto Lacerda Teixeira tem uma posição contrária a respeito do tema e menciona que:

A doutrina é hoje, no Brasil e fora dele, expressivamente contrária à bifurcação das sociedades em sociedade de pessoas e sociedade de capital. O critério é falho, ilógico e inócuo. Todas as sociedades são de pessoas e de capitais a um só tempo. Nas sociedades de capitais observam-se traços personalistas acentuados, como as limitações à circulação das ações em atenção à pessoa dos sócios, e nas sociedades de pessoas introduzem-se cláusulas permitindo a continuação da sociedade em caso de morte, falência ou incapacidade de um dos sócios, bem como a livre cessão das quotas a terceiros obedecidas certas formalidades.¹⁹

1.1.3. Constituição

Conforme estabelecido pelos artigos 981 e 997 do Código Civil, a sociedade limitada se constitui por um contrato entre os sócios, o qual é disciplinado por normas do direito civil e comercial, inspiradas no direito contratual, assumindo o tipo de contrato plurilateral²⁰ ou multilateral, em que dois ou mais sócios assumem cada um perante o outro, obrigações relacionadas à exploração conjunta de uma ou mais atividades econômicas.

Os requisitos de validade do contrato social são os definidos no artigo 104 do Código Civil, ou seja, são os requisitos de validade de qualquer ato jurídico, pertinentes também no contrato social, são eles: agente capaz, objeto lícito e a forma prescrita ou não defesa em lei.²¹

O primeiro requisito refere-se à capacidade do sócio ou administrador para poder exercer direitos, portanto, o ato praticado por incapaz será nulo e o ato praticado por relativamente incapaz será anulável, como também o sócio não deve estar legalmente impedido nos termos do artigo 972 e seguintes do Código Civil²². O segundo requisito de validade é a determinação do objeto social, ou seja, é nula a sociedade contratada para a exploração de atividade ilícita. O terceiro requisito é a forma adequada do contrato social, o qual deve ser elaborado de forma escrita e os sócios podem optar pelo instrumento

¹⁹ TEIXEIRA, Egberto Lacerda. *Das Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada*. São Paulo : Quartier Latin, 2007, p.25

²⁰ Idem, p.38. O autor cita em sua obra a classificação de Túlio Ascarelli mencionada na obra *Considerazioni in tema di Società e personalità giuridica*, in *Revista del Distrito Commerciale*, 1954 p. 245, em que o contrato de sociedade tem caráter eminentemente instrumental, constituindo premissa necessária de uma atividade posterior a que se propõe os sócios. Sendo várias as partes, e não duas como habitualmente ocorre nos contratos tradicionais, é óbvio que cada parte tem obrigações não para com uma outra, mas para com todas as outras; adquire direitos, não para com uma outra, mas para com todas as outras.

²¹ COELHO, Fabio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. São Paulo: Saraiva, 2007, v.2, p. 384 -385.

²² FIUZA, Ricardo. *Novo Código Civil Comentado*. São Paulo : Saraiva, 2002, p. 144.

público ou particular. Cabe ressaltar que as sociedades contratadas oralmente são irregulares e não podem ser provadas pelos sócios. Somente terceiros têm o direito de provar a existência de sociedade de fato entre duas ou mais pessoas, para responsabilizá-las solidariamente.

Para a existência da sociedade, além dos requisitos acima descritos, existem os requisitos de validade decorrentes do contrato social, os quais exigem : a) que todos os sócios contribuam para a formação da sociedade com dinheiro, bens ou créditos, sendo vedada a contribuição apenas com prestação de serviços nos termos do artigo 1.055 do Código Civil; b) que todos os sócios participem dos resultados sociais, sendo nula a cláusula contratual que exclua qualquer sócio de participar nos lucros e perdas nos termos do artigo 1.008 do Código Civil ²³; c) pluralidade de sócios, a sociedade limitada só pode ser constituída originariamente por pelo menos duas pessoas, sejam elas físicas ou jurídicas, não sendo admitida a limitada unipessoal, conforme dispõe o artigo 1.033 inciso IV do Código Civil; d) *affectio societatis*,²⁴ que é a disposição dos sócios em formar e manter a sociedade uns com os outros. Quando não existe esse ânimo, a sociedade não se constitui ou deve ser dissolvida. ²⁵

Ainda em relação às cláusulas contratuais, cabe distingui-las entre as essenciais e as acidentais. Afirma Fabio Ulhoa Coelho que:

As cláusulas do contrato social se dividem em essenciais e acidentais. As primeiras são indispensáveis ao arquivamento na Junta Comercial; se o contrato não as apresenta, a sociedade não pode ser registrada, e é irregular. As últimas correspondem às negociações específicas, feitas pelos sócios de uma sociedade em particular ²⁶

A constituição de sociedade limitada, para produzir todos os seus efeitos legais perante terceiros, em especial a limitação da responsabilidade dos sócios pelas obrigações sociais, deve ser registrada na Junta Comercial do Estado sede da empresa, conforme o artigo 967 do Código Civil. A sociedade que funciona sem registro, ou antes dele, é irregular ou de fato e são denominadas sociedades em comum ou não personificadas nos termos do artigo 986 do Código Civil, fato este que ocasiona graves conseqüências para os sócios, trazendo sanções, tais como: ilegitimidade ativa para o pedido de

²³ COELHO, Fabio Ulhoa., op. cit., p. 385-386.

²⁴ A *affectio societatis*, além de se constituir numa declaração de vontade formal e expressa, revela uma intensidade maior, um *plus*, em relação às dos demais contratos. Ela pressupõe não apenas a vontade de ingressar na sociedade, mas, também, de participar na comunhão do escopo comum. BULGARELLI op. cit., p. 97.

²⁵ COELHO, Fabio Ulhoa. op. cit., p.388.

²⁶ COELHO, Fabio Ulhoa, op. cit., p.391.

falência, responsabilidade ilimitada dos sócios, inacessibilidade à recuperação judicial, falta de matrícula nos órgãos públicos como, por exemplo, Receita Federal e INSS.

Com relação ao contrato social, o mesmo, via de regra, nos termos do artigo 1.076 do Código Civil, pode ser alterado por deliberação dos sócios, para atender às mudanças decorrentes das transformações do contexto econômico e social em que originariamente foi constituído, sendo necessária a concordância de $\frac{3}{4}$ (três quartos) dos titulares do capital social ²⁷.

O Código Civil define quatro hipóteses de alteração do contrato social nos termos do artigo 1.061: a) designação de administrador não sócio, cabível somente se houver permissão expressa no contrato social e a alteração contratual depende de vontade unânime dos sócios, enquanto o capital social não estiver totalmente integralizado, e da aprovação de sócio ou sócios titulares de $\frac{2}{3}$ (dois terços) do capital social, após a integralização; b) destituição de administrador não sócio, se o objeto é a destituição do administrador sócio, exige-se a aprovação de titular ou titulares de quotas representativas de $\frac{2}{3}$ (dois terços) do capital social, salvo se o contrato preceituar outro quorum, maior ou menor conforme previsto no artigo 1.063, parágrafo primeiro; c) expulsão de minoritário; em se tratando de expulsão extrajudicial de sócio minoritário, a alteração contratual poderá ser assinada por sócio ou sócios titulares de mais da metade do capital social nos termos do artigo 1.004 parágrafo único e 1.085; d) as demais alterações, dependem de aprovação de $\frac{3}{4}$ (três quartos) do capital social, conforme disposto nos artigos 1.071, V e 1.076, I²⁸.

1.1.4. Responsabilidade e Deveres dos Sócios

Na sociedade limitada todos os sócios têm a responsabilidade limitada ao valor total do capital social, desde que o respectivo esteja totalmente integralizado. Conceitualmente, a sociedade em si tem responsabilidade ilimitada por dívidas por ela contraídas, enquanto os sócios respondem apenas pela integralização das quotas. A responsabilidade é, contudo, solidária entre os sócios até a integralização do capital, conforme previsto no artigo 1.052 do Código Civil.

Para melhor entendimento, segue um exemplo de integralização de subscrição e integralização de capital social: Uma determinada sociedade

²⁷ COELHO, Fabio Ulhoa, op. cit., p.396.

²⁸ COELHO, Fabio Ulhoa, op. cit., p.397.

limitada é composta por três sócios : o primeiro subscreveu quotas no valor de R\$ 1.000.000,00, o segundo R\$ 200.000,00 e o terceiro R\$ 10.000,00, todos, inclusive o minoritário, responderão solidariamente pela integralização do total do capital social que é de R\$ 1.210.000,00, porém, a responsabilidade será zero, caso todos os sócios tenham integralizado suas respectivas cotas.²⁹

Além da responsabilidade da propositura da ação para obrigar os sócios a integralizarem o capital social, nos casos adiante descritos, há hipóteses de responsabilidade pessoal e ilimitada dos sócios e dos administradores, em que os credores que não dispõem de meios negociais para preservação de seus interesses e, podem demandar o patrimônio pessoal dos sócios .

Nesse mesmo sentido, Fabio Ulhoa Coelho esclarece que:

Os Credores não negociais (o fisco, empregados e titulares do direito a indenização) não têm instrumentos para preservar seus interesses em face da separação patrimonial da sociedade e da limitação da responsabilidade dos sócios. Todos deveriam ter direito de responsabilizar os sócios empreendedores, de forma ilimitada, pelas obrigações sociais. Contudo, o direito brasileiro tutela, convenientemente, apenas o credor tributário a o INSS.³⁰

Apresentamos a seguir, os casos em que existe a responsabilidade pessoal dos sócios e administradores.

1.1.4.1. – Desconsideração da Pessoa jurídica (*Disregard of legal entity*)

A expressão desconsideração da pessoa jurídica é utilizada para indicar a ignorância, para um caso concreto, da personificação societária. Vale dizer, aprecia-se a situação jurídica tal como se a pessoa jurídica não existisse, o que significa que se trata a sociedade e o sócio como fosse uma mesma e única pessoa. Atribuem-se ao sócio ou à sociedade condutas que, não fosse a desconsideração, seriam atribuídos respectivamente à sociedade ou ao sócio individualmente.

Como a desconsideração se passa em nível de funcionamento do instituto jurídico, tem-se em mente o desvio de resultado que seria propiciado, se não efetivada a desconsideração.

Enfoca-se a função do instituto da pessoa jurídica, enquanto abstratamente prevista pelo direito, e a função por ele desempenhada no caso concreto em decorrência de uma intervenção dos sócios.

Assim, a utilização abusiva da pessoa jurídica é combatida através da desconsideração, ou seja, como o sacrifício que se vislumbra inevitável e que

²⁹ Idem, p.404.

³⁰ Idem, p.407.

se busca evitar será produzido pela aplicação do regime correspondente à pessoa jurídica, então, a solução jurídica é ignorar os efeitos da personificação.³¹

O que justifica toda a teoria da desconsideração é o risco de uma utilização anômala do regime correspondente à pessoa jurídica acarretar um resultado indesejável. Podemos ainda afirmar, que é a ignorância para casos concretos e sem retirar a validade do ato jurídico específico dos efeitos da personificação jurídica validamente reconhecida a uma ou mais sociedades, a fim de evitar um resultado incompatível com a função da pessoa jurídica.³²

No entendimento de Marçal Justen Filho, a desconsideração consiste tanto na ignorância total do regime jurídico da personificação societária como em um abrandamento desse regime jurídico.

Assim, a mais intensa manifestação do superamento da personalidade jurídica societária consiste na total ignorância da pessoa jurídica, considerando-se os atos e as relações jurídicas como imputados diretamente à pessoa dos sócios (ou vice-versa). Passa-se por cima da pessoa jurídica para alcançar-se direta e exclusivamente a pessoa do sócio, chamaremos esse caso de desconsideração plena ou máxima.

Pode-se considerar como manifestação de intensidade média da teoria a hipótese em que haja identificação entre sócio e sociedade. Vale dizer, não se ignora a existência da sociedade, mas se toma como se houvesse uma única e só pessoa, ou, mais precisamente, duas pessoas como posição jurídica idêntica, compartilhando dos mesmos deveres e responsabilidades. A essa hipótese denominamos desconsideração média.

Por fim a manifestação menos intensa da desconsideração reside na ignorância de um ângulo do regime jurídico personificatório. Isso se passa quando não se desconsidera a personificação societária nem a distinção entre sociedade e sócio, mas se considera que sócio ou sociedade tem uma responsabilidade subsidiária pelos efeitos dos atos praticados pela sociedade ou respectivamente pelo sócio. Denominamos o caso de desconsideração mínima.³³

³¹ JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro*. São Paulo: Editora RT, 1987, p.55, 57.

³² JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro*. São Paulo: Editora RT, 1987, p.155.

³³ JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro*. São Paulo: Editora RT, 1987, p.61.

Nesse linha, definida a conceituação básica da desconsideração, passamos a analisar o tema de acordo com o artigo 50 do Código Civil ³⁴, onde, se os sócios fraudarem os credores, valendo-se da separação patrimonial da empresa e de seus bens particulares ou desviando a finalidade, o juiz poderá desconsiderar momentaneamente a personalidade jurídica, atingindo seus bens pessoais, nos casos abaixo descritos :

a) Código de Defesa do Consumidor - Lei 8.078/90

O artigo 28 não deixa dúvidas quando define em seu texto que o juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração de lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos do contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocada pela má administração. Também poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores. ³⁵

b) Lei Antitruste – 8.884/94

O artigo 18 da referida lei, faculta a desconsideração da personalidade jurídica do responsável por infração de ordem econômica, quando houver, por parte desse, abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação de contrato social, admitindo ainda a desconsideração quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má gestão dos negócios.

A referida lei, especificamente no artigo 54, dispõe que qualquer ato que possa limitar ou de qualquer forma prejudicar a livre concorrência, ou resultar na dominação de mercados relevantes de bens ou serviços, deverá ser submetido à apreciação do Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE. ³⁶

³⁴ FIUZA, Ricardo. op. cit., p.65. O autor afirma que o Código Civil pretende que, quando a pessoa jurídica se desviar de seus fins determinantes de sua constituição, ou quando houver confusão patrimonial, em razão de abuso da personalidade jurídica, o órgão judicante, a requerimento da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo, esteja autorizado a desconsiderar episodicamente a personalidade jurídica, para coibir fraudes de sócios que dela se valeram como escudo sem importar essa medida numa dissolução da pessoa jurídica.

³⁵ CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira, op. cit., p. 100-101.

³⁶ SILVA, Bruno Mattos e. *Direito da Empresa*. São Paulo: Atlas, 2.007, p. 512.

c) Lei Ambiental - 9.605/98

A Constituição Federal de 1988 passou a admitir a responsabilidade penal da pessoa jurídica em nosso ordenamento jurídico em dois dispositivos: artigo 173, parágrafo quinto e artigo 225 parágrafo terceiro, e, envolvido por essa idéia, o legislador ordinário, em 1998, elaborou a Lei dos Crimes Ambientais que prevê a desconsideração da pessoa jurídica sempre que sua personalidade for obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados à qualidade do meio ambiente.

Examinando os artigos segundo e terceiro da Lei do Meio Ambiente, constata-se que a responsabilidade civil e criminal pelos danos ambientais é atribuída simultaneamente aos diretores, administradores, pessoas físicas em geral que atuem como autoras, co-autoras ou partícipes do mesmo fato, ocorrendo a solidariedade entre as pessoas físicas e a sociedade, evidentemente colocando em risco o patrimônio pessoal de cada uma destas pessoas.

d) Dívidas Fiscais – Créditos Tributários

A aplicabilidade da desconsideração no campo tributário relaciona-se estritamente com o princípio da legalidade estrita que ali impera, com colorações muito rígidas.

É que a imposição tributária produz um sacrifício da propriedade individual em prol do Estado. O tributo significa a apropriação de uma parcela da riqueza particular por parte do Estado, sem outro fundamento jurídico senão a simples existência da mesma riqueza. O tributo não encontra fundamento nem na noção de ilicitude nem na idéia de comutatividade. Aquele que esta obrigado ao pagamento da prestação tributária encontra-se em tal situação jurídica por exclusiva decorrência de, em última análise ser titular da riqueza.³⁷

Nesse diapasão, analisando o artigo 135 incisos II e III do Código Tributário Nacional, tem responsabilidade pessoal pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias relativos aos atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Observa-se, portanto, que os administradores somente responderão pessoalmente se houverem cometido infração à legislação tributária e não em

³⁷ JUSTEN FILHO, Marçal. *Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro*. São Paulo: Editora RT, 1987, p.107.

caso de simples inadimplemento, que se verifica quando a sociedade simplesmente não possui dinheiro para efetuar o pagamento dos tributos, em razão do insucesso do empreendimento.

Em síntese, o artigo 135 inciso III do Código Tributário Nacional, não disciplina a responsabilidade dos sócios por dívidas fiscais, mas, sim, a responsabilidade dos administradores da sociedade por tais débitos.

Calças (2003, p. 96) menciona que “o sócio da limitada, pela simples circunstância de ostentar tal *status* não responde pessoalmente com seu patrimônio pelas dívidas da sociedade”, citando, também, o referido autor, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que assim tem entendido :

Execução Fiscal. Sociedade por cotas de responsabilidade limitada. Dívida da sociedade. Penhora. Bens de sócio não gerente: O quotista, sem função de gerência, não responde por dívida contraída pela sociedade de responsabilidade limitada. Seus bens não podem ser penhorados em processo de execução fiscal movida contra a pessoa jurídica.³⁸

No mesmo sentido:

Nos termos do que dispõe a lei tributária nacional, há que ser observado o princípio da responsabilidade subjetiva, não prevalecendo a simples presunção quando ao descumprimento, pelo sócio, de suas obrigações sociais. Não tendo ficado provado que o sócio exercia a gerência da sociedade, impossível imputar-lhe a prática de atos abusivos, com excesso de mandato ou violação da lei ou do contrato. (Resp. 109.163-0-PR, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, DJU de 23-8-1999, julgados STJ, número 108, p.41)

Portanto, não há dúvida no que se refere à interpretação do *caput* do artigo 135 do Código Tributário Nacional, no sentido de que os administradores não podem ser pessoalmente responsabilizados pelos débitos fiscais da sociedade, pelo simples fato de exercerem a administração, portanto somente terão responsabilidade pessoal (artigo 1.016 Código Civil) quando as obrigações tributárias resultarem de ato ilícito praticado pelo sócio ou administrador, com excesso de poderes, infração de lei ou do contrato social.³⁹

e) Dívidas perante o Instituto Nacional da Seguridade Social – INSS Lei 8.620/93

³⁸ CTN, artigo 134, decreto 3708/19, artigo segundo (Julgados do STJ, número 105, p.23, REsp. 151209-0-AL, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJU de 8-3-1999).

³⁹ CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira, op. cit, p. 96.

De acordo com o artigo 13 da referida lei, o sócio da sociedade limitada responde solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.⁴⁰

Via de regra, estes débitos consistem no não recolhimento das seguintes contribuições: INSS parte do empregador sobre a folha de pagamento, INSS parte do empregado retido quando do pagamento de salários, INSS sobre acordos elaborados na Justiça do Trabalho, INSS retido de prestadores de serviços.

f) Créditos Trabalhistas

Pode-se afirmar que a desconsideração da personificação societária no direito do trabalho, tem por pressuposto a verificação de sacrifício de faculdade assegurado ao trabalhador, ou seja, não é que se ignore o conceito de pessoa jurídica no direito do trabalho, não se postula a inexistência dessa categoria perante tal ramo, o que se conclui é que basta a possibilidade do sacrifício de uma faculdade assegurada ao trabalhador para que se produza a desconsideração.⁴¹

Desse modo, a despeito de não haver lei específica regulamentando a questão, a Justiça do Trabalho tem executado os bens do patrimônio dos sócios, indistintamente às condenações decretadas à sociedade limitada, garantindo aos trabalhadores o direito de atingirem o patrimônio pessoal dos sócios de quaisquer sociedades, pois, a Justiça do Trabalho na interpretação da legislação trabalhista, tem como norte obter de forma concreta, a igualdade jurídica entre empregados e empregadores, e como objetivo atingir a justiça social.

A jurisprudência, com o apoio na doutrina, tem decidido que os administradores das sociedades limitadas respondem ilimitada e subsidiariamente pelos débitos trabalhistas nas seguintes hipóteses: a) dissolução irregular; b) dissolução irregular ou de fato; c) falência. Assim, não sendo encontrados bens sociais que possam ser penhorados ou arrecadados, o patrimônio particular dos administradores poderá ser atingido pela execução judicial para atender ao cumprimento das obrigações trabalhistas.⁴²

Tal orientação pretoriana é correta, uma vez que seria injusto permitir que os administradores da sociedade se eximissem da obrigação de

⁴⁰ Idem, p. 95.

⁴¹ JUSTEN FILHO, Marçal, *Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro*. São Paulo: Editora RT, 1987, p.106

⁴² CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira, op. cit., p. 103.

pagar os empregados da sociedade que eles administram, invocando a proteção do escudo legal da pessoa jurídica disciplinado pela legislação empresarial, cujos princípios são incompatíveis com o escopo protetivo que o direito do trabalho confere aos trabalhadores.(...) Se a sociedade não possui bens para solver a obrigação a isso será chamado o sócio gerente, pouco importando que tenha integralizado suas quotas do capital ou não tenha agido com exorbitância do mandato, infringência do contrato ou norma legal.(ALMEIDA, 1999, p.129 apud CALÇAS, 2003, p .103)

A par de tais princípios, invoca-se a teoria da desconsideração da personalidade jurídica para sustentar a execução dos créditos trabalhistas de responsabilidade da sociedade ser direcionada contra o patrimônio pessoal dos sócios e administradores, não se exige o rigor dos pressupostos doutrinários que autorizam a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica previsto no artigo 50 do Código Civil.⁴³

g) Responsabilidade por Excessos

Os sócios e administradores são responsáveis pela gestão do empreendimento, quando incorrerem em atos ilícitos, contrários a lei ou ao contrato social, os quais foram feitos em nome da sociedade. Esta exceção à regra da irresponsabilidade dos sócios tem como finalidade punir as condutas ilícitas e inviabilizar a prática de atos irregulares.

Nos termos do artigo 1.080 do Código Civil, as deliberações que infringirem o contrato ou a lei, tornam ilimitada a responsabilidade dos sócios que expressamente a aprovarem.

Calixto Salomão Filho (2006, p.209) destaca a teoria de W. Bigiavi exposta no livro clássico *L'imprenditore occulto* (Padova, Cedam, 1954) centrada na figura do sócio tirano, ou seja, do sócio que faz uso da sociedade como coisa própria. O autor chega a responsabilidade ilimitada do sócio tirano através de sua equiparação a figura do empresário oculto, para o qual já havia deduzido uma regra de responsabilidade pessoal. Essa equiparação é feita com base no domínio por ele exercitado sobre a sociedade, domínio qualificado, verdadeira tirania, segundo o autor, que o transforma em empresário indireto. A esse ponto parece estar claro que o modelo típico de tirania, o sócio único deve ser invocado para sustentar a teoria .

h) Lei de Falência - 11.101/05

⁴³ Ibidem, p.103.

O artigo 82 da referida Lei de Falência – 11.101/05 - estabelece de maneira clara que a responsabilidade pessoal dos sócios de responsabilidade limitada, dos controladores e dos administradores da sociedade falida, será apurada no próprio juízo da falência, independentemente da realização do ativo e da prova da sua insuficiência para cobrir o passivo, observado o procedimento ordinário no Código de Processo Civil. A ação de responsabilização deverá ser proposta pelo administrador judicial antes da ocorrência do prazo prescricional, que é de dois anos contados do trânsito em julgado da sentença de encerramento da falência.

1.1.4.2. Responsabilidade dos Sócios pela Exata Estimação dos Bens

O capital social da sociedade limitada, após subscrito, deverá ser integralizado normalmente em dinheiro, mas poderá ser integralizado em direitos creditícios e bens, e, neste caso, de acordo com o novo Código Civil artigo 1.055 parágrafo primeiro, a responsabilidade é solidária de todos os sócios, pelo prazo de cinco anos contados da data do registro da sociedade na Junta Comercial, pela exata estimação do valor dos bens conferidos sob a forma de integralização ao capital social.

Recomenda-se aos sócios que pretendam prevenir-se contra futura responsabilidade por erros, culposos ou dolosos, na estimação dos bens conferidos ao capital social pelos demais sócios, a exigência de apresentação de laudo de avaliação, feito por empresa especializada ou por peritos de reconhecida idoneidade técnica e moral, aplicando-se analogicamente o artigo oito da lei de sociedade por ações, devendo o laudo pericial ser aprovado pelos demais sócios, providenciando-se seu arquivamento juntamente com o contrato social na Junta Comercial respectiva. ⁴⁴

1.1.4.3 Responsabilidade pela Evicção e Solvência do Devedor

Se previamente definido no contrato social, o sócio pode integralizar suas cotas mediante a transferência de bens particulares à sociedade, seja a título de domínio, posse ou uso, e naturalmente responde pela sua evicção, nos termos do artigo 1.005 do código civil. ⁴⁵

Portanto, se por sentença judicial, a sociedade perder o bem conferido ao capital social, em face do reconhecimento de que tal bem é de propriedade

⁴⁴ CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira, op.cit., p. 92.

⁴⁵ CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira, op.cit., p. 92.

de terceiro, caberá à sociedade exigir do sócio que ofereceu o bem, o pagamento do valor correspondente à estimativa pela qual o bem foi conferido. No caso de o sócio não realizar o pagamento correspondente, poderá ser excluído da sociedade, com observância do artigo 1.004 cc. Artigo 1.058 ambos do código civil.⁴⁶

A integralização de quotas também pode ser feita pela transferência de créditos, e, nesse caso, o legislador estabelece que o sócio responda pela solvência do devedor do crédito transferido para a sociedade. A responsabilidade do sócio pela solvência do devedor ocorre no momento da subscrição do capital e perdura até o vencimento da dívida. Se o devedor não pagar a dívida, a sociedade deverá cobrar o débito dele, pois a responsabilidade do sócio que transferiu o crédito é subsidiária e não solidária. Somente se a cobrança do devedor não lograr êxito, poderá a sociedade exigir do sócio o valor pelo qual o crédito foi conferido ao capital social.⁴⁷

1.1.4.4. Reposição dos Lucros

Os sócios têm direito à retirada dos lucros gerados pela sociedade, os quais são apurados no balanço patrimonial⁴⁸ e demonstração de resultado econômico, conforme previsto no artigo 1.065 do Código Civil, porém, na eventual ocorrência de distribuição de lucros fictícios ou ainda quaisquer retiradas indevidas por parte dos sócios, ainda que autorizadas no contrato social, ficam os mesmos obrigados a repor em favor da sociedade os valores por eles indevidamente recebidos, nos termos do artigo 1.059 do Código Civil.

O código, ao proibir a distribuição de lucros fictícios, bem como qualquer espécie de pagamento aos sócios, feitos em prejuízo do capital da sociedade, observa o princípio de ordem pública da intangibilidade ou integralidade do capital social, com o escopo de resguardar os interesses dos credores, dos sócios e da sociedade.⁴⁹

A finalidade é resguardar os direitos de terceiros, como também preservar o capital social da empresa, objetivando a continuidade dos negócios empresariais.

⁴⁶Idem, p. 93.

⁴⁷Ibidem, p. 93.

⁴⁸ O Balanço é um ato jurídico e não simples ato material. De balanço, a rigor, só se pode falar depois que o titular do patrimônio balanceado pessoa física ou pessoa jurídica o aprova, obedecendo as formalidades legais. Antes disso, o que há é um projeto ou uma minuta de balanço, sem valor contábil ou existência jurídica. (COMPARATO, Fábio Konder. *Ensaio e Pareceres de Direito Empresarial*. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1.973, p.31.)

⁴⁹ CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira, op. cit., p. 105.

Vale a pena ressaltar que a distribuição de lucros fictícios realizada pelo gerente tipifica o crime de fraude previsto no artigo 177, parágrafo primeiro, inciso VI do Código Penal.

A título de comentário, e em função dos recentes escândalos financeiros ocorridos nos Estados Unidos da América, relativo a empresas americanas que possuem ações na bolsa de valores daquele País surge, a partir de 23 de janeiro de 2002, nos Estados Unidos a Lei *Sarbanes-Oxley* que imputa responsabilidade penal para os administradores destas empresas que agirem com dolo ou má-fé durante a sua gestão.

