

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO – DIR 4

**Rodrigo da Silva**

**DA INAPLICABILIDADE DO ART. 31 DA LEI 8.212/91 ÀS EMPRESAS OPTANTES  
PELO SIMPLES NACIONAL E DA RESTITUIÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES  
PREVIDENCIÁRIAS PAGAS EM DUPLICIDADE**

Porto Alegre

2012

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO – DIR 4

**Rodrigo da Silva**

**DA INAPLICABILIDADE DO ART. 31 DA LEI 8.212/91 ÀS EMPRESAS OPTANTES  
PELO SIMPLES NACIONAL E DA RESTITUIÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES  
PREVIDENCIÁRIAS PAGAS EM DUPLICIDADE**

Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Jurídicas e Sociais apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS – como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel.

**Orientador: Professor Doutor Adão Sérgio do Nascimento Cassiano**

Porto Alegre

2012

**Rodrigo da Silva**

**DA INAPLICABILIDADE DO ART. 31 DA LEI 8.212/91 ÀS EMPRESAS OPTANTES  
PELO SIMPLES NACIONAL E DA RESTITUIÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES  
PREVIDENCIÁRIAS PAGAS EM DUPLICIDADE**

Trabalho de Conclusão de Curso de Ciências Jurídicas e Sociais apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS – como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel.

Aprovado em \_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ de 2012

Conceito Atribuído: \_\_\_\_

BANCA EXAMINADORA

---

Professor Doutor Adão Sérgio do Nascimento Cassiano  
Orientador

---

Professor Doutor Humberto Bergmann Ávila

---

Professor Doutor Igor Danilevicz

Porto Alegre  
2012

## **DEDICATÓRIA**

Dedico o presente trabalho a minha mãe por todo o esforço e sacrifício realizado para que eu fosse sempre mais longe.

## **AGRADECIMENTOS**

A minha família e aos meus amigos pela paciência e apoio nos momentos em que tive de me abster de suas companhias para realizar este trabalho.

Ao meu orientador por sua boa vontade, apoio e amizade.

***“O período de maior ganho em conhecimento e experiência é o período mais difícil da vida de alguém.”***

**Dalai Lama**

## RESUMO

O presente trabalho trata da impossibilidade de aplicação do artigo 31 da Lei 8.212/91 às empresas optantes pelo Simples Nacional. O referido artigo prevê que as empresas tomadoras de serviço devem recolher 11% do valor da fatura ou da nota fiscal do serviço à título de contribuição previdenciária, entretanto no caso das empresas optantes pelo Simples Nacional há a incompatibilidade entre a sistemática de recolhimento unificado de tributos aplicável a tais empresas e a previsão do recolhimento na fonte estabelecida no referido artigo 31. As micro e pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional são regidas pela Lei Complementar 123 de 2006. Tal legislação prevê um rol de tributos que seriam pagos pelas empresas optantes pelo Simples Nacional por meio de um único pagamento em valor calculado sobre o lucro da empresa, entretanto há a previsão da exclusão de determinados tributos desse recolhimento unificado em decorrência da atividade exercida pela empresa. Assim, da análise comparada da Lei 8.212/91 e da Lei Complementar 123/06 constata-se que a previsão do artigo 31 da Lei 8.212/91 não pode ser aplicada às empresas optantes pelo Simples Nacional que não exerçam as atividades de construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores; ou a prestação de serviços de vigilância, limpeza e conservação. Por fim, mostra-se necessária a restituição das contribuições previdenciária prevista no artigo 31 da Lei 8.212/91 às empresas optantes pelo Simples Nacional por meio da ação de restituição de indébito fiscal, haja vista a cobrança em duplicidade de tais empresas. Sendo assim, as empresas optantes pelo Simples Nacional que não realizem as atividades mencionadas anteriormente e tenham de recolher a contribuição previdenciária prevista no artigo 31 da Lei 8.212/91 poderão pleitear a restituição de tal tributo federal em valor devidamente corrigido pela taxa SELIC.

**Palavras-chave:** Simples Nacional, artigo 31 da Lei 8.212/91, cobrança em duplicidade.

## **ABSTRACT**

*This paper addresses the impossibility of applying article 31 of the Law 8.212/91, to the companies choosing the “Simples Nacional” (National Simple). This article states that outsourced companies must collect 11% from the amount in the bills or in the invoices for the State foresight contribution, however, for the companies choosing “Simples Nacional” there is an incompatibility between the unified tax collection system and the collection system provided by article 31, Law 8.212/91. The small and microenterprises which joined the “Simples Nacional” are regulated by the complementary Law 123 of 2006. This legislation states several taxes that must be paid by the enterprises that join the “Simples Nacional” and transforms them into only one tax, however, these companies are excluded from some taxes collection due to their actuation area. Therefore, from the analyses of the Law 8.212/91 in observation of the complementary Law 123/06 it is noticed that enterprises regulated by the rules of the “Simples Nacional” except for the ones that develop real estate business, such as engineering or architectural works, like subcontract, or companies that offer vigilance, cleaning or maintaining don't need to pay the tax from article 31 of the Law 8.212/91. Thereby it's necessary the restitution of the undue contributions provided by the article 31, Law 8.212/91 through actions of tax overpayment, owing to duplicity of the collections for the enterprises that chose the “Simples Nacional”. So the companies that don't realize the activities mentioned before and have to pay the tax stated on the article 31, Law 8.212/91 can intend to be repaid of the amount routed for this federal taxed in a value properly corrected by the SELIC.*

**Keywords:** *Simples Nacional, article 31 of the Law 8,212/91, duplicity of the collections*

## SUMÁRIO

<b>1. Introdução.....</b>	<b>10</b>
<b>2. As Contribuições Previdenciárias no Direito Tributário Brasileiro.....</b>	<b>12</b>
<b>2.1. O Tributo.....</b>	<b>12</b>
<b>2.2. Contribuições Sociais.....</b>	<b>14</b>
<b>2.3. Contribuições Previdenciárias.....</b>	<b>18</b>
<b>2.4. Retenção na fonte da Contribuição Previdenciária.....</b>	<b>20</b>
<b>3. O Simples Nacional.....</b>	<b>23</b>
<b>3.1. Histórico.....</b>	<b>23</b>
<b>3.2. Conceito.....</b>	<b>26</b>
<b>3.3. Relevância do Simples Nacional.....</b>	<b>27</b>
<b>4. Súmula 425 do Superior Tribunal de Justiça.....</b>	<b>31</b>
<b>4.1. Conteúdo.....</b>	<b>31</b>
<b>4.2. Análise Crítica.....</b>	<b>33</b>
<b>4.3. Casos práticos na Jurisprudência.....</b>	<b>40</b>
<b>4.4. Crítica à atual legislação do Simples Nacional.....</b>	<b>46</b>
<b>5. Restituição do tributo pago em duplicidade.....</b>	<b>48</b>
<b>6. Conclusão.....</b>	<b>53</b>

## **1. Introdução**

O presente trabalho de pesquisa trata da não incidência da contribuição previdenciária estabelecida no artigo 31 da Lei 8.212 de 1991 às micro e pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional, bem como objetiva demonstrar que no caso das referidas empresas há a viabilidade da restituição dos valores referentes a tal contribuição retidos na fonte pelo Fisco.

O tema desta pesquisa funda-se no fato de a contribuição previdenciária prevista no artigo 31 da Lei 8.212 de 1991 ser cobrada em duplicidade das empresas submetidas ao sistema de recolhimento tributário do Simples Nacional e tal fato será demonstrado no decorrer do trabalho.

Para tanto, a figura das contribuições previdenciárias e a sistemática do Simples Nacional serão analisadas.

Inicialmente será conceituado o tributo no Direito Tributário brasileiro com fulcro nas definições encontradas na doutrina pátria e na legislação vigente.

Tal conceituação permitirá o enquadramento das contribuições sociais dentre os tributos existentes no Brasil e a análise mais aprofundada das contribuições previdenciárias como uma das espécies de contribuição social, tendo em vista a temática da pesquisa.

Em tal ponto do trabalho se fará necessária o estudo do artigo 31 da Lei 8.212 de 1991 e suas atualizações.