Este tipo de procedimento já vem sendo adotado no Brasil, principalmente pelas empresas que possuem ações na Bolsa de Valores, com a finalidade específica de oferecer aos investidores transparência nas demonstrações financeiras por meio do sistema de governança corporativa, o qual assegura a fidelidade dos demonstrativos financeiros e evita qualquer distribuição disfarçada de lucros, como também, qualquer prática desleal dos administradores na condução dos negócios empresariais.

1.1.4.5. Expulsão (Exclusão) do Sócio

Segundo Coelho (2007, p. 415), o sócio da sociedade limitada pode ser expulso quando da ocorrência de quatro situações:

- a) Descumprir seus deveres de sócio - Ocorre quando o sócio de forma dolosa não integraliza sua quota parte do capital ou não cumpre seu dever de lealdade;
- b) Tem suas quotas liquidadas a pedido de credor - Diz respeito à execução dos bens particulares do sócio em virtude de dívidas pessoais e não da sociedade;
- c) Se entra em falência - Significa o desligamento do sócio declarado falido; e
- d) Se é declarado incapaz - O sócio pode ser expulso em razão de incapacidade superveniente nos termos do artigo 1.030 Código Civil.

Quando a maioria dos sócios capitalistas, representativa de mais da metade do capital social, entender que um ou mais sócios minoritários colocam em risco a continuidade da empresa, em virtude de atos de inegável gravidade, poderá excluí-los da sociedade, alterando o contrato social, desde que haja cláusula prevista no contrato social, mencionando a possibilidade de exclusão por justa causa nos termos do artigo 1.085 do Código Civil.

A exclusão independente de autorização judicial só poderá ser deliberada em assembléia ou reunião de sócios, especialmente convocada

para este fim, cientificando-se previamente o sócio, de maneira a conferir-lhe a possibilidade de exercer o seu direito de defesa.

O sócio excluído extrajudicialmente poderá ingressar no Judiciário para anular a deliberação dos sócios que o excluírem da sociedade, alegando que não foram observados os requisitos formais ou materiais exigidos pela legislação, postulando, assim, sua reintegração ao quadro societário⁵⁰.

Em qualquer hipótese de exclusão de sócio, terá ele direito de receber o reembolso do valor de suas quotas, ou do saldo no caso de liquidação com base na situação patrimonial da sociedade na data de sua exclusão, verificado em balanço especialmente levantado. A sociedade deverá pagar o valor apurado, em dinheiro, no prazo de 90 dias contados da data da liquidação, salvo se o contrato social albergar previsão especial sobre o prazo e modo de pagamento do reembolso.⁵¹

Faculta-se também que o sócio seja excluído via judicial, ajuizando-se a ação de dissolução parcial da sociedade. A maioria dos sócios poderá deliberar, em assembléia ou reunião de sócios, o ajuizamento da ação judicial para a expulsão do sócio, sob o fundamento de falta grave no cumprimento de suas obrigações, ou por incapacidade superveniente conforme disposto no artigo 1.030 do Código Civil.

Coelho (2002, p.417) sustenta que :

Será obrigatória a observância pela via judicial quando o sócio a ser expulso for majoritário, ou quando o contrato social não contiver cláusula autorizativa, neste caso, a ação será ajuizada pela sociedade e pelos demais sócios, que, mesmo na condição de minoritários, terão a representação excepcional da sociedade.

1.1.4.6. Credores Particulares dos Sócios

Para Calças (2003,p.110), o novo código civil não regula a questão da penhorabilidade das quotas sociais. No entanto, ele disciplina de forma expressa a posição do credor particular de sócio em relação aos bens penhoráveis.

O artigo 1.026 do Código Civil menciona que o credor particular do sócio pode, na insuficiência de outros bens do devedor, fazer recair a execução sobre o que a este couber nos lucros da sociedade, ou na parte que lhe tocar em liquidação.

⁵⁰ CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira , op. cit., p. 106.

⁵¹Idem, p. 106-107.

A novidade instituída pelo Código Civil é expressa no parágrafo único do artigo 1.026: se a sociedade não estiver dissolvida, pode o credor requerer a liquidação da quota do devedor, cujo valor, apurado na forma do artigo 1.031, será depositado em dinheiro, no juízo da execução, até 90 dias após a liquidação.

Comentando referido dispositivo legal, afirma Ricardo Fiúza ⁵²:

Este artigo diz respeito à execução dos bens particulares do sócio em virtude de dívidas pessoais, e não da sociedade, como tratado nos dispositivos anteriores. Se os bens particulares do sócio devedor forem insuficientes para o pagamento de suas dívidas, fica facultado ao credor executar os lucros a que o sócio porventura tiver direito na sociedade, ou no caso de a sociedade encontrar-se em processo de dissolução, a parte que o sócio devedor teria direito na liquidação dos bens patrimoniais, após a quitação de todas as dívidas da sociedade. Se esta se encontrar em funcionamento regular, ou seja, não estiver dissolvida e não existirem lucros a distribuir, o credor do sócio poderá requerer, judicialmente, a liquidação das quotas do sócio devedor, na proporção necessária à satisfação de seu crédito, de acordo com o procedimento de liquidação previsto no artigo 1.031 do código.

1.1.4.7. Deveres dos Sócios

São deveres dos sócios da sociedade limitada:

a) Dever de Integralizar a quota subscrita – O sócio que não cumpre no prazo a obrigação de integralizar a quota é chamado de sócio remisso.

A primeira obrigação que os sócios assumem ao firmarem o contrato social de uma sociedade limitada é a de integralizar o capital social das cotas que foram subscritas, com dinheiro, bens ou direito de créditos, pois, estes valores serão destinados ao exercício da atividade empresarial. ⁵³

Via de regra, o capital social da sociedade limitada deve ser integralizado no ato de sua constituição, porém, caso seja estipulado no contrato social, o capital poderá ser subscrito, e posteriormente integralizado, devendo ser fixado neste instrumento contratual a data e forma para integralização do capital social.

Coelho (2007, p.401) sintetiza em sua obra que :

Sócio remisso é aquele que não cumpre, no prazo, a obrigação de integralizar a quota subscrita. A sociedade pode cobrar-lhe o devido, em juízo, ou expulsá-lo. Nesta última hipótese, deve restituir ao remisso as entradas feitas, deduzidas as quantias correspondentes aos juros de mora, cláusula penal expressamente prevista no contrato social e despesas.

b) Dever de responder pelas obrigações sociais no limite do que falta para a integralização do capital social.

⁵² FIUZA, Ricardo, op. cit., p. 926

⁵³ CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira , op. cit., p.89.

O sócio que não integralizar a sua cota parte do capital social nos prazos estabelecidos no contrato social é denominado sócio remisso, e, portanto, aquele que deixar de fazê-lo nos 30 dias seguintes ao ato da notificação pela sociedade responderá pelos danos emergentes da mora nos termos do artigo 1.004 do Código Civil.⁵⁴

c) Dever de Lealdade

O sócio é desleal quando seu comportamento prejudica o pleno desenvolvimento da empresa explorada pela sociedade. Fabio Ulhoa Coelho define de maneira clara este conceito:

É dever de o sócio colaborar com o desenvolvimento da sociedade, abstendo-se de praticar atos que possam prejudicar a empresa. Ele deve portar-se, em outras palavras, com lealdade em relação a limitada. Não pode, por exemplo, tumultuar o ambiente de trabalho, desautorizar atos da gerência ou, de modo geral, concorrer com a sociedade.⁵⁵

Ainda com relação ao dever de lealdade, Ézio Carlos S. Baptista, menciona em sua obra que :

Exige-se que os administradores de sociedade observem o dever de lealdade, o qual se concretiza em série de condutas proibidas advindas da regra geral estatuída no artigo 155 da lei das sociedades anônimas. A pretensão desta regra é evitar que o administrador em razão de seu cargo se locuplete às custas da sociedade por ação ou omissão, e ainda que beneficie terceiros. Estamos diante da possibilidade de enriquecimento sem causa ou mesmo de enriquecimento ilícito.⁵⁶

A lei brasileira não explicita, mas é possível sustentar que o sócio tem, perante os demais sócios e a própria empresa, o dever de lealdade, no sentido de colaborar para o sucesso do empreendimento; e o seu descumprimento ocasiona problemas internos na gestão do empresa, que via de regra, comprometem o *affectio societatis*.⁵⁷

1.1.4.8. Participação nos Resultados Sociais

A participação nos resultados da empresa representa a principal motivação para qualquer pessoa se unir a outras, numa sociedade empresária. Tanto os sócios com perfil de empreendedor como os de investidor buscam, ao

⁵⁴ COELHO, Fabio Ulhoa., op. cit., p.400.

⁵⁵ Idem, p.413.

⁵⁶ BAPTISTA, Ezio Carlos S.. ELIDIUS, Marcus (Coord.). *Aspectos Jurídicos da Sociedade Limitada*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p.183.

⁵⁷ Afeição da sociedade. Além do acordo de vontades e a contribuição de cada sócio para o fim patrimonial lícito e proveitoso para todos eles, na constituição da sociedade deve estar presente, também, a “intenção” de constituí-la. Tal intenção é o que os romanos chamavam de *affectio societatis*, posto que, sem ela, não haverá empresa, propriamente, mas mero conglomerado de pessoas sem o objetivo real de formar uma sociedade em benefício de todos (LUIZ, Antonio Filiardi. *Dicionário de Expressões Latinas*. São Paulo: Atlas, 2002)

contratar a constituição da limitada, obter retorno do capital nela empregado, em níveis que superem os oferecidos por outras alternativas de investimento existentes no mercado ⁵⁸.

Na lei das sociedades anônimas, o estatuto deve assegurar aos acionistas a distribuição, como dividendos, de um percentual dos lucros da sociedade. Omissa o estatuto, estabelece a lei que pelo menos metade do lucro líquido ajustado deva ser destinada aos acionistas (artigo 202 da lei 6.404/76). Na sociedade limitada, a política de distribuição dos resultados é matéria a ser negociada entre os sócios, de preferência mediante cláusula no contrato social. Entretanto, há de se ressaltar o artigo 1.053 do Código Civil, parágrafo único, que se tiver sido contratada a regência supletiva pela legislação do anonimato e não houver, no contrato social, nenhuma cláusula referendando a negociação expressa no instrumento apartado, o acordo de quotistas sobre a participação de resultados deve ceder lugar à determinação do artigo 202 da lei das sociedades anônimas. Isto é, uma vez da política acertada entre eles, está assegurada, a rigor, apenas a distribuição da metade do lucro líquido ajustado. ⁵⁹

⁵⁸ Eros Roberto Grau define na página 30 de sua obra *A Ordem econômica na constituição de 1988*, que os mercados são instituições jurídicas antes, porém, o mercado deve ser compreendido qual observa Avelãs A.J. Nunes na página 63 de sua obra – *Os sistemas econômicos – noção e objecto de economia política*, Coimbra, 1973, Separata do Boletim de Ciências Econômicas; como uma instituição social, um produto da história, uma criação histórica da humanidade, (correspondente a determinadas circunstâncias econômicas, sociais, políticas e ideológicas) que veio servir (e serve) os interesses de uns (mas não o interesse de todos), uma instituição política destinada a regular e a manter determinadas estruturas de poder que assegura a prevalência dos interesses de certos grupos sobre os interesses de outros grupos sociais. Neste sentido, tanto o Estado, como o mercado são espaços ocupados pelo poder social, entendido o poder político nada mais do que como uma certa forma daquele.

⁵⁹ COELHO, Fabio Ulhoa, op. cit., p. 421.

2. LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA FEDERAL

O presente capítulo tem como finalidade descrever de forma objetiva os principais tributos federais, definindo o conceito, fundamentação legal, base de cálculo e alíquotas, e também demonstrar, com exemplos, a sistemática de cálculo e apuração nos casos de maior complexidade. A finalidade é compreender e analisar a aplicação da tributação federal nas sociedades limitadas, tendo como objetivo auxiliar o entendimento da problemática da função social da tributação e função social da empresa, avaliando problemas atuais, criando hipóteses e sugestões que serão discutidas no próximo capítulo.

2.1. Imposto de Renda Pessoa Jurídica

Conforme definido pelo artigo 43 do Código Tributário Nacional, o Imposto de Renda Pessoa Jurídica é um tributo devido à União que incide sobre rendimentos, ganhos e lucros resultantes de operações industriais, mercantis ou de prestação de serviços, além dos acréscimos patrimoniais decorrentes de ganhos de capital, obtidos pelos contribuintes considerados como pessoas jurídicas⁶⁰, equiparados à pessoa jurídica e empresas individuais.

⁶⁰ Pessoa Jurídica de Direito Privado – *Código Civil* artigo 44 - Complementando o artigo 44 do Código Civil, Ricardo Fiúza, esclarece nas páginas 55-56 de sua obra denominada *Código Civil Comentado*, que a Pessoa Jurídica de Direito Privado se divide em : Fundações Particulares, Associações Cívicas, Sociedades Simples, Sociedades Empresárias e Partidos Políticos.

2.1.1. Fato Gerador

O fato gerador do imposto é a aquisição de disponibilidade econômica ou jurídica, ou seja, é a obtenção de renda, um conjunto de bens, valores e/ou títulos por uma pessoa jurídica, passíveis de serem transformados ou convertidos em numerário, e tem como princípios constitucionais⁶¹: o critério da generalidade, devendo alcançar todas as pessoas; da universalidade, alcançando todas as rendas em bases universais; e da progressividade, na medida em que aumentam os ganhos, aumenta proporcionalmente.

O ano-calendário para apuração do imposto foi estabelecido pela lei 9.430/96, artigo primeiro, e, a partir de 01 de janeiro de 1997, o período de incidência para a apuração do resultado e pagamento do imposto, passa a ser trimestral, ou seja, encerramento em 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro⁶².

2.1.2. Base de Cálculo

A base de cálculo do imposto, conforme previsto no artigo 44 do Código Tributário Nacional, é o montante do lucro real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis, a qual é determinada segundo a legislação vigente na data de ocorrência do fato gerador, podendo o contribuinte optar pelo Lucro Real, Lucro Presumido ou até o Lucro Arbitrado.

Conforme determinado pela lei 9.430/96, o contribuinte, a seu critério, poderá exercer a opção pela tributação pelo lucro presumido⁶³ por meio do pagamento da quota do imposto devido correspondente ao primeiro período de apuração de cada ano calendário, devendo esta opção ser obrigatoriamente aplicada a todo o ano calendário, porém, se a pessoa jurídica se enquadrar em qualquer dos incisos do artigo 14 da lei 9.718/98, terá de, obrigatoriamente, ser tributada com base no lucro real.

2.1.3. Alíquotas

De acordo com a lei 9.249/95, artigo terceiro, alterada pela lei 9.430/96, para os fatos geradores ocorridos a partir de 01 de janeiro de 1996, foi estabelecida a alíquota do imposto de renda de 15% (quinze por cento) sobre

⁶¹ *Constituição Federal*, artigo 153, parágrafo 2, inciso I.

⁶² NEVES, Silvério das e VICECONTI, Paulo E.V.. *Curso Prático de Imposto de Renda Pessoa Jurídica e Tributos Conexos*. São Paulo: Saraiva, 2007, p. 1-2.

⁶³ Levando-se em consideração o limite estabelecido pela lei 9.718/98, artigo 13.

a base de cálculo expressa em moeda nacional, Reais (R\$).

Ocorre, também, a incidência de um adicional de 10% (dez por cento) sobre a parcela do lucro real, presumido ou arbitrado, que exceder o valor resultante da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número de meses do respectivo período de apuração do imposto, conforme determinado pelo artigo terceiro parágrafo primeiro da mesma lei.

2.1.4. Prazo de Recolhimento

Via de regra, o prazo de recolhimento do imposto é até o último dia útil do mês subsequente ao do trimestre encerrado.

Opcionalmente o imposto poderá ser parcelado em até três quotas mensais iguais e sucessivas, vencíveis no último dia útil dos três meses subsequentes ao encerramento do trimestre, desde que, nenhuma dessas quotas tenha valor inferior a R\$ 1.000,00 (mil reais), sendo acrescidas de juros equivalentes:

- a) à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC acumulada mensalmente a partir do primeiro dia do segundo mês subsequente ao do encerramento do período de apuração, até o último dia do mês anterior ao pagamento;
- b) a 1% (um por cento) no mês do pagamento.

Caso o contribuinte exerça a opção por recolhimentos mensais do imposto de renda devido, determinado mensalmente sobre a base de cálculo estimada, ou apurado em balanço ou balancete de suspensão ou redução, o mesmo deve ser pago até o último dia útil do mês subsequente àquele a que se referir conforme determinam os artigos 5º e 6º da Lei nº 9.430/96.

No tocante ao saldo do imposto de renda apurado pela sistemática do lucro estimado na data de 31 de dezembro do ano-calendário, o respectivo deve ser pago em quota única até o último dia útil do mês de março do ano subsequente. O saldo do imposto deve ser acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia - SELIC, para títulos federais, acumuladas mensalmente, a partir de 1º de fevereiro do ano subsequente até o último dia do mês anterior ao do pagamento e de 1% (um por cento) no mês do pagamento.⁶⁴

O imposto inferior a R\$ 2.000,00 (dois mil reais) deverá ser pago em

⁶⁴ NEVES, Silvério das e VICECONTI, Paulo E.V., op. cit., p. 2.

cota única.

2.1.5. Exemplo Prático de Cálculo de Imposto de Renda e Adicional

Para melhor entendimento da sistemática de cálculo do imposto, descrevemos abaixo, de maneira simples, um exemplo contemplando o cálculo da tributação⁶⁵, aplicando o adicional do imposto de renda.

A Comercial Atacadista Exemplar Limitada é uma sociedade empresária de direito privado, regularmente registrada na Junta Comercial do Estado de São Paulo e demais órgãos estatais e optante pela sistemática de apuração do lucro real. Esta empresa apresentou no 1º trimestre do ano de 2007, lucro real equivalente a R\$ 72.000,00 (setenta e dois mil reais), portanto, o cálculo do tributo devido é efetuado utilizando-se da seguinte sistemática:

Imposto Devido : Alíquota de 15% X R\$ 72.000,00	R\$
10.800,00	
Adicional Devido: Alíquota de 10% X (R\$ 72.000 – R\$ 60.000,00 ⁶⁶).	<u>R\$</u>
<u>1.200,00</u>	
Total do Imposto de Renda Devido	R\$
12.000,00	

2.2. Lucro Real

É a base de cálculo do imposto sobre a renda apurada segundo os registros contábeis e fiscais efetuados sistematicamente contrapondo-se receitas e despesas de acordo com as leis comerciais e fiscais, em outras palavras, é o lucro ou prejuízo apurado contabilmente com os ajustes adicionados e excluídos e compensações permitidas pela legislação fiscal do imposto de renda⁶⁷.

A renda é o resultado do período de apuração, antes de computar a provisão para o próprio imposto de renda.

Para tanto, é necessário primeiramente apurar o valor do resultado líquido, ou seja, se efetivamente ocorreu lucro ou prejuízo no período de

⁶⁵ Idem, p 2.

⁶⁶ Pela regra do artigo 3, parágrafo primeiro da lei 9.430/96, na sistemática de cálculo do exemplo multiplica-se o número de meses por vinte mil reais, R\$ 60.000,00 e exclui-se do lucro obtido no período que é de R\$72.000,00, portanto adiciona-se a base de cálculo R\$ 12.000,00.

⁶⁷ NEVES, Silvério das e VICECONTI, Paulo E.V., op. cit., p 3.

apuração, de acordo com o que estabelece o artigo 187 da Lei nº 6.404/76 e com os princípios contábeis geralmente aceitos⁶⁸. O Decreto 3.000, de 26 de março de 1999 (RIR/99), em seu artigo 247, define: “lucro real é o lucro líquido do período de apuração, ajustado pelas adições, exclusões e compensações prescritas ou autorizadas por este Decreto.”

Dessa forma, para calcular o lucro real, primeiramente é necessário conhecer o valor do lucro ou prejuízo líquido do período apurado de acordo com a legislação comercial e os valores que devem ser acrescidos, excluídos ou compensados a esse lucro, de acordo com a legislação fiscal, e tudo devidamente registrado no livro denominado Livro de Apuração do Lucro Real - LALUR, o qual tem como finalidade conectar os números apurados do resultado contábil com as exigências adotadas pelo fisco para a apuração do resultado fiscal que foi instituído pelo decreto-lei 1.598/77 fundamentado no artigo 177, parágrafo segundo da lei das sociedades anônimas.

As pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real são obrigadas a manter em boa ordem e guarda, os livros com a escrituração comercial e fiscal demonstrando os saldos apurados pertinentes, conforme definido no artigo 251 do Regulamento do Imposto de Renda, sendo, portanto, uma forma de tributação complexa para apuração do imposto, exigindo dos contribuintes maiores gastos com controles contábeis e fiscais.

2.2.1. Obrigatoriedade

De acordo com a lei 9.718/98, artigo 14, com redação dada pela lei 10.637/02, estão obrigadas ao regime de tributação com base no lucro real, as pessoas jurídicas:

a) cuja receita total, no ano-calendário anterior, seja superior ao limite de R\$ 48.000.000,00 ou de R\$ 4.000.000,00 multiplicado pelo número de meses do período, quando inferior a doze meses;

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,

⁶⁸ São os princípios da realização da Receita e da confrontação das Despesas, (regime de competência) conforme estabelecido pela resolução 750/93 do Conselho Federal de Contabilidade – CFC.

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 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) que explorem as atividades de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, e compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços de *factoring*.⁶⁹

2.2.2. Período de Apuração – Trimestral e Anual

Para efeito da incidência do imposto sobre a renda, o lucro real das pessoas jurídicas deve ser apurado na data de encerramento do período de apuração conforme determinado pela Lei nº 9.430, de 1996, artigos 1º e 2º, portanto, o período de apuração encerra-se:

a) nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, no caso de apuração trimestral do imposto de renda;

b) no dia 31 de dezembro de cada ano-calendário, no caso de apuração anual do imposto de renda;

c) na data da extinção da pessoa jurídica, assim entendida a destinação total de seu acervo líquido;

d) na data do evento, nos casos de incorporação, fusão ou cisão da pessoa jurídica.

A pessoa jurídica que optar pelo lucro real anual terá que pagar mensalmente o IRPJ e CSLL, calculados de forma estimada ou com base no balancete, de que tratam o artigo 222 e 230 do RIR/99.⁷⁰

⁶⁹ Significa a compra de títulos a receber das empresas para posterior cobrança junto aos devedores. MIGLIAVACCA, Paulo N.. *Business Dictionary*. São Paulo: Edicta, 1999.

⁷⁰ HIGUCHI, Hiromi, HIGUCHI, Fabio Hiroshi e HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática*. São Paulo: IR Publicações, 2007, p.30

2.2.3. Alíquotas

A alíquota do imposto de renda em vigor, de acordo com a lei 9.249/95 no ano-calendário é de 15% (quinze por cento) sobre o lucro real apurado pelas pessoas jurídicas em geral.

A parcela do lucro real que exceder ao resultado da multiplicação de R\$ 20.000,00 (vinte mil reais) pelo número dos meses do respectivo período de apuração se sujeita à incidência do adicional, à alíquota de 10% (dez por cento). Também se encontra sujeita ao adicional, a parcela da base de cálculo estimada mensal, no caso das pessoas jurídicas que optaram pela apuração anual do imposto de renda, que exceder a R\$ 20.000,00 (vinte mil reais).

Opcionalmente, as pessoas jurídicas tributadas com base no lucro real podem efetuar, mensalmente, o pagamento do imposto de renda devido no curso do ano-calendário calculado sobre base de cálculo estimada (a base estimada será analisada no próximo tópico), realizando a apuração definitiva apenas ao final do ano-calendário ou na data do evento, caso ocorram determinadas situações, tais como: fusão, cisão, incorporação ou extinção da pessoa jurídica.

Esta opção alcança, inclusive, as pessoas jurídicas que, em qualquer trimestre do ano-calendário, tenham lucro arbitrado ou tenham se utilizado da faculdade de suspender ou reduzir o valor dos pagamentos mensais, mediante a elaboração de balanços ou balancetes de suspensão ou redução, conforme art. 37, § 5º, e art. 57, § 1º da Lei nº 8.981, de 1995, com a nova redação dada pela Lei nº 9.065, de 1995.

2.2.4. Base de Cálculo Estimada Anual

A pessoa jurídica sujeita à tributação com base no lucro real, alternativamente à sistemática de sua apuração trimestral, poderá optar pelo pagamento mensal do imposto por estimativa e determinar o lucro real apenas em 31 de dezembro do ano calendário, e a diferença entre o imposto apurado devido e a somatória das importâncias recolhidas pelo estimado, serão pagas até o último dia do mês de março do ano subsequente.⁷¹

⁷¹ NEVES, Silvério das e VICECONTI, Paulo, E.V., op. cit., p. 10.

De acordo com a lei 9.249/95, artigo 15, a base de cálculo do imposto estimado, em cada mês, é determinada mediante a aplicação dos seguintes percentuais:

a) 1,6% sobre a receita bruta mensal auferida na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

b) 8% sobre a receita bruta mensal proveniente:

b.1. da venda de produtos de fabricação própria;

b.2. da venda de mercadorias adquiridas para revenda;

b.3. da industrialização de produtos em que a matéria-prima, ou o produto intermediário ou o material de embalagem tenham sido fornecidos por quem encomendou a industrialização;

b.4. da atividade rural;

b.5. de serviços hospitalares;

b.6. do transporte de cargas;

b.7. das atividades de loteamento de terrenos, incorporação imobiliária e venda de imóveis construídos ou adquiridos para revenda;

b.8. de outras atividades não caracterizadas como prestação de serviços;

c) 16% sobre a receita bruta mensal auferida pela prestação de serviços de transporte, exceto o de cargas;

d) 32% sobre a receita bruta mensal auferida com as atividades de:

d.1. prestação de serviços, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada;

d.2. intermediação de negócios;

d.3. administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis ou direitos de qualquer natureza;

d.4. construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra;

d.5. prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, e compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços de *factoring*;

d.6. prestação de qualquer outra espécie de serviço não mencionada neste subitem.

As atividades de corretagem de seguros, imóveis, etc., e as de representação comercial são consideradas atividades de intermediação de negócios.

Considerações gerais⁷² :

a) No caso de atividades diversificadas, deve ser aplicado o percentual correspondente sobre a receita proveniente de cada atividade;

b) As sociedades cooperativas de consumo e as demais quanto aos atos não cooperados, utilizam os percentuais de acordo com a natureza de suas atividades;

c) A partir de 1º de janeiro de 2006, conforme estabelecido pelo artigo 34 da lei 11.196/05, o percentual também se aplicará sobre receita financeira da pessoa jurídica que explore atividades imobiliárias relativas a loteamento de terrenos, incorporação imobiliária, construção de prédios destinados à venda, bem como a venda de imóveis construídos ou adquiridos para a revenda, quando decorrente da comercialização de imóveis e for apurada por meio de índices ou coeficientes previstos em contrato.

Segundo Neves (2007, p. 509),

A sistemática estabelecida pela lei 9.250/95, artigo 40, do Percentual Favorecido de 16% sobre base de cálculo limitada à R\$ 120.000,00, ou seja, as pessoas jurídicas exclusivamente prestadoras de serviços em geral, mencionadas nas alíneas "d.2" a "d.6" retro, cuja receita bruta anual seja de até R\$ 120.000,00, podem utilizar, para determinação da base de cálculo do imposto de renda mensal, o percentual de 16% .Se a receita bruta anual acumulada até determinado mês do ano-calendário exceder o limite anual de R\$ 120.000,00 a pessoa jurídica deve determinar nova base de cálculo do imposto com a aplicação do percentual de 32% e apurar a diferença do imposto postergado em cada mês transcorrido, no mês em que foi excedido o limite. Após este prazo, a diferença deve ser paga com os acréscimos legais.

2.2.5. Base de Cálculo Trimestral

Para apuração da base de cálculo trimestral do lucro real do período, que ocorre após a apuração do resultado contábil, e antes da elaboração final das demonstrações financeiras, deve ser elaborado o seguinte demonstrativo mencionando expressamente⁷³:

⁷² NEVES, Silvério das e VICECONTI, Paulo E.V., op. cit., p.510.