Passada tal análise, tratar-se-á da sistemática do Simples Nacional.

Para tanto, o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições será analisado e contextualizado, bem como terá sua importância no cenário econômico brasileiro ressaltada.

O Simples Nacional terá exposta sua faceta potencializadora da economia brasileira como facilitador para os pequenos empreendedores gerenciarem sua relação com o Fisco e terem um impulso em sua atividade empresarial, por meio da simplificação de sua relação com os entes estatais e a redução do aparato burocrático, bem como será destaca a capacidade do Simples Nacional de distanciar as pequenas empresas da informalidade e da conseqüente evasão fiscal.

A pesquisa engloba, ainda, a análise da Súmula nº 425 do Superior Tribunal de Justiça.

Tal súmula se mostra relevante para o presente trabalho, haja vista o fato de a mesma tratar da impossibilidade da incidência do artigo 31 da Lei 8.212 de 1991 às empresas optantes pelo Simples Federal: sistema previsto na revogada Lei 9.317 de 1996 e substituído pelo Simples Nacional.

De modo que será demonstrado que os mesmos fundamentos que sustentam a referida súmula podem ser aplicados às empresas atualmente abrangidas pelo sistema de recolhimento tributário do Simples Nacional.

A Súmula nº 425 do Superior Tribunal de Justiça será contextualizada e examinada para que seja possível entender seus fundamentos e sua aplicação às empresas economicamente mais frágeis da economia brasileira.

Serão, ainda, tecidas críticas à atual legislação do Simples Nacional no tocante às exceções de determinados tributos do sistema de recolhimento unificado em razão da atividade econômica exercida pela empresa, demonstrando a incongruência de tais exceções com o ideal de simplificação e facilitação da relação das micro e pequenas empresas com o Fisco, conforme previsto na Constituição Federal brasileira.

Em um último ponto será analisada a viabilidade da restituição dos valores indevidamente retidos no tocante a contribuição previdenciária prevista no artigo 31 da Lei 8.212 de 1991 e as formas para tanto.

Por fim, percorridas todas as etapas da presente pesquisa, o estudo findará com as conclusões que a análise do tema permitiu que se obtivesse.

## **2. As Contribuições Previdenciárias no Direito Tributário Brasileiro**

### **2.1. O Tributo**

O Estado em sua forma democrática é estabelecido com o intuito de buscar a realização de um bem comum.

Tal bem comum pode ser definido como um ideal de promover o bem estar coletivo em uma sociedade que permita o pleno desenvolvimento das potencialidades humanas. Uma utopia, entretanto.

Mesmo assim, cabe ao Estado aproximar-se ao máximo da realização de um bem comum e, para o atingimento dessa finalidade, o Estado exerce diversas atividades na busca de assegurar as as necessidades públicas: educação, saúde, segurança, etc.

Para tanto, o Estado necessita prover e aplicar seus recursos financeiros, haja vista o fato de que as necessidades coletivas a serem supridas pelo Estado aumentam na mesma proporção do crescimento do Estado moderno.<sup>1</sup>

Dentre os meios de arrecadação de renda pelo Estado encontra-se a cobrança de tributos de seus cidadãos.

Necessário, portanto, a normatização dos tributos em um Estado Democrático de Direito, haja vista o papel dos mesmos como fonte de renda capaz de suprir as necessidades do Estado no cumprimento de suas atividades de administração da sociedade civil e a necessidade de haver um controle dos meios utilizados pelo Estado para onerar sua população.

Desse modo, compete ao segmento jurídico denominado Direito Tributário (nomenclatura utilizada precipuamente pela doutrina pátria) descrever um determinado feixe de proposições prescritivas que disciplinam a instituição, arrecadação e fiscalização dos tributos.

Portanto, é preciso definir o que vem a ser o tributo em consonância com o Direito Tributário pátrio.

Luciano Amaro ao tratar do conceito de tributo esclarece:

Tributo, como prestação pecuniária ou em bens, arrecadada pelo Estado

---

<sup>1</sup> HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 20ª Edição. Editora Atlas. Pág. 4.

ou pelo monarca, com vistas a atender aos gastos públicos e às despesas da coroa, é uma noção que se perde no tempo e que abrangeu desde os pagamentos, em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos (à semelhança das modernas indenizações de guerra) até a cobrança perante os próprios súditos, ora sob o disfarce de donativos, ajudas, contribuições para o soberano, ora como um dever ou obrigação. No Estado de Direito, a dívida de tributo estruturou-se como uma relação jurídica, em que a imposição é estritamente regradada pela lei, vale dizer, o tributo é uma prestação que deve ser exigida nos termos previamente definidos pela lei, contribuindo dessa forma os indivíduos para o custeio das despesas coletivas (que atualmente, não são apenas as do próprio Estado, mas também as de entidades de fins públicos).

Tributar (de *tribuere*, dividir por tribos, repartir, distribuir, atribuir) mantém ainda hoje o sentido designativo da ação estatal: o Estado *tributa*. O tributo (*tributum*) seria o resultado dessa ação estatal, indicando o ônus *distribuído* entre os súditos. Como o súdito paga o tributo para o Estado, o verbo passou a designar também a ação de pagar tributo, dizendo-se tributário, contributário ou contribuinte aquele paga o tributo ou que “contribui”.<sup>2</sup>

Hugo de Brito Machado esclarece a necessidade do tributo em nossa sociedade:

No Brasil vigora a regra da liberdade de iniciativa na ordem econômica. A atividade econômica é entregue à iniciativa privada. A não ser nos casos especialmente previstos na Constituição, o exercício direto da atividade econômica só é permitido ao Estado quando necessário aos imperativos da segurança nacional, ou em face de relevante interesse coletivo, conforme definidos em lei (Constituição Federal, art. 173). Não é próprio do Estado, portanto, o exercício da atividade econômica, que é reservada ao setor, de onde o Estado obtém os recursos financeiros de que necessita. Diz-se que o Estado exercita apenas atividade financeira, como tal entendido o conjunto de atos que o Estado pratica na obtenção, na gestão e na aplicação dos recursos financeiros de que necessita para atingir os seus fins.

A tributação é, sem sombra de dúvidas, o instrumento de que se tem valido a economia capitalista para sobreviver. Sem ela não poderia o Estado realizar os seus fins sociais, a não ser que monopolizasse toda a atividade econômica. O tributo é inegavelmente a grande e talvez a única arma contra a estatização da economia.

Justifica-se o poder de tributar conforme a concepção que se adote do próprio Estado. A idéia mais generalizada parece ser a de que os indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de toas as regras jurídicas que regem a nação.<sup>3</sup>

Cabe ressaltar, ainda, que no Direito brasileiro há uma definição legal de tributo prevista no art. 3º do Código Tributário Nacional:

<sup>2</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 14ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2008. Pág.16.

<sup>3</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 5ª Edição. Editora Forense. Pág. 3.

Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

Portanto, o conceito legal de tributo quis esclarecer: a) que o tributo tem caráter pecuniário; b) a compulsoriedade de tal prestação, abstraída a vontade das partes que ocupam os pólos ativo e passivo da relação; c) a natureza não sancionatória de ilícito que tem o tributo; d) o tributo como prestação prevista em lei (legalidade da tributação); e) a natureza vinculada da atividade administrativa pela qual o Estado cobra o tributo.

Sem prejuízo da doutrina se utiliza, entretanto, o conceito legal de tributo estabelecido no Código Tributário Nacional para definir a noção de tributo aplicada neste trabalho de pesquisa.

Ou seja, para os fins desta pesquisa, considera-se tributo: uma prestação pecuniária cobrada daquele a quem a lei imputa e realizada pelo ente estatal, sendo tal prestação de caráter compulsório e não sancionatório de um ilícito e realizada por meio de atividade administrativa plenamente vinculada.

## **2.2. Contribuições Sociais**

A Constituição Federal de 1988 incluiu os Direitos Sociais no rol dos Direitos e Garantias Fundamentais.<sup>4</sup>

Nesse contexto, a Seguridade Social, que na definição da própria Constituição, compreende um conjunto integrado de ações destinadas a assegurar direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social, representa a realização de uma parcela dos Direitos Sociais.

As fontes de custeio da Seguridade Social estão previstas no art. 195 da Constituição Federal e serão provenientes de recursos dos orçamentos da União,

---

<sup>4</sup> A Ordem Maior vigente abarcou, no título “Dos Direitos e Garantias Fundamentais”, capítulo especial referente aos “Direitos Sociais”, representando esta configuração constitucional um expressivo avanço social, uma vez que tais direitos passaram a receber o específico tratamento até então somente aplicado aos direitos de liberdade. Assim, a partir da “Carta Cidadã”, passou o Estado Brasileiro a valorizar uma segunda dimensão da evolução humana, incluindo os direitos sociais sob o pálio dos direitos fundamentais. VIEIRA, Helga Klug Doin. Caderno de Direito Previdenciário nº 3. Escola da Magistratura do TRF da 4ª Região – 2005 – Volume I. Pág. 4.

Estados, Distrito Federal e Municípios e das chamadas contribuições sociais.

Assim, o financiamento da Seguridade Social será imputado a toda sociedade de forma solidária.

As pessoas que possuem capacidade contributiva irão contribuir diretamente através das contribuições sociais e as que não têm capacidade contributiva participarão indiretamente do custeio através dos orçamentos fiscais das unidades da federação.

As contribuições sociais são uma das fontes de custeio da Seguridade Social, sistema esse descrito no art. 194 da Constituição Federal:

Art. 194. A seguridade social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos Poderes Públicos e da sociedade, destinadas a assegurar os direitos relativos à saúde, à previdência e à assistência social.

A Seguridade Social é financiada por toda a sociedade por meio de recursos oriundos dos orçamentos dos entes federativos, mas também é financiada por contribuições sociais que têm seus recursos destinados diretamente para a Seguridade Social.

Os recursos recolhidos por estas contribuições são destinados diretamente para a manutenção da seguridade social, haja vista a necessária vinculação da receita obtida a órgão, fundo ou despesa.

Há grandes divergências doutrinárias quanto à natureza jurídica das contribuições sociais.

A dúvida reina na necessidade de determinar se as contribuições sociais são uma nova espécie tributária ou integram a tripartição: impostos, taxas e contribuição de melhoria.

Grande parte da doutrina pátria, ainda que reconheça a natureza tributária das contribuições, nega a autonomia conceitual das mesmas e as define ora como imposto, ora como taxas.

Nesse sentido as palavras de Alfredo Augusto Becker:

As contribuições parafiscais não constituem uma natureza jurídica de tributo *sui generis*, nem tributo de natureza mista, porém, em determinados casos, são simples impostos, com destinação determinada e, noutros, verdadeiras taxas.

E a “contribuição parafiscal” possui a referida natureza jurídica porque a destinação do tributo, a sua maior ou menor proporção (em relação à base de cálculo) e a posição do sujeito passivo em relação à hipótese de

incidência do tributo não exercem qualquer influência sobre a natureza jurídica do tributo.<sup>5</sup>

Hodiernamente, duas correntes estão presentes na doutrina e na jurisprudência brasileiras:

a) uma das correntes subsume os empréstimos compulsórios e as contribuições parafiscais ora na figura dos impostos, ora na figura das taxas. Destacam-se nessa corrente Alfredo Augusto Becker e Aliomar Baleeiro.

b) por outro lado, há a corrente daqueles que consideram as contribuições uma figura autônoma subdividida em contribuições de melhoria e contribuições especiais (Geraldo Ataliba e Carlos Mário da Silva Velloso).<sup>6</sup>

Adota-se neste trabalho de pesquisa, para fins didáticos, o entendimento da segunda corrente.

Para tanto referimos as esclarecedoras palavras de Geraldo Ataliba:

Pode-se dizer que – da noção financeira de contribuição – é universal o asserto no sentido de que se trata de tributo diferente do imposto ou da taxa e que, por outro lado, de seus princípios informadores, fica sendo mais importante o que se afasta, de um lado, a capacidade contributiva (salvo a adoção da h.i. típica e exclusiva de imposto) e, doutro, a estrita remunerabilidade ou comutatividade, relativamente à atuação estatal (traço típico da taxa).

Outro traço essencial da figura da contribuição, que parece ser encampado – pela universalidade de seu reconhecimento e pela importância, na configuração da entidade – está na circunstância de relacionar-se com uma especial despesa, ou especial vantagem referidas aos seus sujeitos passivos (contribuintes). Daí as designações doutrinárias *special assessment*, *contributo speciale*, *tributo speciale*, etc.

Em outras palavras, se o imposto é informado pelo princípio da capacidade contributiva e a taxa informada pelo princípio da remuneração, as contribuições serão informadas por princípio diverso. Melhor se compreende isto, quando se considera que é da própria noção de contribuição – tal como universalmente entendida – que os sujeitos passivos serão pessoas cuja situação jurídica tenha relação, direta ou indireta, com uma despesa especial, a elas respeitante, ou alguém que receba da ação estatal um reflexo que possa ser qualificado como “especial” (na preciosa obra *Las Contribuciones Especiales em España*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales, 1975, Madrid – a Dr<sup>a</sup>. Manuela Varga H.

---

<sup>5</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria geral do direito tributário. 2ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 1972. Pág. 350.

<sup>6</sup> RE nº 138.284-8 – CE, Tribunal Pleno, Rel. Ministro Carlos Mário da Silva Velloso. “Constituem essas contribuições uma espécie própria de tributo ao lado dos impostos e das taxas, na linha, aliás, da lição de Rubens Gomes de Souza (“Natureza tributária da contribuição do FGTS”, RDA 112/27, RDP 17/305). Quer dizer, as contribuições não são somente as de melhoria. Essas são uma espécie do gênero contribuição; ou uma subespécie da espécie contribuição”.

arrola autores clássicos que sublinham o cunho especial dos tributos designados contribuições.<sup>7</sup>

Constatada a autonomia das contribuições sociais como subespécie das contribuições e figura tributária distinta dos impostos e das taxas, necessária a determinação do que consistem as contribuições sociais.

Relevante a definição apresentada Kiyoshi Harada para que seja possível definir as contribuições sociais.

Entendemos que a contribuição social é espécie tributária vinculada à atuação indireta do Estado. Tem como fato gerador uma atuação indireta do Poder Público mediatamente referida ao sujeito passivo da obrigação tributária. A contribuição social caracteriza-se pelo fato de, no desenvolvimento pelo Estado de determinada atividade administrativa de interesse geral, acarretar maiores despesas em prol de certas pessoas (contribuintes), que passam a usufruir de benefícios diferenciados dos demais (não contribuintes). Tem seu fundamento na maior despesa provocada pelo contribuinte e na particular vantagem a ele proporcionada pelo Estado.<sup>8</sup>

Portanto, ainda que essas contribuições sejam recolhidas pela Receita Federal, as mesmas tem seu produto completamente destinado à manutenção da seguridade social, de modo a garantir que todos os que se encontram em situação de necessidade tenham acesso à saúde e à assistência social, ainda que não contribuam por meio de qualquer tributo (crianças por exemplo).

As esclarecedoras palavras de Roque Antonio Carrazza quanto as contribuições sociais:

Nesse sentido, as contribuições sociais são *tributos funcionais* – expressão que deve ser tomada no sentido de que o produto de sua arrecadação está vinculado à consecução de fins indicados já na Constituição Federal e, bem por isso, *fora* da discricionariedade do legislador, quanto mais do administrador.

A competência recebida pela União para criar contribuições sociais para a seguridade social, para ser validamente exercitada, precisa, além da edição da lei para a efetiva cobrança, respeitar a vinculação do produto da arrecadação.

Desenvolvendo a ideia, a União, ao criar contribuições sociais para a seguridade social, não pode escolher a destinação que dará aos recursos daí provenientes, bastando, para tanto, que cumpra a lei orçamentária que editar. Pelo contrário, deverá, em obediência à Constituição, afetar o

<sup>7</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 5ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 1997. Pág. 171.