⁷³ NEVES, Silvério das e VICECONTI, Paulo E.V., op.cit. p. 535, 537.

a) Lucro ou Prejuízo líquido sem o Imposto de Renda, apurado contabilmente no período;

b) Adições na Base de Cálculo: discriminadas e agrupadas de acordo com natureza;

c) Exclusões da Base de Cálculo: discriminadas e agrupadas de acordo com a natureza;

d) Subtotal, compreendendo a soma algébrica do Lucro ou Prejuízo líquido do período com as adições e exclusões;

e) Compensações de prejuízos fiscais cujos valores não excedam 30% do valor positivo do item anterior;

f) Resultado Final representado pelo lucro real ou prejuízo fiscal no período, compensável em períodos subseqüentes.

Portanto, a sistemática de apuração do lucro real deverá obedecer ao formato exemplificado abaixo, como também, as definições dos termos utilizados:

Resultado Lucro ou Prejuízo apurado no período sem o IRPJ	100.000,00
(+) Adições na base de cálculo	10.000,00
(-) Exclusões da base de cálculo.....	<u>(5.000,00)</u>
(=) Subtotal.....	105.000,00
(-) Compensações de prejuízos anteriores.....	(20.000,00)
(=) Lucro real ou Prejuízo fiscal.....	85.000,00

ADIÇÕES NA BASE DE CÁLCULO

De acordo com a legislação fiscal, somente são dedutíveis as despesas necessárias para a atividade da empresa e a manutenção da fonte produtora. Portanto, as despesas não dedutíveis, embora registradas na contabilidade, não são aceitas pelo fisco, e, por este motivo, são somadas, ou melhor, adicionadas ao resultado contábil para a determinação do lucro tributável⁷⁴. Exemplo: multas de trânsito. A multa não é uma despesa necessária ao desenvolvimento da atividade normal da empresa.

EXCLUSÕES NA BASE DE CÁLCULO

De acordo com a legislação fiscal, são os valores reconhecidos como

⁷⁴ PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de Contabilidade Tributária*. Rio de Janeiro. Freitas Bastos Editora: 2006, p. 519.

ganho pela empresa aumentando o resultado contábil, mas não exigido pelo fisco que permite a sua não tributação, ou melhor, tecnicamente denominam-se receitas não tributadas. Exemplo: Receita com participação em empresas controladas e coligadas no Brasil, avaliadas pelo método da equivalência patrimonial.⁷⁵ A razão da exclusão é que esta receita já foi tributada naquela empresa.

COMPENSAÇÕES NA BASE DE CÁLCULO

De acordo com a lei 9.065/95, artigo 15, os prejuízos fiscais apurados no livro de apuração do Lucro Real na parte A e controlados na parte B, são limitados a 30% do lucro real líquido ajustado, do período de apuração, pelas adições e exclusões.

2.2.6. Exemplo de Determinação de Lucro Real e Cálculo do Imposto⁷⁶

Para melhor compreensão do tema lucro real, há, abaixo, um exemplo simplificado, primeiramente envolvendo a apuração do lucro contábil e, posteriormente, partindo-se para a apuração do lucro real e seu cálculo.

A Revendedora de Artigos de Papelaria Acme Limitada é uma sociedade empresária de direito privado, regularmente registrada na Junta Comercial do Estado de São Paulo e demais órgãos estatais e optante pela sistemática de apuração do lucro real trimestral. Apresentou a seguinte demonstração do resultado do exercício relativa ao primeiro trimestre do ano-calendário 2007⁷⁷:

Receita bruta de vendas	
10.000,00	
(-) Deduções da receita e impostos	(
<u>2.000,00</u>	
(=) Receita líquida de vendas	
8.000,00	
(-) Custo das mercadorias vendidas.....	(
<u>3.000,00</u>	
(=) Lucro bruto	
5.000,00	
(-) Despesas operacionais.....	(1.300,00)
(-) Salários e encargos	(1.000,00)

⁷⁵ Idem, p. 519.

⁷⁶ NEVES, Silvério das e VICECONTI, Paulo E.V., op. cit., p. 6-7.

⁷⁷ O modelo de DRE – Demonstração do Resultado do Exercício, adotado neste exercício encontra-se na obra *Contabilidade Empresarial* de José Carlos Marion, Editora Atlas, ano de publicação 2005, bem como os termos técnicos utilizados constam no decreto lei 1.598/77.

	(-) Multas de trânsito	(100,00)
	(-) Despesas financeiras	(200,00)
	Outras receitas/despesas operacionais	
	(+) Dividendos recebidos de participações societárias....	
<u>1.000,00</u>	(=) Lucro operacional líquido	
		4.700,00
	(+) Ganho na venda de ativo imobilizado	
<u>2.000,00</u>		
	(=) Resultado antes das participações	
		6.700,00
	(-) Participações nos lucros empregados.....	
<u>(3.000,00)</u>		
	(=) Resultado antes da contribuição social sobre o lucro ..	
		3.700,00
	(-) Contribuição social sobre o lucro	(
<u>333,00)</u>		
	(=) Resultado do período antes do imposto de renda	
		3.367,00

Na seqüência do exemplo acima descrito, segue a demonstração da apuração do imposto de renda pessoa jurídica que será escriturado no livro de apuração do lucro real - LALUR, levando-se em conta que a referida empresa possui um prejuízo fiscal acumulado de R\$ 840,00 que será compensado integralmente, pois não ultrapassou o limite de 30% do lucro real antes da compensação do prejuízo.

Demonstração da apuração do lucro real do 1º trimestre

Resultado do Período		3.367,00
(+) Adições ao lucro		
Multas de trânsito	100,00	
CSLL	<u>333,00</u>	433,00
(-) Exclusões do lucro		
Dividendos recebidos		<u>(1.000,00)</u>
(=) Lucro real antes da compensação de prejuízos		2.800,00
(-) Compensação de prejuízos		<u>(840,00)</u>
(=) Lucro real apurado		1.960,00
Cálculo do imposto de renda devido		
Lucro real do 1º trimestre.....		1.960,00
Alíquota (se o lucro real no trimestre fosse superior a R\$ 60.000,00, haveria ainda o adicional de 10%).....		15%
(=) Imposto de renda devido		294,00

A pessoa jurídica ainda poderá diminuir do imposto devido⁷⁸:

- a) o valor dos incentivos fiscais de dedução do imposto, observados os limites e prazos da legislação vigente;
- b) o valor dos incentivos fiscais de redução e isenção do imposto, calculados com base no lucro da exploração;
- c) o imposto de renda pago ou retido na fonte, incidente sobre as receitas computadas no lucro real; e
- d) o imposto de renda pago indevidamente ou a maior em períodos anteriores.

2.3. Lucro presumido

O lucro presumido é uma forma de tributação simplificada que utiliza apenas um percentual das receitas da empresa para apuração do resultado tributável do imposto de renda e contribuição social sobre o lucro. Com isso, estes tributos são calculados por meio de um resultado estimado, encontrado por percentuais definidos pela lei. Uma característica relevante desta modalidade de tributação consiste em ser uma forma simples de apuração, e, conseqüentemente, menos onerosa para o contribuinte, exigindo menos gastos com controles contábeis e fiscais. As regras básicas constam nos artigos 516 a 528 do Decreto 3.000/99.⁷⁹

As pessoas jurídicas permitidas para opção do lucro presumido, de acordo com o artigo 527 do Regulamento do Imposto de Renda/99, estão dispensadas apenas pela legislação do imposto de renda da escrituração contábil, exceto da escrituração dos livros registro de inventários e do livro caixa, no qual deverá ser escriturada toda a movimentação financeira, inclusive a bancária, porém, o artigo 1.179 e seguintes do Código Civil, obrigam a sociedade empresária a manter a escrituração e documentação contábil, sendo dispensada somente a pequena empresa conforme a lei 9.317/96, que instituiu o regime tributário para Micro-empresas – ME, que passou a abranger as empresas de pequeno porte - EPP.

De acordo com a lei 9.718/98 artigo 13, com redação dada pela lei 10.637/02, podem optar pela tributação com base no lucro presumido as

⁷⁸ NEVES, Silvério das e VICECONTI, Paulo E.V., op. cit., p.7.

⁷⁹ PÊGAS, Paulo Henrique., op. cit., p. 466.

peças jurídicas que, não estando obrigadas ao regime de tributação pelo lucro real, tenham auferido, no ano-calendário anterior, receita total igual ou inferior a R\$48.000.000,00.

Considera-se receita total, o somatório da receita bruta de vendas, dos ganhos de capital, das demais receitas e dos resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade.

No caso de início de atividade, o limite será proporcional, à razão de R\$4.000.000,00 multiplicado pelo número de meses do período.

Podem, também, optar pela tributação com base no lucro presumido as pessoas jurídicas que iniciarem atividades ou que resultarem de incorporação, fusão ou cisão, desde que não estejam obrigadas à tributação pelo lucro real.

As pessoas jurídicas, tributadas pelo lucro presumido, e que, em qualquer trimestre do ano-calendário, tiverem seu lucro arbitrado, podem permanecer no regime de tributação com base no lucro presumido relativamente aos demais trimestres do ano-calendário, desde que atendidas as disposições legais pertinentes na lei nº 8.981, de 1.995, artigo 47, § 2º; lei nº 9.430, de 1.996, artigo 1º; IN SRF nº 93, de 1.997, artigo 47.

Cabe ainda destacar que a tributação do IRPJ pelo lucro presumido implica na tributação cumulativa do PIS conforme o artigo oitavo, inciso II, da Lei 10.637/02 e também da COFINS artigo 10, inciso II, da Lei 10.833/03.

2.3.1. Período de apuração

Para os fatos geradores ocorridos a partir de 01 de janeiro de 1997, o imposto de renda será determinado com base no lucro presumido por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro, de cada ano-calendário.⁸⁰

2.3.2. Alíquota e Adicional

A alíquota e o adicional são os mesmos vistos anteriormente no Lucro Real.

2.3.3. Base de Cálculo

⁸⁰ NEVES, Silvério das e VICECONTI, Paulo E.V., op. cit., p. 668.

De acordo com a lei 9.249/95 artigo 15, os percentuais de presunção são: 8% para venda ou revenda de bens ou produtos, 32% para prestação de serviços, 32% para administração, locação de bens e direitos, 16% para transporte de passageiros, 8% para transporte de cargas, 16% para prestação de serviços até R\$120.000,00 de profissões não regulamentadas, 1,6% para revenda de combustíveis, 100% para outras receitas não definidas e 8% para serviços hospitalares.

Integram a base de cálculo da Receita Total igual ou inferior a R\$48.000.000,00:

a) as receitas da prestação de serviços, da venda de produtos de fabricação própria, da revenda de mercadorias, do transporte de cargas, da industrialização de produtos em que a matéria-prima, o produto intermediário e o material de embalagem tenham sido fornecidos por quem encomendou a industrialização, da atividade rural, e de outras atividades compreendidas nos objetivos sociais da pessoa jurídica;

b) as receitas de quaisquer outras fontes não relacionadas diretamente com os objetivos sociais da pessoa jurídica e os ganhos de capital;

c) os ganhos líquidos obtidos em operações realizadas nos mercados de renda variável;

d) os rendimentos nominais auferidos em aplicações financeiras de renda fixa;

e) a parcela das receitas auferidas nas exportações às pessoas vinculadas ou aos países com tributação favorecida que exceder ao valor já apropriado na escrituração da empresa, em decorrência dos ajustes dos métodos de preços de transferências.

Não Integram a Receita Total igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 ⁸¹:

a) as vendas canceladas, as devoluções de vendas, os descontos incondicionais concedidos e os impostos não cumulativos (IPI) cobrados destacadamente do comprador ou contratante e do qual o vendedor dos bens ou o prestador dos serviços seja mero depositário;

b) as saídas que não decorram de vendas, a exemplo das transferências de mercadorias para outros estabelecimentos da mesma empresa.

⁸¹ PÊGAS, Paulo Henrique, op. cit., p. 476.

2.3.4. Exemplo de Determinação do Lucro Presumido e Cálculo do Imposto⁸²

Para facilitar o entendimento do cálculo do lucro presumido, segue abaixo um pequeno exemplo, no qual, primeiramente, apresentam-se os dados exemplificativos de uma sociedade empresária, para, em seguida, demonstrar-se a apuração e cálculo do imposto de renda.

2.3.4.1. Dados financeiros Relativos ao Primeiro Trimestre de 2007

Receita Bruta

Revenda de Mercadorias.....	R\$
100.000,00	
Prestação de Serviços em geral.....	R\$
<u>200.000,00</u>	
TOTAL.....	R\$
300.000,00	
Rendimento de aplicação financeiraR\$
6.000,00	
Demais Juros e Descontos Obtidos	R\$
1.000,00	
Ganhos de Capital da venda do Ativo Imobilizado	R\$
1.000,00	

2.3.4.2. Demonstração do Lucro Presumido e Cálculo do Imposto

Vendas: 8% de R\$ 100.000,00	R\$
8.000,00	
Serviços: 32% de R\$ 200.000,00	R\$
<u>64.000,00</u>	
(=) Subtotal	R\$
72.000,00	
Acréscimos:	
(+) Rendimentos de Aplicação Financeira	R\$
6.000,00	
(+) Demais Juros e Descontos Obtidos	R\$

⁸² NEVES, Silvério das e VICECONTI, Paulo E.V., op. cit., p. 686,687.

1.000,00

(+) Ganhos de capital na venda de bensR\$

1.000,00

(=) Base de cálculo do ImpostoR\$

80.000,00

Cálculo do Imposto de Renda

Lucro Presumido do 1º trimestre de 2007R\$

80.000,00

Alíquota 15% x R\$ 80.000,00R\$

12.000,00

(+) Adicional 10% x (R\$ 80.000,00 – R\$ 60.000,00)R\$

2.000,00

(=) Imposto Devido.....R\$

14.000,00

2.3.5. Deduções do Imposto Devido

A pessoa jurídica optante pelo lucro presumido pode deduzir do imposto de renda apurado⁸³:

a) o imposto de renda pago ou retido na fonte sobre receitas que integram a base de cálculo do imposto devido;

b) o imposto de renda retido na fonte por órgãos públicos, conforme artigo 64 da lei nº 9.430, de 1996;

c) o imposto de renda retido na fonte por Entidades da Administração Pública Federal (lei nº 10.833/2003, artigo 34);

d) o imposto de renda pago incidente sobre ganhos no mercado de renda variável.

Observação: À pessoa jurídica tributada com base no lucro presumido, não é permitida qualquer dedução a título de incentivo fiscal, porém a pessoa jurídica pode efetuar as seguintes compensações :

a) pagamento indevido ou a maior que o devido de imposto de renda;

b) saldo negativo de imposto de renda de períodos anteriores;

c) outras compensações efetuadas mediante Declaração de

⁸³ HIGUCHI, Hiromi, HIGUCHI, Fabio Hiroshi e HIGUCHI, Celso Hiroyuki. *Imposto de Renda das Empresas - Interpretação e Prática*. São Paulo : IR Publicações, 2007, p. 58.

Compensação (Per/DComp) ou processo administrativo.

As compensações efetuadas devem ser informadas na Declaração de Confissão de Tributos Federais - DCTF.

2.4 . Lucro arbitrado

Na hipótese do contribuinte deixar de registrar corretamente suas operações inviabilizando a apuração do imposto de renda, a lei autoriza a autoridade fiscal a arbitrar o valor do lucro, nos termos da lei 8.981/95, artigo 47 e artigo 535 do Regulamento do Imposto de Renda -RIR. Portanto, o lucro da pessoa jurídica será arbitrado na ocorrência das seguintes condições ⁸⁴:

a) o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração nas formas das leis comerciais ou fiscais ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal;

b) a escrituração, a qual estiver obrigado o contribuinte, revelar evidentes índices de fraude ou contiver vícios, erros ou deficiências que a tornem imprestável para identificar a efetiva movimentação financeira, inclusive bancária, ou determinar o lucro real;

c) o contribuinte deixar de apresentar à autoridade tributária os livros e documentos da escrituração comercial e fiscal, ou o livro Caixa, nos quais deverá estar escriturada a movimentação financeira, inclusive bancária;

d) o comissário ou representante da pessoa jurídica estrangeira deixar de escriturar e apurar o lucro da sua atividade separadamente do lucro do comitente residente ou domiciliado no exterior;

e) o contribuinte não mantiver, em boa ordem e guarda segundo as normas contábeis recomendadas, livro razão ou fichas utilizadas para resumir e totalizar, por conta ou subconta, os lançamentos efetuados no livro Diário; e

f) o contribuinte optar indevidamente pela tributação com base no lucro presumido.

⁸⁴ NEVES, Silvério das e VICECONTI, Paulo E.V. , op. cit., p. 19.

2.4.1. Alíquota e Adicional

A alíquota e o adicional são os mesmos descritos anteriormente no Lucro Real.

2.4.2. Base de Cálculo

Existem duas bases de cálculo possíveis para o lucro arbitrado: a Receita Bruta Conhecida e a Receita Bruta Não Conhecida.

Na receita bruta conhecida, o lucro arbitrado das pessoas jurídicas é determinado mediante a aplicação, sobre a receita bruta do trimestre, quando conhecida, do percentual abaixo descrito, todos já com o acréscimo de 20% determinado pelos artigos 15 e 16 da Lei 9.249/95, de acordo com a atividade empresarial exercida pela empresa :

a) - 1,92% sobre a receita bruta auferida na revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural;

b) - 9,6% sobre a receita bruta auferida na prestação de serviços hospitalares e de transporte de carga, revenda de mercadorias e produção própria;

c) - 19,2% sobre a receita bruta auferida na prestação dos demais serviços de transporte, exceto cargas;

d) - 38,4 % sobre a receita bruta auferida com as atividades de:

d.1. prestação de serviços, relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada, exceto hospital;

d.2. intermediação de negócios;

d.3 .administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis ou direitos de qualquer natureza;

d.4. construção por administração ou por empreitada unicamente de mão-de-obra;

d.5. prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão de crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, e compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*);

d.6. prestação de qualquer outro tipo de serviço não mencionado especificamente nas alíneas "a" a "e";

e) - 45% sobre a receita bruta auferida nas atividades desenvolvidas por 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.

Na receita bruta não conhecida, os percentuais serão aplicados de ofício de acordo com a tabela definida no artigo 51 da lei 8.981/95 e também transcrita na obra de Neves (2007, p.22), portanto, quando a base de cálculo não for conhecida, os coeficientes constantes na tabela abaixo descrita deverão ser utilizados:

a) lucro real auferido no último período em que a empresa manteve escrituração de acordo com as leis comerciais e fiscais - 1,5; b) valor total do aluguel devido no trimestre - 0,9; c) soma dos valores devidos no trimestre a empregados (critério a ser utilizado, de preferência, em caso de prestação de serviços) - 0,8; d) valor das compras de mercadorias efetuadas no trimestre (critério a ser utilizado, de preferência, em caso de atividade comercial) - 0,4; e) soma, em cada trimestre, dos valores da folha de pagamentos dos empregados e das compras de matérias-primas, produtos intermediários e materiais de embalagem (em caso de indústrias) - 0,4; f) valor do capital, inclusive a sua correção monetária contabilizada como reserva de capital, constante do último balanço patrimonial conhecido ou registrado nos atos de constituição ou alteração da sociedade - 0,21; g) valor do patrimônio líquido constante do último balanço patrimonial conhecido - 0,15; h) soma dos valores do ativo circulante, realizável a longo prazo e permanente, existente no último balanço patrimonial conhecido - 0,12.

2.4.3. Exemplo de Determinação do Lucro Arbitrado e Cálculo do Imposto

85

Para o perfeito entendimento do tema, segue adiante dois exemplos com dados previamente criados que fornecem a sistemática de cálculo e apuração do imposto com receita conhecida e não conhecida :

2.4.3.1. Receita conhecida – dados do primeiro trimestre

Receita bruta conhecida :

Revenda de mercadorias R\$
160.000,00

Prestação de serviços em geral R\$
80.000,00

⁸⁵ NEVES, Silvério das e VICECONTI, Paulo E.V., op. cit., p. 25-26.

Ganho de capital na venda de ativo imobilizado..... R\$
20.000,00

Dado Adicional : A pessoa jurídica foi tributada com base no lucro real no ano-calendário anterior.

Cálculo do lucro arbitrado

Receita Bruta :

Revenda de mercadorias : R\$ 160.000,00 x 9,60% R\$
15.360,00

Prestação de serviços em geral : R\$ 80.000,00 x 38,40%.. R\$
30.720,00

(+) Ganho de capital na venda de bens R\$
20.000,00

(=) Base de cálculo R\$
66.080,00

Cálculo do imposto

R\$ 66.080,00 x 15% R\$
9.912,00

Adicional :

10% x (R\$ 66.080,00 – R\$ 60.000,00) R\$
608,00

(=) Imposto devido R\$
10.520,00

2.4.3.2. Receita não conhecida – dados trimestrais ⁸⁶

Aluguel escolhido pelo fisco para determinação do lucro arbitrado, com valor mensal R\$ 6.000,00.

Valor da receita arbitrada do trimestreR\$
18.000,00

Aplicação do coeficiente 0,9 = lucro tributável.....R\$
16.200,00

Cálculo do arbitrado

Receita de alugueis : R\$ 16.200,00 x 38,40 %R\$
6.220,00

(=) Base de cálculo R\$
6.220,00

Cálculo do imposto

⁸⁶ HIGUCHI, Hiromi, HIGUCHI, Fabio Hiroshi e HIGUCHI, Celso Hiroyuki., op. cit., p. 103.

R\$ 6.220,00 x 15% R\$
933,00

2.5. Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL

A contribuição social sobre o lucro líquido – CSLL- das empresas é uma das fontes de recursos previstas no art. 195, inciso I, letra “c”, da Constituição Federal e lei 7.689/88, que se destina a atender o programa de seguridade social e, atualmente, encontra-se disciplinada pela Instrução Normativa da Secretária da Receita Federal, número 390 de 30 de Janeiro de 2004.

Aplica-se a CSLL, no que couber, às 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, mantidas a base de cálculo e as alíquotas previstas na legislação da referida contribuição.

2.5.1. Alíquota

A partir de 1º de janeiro de 2003, a alíquota da CSLL é de 9% conforme a Lei 10.637, de 2002, artigo 37 e a Instrução normativa 390 da Secretaria da Receita Federal, que traz a consolidação administrativa relativa à apuração e pagamento de acordo com a legislação.

2.5.2. Base de Cálculo Anual e Trimestral

A base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL - é o resultado do período de apuração, antes de computar a provisão para seu próprio pagamento e a provisão do imposto de renda das pessoas jurídicas, ajustado por adições e exclusões prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal.⁸⁷

A pessoa jurídica que apurar anualmente o imposto sobre a renda com base no lucro real também deve apurar a CSLL anualmente com base no resultado ajustado, em 31 de dezembro de cada ano.

Os valores de CSLL efetivamente pagos calculados sobre a base de

⁸⁷ NEVES, Silvério das e VICECONTI, Paulo E.V., op. cit., p.169. Também menciona que a lista completa das adições e exclusões da base de cálculo da CSLL pode ser encontrada no manual anexo a DIPJ – Declaração de informações econômico-fiscais da pessoa jurídica.

cálculo estimada mensalmente, no transcorrer do ano-calendário, podem ser deduzidos do valor de CSLL apurado anualmente (ajuste).

2.5.3. Base de Cálculo Estimada e Presumida

A mesma forma de tributação adotada pela pessoa jurídica, para fins de apuração do imposto de renda, deve ser empregada para fins de apuração da CSLL.

Assim, a pessoa jurídica que levantou balanço ou balancete para suspender ou reduzir o pagamento do imposto de renda, em determinado mês do ano-calendário, deve apurar a base de cálculo da CSLL sobre o resultado do período apurado nesse mesmo balanço, ajustado pelas adições determinadas, pelas exclusões permitidas e pelas compensações de base de cálculo negativa da CSLL, observados os limites definidos na legislação pertinente⁸⁸.

A base de cálculo da CSLL, em cada mês, será determinada pela soma:

- 1) de 12% ou de 32% da receita bruta auferida no período no caso do lucro presumido;
- 2) dos rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras de renda fixa e renda variável;
- 3) dos ganhos de capital, das demais receitas e dos resultados positivos decorrentes de receitas não compreendidas na atividade, no mês em que forem auferidos.

2.5.4. Exemplo do Cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

Para melhor esclarecimento da sistemática de cálculo, simularam-se dois casos práticos envolvendo as duas sistemáticas de apuração.

2.5.4.1. Exemplo de cálculo da CSLL trimestral - lucro real, considerando que a empresa em questão, tem uma base negativa a compensar de períodos anteriores no valor de R\$ 2.000,00:⁸⁹

Demonstração da CSLL – lucro real do 1º trimestre :

⁸⁸ PÊGAS, Paulo Henrique, op. cit., p. 471.

⁸⁹ NEVES, Silvério das e VICECONTI, Paulo E.V., op. cit., p. 686.

Resultado do período	50.000,00
(+) Adições	
Multa de transito	5.000,00
(-) Exclusões	
Dividendos recebidos	<u>(15.000,00)</u>
(=) Base de cálculo antes da compensação	40.000,00
(-) Base de cálculo negativa	<u>(2.000,00)</u>
(=) Base de cálculo da CSLL	38.000,00
Cálculo da CSLL	
Base de cálculo do 1º trimestre.....	38.000,00
Alíquota	9%
(=) CSLL devida	3.420,00

2.5.4.2. Exemplo do cálculo da CSLL - lucro presumido e cálculo do imposto

Vendas: 12% de R\$ 200.000,00	R\$ 24.000,00
Serviços: 32% de R\$ 50.000,00	R\$ <u>16.000,00</u>
(=) Subtotal	R\$ 40.000,00

Acréscimos:

(+) Rendimentos de aplicação financeira.....	R\$ 8.000,00
(+) Demais juros e descontos obtidos	R\$ 3.000,00
(+) Ganhos de capital na venda de imobilizado	R\$ <u>5.000,00</u>
(=) Base de cálculo do imposto	R\$ 56.000,00

Cálculo da CSLL

Base de cálculo da CSLL do 1º trimestre	R\$ 56.000,00
-----------------------------------------------	---------------

Alíquota 9% x R\$ 56.000,00	R\$
-----------------------------------	-----

5.040,00

(=) CSLL devida..... R\$
5.040,00

2.6. Programa de Integração Social - PIS

A contribuição para o Programa de Integração Social – PIS- foi criada pela Lei Complementar nº 7/1970 e a sua congênere, a Contribuição para o Patrimônio do Servidor Público - PASEP, pela Lei Complementar nº 8/70 e destina-se ao custeio da seguridade social, com a finalidade de financiar o seguro desemprego e o abono para os empregados que recebam mensalmente até dois salários mínimos nos termos do artigo 239 da Constituição Federal⁹⁰.

A lei 10.637/02 instituiu um regime de cobrança para o PIS/PASEP batizado de não cumulativo, mas, na realidade, a não cumulatividade é somente no nome, pois, para ser não cumulativo, a lei teria de autorizar a dedução de todos os pagamentos feitos na operação anterior, mas isto não ocorria. Esta lei foi alterada pelo artigo 25 da lei 10.684/03 e lei 10.833/03, os quais instituíram as mesmas bases de cálculo e mesmas deduções de créditos.⁹¹

Devido a extensão e complexidade do tema, neste trabalho, trata-se somente das contribuições devidas pelas sociedades empresárias, limitando-se as pessoas jurídicas de direito privado.

2.6.1. Alíquota ⁹²

A alíquota do PIS incidente sobre a folha de salários é de 1% (um por cento) e deve ser aplicada somente aos contribuintes que não contribuem para o PIS faturamento e são isentas da COFINS em relação às receitas derivadas de suas atividades próprias. A título de exemplo, estes contribuintes são : Templos, Partidos Políticos, Sindicatos, etc..

Para o PIS sobre faturamento, que envolve a receita bruta e importações das pessoas jurídicas de direito privado, existem duas modalidades: Cumulativa com alíquota de 0,65%; e Não cumulativa com

⁹⁰ MIRANDA, Jediael Galvão. *Direito da Seguridade Social*. Rio de Janeiro : Campus/Elsevier, 2007, p.67.

⁹¹ HIGUCHI, Hiromi, HIGUCHI, Fabio Hiroshi e HIGUCHI, Celso Hiroyuki, op. cit., p. 902.

⁹² NEVES, Silvério das e VICECONTI, Paulo E.V. *Curso Prático de Imposto de Renda e Tributos Conexos*. São Paulo: Frase, 2007, p 125, 128, 130 e 133.

alíquota de 1,65%.

Para a modalidade não cumulativa, a legislação permite o desconto de 1,65% sobre aquisições para tomada de crédito sobre o valor devido.