<sup>8</sup> HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 20ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2011. Pág. 316.

produto arrecadado ao atingimento de um fim concreto: o custeio da seguridade social.<sup>9</sup>

Tais contribuições tem seus recursos voltados para o sustento da Seguridade Social em razão da importância dada pela Constituição Federal de 1988 aos objetivos de construção de uma sociedade livre, justa e solidária, em que haja a erradicação da miséria e da marginalização e a consequente redução das desigualdades sociais; haja vista a Seguridade Social ser o sistema de proteção social pelo qual a sociedade, em um compromisso de solidariedade, financia ações de saúde, de previdência e de assistência social, visando promover a inclusão social dos excluídos e a proteção social, via seguro, dos incluídos socialmente, contra riscos futuros e incertos, mas previsíveis.<sup>10</sup>

A proteção via seguridade social é universal. Trata-se de um sistema básico, público e compulsório, isto é, todos devem participar do seu custeio, na medida de suas possibilidades, e a cada um deverão ser concedidos benefícios e serviços, conforme as suas necessidades.

Indubitável, portanto, a importância das contribuições sociais para a manutenção da Seguridade Social no Brasil<sup>11</sup>, haja vista a função dessa última de combate às desigualdades sociais e no intuito de gerar condições básicas aos menos favorecidos em uma sociedade tão marcada pela desigualdade quanto a sociedade brasileira.

Analisa-se, a seguir, a contribuição previdenciária como espécie de contribuição social e por ser aquela objeto da presente pesquisa.

### **2.3. Contribuições Previdenciárias**

---

<sup>9</sup> CARRAZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 28ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2012. Pág. 692.

<sup>10</sup> VIEIRA, Helga Klug Doin. Caderno de Direito Previdenciário nº 3. Escola da Magistratura do TRF da 4ª Região – 2005 – Volume I. Pág. 21.

<sup>11</sup> As contribuições sociais constituem instrumentos de atuação da União na área social. Para delimitar-se o domínio dentro do qual se autoriza a instituição de contribuições dessa natureza, impõe-se a remissão ao título da Ordem Social no Texto Fundamental (arts. 193 a 232). Assim, as contribuições sociais podem ser instituídas para alcançar finalidades relativas à seguridade social, à educação, à cultura e ao desporto, à ciência e a tecnologia, à comunicação social, ao meio ambiente, à família, à criança, ao adolescente, ao idoso, e aos índios. Dentre as diversas contribuições sociais, o Texto Fundamental dedica maior atenção àquelas destinadas ao financiamento da seguridade social, que apresentam regime jurídico parcialmente diferenciado, notadamente pela expressa indicação de seus sujeitos passivos e bases de cálculo, à sujeição à anterioridade nonagesimal e à imunidade das entidades beneficentes de assistência social (art. 195, I e IV, e §§ 6º e 7º). COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Editora Saraiva. Pág. 130 e 131.

As contribuições sociais para o custeio da seguridade social podem ser divididas em contribuições não previdenciárias e as contribuições previdenciárias.

As primeiras tem seus recursos voltados a manutenção da assistência social e da saúde pública no Brasil (v.g. Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS).

Por outro lado, as contribuições previdenciárias são espécie de contribuições sociais destinadas especificamente ao custeio do pagamento dos benefícios previdenciários.

O custeio da Previdência Social brasileira ocorre por meio de tais contribuições que são pagas pelos segurados e pelas empresas.

A Previdência, apesar de estar disposta na Constituição entre os ramos da Seguridade Social, pode ser diferida desses ramos na medida em que os benefícios daquela pressupõem parcela contributiva específica do segurado para que usufrua dos seus serviços.

Essa contribuição é descontada da remuneração dos empregados e também paga pelos empregadores, sendo que quem contribui facultativamente ou como autônomo deve fazer o recolhimento por conta própria.

A Seguridade Social, além dos dispositivos constitucionais, possui lei própria que dispõe sobre sua organização e institui seu plano de custeio, que é a Lei 8.212 de 1991, na qual estão dispostas também disposições sobre as diretrizes e o custeio da Previdência Social.

Quanto as contribuições previdenciárias refere-se as palavras de Oscar Valente Cardoso:

As contribuições previdenciárias são espécies de contribuições sociais, com a destinação específica de custear o pagamento dos benefícios previdenciários (sistema atuarial). Há desse modo, como hipótese de incidência, uma atuação do Poder Público indiretamente vinculada ao contribuinte: por meio do custeio da seguridade social ele terá direito a ações gratuitas da saúde pública e, eventualmente, da assistência social e da previdência social (quando se enquadrar em alguma das hipóteses legais). Essas contribuições financiam o sistema da seguridade social (e não retribuem uma atividade específica e divisível do Estado), pois o contribuinte tem a obrigação de pagá-las, mas não necessariamente irá usufruir algum benefício ou serviço da previdência social (a menos que cumpra os requisitos).<sup>12</sup>

<sup>12</sup> CARDOSO, Oscar Valente. Contribuições sociais: natureza jurídica e aspectos controvertidos. Jus Navigandi. Teresina. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/18663>. Acessado em: 2 de dezembro

Dentre as contribuições previdenciárias se encontra a previsão existente no artigo 31 da Lei 8.212 de 1991, objeto da presente pesquisa.

Tal contribuição deve ser retida pela empresa tomadora do serviço mediante cessão de mão de obra, em nome da empresa prestadora do serviço, e incide em alíquota de 11% (onze por cento) sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura da empresa prestadora do serviço.

A seguir será esclarecido de que modo ocorre a retenção de tal contribuição previdenciária por meio da retenção da fonte pelo tomador do serviço em regime de substituição tributária.

#### **2.4. Retenção na fonte da Contribuição Previdenciária**

Conforme prevê o artigo 31 da Lei 8.212 de 1991, quando uma empresa contrata os serviços de outra empresa mediante cessão de mão de obra dessa última a empresa tomadora do serviço tem de reter o percentual de 11% (onze por cento) do valor da nota fiscal ou da fatura relativa ao serviço prestado.

Tal previsão legal constitui uma hipótese de substituição tributária.

Veja-se.

No caso da previsão legal do supramencionado artigo 31 a empresa tomadora do serviço aparece como responsável tributária pela forma da substituição tributária.

Quanto à substituição tributária cita-se as esclarecedoras palavras de Paulo de Barros Carvalho:

A Constituição não designa, denotativamente, quem deva ser o sujeito passivo das exações cuja competência legislativa outorga às pessoas políticas. Deixa a cargo do legislador ordinário não só estabelecer o desenho estrutural da hipótese de normativa, que deverá girar em torno daquela referência constitucional, mas, além disso, escolher o sujeito que arcará com o peso da incidência fiscal, fazendo as vezes de devedor da prestação tributária.<sup>13</sup>

---

de 2012.

<sup>13</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência. São Paulo: Editora Saraiva, 1998. Pág. 157.

Entretanto, o legislador não é livre para indicar quem bem entender para substituto tributário.

Deve haver um critério, não apenas lógico, mas, também, jurídico dentro dos limites da razoabilidade.

Desse modo, pode-se referir as características da substituição tributária: (1) a atribuição de responsabilidade, pelo crédito tributário, (2) a uma terceira pessoa (que não o contribuinte), (3) vinculada, por alguma forma, ao fato jurídico tributário, (4) excluindo-se, total ou parcialmente, a responsabilidade do contribuinte (artigo 128 do Código Tributário Nacional), (5) podendo ocorrer antes, concomitantemente ou após o fato jurídico tributário, (6) sendo, uma de suas manifestações, a retenção na fonte.<sup>14</sup>

No caso da contribuição previdenciária prevista no artigo 31 da Lei 8.212 de 1991 há a retenção na fonte pelo tomador do serviço da alíquota de 11% (onze por cento) sobre o valor da fatura ou da nota fiscal como medida do governo para que haja o controle racional e a fiscalização eficiente no processo de arrecadação dos tributos.

Não parece, entretanto, haver outra lógica que não o impedimento da sonegação fiscal pra que haja a substituição tributária no caso em comento, pois a relação do tomador de serviço em nada se vincula com a relação existente entre a empresa e seus funcionários e que é a relação que sustenta a necessidade do recolhimento da contribuição previdenciária referida no mencionado artigo 31.

O legislador visa, por meio da substituição tributária facilitar o recolhimento tributário e evitar a sonegação por parte dos contribuintes.

Sendo assim, no caso do mencionado artigo 31, há a tentativa de facilitar a arrecadação e a fiscalização do recolhimento das contribuições para a Previdência Social prevenindo a sonegação fiscal.

Pois bem, em conformidade com o artigo 31 da Lei 8.212 de 1991, a empresa contratante dos serviços executados mediante cessão de mão de obra (tomadora do serviço) deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura em nome da empresa que está cedendo a mão de obra até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da nota fiscal ou fatura:

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação

---

<sup>14</sup> OSAKI, Marcos. Substituição Tributária na Seguridade Social: retenção de 11%. São Paulo: Editora Quartier Latin, 2008. Pág. 124.

de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º-do art. 33 desta Lei.

Entretanto, tal retenção tributária na fonte por meio da substituição tributária se mostra incompatível com um sistema de recolhimento unificado de tributos como ocorre no caso das empresas optantes pelo Simples Nacional, conforme será demonstrado na sequência desta pesquisa, pois como desta Zelmo Denari “*Além de unificar o pagamento de diferentes tributos, o sistema simplifica, ou praticamente elimina, os regimes de apuração dos vários tributos reunidos no Simples (...)*”<sup>15</sup>.

Desse modo, para que se possa constatar a incompatibilidade da previsão do artigo 31 da Lei 8.212 de 1991, será feita a análise do sistema de recolhimento simplificado estabelecido tanto pela Lei 9.317 de 1996 (Simples Federal), quanto pela Lei Complementar 123 de 2006 (Simples Nacional).

Podendo-se, assim, reconhecer as peculiaridades de cada um desses sistemas e a impossibilidade dos mesmos coexistirem com a previsão do artigo 31 da Lei 8.212 de 1991.

---

<sup>15</sup> DENARI, Zelmo. Curso de Direito Tributário. 9ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2008. Pág. 340.

### **3. O Simples Nacional**

#### **3.1. Histórico**

O Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições, popularmente conhecido por Simples Nacional, surgiu a partir dos artigos 146, 170 e 179 da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.<sup>16</sup>

---

<sup>16</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

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

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

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

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

I - será opcional para o contribuinte;

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

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

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

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

I - soberania nacional;

II - propriedade privada;

III - função social da propriedade;

IV - livre concorrência;

V - defesa do consumidor;

VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação;

VII - redução das desigualdades regionais e sociais;

VIII - busca do pleno emprego;

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

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Em 1996, a União instituiu a Lei nº 9.317 criando o Simples Federal, um sistema simplificado de recolhimento de tributos e contribuições federais que, mediante convênio, poderia abranger os tributos devidos aos Estados e aos Municípios.

Os Estados preferiram não aderir ao Simples Federal e instituíram regimes próprios de tributação, o que acabou resultando em 27 tratamentos tributários diferentes em todo o Brasil.

Poucos Municípios aderiram ao Simples Federal e a maioria não estabeleceu qualquer benefício para as microempresas e empresas de pequeno porte estabelecidas em seus territórios.

O Estatuto Federal das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, aprovado pela Lei 9.841 de 1999, instituiu benefícios nos campos administrativos, trabalhista, de crédito e de desenvolvimento empresarial.

Esses benefícios estavam limitados à esfera de atuação do Governo Federal porque uma Lei Ordinária federal não poderia obrigar os Estados e os Municípios.

Como descrito anteriormente, o artigo 146, inciso II, alínea “d” da Constituição Federal facultou à lei complementar estabelecer um regime nacional único de arrecadação para incorporar os tributos devidos pelas micro e empresas de pequeno porte à União, aos Estados e aos Municípios.

Em 2004, para regulamentar esse dispositivo da Constituição, foi apresentado à Câmara dos Deputados um projeto que acabou resultando na Lei Complementar 123, de 14 de dezembro de 2006, que criou o Estatuto Nacional das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

A Lei Complementar 123/2006 foi editada com o objetivo de estabelecer normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às micro e pequenas empresas, no âmbito dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

- a) à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições federais, estaduais e municipais, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;
- b) ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;
- c) ao acesso ao crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, tecnologia, associativismo e regras de inclusão.

A Lei Complementar 123/2006 foi posteriormente alterada pela Lei Complementar

127, de 14 de agosto de 2007.

As alterações no texto inicial do novo estatuto tiveram como objetivos principais o aperfeiçoamento do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições – Simples Nacional.

O Simples Nacional foi criado com o objetivo de unificar a arrecadação dos tributos e contribuições devidos pelas micro e pequenas empresas brasileiras, nos âmbitos dos governos federal, estaduais e municipais.

O regime especial de arrecadação não é um tributo ou um sistema tributário, mas uma forma de arrecadação unificada dos seguintes tributos e contribuições:

<b>Tributos de Competência Federal</b>	<b>Tributos de Competência Estadual</b>	<b>Tributos de Competência Municipal</b>
*Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ; *Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; *Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL; *Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS; *Contribuição para o PIS; *Contribuição para a Seguridade Social - INSS, a cargo da pessoa jurídica.	*Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS	*Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

Vale ressaltar, ainda, as principais características do Simples Nacional, quais sejam:

- ❖ ser facultativo;
- ❖ ser irretratável para todo o ano-calendário;
- ❖ abrange os seguintes tributos: IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (CPP);

- ❖ recolhimento dos tributos abrangidos mediante documento único de arrecadação - DAS;
- ❖ disponibilização às ME/EPP de sistema eletrônico para a realização do cálculo do valor mensal devido, geração do DAS e, a partir de janeiro de 2012, para constituição do crédito tributário;
- ❖ apresentação de declaração única e simplificada de informações socioeconômicas e fiscais;
- ❖ prazo para recolhimento do DAS até o dia 20 do mês subsequente àquele em que houver sido auferida a receita bruta;
- ❖ possibilidade de os Estados adotarem sublimites para EPP em função da respectiva participação no PIB. Os estabelecimentos localizados nesses Estados cuja receita bruta total extrapolar o respectivo sublimite deverão recolher o ICMS e o ISS diretamente ao Estado ou ao Município.<sup>17</sup>

### **3.2. Conceito**

O Simples Nacional pode ser definido como um sistema que concentra o pagamento de diversos tributos por meio de um só recolhimento calculado sobre uma parcela da receita bruta da micro ou pequena empresa.

O sistema simplifica os regimes de apuração dos diversos tributos reunidos no Simples Nacional pelo recolhimento mensal e único de um valor correspondente a um percentual da renda bruta da empresa capaz de liquidar todos os impostos e contribuições incluídos no Simples Nacional.

Conforme descrito anteriormente há a figura do Simples Federal e do Simples Nacional. O primeiro sistema se resume à simplificação do recolhimento apenas de tributos federais, ao passo que o segundo sistema agregou alguns tributos estaduais e municipais.

Quanto ao Simples Nacional:

(...) o Simples Nacional é um instituto de natureza jurídica complexa, que apresenta configuração de subsistema tributário com âmbito de aplicação especial e opcional ao contribuinte definido pela Lei Complementar nº 123/2006 como microempresário ou pequeno empresário, cujas regras são

---

<sup>17</sup> Receita Federal do Brasil – <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/SobreSimples.aspx>. Acessado em 14/10/2012.

orientadas pelos princípios do tratamento jurídico diferenciado e do favorecimento tributário às microempresas e às empresas de pequeno porte, e pelos princípios da simplificação e da redução das obrigações dos micro e pequenos empresários.<sup>18</sup>

Portanto, o Simples Nacional é uma sistemática de recolhimento de tributos pautado pelos princípios do tratamento jurídico diferenciado, do favorecimento tributário e da redução das obrigações das micro e das pequenas empresas.

Explicitada a sistemática do Simples Nacional, refere-se a importância de tal sistema para a economia pátria.

### **3.3. Relevância do Simples Nacional**

A preocupação com a existência de um sistema tributário simplificado para as pequenas empresas evidencia a importância que as mesmas detêm no cenário econômico pátrio.

A necessidade de reduzir os custos para que as pequenas e micro empresas possam competir no mercado com as demais empresas, sejam elas nacionais ou internacionais, sempre foi o ponto crucial do Simples Nacional e hoje é possível notar que tal sistema impulsiona o desenvolvimento das micro e pequenas empresas brasileiras, bem como reduz a taxa de informalidade na economia nacional.