Cabe ainda destacar que a tributação do IRPJ pelo lucro presumido implica na tributação cumulativa do PIS conforme o artigo oitavo, inciso II, da Lei 10.637/02 e, também, a COFINS artigo 10, inciso II, da Lei. 10.833/03

2.6.2. Base de Cálculo

A base de cálculo do PIS é a folha de salários e a receita ou o faturamento de acordo com o art. 195 da Constituição Federal e artigo terceiro da lei 9.715/98.

Porém, a lei 9.718/98 estabeleceu em seu art. 3º § 1º que a incidência para o PIS é a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevantes o tipo de atividade exercida e a classificação contábil adotada pelas receitas.

São isentas as entidades de assistência social que atenderem as exigências definidas em lei conforme estabelecido na Constituição Federal artigo 195, parágrafo sétimo. Também não incide sobre as receitas de exportação, conforme artigo 149, parágrafo segundo, Inciso I da Constituição Federal.

2.6.3. Exemplo de Cálculo do PIS

Para entendimento do tema, descrevemos abaixo duas hipóteses distintas de cálculo do imposto, demonstrando a base de cálculo e apuração do imposto devido no caso cumulativo e não cumulativo.

2.6.3.1. Exemplo de cálculo de PIS cumulativo⁹³

Base de cálculo do PIS cumulativo

Faturamento operacional bruto (IPI incluso).....	R\$	400.000,00
(-) IPI contido no faturamento.....	<u>R\$</u>	<u>(80.000,00)</u>
(=) Receita bruta de vendas (ICMS incluso).....	R\$	320.000,00
(-) Devoluções de vendas	R\$ (20.000,00)	
(-) Descontos Incondicionais	<u>R\$ (10.000,00)</u>	<u>R\$ (30.000,00)</u>
(=) Subtotal	R\$	290.000,00
(+) Receita de Juros	R\$	3.000,00
(+) Receita de aluguel de bens permanentes..	<u>R\$ 10.000,00</u>	<u>R\$ 13.000,00</u>

⁹³ NEVES, Silvério das e VICECONTI, Paulo E.V., op. cit., p. 131.

(=) Base de cálculo	R\$	303.000,00
(=) PIS devido a recolher: 0,65% x R\$ 303.000,00	R\$	2.969,50

2.6.3.2. Exemplo de cálculo de PIS não cumulativo⁹⁴

Base de cálculo do PIS não cumulativo

Receita de vendas	R\$	40.000,00
Devolução de vendas no mês	R\$	4.000,00
Compra de mercadorias no mês	R\$	18.000,00
Despesas de arrendamento mercantil	R\$	5.000,00
Receitas financeiras	R\$	2.000,00
Despesas financeiras sobre empréstimos	R\$	1.000,00

Cálculo do PIS não cumulativo

(-) Débitos

Vendas (1,65% x R\$ 40.000,00)	R\$	660,00
--------------------------------------	-----	--------

(-) Créditos

Compras (1,65% x R\$18.000,00)	R\$	(297,00)
Devolução de vendas (1,65% x R\$ 4.000,00)	R\$	(66,00)

Despesa de arrendamento mercantil

(1,65% x R\$ 5.000,00)	<u>R\$</u>	<u>(82,50)</u>
------------------------------	------------	----------------

(=) PIS devido a recolher	R\$	214,50
---------------------------------	-----	--------

⁹⁴ Idem, p.146.

2.7. Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS

A Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS- foi criada pela Lei Complementar nº 70/1991, consolidada pelo decreto 4.524/02 que regulamentava as contribuições de PIS e COFINS e alterada pela lei 10.833/03 que criou o método não cumulativo e posteriormente pela lei 10.865/04 que institui a COFINS sobre importação e modificou algumas regras anteriores.⁹⁵

2.7.1. Alíquotas

Conforme estabelecido em lei, a alíquota da COFINS para as instituições financeiras é de 4% e para o COFINS sobre faturamento, há duas modalidades: cumulativa com alíquota de 3% e não cumulativa com alíquota de 7,6%.

Para a modalidade não cumulativa, a legislação permite o desconto de 7,6% sobre aquisições para tomada de crédito sobre o valor devido.

2.7.2. Base de Cálculo

A COFINS devida pelas pessoas jurídicas de direito privado serão calculadas com base no seu faturamento nos termos da lei 9.718/98, que corresponde à receita bruta da pessoa jurídica. Entende-se por receita bruta a totalidade das receitas auferidas, sendo irrelevantes o tipo de atividade por ela exercida e a classificação contábil para as receitas⁹⁶.

2.7.3. Exemplo de Cálculo da COFINS

Para entendimento do tema, descrevem-se abaixo duas hipóteses distintas de cálculo do imposto, demonstrando a base de cálculo e apuração do imposto devido no caso cumulativo e não cumulativo.

2.7.3.1. Exemplo de cálculo de COFINS cumulativo⁹⁷

Faturamento operacional bruto (IPI incluso).....	R\$	400.000,00
(-) IPI contido no faturamento.....	<u>R\$</u>	<u>(80.000,00)</u>

⁹⁵ PÊGAS, Paulo Henrique, op. cit., p. 163.

⁹⁶ MIRANDA, Jediael Galvão, op. cit., p.64.

⁹⁷ NEVES, Silvério das e VICECONTI, Paulo E.V., op. cit, p. 146.

(=) Receita bruta de vendas (ICMS incluso).....	R\$	320.000,00
(-) Devoluções de vendas	R\$ (20.000,00)	
(-) Descontos Incondicionais	<u>R\$ (10.000,00)</u>	<u>R\$ (30.000,00)</u>
(=) Subtotal	R\$	290.000,00
(+) Receita de juros	R\$ 3.000,00	
(+) Receita de aluguel de bens permanentes. .	<u>R\$ 10.000,00</u>	<u>R\$ 13.000,00</u>
(=) Base de cálculo	R\$	303.000,00
(=) COFINS devida a recolher :	3,0 % x R\$ 303.000,00 =	R\$ 9.090,00

2.7.3.2. Exemplo de cálculo de COFINS não cumulativo ⁹⁸

Base de cálculo do COFINS não cumulativo

Receita de vendas.....	R\$
40.000,00	
Devolução de vendas no mês	R\$
4.000,00	
Compra de mercadorias no mês	R\$
18.000,00	
Despesas de arrendamento mercantil	R\$
5.000,00	
Receitas Financeiras	R\$
2.000,00	
Despesas financeiras sobre empréstimos	R\$
1.000,00	

Cálculo da COFINS não cumulativa

(-) Débitos

Vendas (7,6 % x R\$ 40.000,00)	R\$
3.040,00	

(-) Créditos

Compras (7,6% x R\$18.000,00)	R\$
(1.368,00)	

Devolução de vendas (7,6 % x R\$ 4.000,00)	R\$
---------------------------------------------------	-----

⁹⁸ Idem,p. 146.

(304,00)

Despesa de arrendamento mercantil

(7,6% x R\$ 5.000,00) R\$

(380,00)

(=) COFINS devida a recolher R\$
988,00

2.8. Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI

É o imposto utilizado como instrumento de política econômica do governo federal e incide sobre a industrialização de produtos nacionais e a importação de produtos estrangeiros, obedecidas as especificações constantes da Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos Industrializados -TIPI, possuindo algumas características próprias, tais como: não se submete ao princípio da anterioridade, não é cumulativo, ou seja, o contribuinte tem o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado na aquisição dos insumos, tem uma função de extrafiscalidade, ou melhor, é seletivo, cobrado em função da essencialidade do produto, implicando que a alíquota deve ser menor quanto mais necessário seja o produto, não incidindo sobre os produtos industrializados destinados ao exterior e terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital, tendo como base legal a Constituição Federal artigo 153,inciso quarto, parágrafo terceiro e o artigo 46 do Código Tributário Nacional⁹⁹.

Conforme definido pelo artigo 46 do Código Tributário Nacional e Decreto 4.544/02, artigo quarto do Regulamento do IPI - RIPI, produto industrializado é o resultante de qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, acabamento, apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoe para consumo, sendo irrelevantes, para caracterizar a operação como industrialização, o processo utilizado para obtenção do produto e a localização e condições das instalações ou equipamentos empregados, tais como: transformação, beneficiamento, montagem, condicionamento ou reacondicionamento, renovação ou recondicionamento. As pessoas jurídicas que se enquadrarem como estabelecimentos industriais ou equiparados a industriais, serão contribuintes de IPI.

Estabelecimento industrial conforme o artigo 8º do RIPI/2002 é aquele que executa qualquer operação de industrialização, de que resulte produto

⁹⁹ PÊGAS, Paulo Henrique, op. cit., p. 121.

tributado, ainda que de alíquota zero ou isento.

São equiparados a estabelecimento industrial conforme artigos 9º, 10º e 11º do RIPI/2002 :

a) os estabelecimentos importadores de produtos de procedência estrangeira, que derem saídas a esses produtos;

b) os estabelecimentos, ainda que varejistas, que receberem, para comercialização, diretamente da repartição que os liberou, produtos importados por outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica;

c) as filiais e demais estabelecimentos que exercerem o comércio de produtos importados, industrializados ou mandados industrializar por outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica, salvo se operarem exclusivamente na venda a varejo e não estiverem enquadrados na hipótese da alínea "b";

d) os estabelecimentos comerciais de produtos cuja industrialização tenha sido realizada por outro estabelecimento da mesma pessoa jurídica ou de terceiro, mediante a remessa, por eles efetuados, de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, recipientes, moldes, matrizes ou modelos;

e) os estabelecimentos comerciais de produtos do Capítulo 22 da TIPI, cuja industrialização tenha sido encomendada a estabelecimento industrial, sob marca ou nome de fantasia de propriedade do encomendante, de terceiro ou do próprio executor da encomenda;

f) os estabelecimentos comerciais atacadistas dos produtos classificados nas posições 71.01 a 71.16 da TIPI;

g) os estabelecimentos atacadistas e cooperativas de produtores que derem saída a bebidas alcoólicas e demais produtos, de produção nacional, classificados nas posições 22.04, 22.05, 22.06 e 22.08 da TIPI, e acondicionados em recipientes de capacidade superior ao limite máximo permitido para venda a varejo, com destino aos seguintes estabelecimentos: industriais que utilizarem os produtos mencionados como insumo na fabricação de bebidas; e atacadistas e cooperativas de produtores; engarrafadores dos mesmos produtos;

h) os estabelecimentos comerciais atacadistas que adquirirem de estabelecimentos importadores produtos de procedência estrangeira, classificados nas posições 33.03 a 33.07 da TIPI (Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001, artigo 39);

i) os estabelecimentos, atacadistas ou varejistas, que adquirirem produtos de procedência estrangeira, importada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora, observada o disposto no § 2º do art. 9º do RIPI/2002 (Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, artigo 79); e

j) os estabelecimentos atacadistas dos produtos da posição 87.03 da TIPI (Lei nº 9.779, de 19 de janeiro de 1999, artigo 12).

2.8.1. Alíquotas

O campo de incidência do IPI abrange todos os produtos com alíquota, ainda que zero, relacionados na TIPI, excluídos aqueles a que corresponde a notação "NT" (não tributado), levando-se em conta que o que importa é o princípio da seletividade em função da essencialidade do produto conforme o artigo 48 do Código Tributário Nacional¹⁰⁰.

2.8.2. Base de Cálculo

É o valor da operação pelo qual a mercadoria deixa o estabelecimento do industrial ou do comerciante equiparado, acobertando um negócio juridicamente econômico, ou seja, uma operação de compra e venda, tendo como base legal o artigo 47 do Código Tributário Nacional, e não pode ser alterada por ato do poder executivo, mas apenas a alíquota, nos termos do artigo 153 parágrafo primeiro da Constituição Federal.

No leilão de mercadorias apreendidas ou perdidas, a base de cálculo será o preço da arrematação e no caso de importação a base de cálculo é acrescida do valor do imposto sobre a importação e demais despesas aduaneiras efetivamente pagas, necessárias ao desembaraço das mercadorias.¹⁰¹

2.8.3. Fato Gerador

Conforme o artigo 32 do RIPI/2002, é o desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira e a saída de produto do estabelecimento industrial ou equiparado, e a arrematação quando o bem é levado a leilão.

¹⁰⁰ PÊGAS, Paulo Henrique, op. cit., p.128.

¹⁰¹ Idem, p. 125.

2.8.4 Sujeito Passivo

De acordo com o regulamento do IPI –RIPI/2002 e artigo 51 do Código Tributário Nacional, são obrigados ao pagamento do IPI como contribuintes:

a) o importador, em relação ao fato gerador decorrente do desembaraço aduaneiro de produto de procedência estrangeira;

b) o industrial, em relação ao fato gerador decorrente da saída de produto que industrializar em seu estabelecimento, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar;

c) o estabelecimento equiparado a industrial, quanto ao fato gerador relativo aos produtos que dele saírem, bem assim quanto aos demais fatos geradores decorrentes de atos que praticar;

d) os que consumirem ou utilizarem em outra finalidade, ou remeterem a pessoas que não sejam empresas jornalísticas ou editoras, o papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos, quando alcançado pela imunidade prevista no inciso I do artigo 18 do RIPI/2002;

e) o arrematante de produtos levados a leilão.

É responsável, por substituição tributária, o industrial ou equiparado a industrial, mediante requerimento, em relação às operações anteriores, concomitantes ou posteriores às saídas que promover, nas hipóteses e condições estabelecidas pela Secretaria da Receita Federal.

2.8.5. Exemplo de Cálculo do IPI

No exemplo abaixo, descreve-se de forma simplificada a sistemática de cálculo e apuração mensal do IPI :

Faturamento bruto	R\$
3.450.000,00	
Compras de matéria-prima para industrialização	R\$
1.000.000,00	
(+) IPI sobre faturamento bruto conforme TIPI 10%.....	R\$
345.000,00	
(-) IPI sobre produto adquirido conforme TIPI 10%.....	<u>R\$</u>
<u>(100.000,00)</u>	
IPI a recolher	R\$
245.000,00	

2.9. Imposto de Importação - II

É basicamente um imposto de comércio exterior utilizado como instrumento de política econômica, possuindo, portanto, uma função extrafiscal, não estando sujeito ao princípio da anterioridade nos termos do artigo 150, parágrafo primeiro, da Constituição Federal, cabendo ao poder executivo alterar suas alíquotas nos limites estabelecidos em lei¹⁰².

É um imposto de competência da União que tem como fundamento legal o artigo 153, inciso I da Constituição Federal e os artigos 19 a 22 do Código Tributário Nacional, como também os artigos 69 a 105 do Decreto 4.548/02, Regulamento Aduaneiro, e tem como fato gerador nos termos do artigo 19 do Código Tributário Nacional, a entrada de produtos estrangeiros no território aduaneiro nacional.

2.9.1. Ocorrência do Fato Gerador

Nos termos do artigo 1º e 23º do Decreto Lei 37/66, para efeitos fiscais, será considerada como entrada no território nacional, a mercadoria constante no manifesto de carga, e será exigível quando :

- a) na data do registro da Declaração de Importação (DI)
 - . ingressada no País em regime suspensivo de tributação;
 - . contida em remessa postal internacional ou conduzida por viajante, se aplicado no regime de importação comum.
- b) no dia do lançamento respectivo quando se tratar de:
 - . mercadoria contida em remessa postal internacional;
 - . bens compreendidos no conceito de bagagem;
 - . mercadoria constante de manifesto.

Não constitui fato gerador conforme o artigo 71 do regulamento aduaneiro:

- a) Mercadoria em regime de exportação temporária;
- b) Mercadorias que retornem ao País nas condições:
 - . enviadas em consignação e não vendidas nos prazos autorizados;
 - . por defeito técnico que exija sua devolução para reparo;
 - . por motivo de modificações nas formas de importação por parte do país importador;

¹⁰² PEGAS, Paulo Henrique, op. cit., p. 339.

. por motivo de guerra.

2.9.2. Base de Cálculo

A alíquota utilizada depende de ato infralegal, ou seja, decreto Presidencial, pois sendo extrafiscal, não está dentro do princípio da anterioridade artigo 150, inciso I da Constituição Federal. A base de cálculo depende exclusivamente da alíquota a ser utilizada.

A base de cálculo do Imposto de Importação é apurada sobre o valor aduaneiro, calculado conforme as regras do Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio (GATT) de 1994, conhecido como Acordo de Valoração Aduaneira, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 30/94.

Nos termos do artigo 20 do Código Tributário Nacional, a base de cálculo do imposto é:

I - quando a alíquota seja específica, quantidade de mercadoria expressa na unidade de medida adotada pela lei tributária;

II - quando a alíquota seja "ad valorem", que é uma porcentagem calculada sobre o valor do bem, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País.

2.9.3. Exemplo de Cálculo do Imposto de Importação

Neste exemplo, simulam-se alguns dados para apuração do cálculo do tributo relativo à importação de determinado produto.

Valor fiscal aduaneiro (mercadorias + despesas)	R\$ 100.000,00
Valor do Imposto importação – 10% alíquota	R\$ 10.000,00
Total desembolsado	R\$ 110.000,00

Na seqüência, com a finalidade de complementar o entendimento, segue outro exemplo para cálculo do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI incidente nesta mesma Importação:

Valor fiscal aduaneiro	R\$ 100.000,00
Imposto de importação 10%	R\$ 10.000,00
Base de cálculo	R\$ 110.000,00
Imposto s/produtos industrializados (20%)	R\$ 22.000,00

2.10. Imposto de Exportação - IE

É basicamente um imposto de comércio exterior utilizado como instrumento de política econômica, possuindo, portanto, uma função extrafiscal, não estando sujeito ao princípio da anterioridade nos termos do artigo 150, parágrafo primeiro da Constituição Federal, cabendo ao poder executivo, atendendo os limites e condições, alterar suas alíquotas nos limites estabelecidos em lei.

O Imposto de Exportação, de competência da União, é regulamentado de acordo com a Constituição Federal art. 153, II, artigo 23 a 28 do Código Tributário Nacional, artigos 212 a 235 do Regulamento Aduaneiro Lei 4.543/02 e o decreto lei 1.578/77.

Nos termos do artigo 23 do Código Tributário Nacional e artigo primeiro da lei 1.578/77, tem como fato gerador, a saída de produto nacional ou nacionalizado do território nacional, ou seja, considera-se o fato gerador na data do registro de exportação no Sistema de Comércio Exterior (Siscomex), nos termos do artigo 213 do Regulamento Aduaneiro 4.543/02.

Uma de suas características é a cobrança como função fiscal e regulatória, não só na medida em que se presta a arrecadação, mas também de acordo com a variação de suas alíquotas, à disciplina do fluxo de exportação.

Na legislação ordinária, temos o Decreto-lei nº. 1.578/77 o qual dispõe sobre o imposto de exportação.

2.10.1. Base de Cálculo

Conforme o artigo 24 do Código Tributário Nacional, a base de cálculo será :

I – quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;

II – quando a alíquota seja *ad valorem*, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência.

2.10.2. Alíquota

A alíquota do imposto de exportação é de 30 % e não poderá exceder a 150%, podendo ser alterada por política cambial, conforme o artigo terceiro do Decreto Lei. 1.578/77, com redação dada pela lei 9.716/98, porém o imposto não vem sendo mais cobrado, pois o acordo internacional direciona a tributação para o país consumidor ¹⁰³.

2.11. Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico - CIDE

Existem duas contribuições para intervenção do domínio econômico: CIDE – Tecnologia e CIDE – Combustíveis.

2.11.1. Cide – Tecnologia

A Lei 10.168/2000 instituiu a contribuição de intervenção no domínio econômico - CIDE, devida pela pessoa jurídica detentora de licença de uso ou adquirente de conhecimentos tecnológicos, bem como aquela signatária de contratos que impliquem transferência de tecnologia¹⁰⁴, firmados com residentes ou domiciliados no exterior.

2.11.1.1. Incidência

O Decreto 4.195/2002, em seu artigo 10, dispôs que a CIDE-Tecnologia incidirá sobre as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas, a cada mês, a residentes ou domiciliados no exterior, a título de *royalties*¹⁰⁵ ou remuneração, previstos nos respectivos contratos, que tenham por objeto: ¹⁰⁶

- a) - fornecimento de tecnologia;
- b) - prestação de assistência técnica que inclui serviços de assistência técnica; e serviços técnicos especializados;
- c) - serviços técnicos e de assistência administrativa e semelhantes;
- d) - cessão e licença de uso de marcas; e

¹⁰³ PÊGAS, Paulo Henrique, op. cit., p. 399.

¹⁰⁴ Consideram-se, para fins da CIDE-TECNOLOGIA, contratos de transferência de tecnologia os relativos à exploração de patentes ou de uso de marcas e os de fornecimento de tecnologia e prestação de assistência técnica. (parágrafo 1 do art. 2 da Lei 10.168/2000).

¹⁰⁵ Significa direitos, pagamento de direitos de exploração (MIGLIAVACA, Paulo N. *Business Dictionary*. São Paulo: Edicta, 1999).

¹⁰⁶ NEVES, Silvério das e VICECONTI, Paulo E.V., op. cit., p. 320.

e) - cessão e licença de exploração de patentes.

2.11.1.2. Ampliação da base de Cálculo a partir de 01.01.2002

A partir de 1º de janeiro de 2002, a CIDE-Tecnologia passa a ser devida também pelas pessoas jurídicas signatárias de contratos que tenham por objeto serviços técnicos e de assistências administrativas e semelhantes a serem prestados por residentes ou domiciliados no exterior, bem como pelas pessoas jurídicas que pagarem, creditarem, entregarem, empregarem ou remeterem *royalties*, a qualquer título, a beneficiários residentes ou domiciliados no exterior nos termos da lei 10.332/2001.

2.11.1.3. Alíquota

A alíquota da contribuição será de 10%, tendo como base: Art. 6 da Lei nº 10.332, de 19.12.2001.

2.11.1.4. Pagamento

O pagamento da contribuição será efetuado até o último dia útil da quinzena subsequente ao mês de ocorrência do fato gerador, tendo como base: Art. 6 da Lei nº 10.332, de 19.12.2001.

2.11.1.5. Destinação

A contribuição da CIDE-Tecnologia será recolhida ao Tesouro Nacional e destinada ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico – FNDCT, criado pelo Decreto-Lei nº 719, de 31 de julho de 1969, e restabelecido pela Lei nº 8.172, de 18 de janeiro de 1991.

2.11.2. CIDE – Combustíveis

A Lei nº 10.336, de 19 de dezembro de 2001, instituiu a CIDE-Combustíveis, Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico, incidente sobre a importação e a comercialização de gasolina e suas correntes, diesel e suas correntes, querosene de aviação e outros querosenes, óleos combustíveis (*fuel-oil*), gás liquefeito de petróleo (GLP), inclusive o derivado de gás natural e

de nafta, e álcool etílico combustível.¹⁰⁷

2.11.2.1 Fato Gerador

A CIDE-Combustíveis tem como fatos geradores, a importação e comercialização no mercado interno relativa às seguintes operações, realizadas com os combustíveis elencados no art. 3º da Lei nº 10.336, de 2001 (gasolinas, diesel, querosene, óleo, gás e álcool combustível).

2.11.2.2. Contribuintes

São contribuintes da CIDE-Combustíveis, o produtor, o formulador e o importador (pessoa física ou jurídica) dos combustíveis elencados no art. 3º da Lei nº 10.336, de 2001.

2.11.2.3. Apuração da Base de Cálculo

Nas operações relativas à comercialização no mercado interno, assim como nas operações de importação, a base de cálculo é a "unidade de medida" adotada na Lei nº 10.336, de 2001, para cada um dos produtos sobre os quais incide a contribuição. Corresponde, assim, à quantidade comercializada do produto, expressa de acordo com o art. 3º da Lei nº 10.336, de 2001.

Do valor da CIDE-Combustíveis incidente na comercialização no mercado interno, poderá ser deduzido o valor da CIDE devido em operação anterior:

- a) pago pelo próprio contribuinte quando da importação; ou
- b) pago por outro contribuinte quando da aquisição no mercado interno.

Obs.: A dedução será feita pelo valor global da CIDE pago nas importações realizadas no mês, levando em conta o conjunto de produtos importados e comercializados, sendo desnecessária a segregação por espécie de produto.

2.11.2.4. Alíquotas

A CIDE-Combustíveis incidirá no mercado interno, assim como na

¹⁰⁷ NEVES, Silvério das e VICECONTI, Paulo E.V., op.cit., p. 321.

importação, com as seguintes alíquotas: (Legislação: lei 10.336/01, artigos. 5º.e 9º; e Dec. 4.066/01, art. 1º) :

a) gasolinas e suas correntes, incluídas as correntes que, por suas características, possam ser utilizadas alternativamente para a formulação de diesel, R\$ 501,10 por m³;

b) diesel e as correntes que, por suas características, sejam utilizadas exclusivamente para a formulação de diesel, R\$ 157,80 por m³;

c) querosene de aviação, R\$ 21,40 por m³;

d) outros querosenes, R\$ 25,90 por m³;

e) óleos combustíveis (*fuel oil*), R\$ 11,40 por t;

f) gás liquefeito de petróleo (GLP), inclusive o derivado de gás natural e de nafta, R\$ 104,60 por t; e

g) álcool etílico combustível, R\$ 22,54 por m³.

2.12. Imposto sobre Operações Financeiras - IOF

O Imposto sobre operações financeiras – IOF, tem como finalidade o estabelecimento de uma política monetária por parte do governo federal, sendo, portanto, dotado da característica da extrafiscalidade, e tem como fundamento legal o Código Tributário Nacional artigo 63 e o decreto 4.494/2002, e tem como fato gerador, a entrega do valor que constitui o objeto da obrigação ou sua colocação a disposição do interessado, e basicamente incide sobre as seguintes operações financeiras :¹⁰⁸

a) Crédito, realizadas por instituições financeiras e empresas de *Factoring*;

b) Crédito, realizadas entre pessoas jurídicas ou entre pessoas jurídicas e físicas;

c) nas operações de seguro realizadas por seguradoras, na efetivação pela emissão de apólice ou recebimento do prêmio;

d) Relativas a títulos e valores mobiliários e operações de câmbio; e

e) Com ouro ativo financeiro, ou instrumento cambial.

O contribuinte do imposto é qualquer uma das partes que integram as operações.

¹⁰⁸ PÊGAS, Paulo Henrique, op. cit., p. 340-350.

As alíquotas utilizadas podem ser fixas, variáveis, proporcionais, progressivas ou regressivas. Atualmente, de acordo o Decreto 6.339/08, para as operações financeiras, a alíquota estabelecida é de 0,0082% ao dia, ou seja, 3,0% ao ano, acrescida da alíquota adicional de 0,38% e para as operações de câmbio, 2,38%, porém, o referido decreto também menciona diversas situações em que haverá: alíquota zero e isenções. Observe que o artigo 65 do Código Tributário Nacional faculta ao poder executivo a alteração das alíquotas e base de cálculo, porém, não mais da base de cálculo conforme parágrafo primeiro do artigo 153 da Constituição Federal.

A base de cálculo do tributo, nos termos do artigo 64 do Código Tributário Nacional, depende da operação realizada. Mencionamos abaixo as principais operações:

- a) nas operações de crédito, é o montante da obrigação.
- b) nas operações de seguro, é o montante do prêmio.
- c) nas operações de câmbio, é o montante em moeda nacional.
- d) nas operações relativas a títulos e valores imobiliários, é o preço ou o valor nominal ou o valor de cotação na Bolsa de Valores, incluindo o ágio, se houver.

O referido Decreto 4.494/02, também contempla hipóteses de alíquota zero e isenções.

2.13. Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira - CPMF

A Contribuição Provisória sobre a Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira -CPMF, incidirá à alíquota de 0,38% no período correspondente aos anos-calendários de 2004 a 2007, observadas as disposições da Lei nº 9.311, de 24 de outubro de 1996, modificada pela Lei nº 9.539, de 12 de dezembro de 1997 e alterações subseqüentes e a principal característica do tributo é a sua destinação social, sendo : 0,20% para a Saúde, 0,10% para a Previdência e 0,08% para o Fundo de Combate a Erradicação da Pobreza¹⁰⁹.

O Fato Gerador é qualquer operação que represente circulação, escritural ou física, da moeda, e de que resulte ou não transferência da titularidade dos mesmos valores, créditos e direitos. Ex: o lançamento a débito, por instituição financeira, em contas correntes de depósito, em contas correntes de empréstimo, em contas de depósito de poupança, de depósito

¹⁰⁹ MIRANDA, Jediael Galvão, op. cit., p. 83.

judicial, o lançamento a crédito, por instituição financeira, em contas correntes que apresentem saldo negativo, etc.