De tal modo que as referidas empresas ao optarem pelo Simples Nacional regularizam sua situação fiscal e possibilitam, com a redução dos custos fiscais, o investimento no mercado de trabalho com a contratação de maior quantidade de mão de obra e a consequente redução do desemprego no Brasil.

Nas palavras de Zelmo Denari:

O advento do Simples veio atender antiga reivindicação de simplificação e favorecimento tributário das micro e pequenas empresas, importantíssimo setor da economia nacional, responsável pela geração de milhares de empregos formais, mas que, dada a reduzida capacidade financeira, é mais suscetível aos obstáculos e custos resultantes da tradicional burocracia do Estado, das dificuldades de acesso ao crédito etc.

(...)

Como se decalca, o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e

<sup>18</sup> NAYLOR, Carlos Mauro. Fundamentos constitucionais do Simples Nacional. Jus Navigandi, Teresina. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/11529>. Acessado em: 16/11/2012.

Contribuições constitui um regime tributário atípico, caracterizado pela simplicidade e informalidade procedimental e cujos objetivo último é facilitar o cumprimento dos encargos fiscais pelos contribuintes. As alíquotas e respectivas bases de cálculo ali versadas não tem referibilidades algumas com as dos respectivos tributos, pois levam em consideração um único dado: a receita bruta acumulada em cada mês.<sup>19</sup>

O Simples Nacional é um regime tributário diferenciado, simplificado e favorecido, aplicável às Micro e Pequenas Empresas.

Esse sistema tem garantido uma importante redução da tributação e se tornou uma das principais maneiras que o governo encontrou para garantir a sobrevivência e promover o desenvolvimento destas.

Tal sistema simplificou e favoreceu os pequenos negócios, tornando mais simples o pagamento de impostos, a obtenção de crédito, o acesso a tecnologia, a exportação e reduziu a burocracia.

Resta evidenciado o papel relevante que a simplificação na tributação das pequenas empresas brasileiras gera para a economia pátria, haja vista a redução de custos para as mesmas e a possibilidade de que seus recursos sejam utilizados para a dinamização de sua atividade econômica com o engrandecimento da economia nacional e o conseqüente desenvolvimento social da nação.

É de se destacar, ainda, que é preciso que o governo se conscientize de que o excesso de impostos não aumenta a arrecadação, e sim, diminui a receita, seja pelo aumento da sonegação, seja pela redução das vendas devido à elevação dos preços provocada pelo excesso de carga tributária.

Ao estabelecer o Simples Nacional o governo brasileiro oferece um tratamento diferenciado às empresas de pequeno porte, favorecendo-lhes com uma tributação simplificada, unificada e mais justa, reduzindo a evasão fiscal e contribuindo para uma maior competitividade entre as empresas que o integram, pois reduz a burocracia e os custos com fiscalização e aumenta o emprego formal.

Por fim, é importante ressaltar o papel que as microempresas e as empresas de pequeno porte desempenham no país.

A maioria dos postos de trabalho no Brasil é gerada por micro e pequenas empresas e elas constituem a maioria das empresas operantes no país em número.

---

<sup>19</sup> DENARI, Zelmo. Curso de Direito Tributário, 9ª Edição Atualizada até a Emenda Constitucional nº 56 de 20 de dezembro de 2007. Editora Atlas. Pág. 341.

Além de sua função social, pode-se destacar a rapidez e facilidade para se moldarem a novas situações econômicas e por absorverem mais facilmente inovações tecnológicas.

Porém, as deseconomias de escala, imperfeições de mercado, a pesada carga tributária e as obrigações burocráticas não permitem que as pequenas e microempresas concorram de maneira equivalente com as médias e grandes empresas.

A necessidade de fornecer meios capazes de permitir que as empresas de menor capacidade financeira possam competir em um mercado tão acirrado e dinâmico quanto o existente em uma sociedade globalizada como a nossa levou o governo brasileiro, ao longo do tempo, a criar incentivos para dar apoio a estas empresas, em especial com a implantação do Simples Nacional.

Tal sistema evidentemente não traz apenas benefícios aos pequenos empresários, mas à sociedade como um todo, pois permite que diversas empresas pequenas surjam gerando empregos, bem como pelo fato de tais empresários saírem da informalidade e contribuírem para a arrecadação tributária do Estado.

Por fim, o Simples Nacional combate um dos maiores óbices enfrentados pelo país que é, sem dúvidas, má estruturação de nossa tributação, visto que, atualmente a arrecadação é insuficiente para cobrir os gastos públicos e apresenta grande desigualdade em relação à incidência de encargos.

Ou seja, tal sistema vem aperfeiçoar o sistema tributário nacional, haja vista o fato de que o mesmo distribui a renda de forma desigual e, ainda, aloca os recursos de maneira inadequada, onerando injustamente não só os consumidores finais como também toda a cadeia produtiva.

Diante de tais esclarecimentos, resta clara a importância do Simples Nacional para a economia de mercado brasileira por ser instrumento fomentador do desenvolvimento dos pequenos empreendimentos brasileiros.

Portanto, passadas as observações no tocante ao Simples Nacional e tendo sido examinadas as contribuições previdenciárias, em especial aquela prevista no artigo 31 da Lei 8.212 de 1991, necessário o estudo do conteúdo da Súmula nº 425 do Superior Tribunal de Justiça e a aplicação de seus fundamentos às empresas abrangidas pela sistemática do Simples Nacional, haja vista a mesma estar pautada na incompatibilidade entre tais contribuições e o referido sistema de recolhimento unificado de impostos e

contribuições.

## **4. Súmula 425 do Superior Tribunal de Justiça**

### **4.1. Conteúdo**

Em 10 de março de 2010 o Superior Tribunal de Justiça sumulou nos seguintes termos:

*A retenção da contribuição para a seguridade social pelo tomador do serviço não se aplica às empresas optantes pelo Simples.*

O Superior Tribunal de Justiça pacificou o entendimento por meio de súmula aprovada por unanimidade na Primeira Seção em projeto de relatoria da ministra Eliana Calmon.

O Tribunal já vinha adotando tal entendimento em decisões diversas desde o ano de 2005<sup>20</sup> por considerar que há incompatibilidade técnica entre o sistema de

---

<sup>20</sup> TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESAS PRESTADORAS DE SERVIÇO OPTANTES PELO SIMPLES. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS. ILEGITIMIDADE DA EXIGÊNCIA. PRECEDENTE DA 1ª SEÇÃO (ERESP 511.001/MG).

1. A Lei 9.317/96 instituiu tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, simplificando o cumprimento de suas obrigações administrativas, tributárias e previdenciárias mediante opção pelo SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições. Por este regime de arrecadação, é efetuado um pagamento único relativo a vários tributos federais, cuja base de cálculo é o faturamento, sobre a qual incide uma alíquota única, ficando a empresa optante dispensada do pagamento das demais contribuições instituídas pela União (art. 3º, § 4º).

2. O sistema de arrecadação destinado aos optantes do SIMPLES não é compatível com o regime de substituição tributária imposto pelo art. 31 da Lei 8.212/91, que constitui "nova sistemática de recolhimento" daquela mesma contribuição destinada à Seguridade Social. A retenção, pelo tomador de serviços, de contribuição sobre o mesmo título e com a mesma finalidade, na forma imposta pelo art. 31 da Lei 8.212/91 e no percentual de 11%, implica supressão do benefício de pagamento unificado destinado às pequenas e microempresas.

3. Aplica-se, na espécie, o princípio da especialidade, visto que há incompatibilidade técnica entre a sistemática de arrecadação da contribuição previdenciária instituída pela Lei 9.711/98, que elegeu as empresas tomadoras de serviço como responsáveis tributários pela retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal, e o regime de unificação de tributos do SIMPLES, adotado pelas pequenas e microempresas (Lei 9.317/96).

4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08. (REsp 1112467/DF, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 12/08/2009, DJe 21/08/2009)

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇOS. RETENÇÃO DE 11% PELA EMPRESA TOMADORA. OPÇÃO PELO "SIMPLES". DESPROVIMENTO DO RECURSO.