Inicialmente, o pagamento ou a retenção e o recolhimento da contribuição serão efetuados no mínimo uma vez por semana. A partir de março de 2006 a CPMF passou a ser cobrada somente três vezes por mês. Os valores da CPMF acumulados são calculados a cada dez dias, e cobrados dois dias depois.

A Emenda Constitucional 42 previa a cobrança da CPMF até dezembro de 2007, porém a mencionada contribuição não foi prorrogada pelo legislador, e portanto, não esta mais sendo cobrada a partir de Janeiro de 2008.

2.14. Contribuições para a seguridade social

2.14.1. Conceito

O Direito da Seguridade Social é um conjunto de princípios, regras e instituições destinadas a estabelecer um sistema de proteção social aos indivíduos contra contingências sociais que os impeçam de prover suas necessidades pessoais básicas e de suas famílias, integrado por ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade visando assegurar o direito à saúde, previdência e assistência social ¹¹⁰ e, de acordo com artigo 194 parágrafo único da Constituição Federal, são estes os princípios específicos da seguridade social:

a) – universalidade da cobertura e do atendimento às pessoas. Deve atender os eventos que gerem necessidades abrangendo o maior número de atendidos;

b) – uniformidade e equivalência – São os benefícios e serviços prestados à população rural e urbana que devem ser iguais;

c) – seletividade (escolha) e distributividade (alcance) na prestação dos serviços e benefícios. A lei determina a escolha das contingências sociais merecedoras da proteção social e a distributividade vincula-se aos preceitos de justiça social e redução das desigualdades sociais;

d) – irredutibilidade do valor nominal dos benefícios. A finalidade é evitar a perda de valor do benefício e tem como previsão legal o artigo 201 parágrafo quarto da Constituição Federal;

e) – equidade nas formas de participação do custeio. Cada um deve contribuir de acordo com a sua capacidade (princípio da solidariedade e justiça social);

¹¹⁰ MIRANDA, Jediael Galvão, op. cit, p. 9, 27, 28, 29, 30.

f) – diversidade na base de financiamento – São várias as bases que financiam o sistema, ou seja, contribuições das empresas, dos trabalhadores, dos importadores, dos concursos de prognósticos, da contribuição provisória sobre movimentação financeira e do orçamento dos entes públicos. Estas fontes não podem ser reduzidas e, sim, aumentadas de acordo com o artigo 195 parágrafo quarto da Constituição Federal; e

g) – caráter democrático e descentralizado da gestão administrativa. É a participação dos trabalhadores, empresários, aposentados e Governo.

2.14.2. Contribuições Previdenciárias

Basicamente as contribuições devidas para o INSS são divididas entre os empregadores, empregados, autônomos, trabalhadores temporários e outros, e são distribuídas da seguinte forma¹¹¹:

a) contribuição de 20% sobre a remuneração paga na folha de pagamento de empregados nos termos do artigo 22, inciso I da lei 8.212/91, porém, para as Instituições Financeiras e Bancos a alíquota é de 22,5%;

b) contribuição de 20% para os contribuintes individuais, que lhe prestem serviços durante o mês. Esta é uma categoria em que estão abrangidos os segurados empresário, autônomo e eventual, conforme o artigo 22, inciso III da lei 8.212/91;

c) contribuições para o seguro de acidentes de trabalho – SAT. De acordo com o artigo 22, inciso II da lei 8.212/91, o percentual de contribuição depende do grau de risco de atividade da empresa, sendo: 1% para o grau de risco leve, 2% para o grau de risco médio e 3% para o grau de risco considerado grave, podendo ainda haver contribuição adicional nos termos do artigo 57, parágrafo sexto da lei 8.213/91;

d) contribuição sobre serviços prestados por intermédio de cooperativas de trabalho. A empresa tomadora de serviços recolherá 15% do valor bruto da Nota Fiscal de prestação de serviços emitida pela cooperativa, nos termos do artigo 22, inciso IV da lei 8.212/91;

e) contribuição para o financiamento da seguridade social - COFINS – A contribuição é proveniente do faturamento da empresa e atualmente encontra-se disciplinada pela lei 10.833/03, e existem dois tipos de alíquotas : cumulativa de 3% e não cumulativa de 7,6%;

f) PIS e o PASEP – A contribuição é proveniente do faturamento e atualmente encontra-se disciplinada pela lei 10.637/02, e existem dois tipos de alíquotas: cumulativa de 0,65 e não cumulativa de 1,65%. No caso de

¹¹¹Idem, p. 49-100.

fundações e instituições sem fins lucrativos a alíquota será de 1% sobre a folha de pagamento;

g) contribuição social sobre o lucro líquido – Nos termos do artigo 195, inciso I da Constituição Federal e lei 10.637/02, a alíquota é de 9%;

h) contribuição da microempresa e empresa de pequeno porte – Estas empresas poderão optar pelo Simples Nacional nos termos da lei complementar 123/06, e efetuarão o pagamento unificado dos tributos e contribuições, e a base de cálculo será a receita bruta mensal, conforme tabelas e alíquotas dependendo da atividade exercida, as quais são definidas na respectiva lei;

i) contribuições do clube de futebol – Contribuem com 5% sobre a receita bruta de renda de jogos nacionais e internacionais, patrocínios em geral, licenciamento de uso de marcas e símbolos, propaganda e transmissão, nos termos do artigo 22 da lei 8.212/91;

j) contribuição do empregador rural e agroindústria - O empregador rural pessoa física contribui com 2% da receita bruta proveniente da comercialização da produção, mais 0,1% a título de SAT. A agroindústria também contribui da mesma forma, porém, a alíquota é de 2,5% no termos da lei 8.212/91;

k) contribuição do empregador doméstico – De acordo com a lei 8.212/91 artigo 24, a contribuição social do empregador doméstico é de 12% do salário de contribuição;

l) contribuição sobre a receita de concurso de prognósticos – artigo 16 da lei 8.212/91 – A renda líquida dos concursos de loterias deverá ser revertida para seguridade social e nos demais casos apostas e sorteios de números a alíquota será de 5%;

m) contribuição provisória sobre movimentação financeira – A EC 42/03 prorrogou a CPMF até dezembro de 2007, mantendo a alíquota de 0,38%, devendo ser destinado 0,20% para a saúde, 0,10% para a previdência social e 0,08 para o fundo de combate e erradicação a pobreza, porém a referida contribuição não foi prorrogada pelo legislador, e portanto não é mais cobrada a partir de Janeiro de 2008;

n) contribuição de terceiros – Além das contribuições devidas à seguridade social, são devidas pelos empregadores contribuições compulsórias sobre a folha de salários destinadas a entidades privadas de serviço social e formação profissional nos termos dos artigos 149 e 240 da Constituição Federal, e as contribuições feitas pelos empregadores são calculadas da seguinte forma : Serviço Social da Indústria – SESI 1,5% e Serviço Nacional de

Aprendizagem Industrial – SENAI 1,0%¹¹², Serviço Nacional de Aprendizagem Comercial – SENAC, 1,0%, Serviço Social do Comércio – SESC 1,5%¹¹³, Serviço Nacional de Aprendizagem Rural – SENAR 2,5%¹¹⁴, Serviço Social do Transporte – SEST, 1,5%¹¹⁵, Serviço Brasileiro de Apoio a Pequena e Média Empresa – SEBRAE, 0,3%¹¹⁶, Fundo Aeroviário e Diretoria de Portos – DPC, 2,5%¹¹⁷, Serviço Nacional de Aprendizagem do Cooperativismo – SESCOOP 2,5%¹¹⁸, Salário Educação, 2,5%¹¹⁹;

o) contribuições do segurado – empregado e trabalhador avulso nos termos da lei 8.212/91, as alíquotas foram definidas na portaria 142/2007 do Ministério da Previdência Social, e alteradas em função da extinção da CPMF a partir de 01 de Janeiro de 2008, e são as seguintes : Salário de Contribuição até R\$ 868,29 - 8,0%, de R\$ 868,30 até R\$ 1.140,00 – 9,0%, de R\$ 1.140,01 até R\$ 1.447,14 – 9% e de R\$ 1.447,15 até R\$ 2.894,28 (teto) – 11%. No caso do empregado e trabalhador avulso, o empregador faz a retenção da contribuição repassando o valor que foi retido ao INSS;

p) segurado facultativo – A contribuição social é calculada mediante a aplicação da alíquota de 20% sobre o seu salário de contribuição no termos do artigo 21 da lei 8.212/91, e não poderá ser inferior ou superior aos limites máximos e mínimos de que tratam o artigo 28 da mesma lei;

q) contribuição social do importador – Conforme previsto no artigo 195, inciso quarto da Constituição Federal, o importador na ocasião do desembaraço das mercadorias adquiridas no exterior, ou ainda, no pagamento de serviços efetuados no exterior deverá efetuar o pagamento da contribuição do PIS-Importação na alíquota de 1,65% e COFINS-Importação- na alíquota de 7,6%, lembrando que a base de cálculo será o valor aduaneiro, acrescido do ICMS e do próprio valor das contribuições sociais.

2.15. Fundo de garantia por tempo de serviço– FGTS

2.15.1. Conceito

O Fundo de Garantia do Tempo de Serviço foi instituído pela lei 5.107/66, alterada pelo Decreto Lei 20/66 e regulamentada pelo Decreto 59.820/66, e tem como finalidade formar uma poupança para o trabalhador, que poderá ser sacada nas hipóteses previstas em lei, principalmente quando

¹¹² Lei 2.613/55

¹¹³ Lei 2.613/55

¹¹⁴ Lei 8.515/91

¹¹⁵ Lei 8.0706/93

¹¹⁶ Lei 8.029/90

¹¹⁷ Lei 5.461/98

¹¹⁸ MP 2.168-40/01

¹¹⁹ Constituição Federal artigo 212, parágrafo quinto.

ele é dispensado sem justa causa da empresa. Outrossim, enquanto não for sacado, estes depósitos servem como forma de financiamento para aquisição de moradia pelo Sistema Financeiro da Habitação¹²⁰.

2.15.2. Contribuintes e Alíquota

Os Contribuintes são os empregadores, como também a União, Estados, Municípios e Distrito Federal, quando contratarem funcionários pelo regime da Consolidação das Leis do Trabalho – CLT, e os beneficiários são os empregados urbanos, rurais, avulsos e temporários, excluídos os autônomos e servidores públicos e militares.

A alíquota do FGTS é de 8% e 2% para os contratos de aprendizagem, e incide sobre as verbas salariais pagas ao empregado. O recolhimento deverá ser efetuado mensalmente até o dia 7 do mês seguinte em uma conta vinculada individual do empregado na Caixa Econômica Federal, e esta conta receberá atualização monetária pelos índices oficiais de inflação mais juros de 3% ao ano.¹²¹

A lei também prevê que em caso de dispensa sem justa causa por parte do empregador, o empregado tem direito a uma indenização de 40% sobre o montante de todos os depósitos efetuados na sua conta vinculada durante a vigência do contrato de trabalho, nos termos do artigo sexto, parágrafo primeiro da Lei 5.107/66. A conta de FGTS do empregado também poderá ser movimentada em diversas situações extraordinárias, as quais estão previstas no artigo 20 da lei 8.036/90.

2.16. Simples Nacional

2.16.1. Conceito

A lei complementar 123 de dezembro de 2006 instituiu o estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte, revogando as leis 9.317/96 e 9.841/99, criando o denominado Simples Nacional a partir de julho de 2007, como também, criou o Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte – CGSN, criado pelo decreto 6.038 de fevereiro de 2007.

A Receita Federal do Brasil justifica a criação do regime simplificado para Microempresas - ME e Empresas de Pequeno Porte - EPP, pelos seguintes motivos¹²²: a) estas empresas possuem baixo potencial de

¹²⁰ MARTINS, Sérgio Pinto. *Direito do Trabalho*. São Paulo : Ed. Atlas, 2007, p. 441, 442.

¹²¹ Idem, p. 448-449.

¹²² PÊGAS, Paulo Henrique, op. cit., p.542, 543.

arrecadação; b) a concessão da redução da carga tributária direta deve observar uma transição suave; c) buscar um ambiente mais competitivo entre grandes e pequenas empresas; d) o custo de cumprimento das obrigações tributárias para esse segmento deve ser minimizado, de modo a não comprometer sua sobrevivência; e) a relação entre o contribuinte e o Estado, sempre que possível, deve ser única.

2.16.2. A opção pelo Simples Nacional

A formalização da opção pelo simples nacional está prevista no artigo 16, parágrafos segundo e terceiro da lei complementar 123/06, e é irretratável, devendo ser feita até o último dia útil do mês de janeiro de cada ano, valendo a inscrição já para o próprio ano-calendário. No momento da opção, o contribuinte deverá prestar declaração de que sua atividade não é proibida de optar pelo simples nacional.

2.16.3. Migração do Simples para o Simples Nacional

O artigo 16, § 4º, da LC 123/2006, determina a migração do simples para o simples nacional, prevendo que as ME e EPP inscritas no Simples anterior seriam automaticamente inscritas no Simples Nacional, que entrou em vigor em julho de 2007, desde que não apresentassem nenhum impeditivo para ingressar no novo regime ¹²³.

Com a finalidade de facilitar e incentivar a migração, o artigo 79 da LC 123/06 permitiu que as empresas enquadradas como ME e EPP tivessem a oportunidade de requerer o parcelamento em até 120 meses de todos seus os débitos em atraso relativos aos tributos e contribuições previstos no Simples Nacional, inclusive os inscritos em dívida ativa relativos aos fatos geradores ocorridos até 31 de janeiro de 2006, entretanto, não são parceláveis os débitos com a seguridade social e autos de infração.

2.16.4. Tributos Unificados no Simples Nacional

O objetivo do Simples Nacional é fazer com que o contribuinte efetue um único recolhimento mensal, aplicando-se um percentual estabelecido na lei, o qual inclui os seguintes tributos e contribuições: IRPJ, CSLL, PIS, COFINS, INSS, IPI, ICMS e ISS para empresas contribuintes destes impostos. A empresa inscrita no Simples Nacional continua desobrigada de efetuar o pagamento das contribuições para órgãos como SESC, SESI ou SEST (1,5%), SENAC, SENAI ou SENAT (1%), SEBRAE (0,6%), INCRA (0,2%), além do

¹²³Idem, p.545.

salário-educação (2,5%). Esta isenção prevista na LC 123/2006, art. 13, § 3º inclui os prestadores de serviços que continuam pagando o INSS e o SAT fora da tabela do modelo simplificado ¹²⁴.

O artigo 13, parágrafos terceiro e quarto da referida lei, estabelece que as empresas inscritas no simples nacional pagarão o ICMS, IPI, PIS, COFINS e imposto de importação na eventualidade de efetuarem operações de importação.

O artigo 23 dispõe que as empresas optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo simples nacional.

2.16.5. Limites para Enquadramento

Conforme estabelecido pelo artigo terceiro, Incisos I e II, será considerada microempresa, para fins tributários, aquela com receita bruta anual até R\$ 240.000,00 no ano anterior, e empresa de pequeno porte a empresa com receita bruta anual superior a R\$ 240.000,00 até R\$ 2.400.000,00 no ano anterior. O artigo 68 define como pequeno empresário, o empresário individual caracterizado como microempresa, aquele que aufera receita bruta anual até R\$ 36.000,00.

A legislação define receita bruta como o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

Conforme definido pelo artigo 18, parágrafo primeiro, o uso do critério do ano anterior tem como objetivo simplificar a vida do contribuinte e também da fiscalização. No ano em que ultrapassar o limite, a empresa permanecerá no Simples Nacional, porém, no ano seguinte deverá mudar a forma de tributação, ou de microempresa para empresa de pequeno porte, ou desta para lucro real ou presumido. Todavia, as regras descritas nos três parágrafos anteriores se aplicam apenas às empresas em funcionamento. Nos termos do artigo 18, parágrafo II, no primeiro ano de atividade, o limite será proporcional ao número de meses de funcionamento, considerando frações de meses. Para esse fim, a análise levará em conta a primeira receita obtida pela empresa e não o dia do registro no órgão oficial¹²⁵.

2.16.6. Pagamento Mensal

¹²⁴ PÊGAS, Paulo Henrique, op. cit., p.549.

¹²⁵ PÊGAS, Paulo Henrique, op. cit., p.551.

A LC 123/2006 artigo 21, inciso III, define que o prazo de pagamento do Simples Nacional será o último dia útil da primeira quinzena do mês seguinte ao mês de apuração.

2.16.7. Receitas Alcançadas pelo Simples Nacional

Nos termos do artigo terceiro, inciso II, parágrafo primeiro, o simples nacional tributa apenas a receita bruta da pessoa jurídica, não alcançando as demais receitas eventualmente obtidas, podendo serem excluídas da receita bruta: as devoluções de vendas e as vendas canceladas, e os descontos incondicionais concedidos

Não são incluídas no simples nacional as receitas financeiras. Contudo, o imposto de renda retido na fonte sobre estas receitas será considerado como tributação definitiva, sendo tratado como despesa.

2.16.8. Ganhos de Capital

A tributação do ganho de capital será definitiva mediante a incidência da alíquota de 15% sobre a diferença positiva entre o valor de alienação e o custo de aquisição diminuído da depreciação e amortização acumulada, ainda que a ME ou a EPP não mantenha escrituração contábil desses lançamentos.

Caso a ME ou EPP não tenha escrituração contábil, deverá comprovar, mediante documentação hábil e idônea, o valor e data de aquisição do bem ou direito e demonstrar o cálculo da depreciação e amortização acumulada. A legislação esclarece ainda que os valores acrescidos em virtude de reavaliação somente poderão ser computados como parte integrante dos custos de aquisição dos bens e direitos se a empresa comprovar que os valores acrescidos foram computados na determinação da base de cálculo do imposto. O IR sobre o ganho de capital deverá ser pago até o último dia útil do mês subsequente ao da percepção dos ganhos.¹²⁶

2.16.9. Distribuição de Lucros

Os rendimentos distribuídos aos sócios das empresas inscritas no Simples Nacional são considerados isentos do imposto de renda na fonte e na declaração de ajuste do beneficiário. Contudo, o artigo 14 da LC 123/06 diz que a distribuição somente será isenta com escrituração contábil regular comprovando que há lucro para distribuir. Caso a empresa tenha escrituração apenas pelo livro caixa, a distribuição com isenção de IR será limitada ao lucro

¹²⁶ PÊGAS, Paulo Henrique, op. cit., p.547.

presumido para fins de IR (percentual de presunção sobre a receita bruta) menos o Simples Nacional pago.

2.16.10. Cálculo do Simples Nacional

O cálculo do tributo devido no simples nacional é obtido por meio de tabelas definidas na Lei Complementar nº 123/2006 e pela Resolução nº 5/2007 do CGSN, as quais levam em consideração a atividade desenvolvida pela empresa, portanto, para facilitar o entendimento da demonstração do cálculo, a opção será apresentá-lo por segmento de atividade juntamente com as tabelas, as quais seguem abaixo descritas.

2.16.10.1. Comércio

Destina-se à empresa comercial enquadrada no simples nacional e que possua apenas receita com revenda de mercadorias

TABELA 1 - ALÍQUOTA E DISTRIBUIÇÃO DOS TRIBUTOS – COMÉRCIO

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	INSS	ICMS
Até 120.000,00	4,00%	0,00%	0,21%	0,74%	0,00%	1,80%	1,25%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,47%	0,00%	0,36%	1,08%	0,00%	2,17%	1,86%
De 240.000,01 a 360.000,00	6,84%	0,31%	0,31%	0,95%	0,23%	2,71%	2,33%
De 360.000,01 a 480.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 480.000,01 a 600.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,23%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,32%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,42%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	11,51%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	11,61%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

Fonte: Anexo I da LC 123/2006

Para efeito de cálculo mensal do simples nacional será utilizada a receita bruta dos doze meses anteriores ao mês de apuração. Com isso, a tendência é que as ME e EPP com faturamento constante paguem a mesma alíquota durante todo o ano.

Caso uma ME ou EPP inicie sua atividade durante o ano de 2007, deverá considerar a média aritmética da receita obtida nos meses anteriores ao mês de apuração, multiplicada por 12 ¹²⁷.

2.16.10.2. Indústrias

As empresas industriais optantes pelo simples nacional seguem, basicamente, as mesmas regras utilizadas para as empresas comerciais, apenas incluindo o IPI com a alíquota de 0,5% em cada uma das faixas previamente definidas.

TABELA 2 - ALÍQUOTA E DISTRIBUIÇÃO DOS TRIBUTOS – INDÚSTRIA

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	INSS	ICMS	IPI
Até 120.000,00	4,50%	0,00%	0,21%	0,74%	0,00%	1,80%	1,25%	0,50%
De 120.000,01 a 240.000,00	5,97%	0,00%	0,36%	1,08%	0,00%	2,17%	1,86%	0,50%
De 240.000,01 a 360.000,00	7,34%	0,31%	0,31%	0,95%	0,23%	2,71%	2,33%	0,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	8,04%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%
De 480.000,01 a 600.000,00	8,10%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	0,50%
De 600.000,01 a 720.000,00	8,78%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	0,50%
De 720.000,01 a 840.000,00	8,86%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%
De 840.000,01 a 960.000,00	8,95%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	0,50%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	9,53%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	0,50%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	9,62%	0,42%	0,42%	1,26%	0,30%	3,62%	3,10%	0,50%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	10,45%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	0,50%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,73%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%	0,50%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,82%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%	0,50%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,73%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%	0,50%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,82%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%	0,50%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	11,92%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	0,50%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	12,01%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	0,50%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	12,11%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%

Fonte: Anexo II da LC 123/2006

2.16.10.3. Empresa com Vendas ao Exterior ou Substituição Tributária

As empresas enquadradas no simples nacional poderão, nos termos do artigo 18, parágrafo 14, inciso I da Lei Complementar 123/06 e artigo 14 da resolução 5/2007 do CGSN, descontar de sua alíquota mensal os tributos que seriam isentos em uma venda efetuada ao exterior ou que seja objeto de substituição tributária.

2.16.10.4. Prestadores de Serviços com INSS incluído no Simples Nacional

¹²⁷ PÊGAS, Paulo Henrique. *Manual de Contabilidade Tributária*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2007, p.557.

Algumas empresas prestadoras de serviços foram beneficiadas com tratamento fiscal diferenciado pela LC 123/2006, artigo 17, parágrafo primeiro, incisos I a 12, e são elas:

- a) creche, pré-escola e estabelecimento de ensino fundamental;
- b) agência terceirizada de correios;
- c) agência de viagem e turismo;
- d) centro de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga;
- e) agência lotérica;
- f) serviços de manutenção e reparação de automóveis, caminhões, ônibus, outros veículos pesados, tratores, máquinas e equipamentos agrícolas;
- g) serviços de instalação, manutenção e reparação de acessórios para veículos automotores;
- h) serviços de manutenção e reparação de motocicletas, motonetas e bicicletas;
- i) serviços de instalação, manutenção e reparação de máquinas de escritório e de informática;
- j) serviços de reparos hidráulicos, elétricos, pintura e carpintaria em residências ou estabelecimentos civis ou empresariais, bem como manutenção e reparação de aparelhos eletrodomésticos;
- k) serviços de instalação e manutenção de aparelhos e sistemas de ar condicionado, refrigeração, ventilação, aquecimento e tratamento de ar em ambientes controlados;
- l) veículos de comunicação, de radiodifusão sonora e de sons e imagens, e mídia externa.

Estas empresas prestadoras de serviços têm como benefício principal a inclusão da contribuição previdenciária patronal no recolhimento simplificado, portanto, o pagamento do simples nacional será feito utilizando a tabela a seguir apresentada.¹²⁸

TABELA 3 – ALÍQUOTA E DISTRIBUIÇÃO DOS TRIBUTOS- PRESTADORES DE SERVIÇOS E LOCAÇÃO DE BENS MÓVEIS

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	INSS	ISS
Até 120.000,00	6,00%	0,00%	0,39%	1,19%	0,00%	2,42%	2,00%
De 120.000,01 a 240.000,00	8,21%	0,00%	0,54%	1,62%	0,00%	3,26%	2,79%
De 240.000,01 a 360.000,00	10,26%	0,48%	0,43%	1,43%	0,35%	4,07%	3,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	11,31%	0,53%	0,53%	1,56%	0,38%	4,47%	3,84%
De 480.000,01 a 600.000,00	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%

¹²⁸ PÊGAS, Paulo Henrique, op. cit., p.562.

De 600.000,01 a 720.000,00	12,42%	0,57%	0,57%	1,73%	0,40%	4,92%	4,23%
De 720.000,01 a 840.000,00	12,54%	0,59%	0,56%	1,74%	0,42%	4,97%	4,26%
De 840.000,01 a 960.000,00	12,68%	0,59%	0,57%	1,76%	0,42%	5,03%	4,31%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	13,55%	0,63%	0,61%	1,88%	0,45%	5,37%	4,61%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	13,68%	0,63%	0,64%	1,89%	0,45%	5,42%	4,65%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	14,93%	0,69%	0,69%	2,07%	0,50%	5,98%	5,00%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	15,06%	0,69%	0,69%	2,09%	0,50%	6,09%	5,00%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	15,20%	0,71%	0,70%	2,10%	0,50%	6,19%	5,00%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	15,35%	0,71%	0,70%	2,13%	0,51%	6,30%	5,00%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	15,48%	0,72%	0,70%	2,15%	0,51%	6,40%	5,00%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	16,85%	0,78%	0,76%	2,34%	0,56%	7,41%	5,00%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	16,98%	0,78%	0,78%	2,36%	0,56%	7,50%	5,00%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	17,13%	0,80%	0,79%	2,37%	0,57%	7,60%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	17,27%	0,80%	0,79%	2,40%	0,57%	7,71%	5,00%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	17,42%	0,81%	0,79%	2,42%	0,57%	7,83%	5,00%

Fonte: Anexo III da LC 123/2006

O cálculo do simples nacional para estas empresas seguirá a regra utilizada para as empresas comerciais. Entretanto, caso a empresa tenha receitas com vendas de mercadorias e receitas com prestação de serviços, o cálculo deverá ser efetuado separadamente, utilizando a tabela específica para cada tipo de receita.

As empresas com atividade de locação de bens móveis utilizarão a tabela acima, deduzindo o percentual do ISS, para cálculo do simples.

2.16.10.5. Prestadores de Serviços com INSS pago a parte

Para algumas atividades exercidas pelas ME ou EPP, a lei definiu um tratamento diferenciado, permitindo a opção pelo Simples Nacional, mas sem incluir o INSS, que deverá ser pago normal e separadamente. São elas que constam no artigo 17, parágrafo primeiro, incisos XIII a XVIII, e são elas¹²⁹ :

- a) construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada;
- b) transporte municipal de passageiros;
- c) empresas montadoras de estandes para feiras;
- d) escolas livres, de línguas estrangeiras, artes, cursos técnicos e gerenciais;
- e) produção cultural e artística;
- f) produção cinematográfica e de artes cênicas.

TABELA 4 -ALÍQUOTA E DISTRIBUIÇÃO DOS TRIBUTOS – PRESTADORES DE SERVIÇOS

¹²⁹Idem, p.563.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	ALÍQUOTA	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/PASEP	ISS
Até 120.000,00	4,50%	0,00%	1,22%	1,28%	0,00%	2,00%
De 120.000,01 a 240.000,00	6,54%	0,00%	1,84%	1,91%	0,00%	2,79%
De 240.000,01 a 360.000,00	7,70%	0,16%	1,85%	1,95%	0,24%	3,50%
De 360.000,01 a 480.000,00	8,49%	0,52%	1,87%	1,99%	0,27%	3,84%
De 480.000,01 a 600.000,00	8,97%	0,89%	1,89%	2,03%	0,29%	3,87%
De 600.000,01 a 720.000,00	9,78%	1,25%	1,91%	2,07%	0,32%	4,23%
De 720.000,01 a 840.000,00	10,26%	1,62%	1,93%	2,11%	0,34%	4,26%
De 840.000,01 a 960.000,00	10,76%	2,00%	1,95%	2,15%	0,35%	4,31%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	11,51%	2,37%	1,97%	2,19%	0,37%	4,61%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	12,00%	2,74%	2,00%	2,23%	0,38%	4,65%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	12,80%	3,12%	2,01%	2,27%	0,40%	5,00%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	13,25%	3,49%	2,03%	2,31%	0,42%	5,00%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	13,70%	3,86%	2,05%	2,35%	0,44%	5,00%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	14,15%	4,23%	2,07%	2,39%	0,46%	5,00%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	14,60%	4,60%	2,10%	2,43%	0,47%	5,00%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	15,05%	4,90%	2,19%	2,47%	0,49%	5,00%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	15,50%	5,21%	2,27%	2,51%	0,51%	5,00%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	15,95%	5,51%	2,36%	2,55%	0,53%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	16,40%	5,81%	2,45%	2,59%	0,55%	5,00%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	16,85%	6,12%	2,53%	2,63%	0,57%	5,00%

Fonte: Anexo IV da LC 123/2006

2.16.10.6. Prestadores de Serviços com INSS pago a parte e Alíquota dependendo da Folha de Salários

A LC definiu outro tratamento diferenciado para outras empresas de serviços, permitindo a opção pelo simples nacional, mas sem o INSS, que deverá ser pago normal e separadamente. Estas atividades estão previstas no artigo 17, parágrafo primeiro, incisos XIX a XXVII ¹³⁰ e são elas:

- a) que exerçam cumulativamente administração e locação de imóveis de terceiros;
- b) academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais;
- c) academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esporte;
- d) elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante;
- e) licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação;
- f) planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas, desde que realizados em estabelecimento do optante;
- g) escritórios de serviços contábeis;
- h) serviço de vigilância, limpeza ou conservação; e
- i) outras atividades de prestação de serviços não proibidas.

¹³⁰ PÊGAS, Paulo Henrique, op. cit., p.564.

Caso estas empresas tenham a folha de pagamento representando, pelo menos, 40% da receita bruta poderão utilizar as alíquotas definidas no Anexo V da LC 123/2006, que é apresentado a seguir, porém o ISS deverá ser acrescentado.

**TABELA 5 – ALÍQUOTAS E DISTRIBUIÇÃO DE TRIBUTOS –
PRESTADORES DE SERVIÇO COM INSS PAGO A PARTE**

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	IRPJ, PIS/PASEP, COFINS E CSLL
Até 120.000,00	4,00%
De 120.000,01 a 240.000,00	4,48%
De 240.000,01 a 360.000,00	4,96%
De 360.000,01 a 480.000,00	5,44%
De 480.000,01 a 600.000,00	5,92%
De 600.000,01 a 720.000,00	6,40%
De 720.000,01 a 840.000,00	6,88%
De 840.000,01 a 960.000,00	7,36%
De 960.000,01 a 1.080.000,00	7,84%
De 1.080.000,01 a 1.200.000,00	8,32%
De 1.200.000,01 a 1.320.000,00	8,80%
De 1.320.000,01 a 1.440.000,00	9,28%
De 1.440.000,01 a 1.560.000,00	9,76%
De 1.560.000,01 a 1.680.000,00	10,24%
De 1.680.000,01 a 1.800.000,00	10,72%
De 1.800.000,01 a 1.920.000,00	11,20%
De 1.920.000,01 a 2.040.000,00	11,68%
De 2.040.000,01 a 2.160.000,00	12,16%
De 2.160.000,01 a 2.280.000,00	12,64%
De 2.280.000,01 a 2.400.000,00	13,50%

Fonte : Anexo V da LC 123/2006

Caso o percentual da folha de pagamento seja menor que 40%, a alíquota do Simples Nacional será única para todas as faixas de tributação, conforme informado a seguir:

a) na hipótese em que a participação da folha de pagamento fique entre 35% e 39,9%, a alíquota do simples nacional será 14% mais o ISS;

b) na hipótese em que a participação da folha de pagamento fique entre 30% e 34,9%, a alíquota do simples nacional será 14,5% mais o ISS;

c) na hipótese em que a participação da folha de pagamento seja menor que 30%, a alíquota do simples nacional será 15% mais o ISS;

Neste caso, para o cálculo do Simples Nacional, deve ser considerada como folha de salários, incluídos encargos, o montante pago nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração, a título de salários, retiradas de pró-labore, acrescidos do montante efetivamente recolhido a título de contribuição para a Seguridade Social e para o Fundo de Garantia do Tempo

de Serviço. No caso da empresa não ter ainda 12 meses de funcionamento, aplica-se a mesma proporcionalidade para o cálculo do Simples Nacional.

Os escritórios de serviços contábeis podem permanecer pagando o ISS por um valor fixo, caso o município adote este tipo de tributação¹³¹.

3. A FUNÇÃO SOCIAL DA TRIBUTAÇÃO NO ÂMBITO DAS SOCIEDADES LIMITADAS

¹³¹ PÊGAS, Paulo Henrique, op. cit., p.565.

Neste capítulo, será estudada a função social da empresa, como também a função social da tributação federal aplicável às sociedades limitadas, dedicando-se parte da análise à função da extrafiscalidade do tributo.

A compreensão do tema ficará clara por meio do estudo de dois casos que são desenvolvidos para este fim, os quais, utilizando-se dos estudos realizados nos capítulos I e II, demonstram as diversas opções de tributação existentes para as sociedades limitadas, indicando e explicando as melhores escolhas, com a finalidade de evitar o prejuízo social decorrente da incorreta opção tributária.

3.1. A função social da empresa

Na essência do conceito de empresa, está a idéia de organização. A empresa, na sua qualidade de organização, é um conjunto de partes com funções específicas, constituída artificialmente pelo engenho humano, com a finalidade de otimizar a atuação no plano econômico, ou seja, de produzir riquezas. Opõe-se ao trabalho essencialmente individual, ainda que desempenhado em grupo, pois nesse não há divisão de categorias, não há ligação entre os coordenados, nem definição de procedimentos voltados para a concretização de resultados.¹³²

Neste sentido, a empresa destaca-se por sua influência, dinamismo, poder de transformação e, por grande parte da população ativa do país depender dela, afirma seu importante papel no cenário nacional, importância vital para o país, porque é a empresa que produz a maioria dos bens e serviços consumidos pela população. O Estado retira das empresas a maior parcela de suas receitas fiscais e os investidores de capital, fornecedores e prestadores de serviço têm suas atividades desenvolvidas com base nelas.¹³³

O princípio da função social da empresa decorre do princípio da função social da propriedade previsto no artigo 170, inciso III da Constituição Federal, porque tem em seu elemento básico o capital social que originariamente pertencia aos seus sócios e que hoje se encontra investido na empresa, e, por conseqüência, ocasiona a geração de lucros que são revertidos em seu benefício.¹³⁴

¹³² MAMEDE, Gladston. *Empresa e atuação empresarial*. São Paulo: Atlas, 2004 v.1, p. 42.

¹³³ BLANCHET, Jeanne D'arc Anne Marie. *A função social da empresa, a liberdade econômica e o bem comum*. Curitiba: Gênese, 2004, p.91.

¹³⁴ CAVALLAZZI FILHO, Tullo. *A função social da empresa e seu fundamento constitucional*. Florianópolis : OAB/SC, 2007, p. 117.

Dessa maneira, a propriedade privada, vertida sob a ótica da ordem econômica, é aquela que se insere no processo produtivo, envolvendo basicamente a propriedade, - dita dinâmica – dos bens de produção,¹³⁵ como bem observa Eros Grau¹³⁶:

Apenas em relação aos de bens produção se pode colocar o problema do conflito entre propriedade e trabalho e do binômio propriedade-empresa. Esse novo direito – nova legislação – implica prospecção de uma nova fase (um aspecto, um perfil) do direito de propriedade, diversa e distinta da tradicional: a fase “dinâmica”, portanto, sob a perspectiva genérica, a noção de cumprimento da função social da propriedade privada, no campo econômico, implica a observância dos fins da ordem econômica (propiciar dignidade a todos, segundo os ditames da justiça social) em relação aos interesses que se articulam em torno de cada atividade econômica específica.

Também encontramos o princípio da função social da empresa de forma explícita no artigo 421 do Código Civil como disposição geral dos contratos, que estabelece que a liberdade de contratar será exercida em razão e nos limites da função social do contrato, devendo-se entender que essa disposição é aplicável também às sociedades, já que nestas se reconhece a natureza jurídica eminentemente contratual, ainda que se trate, na visão de Ascarelli, de um contrato plurilateral e não bilateral. Portanto, dentro desta linha de raciocínio, a título de sugestão - incluir-se um parágrafo no artigo 966 do Código Civil mencionando que exercício da atividade empresarial deve cumprir sua função social.¹³⁷

A função social da empresa também não está restrita exclusivamente aos interesses dos particulares e ao lucro, mas também é representada pelo atendimento dos interesses comunitários da sociedade¹³⁸, e, neste sentido, a empresa, em seu conceito social, é um conjunto de bens materiais e imateriais e, movimentada pelo homem, que realiza um determinado fim, torna-se desdobramento da propriedade privada com importante papel no desenvolvimento da ordem econômica¹³⁹ nacional.¹⁴⁰

Nesse sentido, Fábio Konder Comparato destaca, o perfil da empresa afirmando:

¹³⁵ ARAÚJO, Alberto David e NUNES Jr. Vidal Serrano. *Curso de Direito Constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 393-394.

¹³⁶ GRAU, Eros Roberto. *A ordem econômica na constituição de 1988*. São Paulo:Malheiros, p.236-237.

¹³⁷ Sugestão elaborada pelo jurista Dr. Newton de Lucca para o Deputado Ricardo Fiúza.

¹³⁸ CAVALLAZZI FILHO, Tullo, op. cit., p. 118.

¹³⁹ Eros Roberto Grau define, na página 353 de sua obra já citada, o sentido da utilização do termo ordem econômica em nossa Constituição Federal : a) a ordem econômica na constituição de 1988 define opção por um sistema, o sistema capitalista, b) há um modelo econômico definido na ordem econômica na Constituição de 1988, modelo aberto, porém, desenhado na afirmação de pontos de proteção contra modificações externas, que descrevo como modelo de bem-estar, c) a ordem econômica na Constituição de 1988, sendo objeto de interpretação dinâmica, poderá ser adequada às mudanças da realidade social, prestando-se, ademais, a instrumentá-las.

¹⁴⁰ CAVALLAZZI FILHO, Tullo, op. cit., p. 119.

Se se quiser indicar uma instituição social que, pela sua influência, dinamismo e poder de transformação, sirva de elemento explicativo e definidor da civilização contemporânea, a escolha é indubitável: esta instituição é a empresa. É dela que depende, diretamente, a subsistência da maior parte da população ativa deste país, pela organização do trabalho assalariado (...). É das empresas que provém a grande maioria dos bens e serviços consumidos pelo povo, e é delas que o Estado retira a parcela maior de suas receitas fiscais. É em torno da empresa, ademais, que gravitam vários agentes econômicos não assalariados, como investidores de capital, os fornecedores, os prestadores de serviço.¹⁴¹

Nesse mesmo sentido, na lei das sociedades anônimas¹⁴² admite-se que a toda companhia cabe uma função social a desempenhar, sendo o acionista controlador o garante dessa função. Compete-lhe agir em prol dos interesses dos demais acionistas, dos que trabalham¹⁴³ na empresa e da comunidade na qual esta empresa se insere. Há, por conseqüência, interesses internos e externos à empresa, que devem ser respeitados e satisfeitos, no desenvolvimento da atividade empresarial. Internamente, o dos investidores e dos trabalhadores, e externamente os interesses coletivos da comunidade que podem dizer respeito à própria economia nacional¹⁴⁴. Encontramos de forma expressa a função social da empresa destacada em dois artigos da referida lei, os quais se transcrevem a seguir:

Artigo 116 parágrafo único. O acionista controlador deve usar o poder com fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua **função social**, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender.

Artigo 154. O administrador deve exercer as atribuições que a lei e o estatuto lhe conferem para lograr os fins e no interesse da companhia, satisfeitas as exigências do bem público e da **função social da empresa**. (grifo nosso).

Modesto Carvalhosa também destaca a função social da empresa mencionando:

Tem a empresa uma óbvia função social, nela sendo interessados os empregados, os fornecedores, a comunidade em que atua, o próprio Estado, que dela retira contribuições fiscais e parafiscais. A função social da empresa deve ser levada em conta pelos administradores, ao procurar a consecução dos fins da companhia. Aqui se repete o entendimento de que cabe ao administrador perseguir os fins privados da companhia, desde que atendida a função social da empresa.

Nesta mesma linha de raciocínio também afirma: "Não obstante ser uma pessoa jurídica de direito privado, ressalta na sociedade

¹⁴¹ COMPARATO, Fábio Konder. *A reforma da empresa. Direito Empresarial - Estudos e Pareceres*. São Paulo: Saraiva, 1995, p.3 .

¹⁴² Lei 6.404/76.

¹⁴³ Sérgio Ferraz define na obra de Yves Gandra da Silva Martins – *O Tributo – Reflexão Multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro : Forense, 2007, p.291 - que o trabalho tem como característica, antes de mais nada, unir os homens entre si; e neste consiste sua força social: a força para construir uma comunidade. E, no fim das contas, nessa comunidade devem-se unir tanto aqueles que trabalham como aqueles que dispõem dos meios de produção ou que dos mesmos são proprietários.

¹⁴⁴ COMPARATO, Fábio Konder. *A reforma da empresa*. Revista de Direito Mercantil, p.63.

anônima sua função social. Constituída em virtude de um contrato privado, a companhia, na medida em que atua no meio social como forma de organização jurídica da empresa, acaba por ser considerada uma instituição de interesse público, levando inclusive à ingerência do Estado nos atos de sua formação e atuação.¹⁴⁵

Com relação às empresas sob controle do Estado, que são as empresas pelas quais o Estado atua como agente econômico, seja prestando serviço público, seja desenvolvendo, excepcionalmente, atividade que compete ao setor privado, também encontramos a função social, como atribuição cometida ao titular da propriedade e da empresa – entendida esta como propriedade em dinamismo – é obra recente. Em razão dela, temos que o titular privado de propriedade e da empresa deve, na sua dinamização, ter em vista a contemplação do interesse social, entendido este como o interesse tutelado pelo povo ou sociedade civil.¹⁴⁶ Desta feita a visualização da propriedade como propriedade-função¹⁴⁷.

A nova legislação falimentar representada pela lei 11.101/05 também destaca a função social da empresa, enfatizando o princípio da preservação das atividades empresariais, principalmente quando se refere à recuperação judicial e extrajudicial.¹⁴⁸

Com referência ao tema da recuperação das empresas no âmbito internacional, Fábio Konder Comparato cita a influência da legislação francesa no direito falimentar brasileiro, mencionando:

Foi somente na França que o legislador percebeu o fato óbvio de que a insolvabilidade de uma empresa de interesse social pode afetar não apenas a massa dos credores, mas também e, sobretudo, o equilíbrio econômico e social da região, ou mesmo do país. A ordenação Francesa número 67-820 de 1967, instituiu um processo extraordinário de reerguimento econômico e financeiro para as empresas insolváveis cujo desaparecimento poderia causar grave perturbação à economia nacional ou regional e ser evitado em condições compatíveis com o interesse dos credores.¹⁴⁹

Já se reconheceu que essa medida excepcional não se aplica unicamente às macroempresas em situação crítica: uma unidade empresarial de dimensões reduzidas pode representar um elo insubstituível numa cadeia de produção, de tal sorte que a sua falência perturbaria gravemente o

¹⁴⁵ CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei das Sociedades Anônimas*. Vol. I. São Paulo: Saraiva, 1997, p.7 e p. 237-238

¹⁴⁶ GRAU, Eros Roberto. *Revista de Direito Mercantil*, p.36, 50.

¹⁴⁷ GRAU, Eros Roberto cita na página 50 da *Revista de Direito Mercantil* que o vocábulo função é também ambíguo, significando, em diversos contextos, atividade, expressão de poder, um tipo específico de vocação ou destinação. Neste último sentido, que aponta para uma finalidade, a função é expressão de um poder-dever na dicção de Santi Romano, poder que se exerce não por interesse próprio, ou exclusivamente próprio, mas por interesse de outrem ou por um interesse objetivo.

¹⁴⁸ CAVALLAZZI FILHO, Tullo, op. cit., p. 127.

¹⁴⁹ COMPARATO, Fábio Konder, op. cit., p. 50.

funcionamento de outras empresas, com reflexos na economia regional ou nacional.

Também afirma que a sorte da empresa não pode ficar restrita à conduta do empresário, como se entre eles houvesse uma relação dominial. Ainda nesse ponto, o legislador francês traçou, na reforma do direito falimentar de 1967, a via modelar a ser seguida: a preservação da empresa como centro autônomo de interesses, sem prejuízo da punição e do afastamento do empresário faltoso.

Analisando o artigo 170 da Constituição Federal o qual está inserido no capítulo da ordem econômica e financeira, observa-se que a função social da empresa¹⁵⁰, também é mencionada no caput quando se afirma que a ordem econômica é fundada na valorização social do trabalho humano e na livre iniciativa e tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social¹⁵¹; como também nos incisos VIII, da busca do pleno emprego¹⁵² e VII redução das desigualdades sociais. Neste mesmo sentido afirma José Afonso da Silva :

Já estudamos a função social da propriedade, quando examinamos o conteúdo do disposto no artigo quinto, XXIII, segundo o qual a propriedade atenderá a sua função social. Isso aplicado ali à propriedade em geral, significa estender-se a todo e qualquer tipo de propriedade. O artigo 170, III, ao ter a função social da propriedade como um dos princípios da ordem econômica reforça essa tese, mas a principal importância disso está na compreensão como um dos instrumentos destinados à realização da existência digna de todos e da justiça social. Correlacionando essa compreensão com a valorização do trabalho humano (art.170, caput), a defesa do consumidor (art.170, V), a defesa do meio ambiente (art.170, VI), redução das desigualdades regionais e sociais (art.170, VII) e a busca do pleno emprego (art.170, VIII), tem-se configurada a sua direta implicação com a propriedade dos bens de produção, especialmente imputada à empresa pela qual se realiza e efetiva o poder econômico, o poder de dominação empresarial. Disso decorre que tanto vale falar de função social da propriedade dos bens de

¹⁵⁰ Jeanne D'arc Anne Marie Blanchet define, na página 67 de sua obra já citada anteriormente, que a função social da empresa é um conjunto de deveres, que esta possui com seus empregados, fornecedores de insumos, consumidores de produtos, o Estado, o fisco, bem como toda a comunidade atingida pela atividade por ela exercida.

¹⁵¹ Eros Roberto Grau define, nas páginas 223-224 de sua obra citada, que Justiça Social é expressão que no contexto constitucional, não designa meramente uma espécie de justiça, porém um seu dado ideológico. Justiça social, inicialmente, quer significar superação das injustiças na repartição, a nível pessoal, do produto econômico. Com o passar do tempo, contudo, passa a conotar cuidados, referidos à repartição do produto econômico, não apenas inspirados em razões micro, porém macroeconômicas: as correções na injustiça da repartição deixam de ser apenas uma imposição ética, passando a consubstanciar exigência de qualquer política econômica capitalista.

¹⁵² Eros Roberto Grau define, na página 253 de sua obra citada, que “Expansão das oportunidades de emprego produtivo” e, corretamente, “ pleno emprego” são expressões que conotam o ideal Keynesiano de emprego pleno de todos os recursos e fatores da produção. O princípio informa o conteúdo ativo do princípio da função social da propriedade. A propriedade dotada de função social obriga o proprietário ou o titular do poder de controle sobre ela ao exercício desse direito-função (poder-dever), até para que se esteja a realizar o pleno emprego. Não obstante, consubstancia, também, o princípio da busca do pleno emprego, indiretamente, uma garantia para o trabalhador, na medida em que está coligado ao princípio da valorização do trabalho humano e reflete efeitos em relação ao direito social do trabalho (artigo 6, caput).

3.2. A função social da Tributação

Neste tópico, será definido primeiramente o conceito e as espécies de tributos, para em seguida estudarmos a função social dos mesmos e sua relação com a extrafiscalidade, e, por fim, compreender a função social dos principais tributos federais aplicáveis às sociedades limitadas.

3.2.1. Os tributos e suas espécies

O Estado para que possa realizar suas finalidades e atingir o bem comum necessita de contribuição de todos os integrantes da sociedade, para atender às despesas na medida de sua capacidade contributiva.

Por outro lado, a sociedade também tem interesse na existência e no funcionamento do Estado e portanto tem o dever de proporcionar-lhe os meios adequados, para atendimento das necessidades públicas, mediante o pagamento dos tributos.

A tributação é por excelência instrumento de geração de recursos para o Estado. Mas é preciso que haja lei que autorize a exigência do tributo e que esta lei esteja em harmonia com a Constituição e com os princípios e garantias dos contribuintes, para que possa ser exigido. A não-observância dos preceitos constitucionais pela lei que institui o tributo torna inconstitucional a exigência tributária.

A capacidade que o cidadão possui para contribuir com os gastos públicos deve ser respeitada. O ponto de equilíbrio da tributação deve ser traduzido por aquilo que possa ser razoável e coerente com o objeto econômico do tributo, de forma a dimensionar a racionalidade do seu pagamento.¹⁵⁴

No Estado democrático de Direito, a finalidade essencial da imposição tributária¹⁵⁵ é transferir riquezas do particular para o Estado, para que possa

¹⁵³ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 745.

¹⁵⁴ MARTINS, Yves Gandra da Silva e RODRIGUES, Marilene Talarico Rodrigues. *O Tributo – Reflexão Multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 191.

¹⁵⁵ Yves Gandra da Silva Martins, conceitua na página 200 de sua obra, denominada - *O Tributo – Reflexão Multidisciplinar sobre sua natureza*, sua visão sobre o estudo da imposição tributária, nos seguintes termos: A imposição tributária, como decorrência das necessidades do Estado em gerar recursos para a sua manutenção e a dos governos que o administram, é fenômeno que surge no campo da Economia, sendo reavaliado na área de Finanças Públicas e normatizado pela Ciência do Direito. Impossível se faz o estudo da imposição tributária, em sua plenitude, se aquele que tiver de estudá-la não dominar os princípios fundamentais que regem a economia (fato), as Finanças Públicas (valor) e o direito

exercer suas principais atividades políticas, econômicas e sociais, em benefício da sociedade, porém, sem que sejam violados os direitos e garantias do contribuinte.

Nessa ambiência, a Constituição Federal enumerou três espécies de tributos¹⁵⁶: impostos, taxas e contribuições de melhoria, afirmando que podem ser instituídos por qualquer um dos entes federativos, porém, existem mais duas espécies que devem ser destacadas, ou seja, as contribuições sociais e os empréstimos compulsórios¹⁵⁷.

Imposto¹⁵⁸ é o tributo que tem por fato gerador uma situação independente e não vinculado a qualquer prestação estatal específica do Poder Público em favor de quem deve pagar, a taxa¹⁵⁹ tem por fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização, efetiva ou potencial de serviço público específico e divisível prestado ao contribuinte ou colocado a sua disposição, e a contribuição de melhoria¹⁶⁰ que exige a contraprestação de obra pública é o espécime tributário cobrado em face ao custo das obras públicas e a valorização imobiliária.¹⁶¹

A Constituição Federal também elencou de maneira clara que os empréstimos compulsórios¹⁶² devem ser instituídos por lei complementar e somente nas seguintes hipóteses: a) para fazer frente a despesas extraordinárias decorrentes de calamidade pública, guerra externa ou sua iminência; b) em caso de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional. Com relação às contribuições sociais¹⁶³ destacam-se três: a) as de intervenção no domínio econômico, que são exigências tributárias que se qualificam pela finalidade visada a sua instituição, por essa razão a Constituição condiciona o exercício da competência para instituir o CIDE a alguma atuação da União, não podendo a contribuição ser utilizada com finalidade meramente arrecadatória, desvinculada de uma atuação estatal, sob pena de estar caracterizado o desvio de finalidade; b) as de interesse das categorias profissionais ou econômicas, que são as contribuições às entidades de profissionais liberais, as contribuições sindicais previstas no inciso IV, artigo

(norma), posto que pretender conhecer bem uma das ciências, desconhecendo as demais, é correr o risco de um exame distorcido, insuficiente e de resultado, o mais das vezes incorreto.

¹⁵⁶ A definição de tributo encontra-se na lei 5.172/66, *Código Tributário Nacional*, artigo terceiro: “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda nacional ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

¹⁵⁷ ARAÚJO, Alberto David e NUNES Jr. Vidal Serrano, op. cit., p. 365.

¹⁵⁸ Artigo 16 – CTN.

¹⁵⁹ Artigo 77, 78 e 79 CTN e artigo 145, inciso II Constituição Federal.

¹⁶⁰ Artigo 81 e 82 CTN.

¹⁶¹ ARAÚJO, Alberto David e NUNES Jr. Vidal Serrano, op. cit., p. 365.

¹⁶² Artigo 148 Constituição Federal e artigo 15 CTN.

¹⁶³ Artigo 149 Constituição Federal.

oitavo da Constituição; e c) as de seguridade social, as quais têm, natureza tributária e, com exceção das contribuições sociais de seguridade social, que devem observar o disposto no parágrafo do artigo 195, as demais estão adstritas, dentre outros, ao princípio da anterioridade tributária. As duas primeiras contribuições têm como alicerce constitucional o artigo 149 e a terceira o artigo 195.¹⁶⁴

3.2.2. A função social dos Tributos

Abrindo o entendimento da função social dos tributos, podemos compreender por função neste contexto como um instituto e por social, aquilo que concerne à sociedade, ao conjunto de cidadãos. Função social do tributo significa, em conseqüência, o papel a desempenhar pelo tributo, no que diz respeito ao interesse da sociedade, ao conjunto de cidadãos.

À luz deste conceito, a função social do tributo se explica no papel a desempenhar quanto à realização dos direitos sociais, que também são os direitos fundamentais. José Afonso da Silva, conceitua os direitos sociais em sua obra:

Como dimensão dos direitos fundamentais do homem, são prestações positivas proporcionadas pelo Estado direta ou indiretamente, enunciadas em normas constitucionais, que possibilitam melhores condições de vida aos mais fracos, direitos que tendem a realizar a igualização de situações sociais desiguais. São, portanto, direitos que se ligam ao direito de igualdade. Valem como pressupostos do gozo dos direitos individuais na medida que criam condições materiais mais propícias ao auferimento da igualdade real, o que, por sua vez, proporciona condição mais compatível com o exercício efetivo da liberdade.¹⁶⁵

Nessa linha, parte dos tributos arrecadados pelo Estado é utilizada na satisfação dos direitos sociais. Enquanto os direitos fundamentais atuam como direito de defesa, obrigando o Estado a respeitar os direitos de qualquer indivíduo em face de investidas do próprio Poder Público, os direitos sociais exigem do Estado a realização de prestações em favor dos indivíduos ou da coletividade.

Mas, ao assegurar, por intermédio de prestações positivas, a realização dos direitos sociais, o Estado simultaneamente concretiza o império dos direitos fundamentais, quais sejam, os direitos de liberdade.

Os direitos fundamentais são indivisíveis e interdependentes, no sentido de que mesmo as liberdades negativas de matriz liberal só adquirem eficácia máxima quando concorrem os direitos econômicos, sociais e culturais.

¹⁶⁴ ARAÚJO, Alberto David e NUNES Jr., Vidal Serrano, op.cit., p. 369-370.

¹⁶⁵ SILVA, José Afonso da. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. São Paulo: Malheiros, 1996, p.277.

Seres necessitados não são seres livres. Por seu turno, o exercício dos direitos sociais depende do reconhecimento dos direitos de liberdade.

A explicação para o caráter da indivisibilidade dos direitos fundamentais é que a mesma vincula-se ao respeito da dignidade da pessoa humana. A dignidade humana é indivisível: se privada das liberdades públicas, a pessoa não desfruta direitos econômicos e sociais e inversamente, sem o gozo dos direitos econômicos e sociais, torna-se inviável o reconhecimento da liberdade e igualdade.¹⁶⁶

Com relação aos direitos sociais, podemos afirmar que eles não assistem ao indivíduo como tal, considerado abstratamente, mas sim à pessoa em sua vida de relação no grupo em que convive, ao indivíduo considerado em concreto, ao indivíduo situado. São os direitos pertencentes à teia de relações sociais, formada pela pessoa no meio em que atua, como trabalhador, membro de comunidade, participante de coletividades sem as quais não poderia desenvolver suas potencialidades nem usufruir os bens econômicos, sociais e culturais a que aspira. São os direitos relacionados no artigo sexto da Constituição Federal: a educação, a saúde, o trabalho, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e a infância, a assistência aos desempregados, a habitação. Os direitos sociais decorrem da sociabilidade do ser humano e tem em vista objetivos de promoção de comunicação e cultura.