1. A retenção de 11% (onze por cento) a título de contribuição previdenciária, na forma do art. 31 da Lei 8.212/91, não configura nova modalidade de tributo, mas tão-somente alteração na sua forma de recolhimento, não havendo qualquer ilegalidade nessa nova sistemática de arrecadação.

2. No caso específico daquelas empresas optantes pelo SIMPLES - Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte -, esta Primeira Seção, unificando o entendimento das Turmas que a compõem, decidiu pela incompatibilidade do

arrecadação da Lei 9711/98 – que dispõe sobre a recuperação de haveres do Tesouro Nacional e do INSS – e a Lei 9317/96 que trata do regime das micro e pequenas empresas.

A primeira legislação estabelece que as empresas tomadoras de serviço são responsáveis tributárias, em regime de substituição, pela retenção de 11% sobre o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços.

Já a segunda lei instituiu tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte e simplificou o cumprimento de suas obrigações administrativas, tributárias e previdenciárias, por meio do Simples Federal.

Dessa forma, com a vigência do Simples Federal, passou a ser efetuado um pagamento único relativo a vários tributos federais, cuja base de cálculo é o faturamento, sobre o qual incide uma alíquota única.

A empresa optante ficou, então, dispensada do pagamento das demais contribuições.

Em razão disso, ficou pacificado que, em relação à empresa optante pelo regime especial de tributação do Simples Federal, a contribuição destinada à seguridade social já se encontra inserida na Lei das Microempresas e é recolhida na forma de arrecadação simplificada e nos percentuais de 3% a 7% sobre a receita bruta, definidos naquela legislação.

---

sistema de recolhimento de tributos previsto na Lei 9.317/96 — que permite que haja simplificação no cumprimento das obrigações tributárias com relação às microempresas e às empresas de pequeno porte — com a retenção de 11% do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços de que trata o art. 31 da Lei 8.212/91, com a redação dada pela Lei 9.711/98.

3. Embargos de divergência desprovidos. (REsp 523841/MG, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/05/2006, DJ 19/06/2006, p. 89)

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. RETENÇÃO DE 11% SOBRE FATURAS. EMPRESA PRESTADORA DE SERVIÇO OPTANTE PELO "SIMPLES". INCOMPATIBILIDADE COM OS DITAMES DA LEI Nº 9.317/96. ENTENDIMENTO FIRMADO PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ (ERESP 511001/MG). DIVERGÊNCIA SUPERADA. SÚMULA 168/STJ. INCIDÊNCIA.

1. A divergência jurisprudencial encontra-se superada. Entendimento da Primeira Seção do STJ no sentido de que: "O sistema de arrecadação destinado aos optantes do SIMPLES não é compatível com o regime de substituição tributária imposto pelo art. 31 da Lei 8.212/91, que constitui "nova sistemática de recolhimento" daquela mesma contribuição destinada à Seguridade Social. A retenção, pelo tomador de serviços, de contribuição sobre o mesmo título e com a mesma finalidade, na forma imposta pelo art. 31 da Lei 8.212/91 e no percentual de 11%, implica supressão do benefício de pagamento unificado destinado às pequenas e microempresas". EREsp nº 511001/MG, da relatoria do eminente Ministro Teori Albino Zavascki, DJ de 11/04/2005.

2. Aplicação da Súmula nº 168/STJ: "Não cabem embargos de divergência, quando a jurisprudência do Tribunal se firmou no mesmo sentido do acórdão embargado." 3. Embargos de divergência a que se nega seguimento. (REsp 584506/MG, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/11/2005, DJ 05/12/2005, p. 210)

Necessário destacar que as empresas ao optarem pelo Simples Federal deixam de ter o recolhimento de seus tributos vinculados a sistemática comum para realizarem um recolhimento único em valor calculado sobre o faturamento da empresa. Ou seja, as mesmas não contabilizam mais custos e despesas para apurar o valor a ser pago de IRPJ e a CSLL (sistemática do lucro real) ou a entrada e saída de insumos, matérias-primas e mercadorias para apurar ICMS e IPI (sistemática da não cumulatividade), por exemplo.

O regime de contribuição do Simples Federal corresponde ao estabelecido pelo legislador constitucional no art. 146, III, “d”, da Constituição Federal, conciliando a simplificação e o favorecimento das micro e pequenas empresas.

Portanto, indubitavelmente há um conflito entre a previsão legal de uma cobrança unificada dos tributos a que estão sujeitas as pequenas e microempresas (Lei 9.317/96) e a retenção de 11%, por substituição, pelo tomador de um serviço nos moldes da Lei 8.212/91.

#### **4.2. Análise crítica**

Não obstante o Superior Tribunal de Justiça ter sumulado no sentido de que *“a retenção da contribuição para a seguridade social pelo tomador do serviço não se aplica às empresas optantes pelo Simples”*, é necessário analisar tal súmula a luz das atualizações legislativas ocorridas tanto nas legislações referentes ao recolhimento de tal contribuição social para o financiamento da seguridade social brasileira quanto a legislação no tocante ao sistema de recolhimento integrado de tributos das micro e pequenas empresas.

Chegamos, portanto, ao cerne de nossa pesquisa.

Passadas as análises das diversas figuras constituidoras do presente trabalho (em especial as contribuições sociais e o Simples Nacional) temos substrato para entrar na análise do texto legislativo e demonstrar a inaplicabilidade, no caso das empresas optantes pelo Simples Nacional, da Súmula nº 425 do Superior Tribunal de Justiça a determinadas situações fáticas que já estiveram até mesmo sujeitas à apreciação jurídica em esferas inferiores à referida Corte Superior (tribunais

regionais e juízes federais, por exemplo).

A existência de um sistema simplificado e integrado de cobrança de tributos está previsto em nossa Carta Magna em seus artigos 146, § único, 170 e 179, bem como encontra-se em consonância com os princípios da isonomia e da capacidade contributiva do contribuinte.

Vejamos.

O art. 5º, caput, da Constituição Federal de 1988 defende a igualdade de todos perante a lei. Entretanto, não restam dúvidas quanto a necessidade, por vezes, de se desigualar os desiguais para que haja, na realidade prática, uma maior isonomia entre eles.

Nesse sentido o entendimento de Celso Antônio Bandeira de Mello:

Para que um *discrimen* legal seja convivente com a isonomia, merece destaque, pela pertinência com o presente estudo, a de que 'in concreto', o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa - ao lume do texto constitucional - para o bem público.<sup>21</sup>

É certo que o princípio da isonomia, assim como qualquer outro princípio constitucional, não deve ser interpretado isoladamente, de forma literal; há de se levar em consideração, na sua aplicação a cada caso, a atuação de outros princípios, igualmente importantes e fundamentais na construção do sistema. Por exemplo, em homenagem ao princípio do acesso à informação, a própria Constituição Federal afasta a aplicação do princípio da isonomia na medida em que proíbe a instituição de impostos sobre os jornais, revistas e o papel destinado à sua impressão.

Ressalte-se, ainda, que a possibilidade de um sistema de recolhimento de tributos simplificado se mostra deveras útil para aproximar ao máximo as pequenas e microempresas das grandes empresas com as quais competem diariamente pelo mercado consumidor, haja vista seu papel relevante em nossa economia como fonte geradora de diversos postos de empregos e fonte distribuidora de renda no mercado.

Quanto a capacidade contributiva, não restam dúvidas que o art. 145, § 1º, da

---

<sup>21</sup> MELLO, Celso Antônio Bandeira de. Curso de Direito Administrativo. 13ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores. 2001. Pág. 216.

Constituição Federal de 1988 também se aplica aos contribuintes pessoas jurídicas e não apenas às pessoas físicas.

Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

(...)

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

Pois bem, o Simples Nacional surgiu da necessidade de o sistema tributário nacional tornar eficazes os princípios constitucionais do favorecimento às microempresas e empresas de pequeno porte, da simplificação e da redução das obrigações dessas empresas e do tratamento jurídico diferenciado a elas, dispostos explicitamente no art.170, IX e art.179 da Constituição Federal.

Portanto, deparamo-nos com uma sistemática favorável às pequenas e microempresas que encontra seu sustentáculo principiológico em nossa Lei Maior.