Estes direitos sociais são dependentes de prestações positivas do Estado e conseqüentemente não podem ser ilimitados. Sujeitam-se à existência de recursos previstos no orçamento e, em conseqüência, dependem da arrecadação de tributos.

Ainda que limitados, estes direitos, em última análise, à satisfação do mínimo existencial, importam custos a cargo do Estado que, para satisfazer as exigências daí decorrentes, depende dos tributos a cargo dos cidadãos.

Todo direito a uma prestação de outrem é um direito limitado. No caso dos direitos sociais, trata-se de um direito de todos a prestações do Estado. Portanto, estamos diante de direitos cujos titulares são também os devedores, já que contribuintes, vale dizer, pessoas integradas no todo estatal. Um direito social já sofre, por força desta circunstância, evidentes limitações.¹⁶⁷

Somam-se os argumentos que no capitalismo avançado, o Estado assume responsabilidade social: não é apenas Estado democrático de direito mas se torna Estado Social. Obriga-se a respeitar os direitos fundamentais da

¹⁶⁶ MARTINS, Yves Gandra da Silva e ROMITA, Arion Sayão. *O Tributo – Reflexão Multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 391, 392

¹⁶⁷ MARTINS, Yves Gandra da Silva e ROMITA, Arion Sayão. *O Tributo – Reflexão Multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 393

primeira família (os direitos da liberdade ou liberdades públicas) mas também assume o ônus de cumprir os deveres decorrentes do respeito aos direitos fundamentais da segunda família (os direitos sociais). Se no cumprimento da primeira tarefa, sua atividade se exerce mediante aplicação de recursos destinados às atividades essenciais (manutenção da ordem, segurança pública, forças armadas, administração da justiça e diplomacia), no cumprimento da segunda depende da inversão de verbas específicas. Num como noutro caso, os tributos são arrecadados e aplicados para satisfação das necessidades sociais. Daí a função social do tributo.

Por conseqüência, no desenvolvimento de sua atividade, o Estado assume, responsabilidade social. O Estado democrático de direito de coloração social é o Estado de responsabilidade social. Ele assume uma responsabilidade que o Estado liberal estava longe de querer assumir. Nos tempos atuais, o Estado não pode declinar dessa responsabilidade, a qual justifica, de certa forma, sua própria existência.

Portanto, onde há responsabilidade, surge em contrapartida a exigibilidade do cumprimento dos deveres inerentes à função social exercida. Se os tributos são arrecadados para possibilitar o cumprimento das tarefas que lhe incumbem como devedor das prestações sociais, o Estado há de dar conta da destinação adequada dos recursos tributários, em primeiro lugar mediante o planejamento realista e eficiente de políticas públicas destinadas à satisfação dos referidos direitos; em segundo lugar, pela distribuição orçamentária dos recursos, na verdade escassos, mas que devem tornar-se suficientes em face da conjuntura econômica; em terceiro lugar, pelo cumprimento das obrigações daí decorrentes, mediante aplicação esmerada das verbas orçamentárias.¹⁶⁸

Atualmente, o orçamento é visto como instrumento de realização dos valores éticos subjacentes aos princípios constitucionais que apontam na direção da justiça social¹⁶⁹. Com base nele, não de ser cumpridas as políticas

¹⁶⁸ MARTINS, Yves Gandra da Silva e ROMITA, Arion Sayão. *O Tributo – Reflexão Multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 400.

¹⁶⁹ Sérgio Ferraz define na página 289 da obra de Yves Gandra da Silva Martins *O Tributo – Reflexão Multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007 o conceito de Justiça Social – A expressão justiça social sempre constituiu um desafio, para os que resolvam enfrentá-la. Como é usual, em face de vocábulos, isolados ou agrupados, carregados de significação muito ampla e até mesmo variável, somente é fácil dizer o que ostensivamente ali se encarta e o que ostensivamente repele sua aplicação. Mas no desenho do perfil semântico, capaz de confirmar com exatidão o conceito, árdua é a tarefa do jurista ou do filósofo. E tão mais delicada se revela a tarefa, quando se está em face de uma palavra ou expressão que, como ocorre com justiça social, aparece em todas as penas e em todas as falas, como uma exigência generalizada, dos indivíduos e das coletividades. Adite-se que este reclamo de justiça social será tanto mais coativo quanto maior seja o campo de abrangência para o qual se pretende a observância aspiração. No contexto dessas constatações, por certo que a preocupação pela justiça social encontra um de seus campos excelsos na temática da tributação. Parta-se, para exata percepção do que afirmado, de uma verdade quase axiomática: se bem é certo que todos desejam um máximo de serviços e prestações estatais, ao mais baixo custo individual possível, doutra parte verdade também é que ninguém

públicas de realização dos direitos fundamentais, observada a função social dos tributos arrecadados. Lamentavelmente não há no Brasil responsabilidade dos agentes políticos na execução do orçamento para cumprimento das tarefas e serviços sociais. É certo, porém, que a previsão orçamentária e seu cumprimento efetivo se movem em um universo fechado de recursos financeiros escassos e limitados. Cabe, em conseqüência, ponderar as exigências do socialmente desejável em face dos limites decorrentes do economicamente possível, vale dizer, urge esmerilhar as relações entre o econômico e o social.

Já o sentido do vocábulo econômico se refere a tudo que concerne à produção, à circulação e o consumo das riquezas. O social é mais difícil de se definir. Se se entender por este vocábulo tudo aquilo que concerne à sociedade, não haveria mais distinção, senão para observar que o econômico faz parte do social. Não obstante, entende-se de modo amplo por social o que se refere à organização das classes da sociedade, acrescentando-se a idéia de equidade e justiça na repartição da riqueza e a de promoção da pessoa humana em geral. Evidente que tudo que se refere à economia tem repercussões sociais. É necessário produzir riquezas para reparti-las em seguida. Inversamente, a satisfação das exigências do social tem custos e conseqüências econômicas.¹⁷⁰

Cabe ainda destacar, em termos de função social do tributo, o disposto no artigo 174 da Constituição Federal, em que o Estado, como agente normativo e regulador da atividade econômica, exerce, na forma da lei, as funções de fiscalização, incentivo e planejamento, tendo como propósito preservar o mercado dos vícios do modelo econômico e assegurar a realização dos fins últimos da ordem econômica, que consiste em propiciar vida digna a todos e realizar a justiça social; e poderá até exercer a exploração direta da economia em razão de imperativos de segurança nacional ou relevante interesse coletivo nos termos do artigo 173.

Por certo que no artigo 173 e seu parágrafo primeiro, a expressão conota atividade econômica em sentido estrito. Indica o texto constitucional, no

aceita que os encargos da tributação se dividam pela população sem consideração às características e potencialidades de cada contribuinte. A ordem constitucional, aliás, reflete essas reivindicações fundamentais da cidadania, como se vê, por exemplo, na adoção do princípio da capacidade contributiva e na regra genérica de vedação às imposições de cunho confiscatório (num e noutro desses tomos, as exceções só valem se também na Constituição estatuídas). A aprofundar as dificuldades contribui a circunstância da inexistência de qualquer texto normativo, que oferecesse um conceito de justiça social. Daí a imprescindibilidade da utilização do instrumental mais amplo possível, fazendo aportar, de qualquer ramo do conhecimento cogitável, a informação necessária à superação do problema.

¹⁷⁰ MARTINS, Yves Gandra da Silva e ROMITA, Arion Sayão. *O Tributo – Reflexão Multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 397,398.

artigo 173, caput, as hipóteses nas quais é permitida ao Estado a exploração direta de atividade econômica. Trata-se, aqui, de atuação do Estado, isto é, da União, Estado-membro e do Município como agente econômico, em área da titularidade do setor privado. Insista-se em que atividade econômica em sentido amplo é território dividido em dois campos: o do serviço público e o da atividade econômica em sentido estrito. As hipóteses indicadas no artigo 173 do texto constitucional são aquelas nas quais é permitida a atuação da União, dos Estados-membros e dos Municípios neste segundo campo.¹⁷¹

Ainda no que concerne a Constituição Federal artigo 170, caput, a expressão atividade econômica conota o gênero, e não a espécie. O que afirma o preceito é que toda atividade econômica, inclusive a desenvolvida pelo Estado, no campo dos serviços públicos, deve ser fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tendo por fim, assegurar a todos existência digna, conforme os ditamos da justiça social.¹⁷²

Portanto, quanto ao seu objetivo, podemos afirmar que o tributo é¹⁷³:

- a) fiscal – quando seu objetivo principal é a arrecadação de recursos financeiros para o Estado e não leva em consideração os interesses sociais e econômicos;
- b) extrafiscal – quando seu objetivo principal é a interferência no domínio econômico, buscando um efeito diverso da simples arrecadação de recursos financeiros, existindo portanto outros interesses que não são os financeiros, tais como: estimular ou desestimular o consumo ou determinadas condutas sociais, corrigir situações econômicas, ou ainda incentivar o desenvolvimento de determinadas regiões;
- c) parafiscal – quando seu objetivo é a arrecadação de recursos para custeio das atividades que, em princípio, não integram funções próprias do Estado, mas este as desenvolve por meio de entidades específicas, como, por exemplo, o INSS, OAB e outras entidades profissionais ou econômicas.

É importante ressaltar que a caracterização das contribuições parafiscais como tributo enseja controvérsia. Na verdade o tributo é instrumento de transferência de recursos financeiros do setor privado para o Estado. O Código Tributário Nacional, embora não o diga expressamente, ao definir tributo, em seu artigo terceiro, conduz a este entendimento. Por isto mesmo não tratou das chamadas contribuições parafiscais.

¹⁷¹ GRAU, Eros Roberto., op. cit., p. 105.

¹⁷² Idem, p. 109.

¹⁷³ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p.46.

3.2.3. A Extrafiscalidade e a função social da tributação

Originariamente, quando de sua criação, o objetivo do tributo era o de transferir recursos financeiros para o Estado sendo utilizado como para o custeio das suas atividades e também de suas autarquias, todavia, atualmente é utilizado como forma de interferência na economia privada, incentivando atividades, setores, regiões, estimulando ou desestimulando a produção e consumo de determinados bens, produzindo diversos efeitos na economia nacional¹⁷⁴. A esta função moderna do tributo denomina-se função extrafiscal.

No estágio atual das finanças públicas, dificilmente um tributo é utilizado apenas como instrumento de arrecadação. Pode ser a arrecadação o seu objetivo, mas não o único. Por outro lado, segundo lição prevalente na doutrina, também o tributo é utilizado como fonte de recursos destinados ao custeio de atividades que em princípio, não são próprias do Estado, mas este as desenvolve, por intermédio de entidades específicas, no mais das vezes com a forma de autarquia. É o caso, por exemplo da previdência social, do sistema financeiro da habitação, da organização sindical, do programa de integração social entre outros.

Não há dúvidas a respeito do relevante papel exercido pela função tributária como instrumento de arrecadação de recursos financeiros para que o Estado possa manter-se. Todavia, não se pode aceitar a idéia de um poder/dever de tributar desatrelado de ideologia. Não há como negar, também, que o tributo, antes de qualquer coisa, é um grande veículo de transferência de riqueza, com o agravante de, historicamente, possibilitar a transferência de riqueza (poder) dos menos dotados para os mais aquinhoados de patrimônio¹⁷⁵, cabendo ainda destacar o importante papel a ser exercido pelo direito como elemento controlador e limitador do poder econômico.

Na atividade tributária concentra-se um poder/dever em que participam o Estado, o contribuinte e a sociedade, sendo que tal atividade possui um fim específico que passa pela obtenção dos meios materiais, mas apenas enquanto tais meios servirem para alcançar os objetivos fundamentais previstos no artigo terceiro da Constituição Federal.¹⁷⁶

É elementarmente sabido que os impostos, além de agirem como veículos de arrecadação, podem, em certos casos, ser empregados como instrumento jurídico ou regulatório de atividades (principalmente econômicas).

¹⁷⁴ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 1996, p. 46.

¹⁷⁵ BASTOS, Elísio Augusto Velloso. *A função tributária : por uma efetiva função social do tributo*. Brasília: Revista de Informação Legislativa, 2006, p. 155 .

¹⁷⁶ BASTOS, Elísio Augusto Velloso, op. cit., p. 146.

Daí, em doutrina, os chamados impostos neutros ou fiscais e os impostos regulatórios ou extrafiscais (GERLOFF Y NEUMARK apud NOGUEIRA, 1967). Tal é o grau de regulatividade dos impostos, que o juiz Thomas Cooley, nos Estados Unidos, chegou mesmo a classificar os impostos separando aqueles que decorrem do poder de tributar (NOGUEIRA, 1967) dos que decorrem do poder de regular¹⁷⁷.

Paulo de Barros Carvalho afirma, no debate havido no VI Curso de Especialização em Direito Tributário, na PUCSP :

Não é o tributo que é extrafiscal. A extrafiscalidade se perfaz com uma série de medidas, que o legislador toma como elemento de composição do tributo, mexendo no sistema de alíquotas, mexendo na base imponible, outorgando isenções. Essas são as medidas que servem a extrafiscalidade, porque poderíamos perguntar: Será o Imposto de Renda um tributo extrafiscal? Ninguém saberá responder por que o Imposto de Renda, às vezes, é usado no sentido extrafiscal, às vezes no sentido fiscal. E assim todos os tributos. A verdade é que, a rigor não existe tributo extrafiscal ou tributo fiscal. Existem medidas de caráter extrafiscal, tomadas como elemento de composição da figura tributária .¹⁷⁸

Admissível, portanto, a coexistência dos instrumentos de arrecadação com a motivação extrafiscal. O problema da extrafiscalidade é uma questão de atuação da norma e de reação das pessoas às quais ela é voltada, em face do seu comando.

Geraldo Ataliba afirma que é imprescindível fixar com clareza e peremptoriedade que, se o instrumento escolhido para o exercício das faculdades regulatórias da atividade econômica ou social forem os tributos, o regime jurídico que lhes é peculiar incidirá plenamente sem qualquer reserva, exceção ou alteração do novo sistema. E continua: “o uso do instrumento tributário é limitado pelos princípios constitucionais específicos e genéricos, seja qual for a finalidade para que seja usado” (apontamento de ciência das finanças, direito financeiro e tributário, São Paulo, ed. Resenha Tributária, 1969, p.147).¹⁷⁹

Yves Gandra da Silva Martins assinala que :

O problema dos estímulos, conforme a grandeza dos municípios – e o fenômeno é maior nos menores municípios – restringe-se a uma tentativa de atrair empreendimentos industriais, mediante isenção de tributos locais, que, por serem de pequena carga e importância, despertam reduzido encanto, obrigando as Prefeituras, via de regra, a buscarem nos recursos extra-tributários soluções de efeito também limitado, como, por exemplo : a doação de terrenos e oferecimento de obras públicas, para a criação de uma infra-estrutura viária para tais empreendimentos. Por outro lado, os grandes centros industriais

¹⁷⁷ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Função fiscal e extrafiscal dos impostos*. São Paulo : Revista dos Tribunais. 1967, vol. 380, p. 32.

¹⁷⁸ Curso de especialização em direito tributário – São Paulo : Resenha Tributária, 1981, p. 253 e 254. Citado na obra de Antonio José da Costa, denominada *Extrafiscalidade dos tributos a luz da Constituição*. São Paulo: Revista da Faculdade de direito da FMU, 1988, v2, p.179.

¹⁷⁹ COSTA, Antonio José, op.cit.,p. 181.

enfrentam o imenso problema de desestimularem a implantação de empresas, quando estas não se adaptam a normas fundamentais de preservação do meio ambiente ou de manutenção dos sistemas fundamentais à boa administração municipal". (Desenvolvimento urbano e política tributária, anais do II congresso interamericano de direito tributário, São Paulo, 1975). A extrafiscalidade no caso visa a nivelar ou estabilizar a igualdade, objetivando minorar as desigualdades.¹⁸⁰

Rubens Gomes de Souza (apud COSTA, 1988, p. 180-181), afirma que, considerando-se estritamente sobre o aspecto do instrumento do direito tributário, um imposto não se distingue de outro pelo fato de produzir, ou visar, conseqüências extrafiscais. Exemplo típico é o dos direitos protecionistas ou proibitivos: sua finalidade é a de desencorajar ou mesmo impedir a entrada de certos artigos, portanto, a não produzir receita fiscal decorrente das importações. Em duas palavras, são tributos criados para não serem cobrados (Palestra, Revista Tributária, São Paulo: 331:22, de 1962).

3.2.4. A função social dos tributos federais

Baseado nos princípios que as finalidades da tributação são as seguintes : realização da equidade ou justiça fiscal, os objetivos econômicos do desenvolvimento, de estabilização interna da economia pelo combate ao desemprego e à inflação, estabilização externa da economia pelo equilíbrio do balanço de pagamentos internacionais e formação de reservas monetárias conversíveis, a finalidade política de distribuição do poder mediante o fortalecimento da federação, a finalidade jurídica de proteção dos direitos do contribuinte e a finalidade administrativa, que é a realização na prática de todas as demais (e não a arrecadação)¹⁸¹; complementamos o entendimento com referência à função social dos tributos federais, descrendo a seguir os tributos e destinação específica dos respectivos recursos financeiros :

3.2.4.1. Imposto de renda

O Imposto de renda tem predominantemente uma função fiscal e extrafiscal, pois é um instrumento de intervenção pública no domínio econômico, sendo fundamental na redistribuição de renda, não apenas em razão das pessoas, como também dos lugares, pois pode incrementar o desenvolvimento das regiões menos favorecidas.¹⁸²

¹⁸⁰ COSTA, Antonio José, op.cit.,p. 180.

¹⁸¹ MARTINS, Yves Gandra da Silva e MELLO, Gustavo Miguez. *O Tributo – Reflexão Multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 426.

¹⁸² MACHADO, Hugo de Brito, op.cit., p. 216.

3.2.4.2. Contribuição social sobre o lucro líquido

Destina-se a financiar à seguridade social ¹⁸³ que é um sistema de proteção social constituído por um feixe de princípios e regras destinado a acudir o indivíduo diante de determinadas contingências sociais, assegurando-lhe o mínimo indispensável a uma vida digna, mediante a concessão de benefícios, prestações e serviços nos termos dos artigos 194, caput e 195, inciso I, letra “c” da Constituição Federal.

3.2.4.3. Programa de Integração social – PIS

Destina-se a financiar o programa de seguro desemprego e o abono anual para os empregados que recebam até dois salários mínimos mensais, nos termos do artigo 239 da Constituição Federal. ¹⁸⁴

3.2.4.4. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS

Tem como finalidade exclusiva o financiamento da seguridade social ¹⁸⁵.

3.2.4.5. Imposto sobre produtos industrializados – IPI

É um imposto utilizado como instrumento de função extrafiscal, pois a variação de sua alíquota ocorre em função da essencialidade do produto, tributando com maior peso os artigos de luxo e de consumo desaconselhável e com menor alíquota os produtos imprescindíveis a população. ¹⁸⁶

3.2.4.6. Imposto de importação – II

É um imposto extrafiscal que funciona como instrumento de política econômica, e tem como finalidade a proteção da indústria nacional, pois, caso o Imposto de Importação não existisse, o país não teria como competir com produtos importados produzidos por outras nações mais desenvolvidas detentoras de tecnologias que reduzem custos e aumentam a produtividade e, por conseqüência, possuem preços menores, como também proteger a indústria nacional contra os produtos subsidiados por estes mesmos países. ¹⁸⁷

3.2.4.7. Imposto de exportação – IE

¹⁸³ MIRANDA, Jediael Galvão, op. cit., p. 9.

¹⁸⁴ MIRANDA, Jediael Galvão, op. cit., p. 67.

¹⁸⁵ MIRANDA, Jediael Galvão, op. cit., p. 63.

¹⁸⁶ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p. 229.

¹⁸⁷ Idem, p. 206.

É um imposto extrafiscal que funciona como instrumento de política econômica e, de acordo com a lei 5.072/66, é de caráter exclusivamente monetário e cambial e tem por finalidade disciplinar os efeitos monetários decorrentes da variação de preços no exterior e preservar as receitas de exportação, como também regular as ofertas de produtos no mercado interno.

188

3.2.4.8. Contribuição de intervenção no domínio econômico – CIDE

Instituída pela lei 10.168/00, tem como objetivo atender o programa de estímulo à interação Universidade-Empresa para o apoio a inovação ¹⁸⁹ e vincula-se ao órgão incumbido de desenvolver ações intervencionistas ou de administrar fundos decorrentes da intervenção estatal na economia. ¹⁹⁰

3.2.4.9. Imposto Sobre operações financeiras – IOF

Tem função predominantemente extrafiscal e é um instrumento de manipulação da política de crédito, câmbio e seguro, assim como de títulos e valores mobiliários. ¹⁹¹

3.2.4.10. Contribuição provisória sobre a movimentação financeira – CPMF

A característica do tributo é a sua destinação específica no âmbito da seguridade social e sua repartição ocorre da seguinte forma: 0,20% saúde, 0,10% previdência social e 0,08% fundo de combate e erradicação da pobreza ¹⁹², porém no ano de 2007 a referida contribuição não foi prorrogada pelo legislador, e portanto não é mais cobrada a partir de Janeiro de 2008;

3.2.4.11. Contribuições previdenciárias

A função da contribuição social, em face à Constituição Federal, decididamente não é a de suprir o caixa do governo com receitas financeiras, neste sentido, pode-se dizer que algumas contribuições têm sentido parafiscal e outras extrafiscal.

As contribuições de interesse de categoria profissional ou econômica, bem como as contribuições da seguridade social, ostentam a função parafiscal, pois se destinam a suprir as receitas financeiras das entidades do poder

¹⁸⁸ Ibidem, p. 212.

¹⁸⁹ PÊGAS, Paulo Henrique, op. cit., p.330.

¹⁹⁰ MACHADO, Hugo de Brito, op. cit., p. 339.

¹⁹¹ Idem, p. 276.

¹⁹² MIRANDA, Jediael Galvão, op. cit., p. 83.

público como as autarquias específicas desvinculadas do tesouro nacional, no sentido de que elas dispõem de orçamento próprio¹⁹³.

O objetivo é o financiamento ou custeio da seguridade social que é a técnica adotada para arrecadar receitas para permitir a cobertura das despesas geradas pelas ações, prestações e serviços concernentes à previdência / assistência social e saúde, pois nos termos do artigo 195 da Constituição Federal, incumbe a toda a sociedade, de forma direta ou indireta, nos termos da lei, realizar os aportes de recursos necessários para a cobertura dos vários eventos geradores de necessidades sociais¹⁹⁴.

3.2.4.12. Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS

Tem como finalidade específica formar uma poupança para o trabalhador, que poderá ser sacada com multa de 40% paga pelo empregador em caso de dispensa sem justa causa por parte do empregador ou demais hipóteses previstas em lei. É na realidade uma poupança feita pelo empregador ao empregado¹⁹⁵ que enquanto não for sacada fornece recursos para a construção e infra-estrutura do país.

3.2.4.13. Simples Nacional

Como princípio norteador da ordem econômica, a Constituição Federal, destaca no artigo 170, inciso IX, o tratamento favorecido que deve ser dado para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras, e que tenham sua sede administração no País.

Complementando o entendimento, o artigo 179 menciona a norma de eficácia limitada que impõe a União, Estados, Distrito Federal e Municípios a obrigação de dispensar, às microempresas e às empresas de pequeno porte, tratamento jurídico diferenciado, objetivando incentivá-las pela simplificação de suas obrigações, administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias.

A Receita Federal do Brasil justifica a criação do regime simplificado para Microempresas - ME e Empresas de Pequeno Porte - EPP, pelos seguintes motivos¹⁹⁶: a) estas empresas possuem baixo potencial de arrecadação; b) a concessão da redução da carga tributária direta deve observar uma transição suave; c) buscar um ambiente mais competitivo entre grandes e pequenas empresas; d) o custo de cumprimento das obrigações

¹⁹³ MACHADO, Hugo de Brito, op cit.,p. 339

¹⁹⁴ MIRANDA, Jediael Galvão, op..cit.,p. 33.

¹⁹⁵ MARTINS, Sérgio Pinto, op. cit., p.441-442.

¹⁹⁶ PÊGAS, Paulo Henrique, op. cit., p.542-543.

tributárias para esse segmento deve ser minimizado, de modo a não comprometer sua sobrevivência; e) a relação entre o contribuinte e o Estado, sempre que possível, deve ser única.

3.3. A Equivocada Tributação das Sociedades Limitadas e o Prejuízo Social decorrente da Incorreta Opção Tributária Exercida pelo Contribuinte.

No primeiro capítulo, analisaram-se as sociedades limitadas para, posteriormente, na seqüência analisarmos e compreendermos a legislação tributária federal atualmente aplicável às mesmas.

Considerando que um dos objetivos deste trabalho de pesquisa é apresentar as diversas possibilidades de tributação federal aplicável às sociedades limitadas, analisando inclusive os efeitos da tributação em decorrência da função social da empresa e da tributação, evitando a equivocada tributação e o decorrente prejuízo social, passa-se, agora, a demonstrar e analisar nos itens 3.4 e 3.5 dois diferentes casos em que se aplicam às sociedades limitadas diversas possibilidades de aplicação da legislação tributária, tendo como finalidade fornecer opções jurídicas fiscais para que a empresa possa decidir a adequada opção de tributação, e, enfim, exercer sua função social perante a sociedade e Estado e seguir adiante com os seus projetos de investimento e desenvolvimento de novos negócios com a devida segurança jurídica e responsabilidade social.

3.4. Hipóteses e Variáveis Relativas ao Problema da Aplicação da Tributação de uma Sociedade Limitada.

Caso 01

A Empresa Meca Limitada é uma sociedade empresária que foi recentemente constituída na cidade de São Paulo e tem como objetivo definido em seu contrato social a comercialização de autopeças para veículos. Pretende iniciar suas atividades empresariais em 01.01.2008 e seu plano de negócios e orçamento para o primeiro ano de atividade já foi definido, porém seus sócios precisam decidir qual a melhor opção em termos de tributação a ser aplicada na empresa, evitando-se um prejuízo econômico e social, e, para tanto, apresentam-se três diferentes possibilidades de aplicação da tributação federal distintas, visando fornecer ao empresário a correta opção objetivando-se assegurar a competitividade e continuidade dos negócios, e também a função social do empreendimento.

Para iniciar o estudo relativo à tributação, seguem os dados previstos para o primeiro ano de atividade da Meca :

Vendas	R\$	2.400.000,00
Custo do produto vendido	R\$	1.500.000,00
Outros custos de comercialização	R\$	300.000,00
Despesas administrativas/comerciais	R\$	200.000,00
Encargos sociais INSS folha salários	R\$	100.000,00
Lucro previsto	R\$	300.000,00

3.4.1. Primeira opção – tributação pelo lucro real

3.4.1.1. PIS não cumulativo

Faturamento - 1,65% x R\$ 2.400.000,00	R\$	39.600,00
(-) Custo da Mercadoria Vendida 1,65% x R\$ 1.500.000,00	R\$	24.750,00
PIS Devido	R\$	14.850,00

3.4.1.2. COFINS não cumulativo

Faturamento - 7,6 % x R\$ 2.400.000,00	R\$	182.400,00
(-)Custo da mercadoria vendida 7,6 % x R\$ 1.500.000,00	R\$	114.000,00
COFINS devido	R\$	68.400,00

3.4.1.3. Cálculo da Contribuição Social sobre o lucro e Imposto de Renda

Lucro previsto no período	R\$	300.000,00
(-) Despesas com PIS		R\$
14.850,00		
(-) Despesas com COFINS		R\$
68.400,00		
= Lucro apurado		R\$
216.750,00		
(-) CSLL devida – 9%		R\$
19.507,50		
Lucro após a CSLL		R\$
197.242,50		
Calculo do imposto de renda devido		
(-) Alíquota de 15 % sobre R\$ 216.750,00		R\$
32.512,50		
Lucro líquido		R\$
164.730,00		

3.4.1.4. Em síntese, na opção pelo lucro real, os tributos federais irão consumir R\$ 135.270,00, especificamente a título de PIS R\$ 14.850,00, COFINS R\$ 68.400,00, CSLL R\$ 19.507,50 e IRPJ R\$ 32.512,50.

3.4.2. Segunda opção – Tributação pelo lucro presumido

3.4.2.1. PIS cumulativo

Faturamento - 0,65% x R\$ 2.400.000,00	R\$	15.600,00
PIS Devido		R\$
15.600,00		

3.4.2.2. COFINS cumulativo

Faturamento - 3,0 % x R\$ 2.400.000,00	R\$	72.000,00
COFINS devido	R\$	72.000,00

3.4.2.3. Cálculo da Contribuição Social sobre o lucro líquido e Imposto de Renda

Faturamento com revenda de mercadorias	R\$	2.400.000,00
Alíquota CSLL lucro presumido 12%	R\$	288.000,00
CSLL devida 9%	R\$	25.920,00
Alíquota lucro presumido 8 % sobre o faturamento	R\$	192.000,00
Alíquota do imposto de renda devido 15%	R\$	28.800,00

3.4.2.4. Utilizando-se a sistemática do lucro presumido, os tributos federais consomem R\$ 143.320,00 a título de PIS R\$ 15.600,00 COFINS R\$ 72.000,00, CSLL R\$ 25.920,00 e IRPJ R\$ 28.800,00.

3.4.3. Terceira opção – tributação pelo simples nacional

3.4.3.1. Faturamento com revenda de mercadorias	R\$
2.400.000,00	
Alíquota única simples nacional 11,61%	R\$
278.640,00	

3.4.3.2. Caso a empresa exerça a opção pelo simples nacional, deverá recolher R\$ 278.640,00, porém irá se beneficiar do não recolhimento dos

encargos sociais no valor previsto no orçamento de R\$ 100.000,00, portanto, na realidade os tributos consumiriam apenas R\$ 178.640,00, todavia, levando-se em consideração que o presente trabalho não abrange os tributos estaduais, especificamente o ICMS, o mesmo para efeito comparativo deve ser excluído da alíquota de 11,61%, portanto, exclui-se porcentagem de 3,95 %, e o valor de R\$ 94.800,00 deve ser subtraído do total anteriormente apurado, sendo correto para efeito de análise o valor de R\$ 83.840,00.

3.4.4. Para efeito comparativo, sintetizamos no quadro abaixo o resumo do total das despesas decorrentes das opções tributárias que podem ser exercidas a critério do contribuinte:

Modalidade de Tributação	Custo anual da Tributação Federal
Lucro real	R\$ 135.270,00
Lucro presumido	R\$ 143.320,00
Simples nacional	R\$ 83.840,00

Considerações gerais: Analisadas as três possibilidades de aplicação da tributação federal na empresa Meca, podemos concluir que:

- a) considera-se primeiramente que a opção tributária mais favorável para a empresa é a tributação pela sistemática do simples nacional, em seguida pelo lucro real e por último o lucro presumido;
- b) exercendo a opção pelo simples nacional as despesas com tributos federais serão comparativamente menores em relação às outras duas opções, aliado ao fato de que ao adotar a sistemática do simples, a empresa poderá usufruir das vantagens da redução de gastos com controles contábeis e fiscais, considerando que este tipo de tributação reduz consideravelmente as obrigações acessórias da empresa;
- c) deve-se atentar ao fato de que o limite de faturamento para o sistema do simples nacional não pode ser ultrapassado durante o ano fiscal, pois, se isto ocorrer, a empresa no próximo ano terá de ingressar na sistemática do lucro presumido ou real e terá gastos maiores com tributos no mesmo ano, além dos gastos inconvenientes com o cumprimento das obrigações acessórias que são exigidas nestas sistemáticas. Evidente que é uma opção que limita o crescimento do empreendimento, e, portanto, deverá ser utilizada somente quando se tiver a certeza que o limite permitido em lei não será ultrapassado;
- d) é óbvio que estas despesas adicionais com tributos e obrigações acessórias irão impactar negativamente o crescimento da sociedade empresária e,

conseqüentemente, podem afetar a geração de empregos e investimentos, afetando a sua função social.

e) na hipótese da empresa efetuar suas vendas para consumidor final pessoa física, certamente não haverá nenhuma problemática por parte de seus clientes, pois eles não tem o direito a tomar o crédito dos ICMS, PIS, COFINS na aquisição dos produtos, porém, se o cliente estiver adquirindo os produtos para revenda, o mesmo não terá o direito de creditar-se dos referidos tributos, o que sem sombra de dúvida irá ocasionar um questionamento por parte do cliente no sentido de requerer uma redução no preço de venda do produto, na proporção do crédito tributário que não esta auferindo em virtude da lei que instituiu o simples nacional não permitir a geração e tomada de tal crédito na fase subsequente.

3.5. Hipóteses e Variáveis Relativas ao Problema da Aplicação da Tributação de uma Sociedade Limitada.

Caso 02

A Empresa Acme Limitada é uma sociedade empresária que foi recentemente constituída na cidade de São Paulo e tem como objetivo definido em seu contrato social a comercialização de artigos de papelaria em todo o território nacional. Pretende iniciar suas atividades empresariais em 01.01.2008 e o seu plano de negócios e orçamento para o primeiro ano de atividade, incluindo somente a matriz em São Paulo, já foi definido, porém, seus sócios precisam decidir qual a melhor opção em termos de tributação a ser aplicada na empresa, evitando um prejuízo econômico e social, e, para tanto, apresentam-se três diferentes possibilidades de aplicação da tributação federal distintas, visando fornecer ao empresário a correta opção, objetivando-se assegurar a competitividade e continuidade dos negócios, e também a função social do empreendimento junto a sociedade.

Para iniciar o estudo relativo à tributação, seguem os dados previstos para o primeiro ano de atividade da Acme :

Vendas	R\$	40.000.000,00
Custo do produto vendido	R\$	26.000.000,00
Outros custos de comercialização	R\$	3.000.000,00
Despesas administrativas/comerciais	R\$	2.000.000,00
Encargos sociais INSS folha salários	R\$	2.000.000,00
Lucro previsto	R\$	7.000.000,00

3.5.1. Primeira opção – tributação pelo lucro real

3.5.1.1 PIS não cumulativo

Faturamento - 1,65% x R\$ 40.000.000,00	R\$ 660.000,00
(-) Custo da mercadoria vendida 1,65% x R\$26.000.000,00	R\$ 429.000,00
PIS devido	R\$ 231.000,00

3.5.1.2. COFINS não cumulativo

Faturamento - 7,6 % x R\$ 40.000.000,00	R\$ 3.040.000,00
(-) Custo da mercadoria vendida 7,6 % x R\$26.000.000,00	R\$ 1.976.000,00
COFINS devido	R\$ 1.064.000,00

3.5.1.3. Cálculo da Contribuição Social sobre o lucro e Imposto de Renda

Lucro previsto no período	R\$ 7.000.000,00
(-)Despesas com PIS	R\$ 231.000,00
(-) Despesas com COFINS	R\$ 1.064.000,00
= Lucro apurado	R\$ 5.705.000,00
(-) CSLL devida – 9%	R\$ 513.450,00
Lucro após a CSLL	R\$ 5.191.550,00
Cálculo do imposto de renda devido	
(-) Alíquota de 15 % sobre R\$ 5.705.000,00	R\$ 855.750,00
(-) Adicional de 10% R\$ 5.705.000,00 – 240.000,00	R\$ 546.500,00
Lucro líquido	R\$ 3.789.300,00

3.5.1.4. Pela sistemática do lucro real os tributos consumiram R\$ 3.210.700,00 a título de PIS R\$ 231.000,00, COFINS R\$ 1.064.000,00, CSLL R\$ 513.450,00 e IRPJ R\$ 1.402.250,00.

3.5.2. Segunda opção – tributação pelo lucro presumido

3.5.2.1. PIS cumulativo

Faturamento - 0,65% x R\$ 40.000.000,00	R\$
260.000,00	
PIS Devido	R\$
260.000,00	

3.5.2.2. COFINS cumulativo

Faturamento - 3,0 % x R\$ 40.000.000,00	R\$
1.200.000,00	

COFINS devido R\$
1.200.000,00

3.5.2.3. Cálculo da Contribuição Social e Imposto de Renda

Faturamento com revenda de mercadorias R\$
40.000.000,00
Alíquota CSLL lucro presumido 12% R\$
4.800.000,00
CSLL devida 9% R\$ 432.000,00
Alíquota lucro presumido 8 % sobre o faturamento R\$
3.200.000,00
Alíquota do imposto de renda devido 15% R\$
480.000,00
Adicional imposto de renda 10 % R\$
296.000,00

3.5.2.4. Utilizando-se a opção do lucro presumido, os tributos federais consomem R\$2.668.000,00 a título de PIS R\$ 260.000,00, COFINS R\$ 1.200.000,00, CSLL R\$432.000,00 e IRPJ R\$ 776.000,00.

3.5.3. Terceira opção – tributação pelo simples nacional

Não é aplicável, tendo-se em vista o fato de que o faturamento da empresa irá exceder o limite anual de R\$ 2.400.000,00.

3.5.4. Para efeito comparativo, sintetizamos no quadro abaixo o resumo do total das despesas decorrentes das opções tributárias que podem ser exercidas :

Modalidade de Tributação	Custo anual da Tributação Federal
Lucro real	R\$ 3.210.700,00
Lucro presumido	R\$ 2.668.000,00
Simplex nacional	Não aplicável

Considerações gerais: analisadas as três possibilidades de aplicação da tributação federal na empresa Acme, podemos concluir que:

a) considera-se primeiramente que a opção tributária mais favorável para a empresa é a tributação pela sistemática do lucro presumido, em seguida pelo

lucro real e o simples nacional não pode ser utilizado em função do limite de faturamento anual;

b) neste caso, observa-se que a empresa em questão possui uma rentabilidade muito alta, e, por conseqüência, a opção pelo lucro presumido traz uma grande vantagem financeira em relação à tributação pelo lucro real, todavia, o limite para utilização da sistemática do lucro presumido limita-se a R\$ 48.000.000,00 por ano, e a Acme já encontra-se próxima do referido limite legal. Exercendo a opção pelo lucro presumido a empresa também terá seus gastos com obrigações acessórias reduzidas, em comparação com as exigências do lucro real;

c) deve-se atentar ao fato de que o limite de faturamento para o sistema do lucro presumido não seja ultrapassado durante o ano fiscal, pois, se isto ocorrer, a empresa, no próximo ano, terá de ingressar na sistemática do lucro real e terá gastos maiores com tributos no mesmo ano, além das despesas inconvenientes com o cumprimento das obrigações acessórias que são exigidas nesta sistemática;

d) dentro deste contexto de expansão do empreendimento, verifica-se, também, que a empresa em questão tem como objetivo abrir filiais em todo o território nacional e a expectativa dos sócios é que o limite definido em lei para o lucro presumido seja ultrapassado quando da abertura e funcionamento das filiais.

Neste cenário, em termos tributários existe uma possibilidade legal não convencional para que o limite não seja ultrapassado, pois nada obsta que o sociedade ACME seja tributada pelo lucro real ou presumido e eventualmente o sócio possa constituir uma sociedade em conta de participação¹⁹⁷ (SCP)

¹⁹⁷ A sociedade em conta de participação é um tipo societário previsto nos artigos 991 a 996 do Código Civil e artigos 325 e 326 do Código Comercial e a conta de participação é na realidade um contrato de investimento comum, em que existem sócios ostensivos que assumem a responsabilidade perante terceiros e os sócios participantes ou ocultos que são os investidores.

As principais características deste tipo societário são as seguintes: a) seu ato constitutivo não é registrado na Junta Comercial e, portanto, não adquire personalidade jurídica; b) não possui capital social; c) liquida-se com a prestação de contas; d) não possui nome; e) a atividade é exercida exclusivamente pelo sócio ostensivo; e f) a sociedade é tributada normalmente.

A Sociedade em conta de participação não está sujeita à inscrição no Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica – CNPJ, e compete ao sócio ostensivo a responsabilidade de apurar os resultados, apresentar declaração de informações e recolher o imposto devido, os quais deverão ser apurados em cada período, com observância da legislação federal aplicável às demais pessoas jurídicas tributadas pelo lucro real, porém, a partir do ano 2002, as sociedades em conta de participação que não estiverem obrigadas à tributação pelo lucro real poderão optar pela tributação com base pelo lucro presumido. A opção pelo lucro presumido não obriga à opção simultânea pelo sócio ostensivo e vice-versa.

Uma outra característica interessante deste tipo de sociedade é que a escrituração poderá, à opção do sócio ostensivo, ser efetuada nos livros do sócio ostensivo ou em livros próprios da SCP e o pagamento dos tributos devidos será efetuado pelo sócio ostensivo.

Este tipo de sociedade raramente tem sido adotado pelos empreendedores brasileiros, pois é uma modalidade em que praticamente os sócios investidores são mantidos em sigilo e não podem exercer nenhuma atividade sob pena de assumirem responsabilidades pessoais em caso de insucesso do

para cada filial, optando pela sistemática pelo lucro presumido para cada uma delas, conforme previsto no artigo primeiro da instrução normativa 31/2001 expedida pela Secretaria da Receita Federal ¹⁹⁸.

Nesse mesmo sentido, Bernardo Portugal, observa com pertinência, que, (2004, p.163):

Ressalte-se que a independência observada entre o sócio ostensivo e a própria sociedade em conta de participação também se revela na opção do regime de tributação quanto ao Imposto de Renda. Assim, poderá a SCP, por exemplo, optar pela apuração e tributação com base no lucro presumido, enquanto o sócio ostensivo sujeita-se à tributação pelo lucro real.

Faz-se necessário avaliar se efetivamente, no conjunto das duas entidades, haveria ganho na redução da base de cálculo do IRPJ e CSLL, comparando-se à sociedade empresária ACME e a SCP a ser constituída, levando-se em conta ainda que a opção pelo regime do lucro presumido implica a tributação monofásica do PIS e COFINS, como também, os aspectos da legislação tributária estadual e municipal devem ser levados em consideração.

3.5. *Lege Ferenda*

Após o breve estudo da sociedade limitada, legislação tributária federal, função social da empresa, função social dos tributos e estudo de casos de aplicação da legislação tributária, ocasião em que se pode constatar a complexidade da aplicação da lei e estudar as diversas possibilidades de tributação, surgem algumas sugestões de melhoria na legislação, considerando a função social que as empresas e os tributos exercem em toda a sociedade brasileira:

- a) Inserção de um parágrafo no artigo 966 do Código Civil – explicitando a obrigatoriedade da função social da empresa, pois, referida função não é positivada no capítulo das sociedades empresárias (já mencionado anteriormente pelo jurista Dr. Newton de Lucca no capítulo III, página 89);
- b) Definir em lei o que é a função social da empresa e como pode ser exercida esta função, criando-se também por intermédio da função social dos tributos

empreendimento.

COELHO, Fábio Ulhoa, op. cit., p.477-478-479

NEVES, Silvério das, VICECONTI, Paulo E.V., op. cit., p.594-595-596.

¹⁹⁸ A Instrução Normativa IN SRF 31/2001, menciona em seu artigo primeiro, parágrafo primeiro que “A opção da sociedade em conta de participação pelo regime de tributação com base no lucro presumido não implica a simultânea opção do sócio ostensivo, nem a opção efetuada por este implica a opção daquela”

federais, um instrumento que traga benefícios fiscais progressivos para as empresas que efetivamente contribuem com o desenvolvimento da sociedade;

- c) Criar um microsistema para toda a legislação tributária federal, no qual teria-se somente uma legislação codificada para todas as empresas e pessoas físicas;
- d) Aproveitar a reforma tributária e estabelecer em lei um limitador tributário, definindo que se o volume de arrecadação for proporcionalmente maior que o Produto Interno Bruto, a carga tributária deverá ser reduzida na mesma proporção, ou ainda, o excesso de arrecadação deverá ser obrigatoriamente destinado à finalidade social, que deverá ser previamente definida.
- e) A sugestão anterior levou em consideração que a carga tributária tem aumentado continuamente, atingindo em 2005, o patamar de 37,82% do PIB, conforme publicação no Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário, registrando um acréscimo portanto, de oito pontos percentuais, em comparação à verificada em 1999, que era de 29,84%. O levantamento também mostrou que o Brasil possuía carga tributária maior do que vinte países dentre os vinte cinco que compõe as maiores econômicas mundiais. O contribuinte brasileiro só pagou menos impostos do que o da Suécia, Noruega, França e Itália. A diferença é que nessas nações os recursos auferidos com a cobrança dos tributos são revertidos em serviços de ótima qualidade para os cidadãos.¹⁹⁹

¹⁹⁹ Dados obtidos no artigo de Victor J.Faccioni, contido na obra de Yves Gandra da Silva Martins – *O Tributo – Reflexão Multidisciplinar de sua Natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, p. 411.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Ao iniciar-se o trabalho, pode ser observado que as sociedades limitadas têm uma característica histórica em comum, qual seja, a limitação da responsabilidade do sócio em caso de insucesso do empreendimento.

No Brasil, a grande maioria das empresas adota como tipo a sistemática da sociedade limitada e a sociedade anônima somente para os grandes empreendimentos. Evidente que todo empresário leva em consideração, quando da abertura do seu empreendimento, a expectativa de lucro, retorno do investimento, geração de riquezas e também sua contribuição com a sociedade no sentido de gerar empregos e contribuir com o crescimento econômico e social da coletividade.

É por meio da inclusão social que a empresa pode ampliar sua participação no mercado, porém, não pode deixar de levar em consideração a onerosidade da carga tributária incidente em sua empresa que pode afetar diretamente essa participação, aumentando ou reduzindo suas vendas em função da carga a qual estiver submetida.

Neste sentido, observa-se que a grande maioria dos empresários ao optarem por este tipo societário deseja, na realidade, proteger seu patrimônio

peçoal de eventuais demandas futuras em caso de insucesso do empreendimento. Efetuando uma análise comparativa de todos os tipos societários, concluímos que todos oferecem uma forma de proteção maior ou menor para o sócio, todavia, em caso de fraudes, não existe esta proteção devido à teoria da desconsideração da pessoa jurídica prevista no Código Civil.

No segundo capítulo foi feita uma análise da tributação federal incidente sobre as sociedades limitadas, conceituando o tributo, definindo o fato gerador e a base de cálculo, exemplificando a complexa sistemática de cálculo, concluindo-se que a empresa pode adotar, a seu critério, diferentes opções de imposto de renda pessoa jurídica oferecida pelo fisco ficando ainda sujeita a extrafiscalidade com relação à tributação de seus produtos e serviços.

Ainda, neste capítulo teve-se a oportunidade de constatar a complexidade da legislação tributária, aliada a centenas de leis que integram a tributação federal, que, sem sombra de dúvida, não se traduzem na linguagem do cotidiano, dificultando o entendimento por parte dos empresários e até dos operadores do direito.

Na sistemática tributária atual do imposto de renda pessoa jurídica, quando uma sociedade limitada adota um sistema de tributação, a mesma deverá seguir obrigatoriamente com o mesmo até o final do ano calendário, não sendo possível alterá-lo naquele exercício. Caso a opção exercida pela empresa seja incorreta ou ainda ocorram alterações significativas em seu plano de negócios, a mesma terá de arcar com o eventual ônus do aumento da carga tributária, que, por consequência, irá impactar negativamente seus resultados.

No terceiro capítulo, foram analisadas a função social da empresa e a função social dos tributos, e, também, por meio de dois casos práticos, demonstrou-se como uma empresa pode optar por diferentes sistemáticas de tributação de imposto de renda pessoa jurídica, as quais podem influir de forma positiva ou negativa nos desenvolvimentos dos negócios, exercendo impacto no aspecto social.

No primeiro caso apresentado constatou-se como melhor opção o simples nacional, seguido pelo lucro real e por último o lucro presumido, e é fácil observar que, para um empreendimento com baixa rentabilidade, ou ainda, que esteja iniciando suas atividades a opção do lucro real deve ser considerada, pois, se não houver lucro, não há imposto a pagar.

No segundo caso, nota-se nitidamente que o lucro presumido é mais vantajoso, visto que a presunção do lucro prevista em lei é menor que o lucro efetivamente obtido, portanto, podemos concluir que, se a rentabilidade de uma

empresa for maior que a alíquota definida em lei para o lucro presumido, existe de fato uma vantagem tributária que deve ser adotada.

Analisados os aspectos tributários, pode-se afirmar que não há uma fórmula pronta para se determinar a correta aplicação da legislação tributária, o que se sugere é que o operador do direito efetue um estudo comparativo em cada caso concreto, levando-se em consideração todas as possibilidades existentes de tributação, a fim de que a empresa possa efetivamente gerar resultados e cumprir sua função social.

A função social das sociedades limitadas está também ligada à função social da tributação, pois o tributo não tem somente função arrecadatória transferindo recursos financeiros da iniciativa privada para o Estado, na realidade, a tributação se constitui em um instrumento que deve ser utilizado para promover as mudanças necessárias na redução das desigualdades sociais, uma vez que entre as suas funções, está a de poder atuar na redistribuição de renda, funcionando como elemento indutor da justiça social, inclui-se neste mesmo sentido a extrafiscalidade que pode estimular ou não atividades, empreendimentos, regiões e o consumo de determinados produtos e serviços.

Observou-se que a extrafiscalidade possui um papel de destaque na função social do tributo, pois é por seu intermédio que o Estado pode interferir no domínio econômico utilizando suas prerrogativas para que certas atividades sejam preteridas ao invés de outras, e via de regra estes estímulos são efetuados via aumento ou redução da carga tributária no produto ou serviço, que sem sombra de dúvida, interfere na iniciativa privada impactando o lucro, como também a função social do empreendimento, pois se a carga tributária for elevada, não há como a empresa exercer sua função social perante a sociedade.

A aplicação da tributação federal nas sociedades limitadas e sua função social se reflete quando a empresa adota a correta opção de tributação, e, por conseqüência, consegue reduzir de forma legal e responsável a incidência dos tributos, conseguindo, com isto, um preço competitivo no mercado para seus produtos, ocasionando um aumento das vendas, gerando mais empregos, pagando mais tributos, aumentando seus investimentos produtivos e contribuindo para o desenvolvimento da sociedade.

Com relação ao Estado, fica evidente que o interesse maior recai no aumento da arrecadação, que, sob o ponto de vista governamental, traria mais recursos para que o mesmo pudesse efetuar a redistribuição de renda e investir na realização da justiça social, gerando benefícios sociais e

econômicos para toda a sociedade, bem como poderia oferecer serviços públicos de qualidade em termos de saúde, educação, transporte e segurança, além de ser um compromisso constante no preâmbulo, artigos primeiro, terceiro e cento e setenta da Constituição. Há de se ressaltar, no entanto, que, neste aspecto, não há como medir o retorno que a sociedade tem com relação ao aumento dos tributos; portanto, se não há como medir, não há como controlar.

Ainda com relação à função social da empresa e a tributação, pode-se afirmar que ela é alcançada quando a empresa paga seus tributos, gera empregos e produz riquezas, porém, o Estado deveria fazer um estudo comparativo excluindo toda a carga tributária incidente na empresa nacional e comparar o preço dos produtos nacionais sem tributos com os preços existentes no mercado informal, ou ainda, com os produtos importados da China, e enfim, elaborar um exercício prático elevando ou reduzindo a carga tributária, com o objetivo de gerar mais oportunidades de trabalho e desenvolvimento social e tentar encontrar um ponto de equilíbrio no qual tributação e consumo pudessem de fato contribuir de forma benéfica para com a sociedade, trazendo para todos a verdadeira Justiça Social.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRÃO, Nelson. **Sociedade por Quota de Responsabilidade Limitada**. São Paulo. Saraiva, 2000.

ABREU FILHO, Nelson Paym. **Constituição Federal, Código Comercial e Código Tributário Nacional**. Porto Alegre : Verbo Jurídico, 2007.

ARAÚJO, Alberto David e NUNES, Jr. Vidal Serrano. **Curso de Direito Constitucional**. São Paulo: Saraiva, 2002.

BASTOS, Elísio Augusto Veloso. **A função tributária: por uma efetiva função social do tributo**. Brasília: Revista de Informação Legislativa, 2006.

BLANCHET, Jeanne D"arc Anne Marie. **A função Social da empresa, a liberdade econômica e o bem comum**. Curitiba: Gênese, 2004.

BULGARELLI, Waldirio. **Sociedades, Empresa e Estabelecimento**. São Paulo: Atlas, 1980.

CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. **Sociedade Limitada no Novo Código Civil**. São Paulo: Atlas, 2003.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2002.

CARVALHO FILHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à Lei das Sociedades Anônimas**. Vol III. São Paulo: Saraiva, 1997.

CAVALAZZI FILHO, Tullo. **A função Social da Empresa e seu Fundamento Constitucional**. Florianópolis : OAB/SC, 2006.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. São Paulo: Saraiva, 2007.

COMPARATO, Fábio Konder. **A reforma da empresa. Direito Empresarial - Estudos e Pareceres**. São Paulo: Saraiva, 1995.

_____. **Ensaio e pareceres de Direito Empresarial**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 1973.

COSTA, Antonio José da. **Extrafiscalidade dos tributos a luz da constituição**. São Paulo: Revista de direito da FMU, 1988. volume 2.

DEZAN SHIRA & ASSOCIATES. Beijin , China. Disponível em <<http://www.dezshira.com/misc/faq.them>> Acesso em : 25.10.2007

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. São Paulo : Saraiva, 2007.

_____. **Código Civil Anotado**. São Paulo : Saraiva, 2006.

ÉZIO, Carlos S. Baptista. ELIDIUS, Marcus Coordenação. **Aspectos Jurídicos da Sociedade Limitada**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

FIUZA, Ricardo. **Novo Código Civil Comentado**. São Paulo : Saraiva, 2003.

GOYOS, Durval de Noronha. São Paulo. Disponível em : <<http://www.bovespa.com.br/investidor/juridico/060427NotA.asp>>. Acesso em : 25.10.2007.

GRAU, Eros. **A ordem Econômica na Constituição de 1988**. São Paulo: Malheiros, 2007, 2006 e 2005.

HIGUCHI, Hiromi, HIGUCHI, Fabio Hiroshi e HIGUCHI, Celso Hiroyuki. **Imposto de Renda das Empresas – Interpretação e Prática**. São Paulo : IR Publicações, 2007.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro**. São Paulo: Editora RT, 1987.

LUIZ, Filiardi Luiz. **Dicionário de Expressões Latinas**. São Paulo: Atlas, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 1996 e 2000.

MAMEDE, Gladston. **Empresa e Atuação Empresarial**. São Paulo: Atlas, 2004. Volume I.

MARION, José Carlos. **Contabilidade Empresarial**. São Paulo: Atlas, 2005.

MARTINS, Sérgio Pinto. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Atlas, 2005.

_____. **Direito do Trabalho**. São Paulo: Atlas, 2007.

MARTINS, Yves Gandra da Silva, RODRIGUES, Marilene Talarico Martins, MELLO, Gustavo Miguez, ROMITA, Arion Sayão, FERRAZ, Sérgio. **O Tributo – Reflexão multidisciplinar sobre sua natureza**. Rio de Janeiro: Ed. Forense, 2007.

MEZZAROBA, Orides, MONTEIRO, Claudia Servilha. **Manual de Metodologia de Pesquisa no Direito**. São Paulo: Saraiva, 2003.

MIGLIAVACA, PAULO N. **Business Dictionary**. São Paulo : Edicta, 1999.

MIRANDA, Jediael Galvão. **Direito da Seguridade Social**. Rio de Janeiro: Campus/Elsevier, 2007.

NEVES, Silvério das e VICECONTI, Paulo E.V. – **Curso Prático de Imposto de Renda e Tributos Conexos**. São Paulo: Frase, 2007.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Função Fiscal e Extrafiscal dos Impostos**. Volume 380, São Paulo: RT, 1967.

PÊGAS, Paulo Henrique. **Manual de Contabilidade Tributária**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2006, 2007.

PORTUGAL, Bernardo Lopes – Autor, RODRIGUES, Frederico Viana – Coord. **Direito da Empresa no Novo Código Civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. São Paulo : Saraiva, 2007.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **O novo Direito Societário**. São Paulo: Malheiros, 2006.

SILVA, Bruno Matos e. **Direito da Empresa**. São Paulo: Atlas, 2007.

SILVA, De Plácido. **Vocabulário Jurídico**. São Paulo: Forense, 1994.

SILVA, José Afonso da. **Curso de Direito Constitucional Positivo**. São Paulo: Malheiros, 1996.

SILVA, Oliveira e. **Das sociedades por quota de Responsabilidade Limitada**. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1956.

TEIXEIRA, Egberto Lacerda. **Das Sociedades por Quotas de Responsabilidade Limitada – atualizado de acordo com o novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.