A supramencionada sistemática, originariamente, resumia-se a simplificação no recolhimento dos tributos federais, conforme a Lei nº 9.317/96. Tratava-se do Simples Federal.

Tal lei foi revogada pela lei Lei Complementar nº 123 de 2006 que passou a reger o recolhimento unificado dos tributos devidos pelas micro e pequenas empresas aos diversos entes da federação (União, Estados, Distrito Federal e Municípios).

Não obstante a Súmula nº 425 do Superior Tribunal de Justiça tratar da Lei nº 9.317/96, hoje revogada, sua previsão deve ser estendida ao Simples Nacional definido na Lei nº 123/2006.

Esse também é o entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo:

Tanto é assim que o STJ, apreciando questões nas quais se discutia a validade da retenção de 11% imposta pelo art. 31 da Lei nº 8.212/91, decidiu pela sua ilegitimidade em relação às empresas optantes pelo Simples federal (Lei 9.317/96). E as premissas de tais julgados são aplicáveis ao Simples Nacional, e a quaisquer tributos sujeitos à antecipações ou retenções na fonte, senão vejamos.<sup>22</sup>

Isso se deve ao fato de que o objetivo precípua da Súmula 425 do Superior Tribunal de Justiça era demonstrar, na rotina das micro e pequenas empresas, a total incompatibilidade de um sistema de recolhimento unificado de tributos e uma

---

<sup>22</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Direito Tributário nas Súmulas do STF e do STJ. Editora Atlas. Pág. 8.

legislação que determinava o recolhimento antecipado de um tributo que já estava incluído dentre aqueles pagos quando do recolhimento unificado anteriormente mencionado.

Ou seja, tal súmula veio apenas corroborar o repúdio a uma situação de cobrança em duplicidade a que as empresas optantes pelo Simples Federal estavam sujeitas, bem como continuam sujeitas sob a égide do Simples Nacional.

Sendo assim, necessário interpretar a Súmula nº 425 do Superior Tribunal de Justiça sob a égide da atual legislação que rege as empresas optantes pelo Simples.

Aquelas empresas optantes pelo Simples Federal (Lei 9.317/96) tinham garantida a cobrança de todos os tributos federais referidos no art. 3º<sup>23</sup> da referida Lei por meio de um único recolhimento calculado sob o faturamento da empresa.

Por sua vez a Lei 8.212/91, alterada pela Lei 9.711/98, estabelece o recolhimento antecipado na fonte, pelo tomador de serviços, das contribuições para a seguridade social mediante instituição da figura de substituição tributária para frente.

Necessário, entretanto, retratar a evolução do artigo em comento, conforme descrito a seguir.

<b>Lei 8.212 de 24 de julho de 1991.</b>	<b>Lei 9.528 de 10 de dezembro de 1997.</b>	<b>Lei 9.711 de 20 de novembro de 1998.</b>	<b>Lei 11.488 de 15 de junho de 2007.</b>
Art. 31. O contratante de quaisquer serviços	Art. 31. O contratante de quaisquer serviços	Art. 31. A empresa contratante de	Art. 31. A empresa contratante de

<sup>23</sup> Art. 3º A pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e de empresa de pequeno porte, na forma do art. 2º, poderá optar pela inscrição no Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES.

§ 1º A inscrição no SIMPLES implica pagamento mensal unificado dos seguintes impostos e contribuições:

- a) Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ;
- b) Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP;
- c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- d) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS;
- e) Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI;
- f) Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que tratam o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e a Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996.
- f) contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que tratam o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, o art. 25 da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994, e a Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996. (Redação dada Lei nº 9.528, de 10.12.1997)
- f) Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que tratam a Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996, os arts. 22 e 22A da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 e o art. 25 da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.10.2001) (Vide Lei 10.034, de 24.10.2000)

<p>executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta lei, em relação aos serviços a ele prestado, exceto quanto ao disposto no art. 23.</p>	<p>executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, responde solidariamente com o executor pelas obrigações decorrentes desta lei, em relação aos serviços prestados, exceto quanto ao disposto no art. 23, não se aplicando, em qualquer hipótese, o benefício de ordem.</p>	<p>serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33.</p>	<p>serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia 10 (dez) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura em nome da empresa cedente da mão-de-obra observado o disposto no § 5º do art. 33 desta lei.</p>
--	---	--	--

Por fim, cita-se o atual texto do artigo 31 da Lei 8.212/91, alvo desta pesquisa.

Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão de obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter 11% (onze por cento) do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher, em nome da empresa cedente da mão de obra, a importância retida até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, ou até o dia útil imediatamente anterior se não houver expediente bancário naquele dia, observado o disposto no § 5º do art. 33 desta Lei. (Redação dada pela Lei nº 11.933, de 2009).

§ 1º O valor retido de que trata o caput, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 1o O valor retido de que trata o caput deste artigo, que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, poderá ser compensado por qualquer estabelecimento da empresa cedente da mão de obra, por ocasião do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos seus segurados. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 2o Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 3o Para os fins desta Lei, entende-se como cessão de mão-de-obra a colocação à disposição do contratante, em suas dependências ou nas de terceiros, de segurados que realizem serviços contínuos, relacionados ou não com a atividade-fim da empresa, quaisquer que sejam a natureza e a forma de contratação. (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 4o Enquadram-se na situação prevista no parágrafo anterior, além de outros estabelecidos em regulamento, os seguintes serviços: (Redação dada pela Lei nº 9.711, de 1998).

I - limpeza, conservação e zeladoria; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

II - vigilância e segurança; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

III - empreitada de mão-de-obra; (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

IV - contratação de trabalho temporário na forma da Lei no 6.019, de 3 de janeiro de 1974. (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

§ 5o O cedente da mão-de-obra deverá elaborar folhas de pagamento distintas para cada contratante. (Incluído pela Lei nº 9.711, de 1998).

De modo que havia a total incompatibilidade do Simples Federal com o previsto no artigo 31 da Lei nº 8.212/91, haja vista o fato da contribuição social prevista nesse artigo estar suprida pelo previsto na supramencionada alínea “f”, do § 1º, do art. 3º da revogada Lei 9.317/96.

Entretanto, o atual texto da Lei Complementar nº 123 de 2006, que revogou a Lei 9.317/96 e estabeleceu o Simples Nacional em substituição do Simples Federal, permitiu em seu texto que houvessem exceções ao recolhimento unificado dos tributos, em especial, para nossa pesquisa, das contribuições sociais alvos da discussão acima mencionada.

Ressalte-se, ainda, que a Lei Complementar 128 de 2008 alterou a redação original da Lei 123 de 2006 determinando a atual redação da Lei das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

De relevância para a presente pesquisa a nova redação do Art. 13, VI da Lei Complementar 123 de 2006, *in verbis*.

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

(...)

VI - Contribuição Patronal Previdenciária – CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dediquem às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

Tal artigo faz remissão ao artigo 18, § 5º-C da mesma Lei, portanto necessário referi-lo.

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.

(...)

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

I - construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores;

II – (REVOGADO)

III – (REVOGADO)

IV – (REVOGADO)

V – (REVOGADO)

VI - serviço de vigilância, limpeza ou conservação.

Sendo assim, de acordo com o atual texto da Lei Complementar 123 de 2006 estariam as contribuições sociais devidas pelas empresas optantes pelo Simples Nacional (nos casos das empresas que exercem algumas atividades específicas) excluídas do sistema de contribuição unificado, devendo as mesmas serem recolhidas conforme “a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis”.

Ou seja, não há como se aplicar a Súmula nº 425 do Superior Tribunal de Justiça aos casos previstos no artigo 18, § 5º-C da Lei Complementar 123 de 2006,

qual sejam as micro e pequenas empresas que tenham como sua atividade a *“construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores; ou a prestação de serviços de vigilância, limpeza e conservação”*.

As pequenas empresas, quando na situação de tomadoras de serviço e na ânsia de se verem minimamente oneradas por suas obrigações tributárias, buscam na via judicial a exoneração do tributo referido no art. 31 da Lei 8.212/91 sob a alegação de que estariam amparadas pela Súmula 425 do Superior Tribunal de Justiça. Entretanto, somente será possível determinar se a empresa encontra-se amparada ou não pela Súmula 425 após analisar-se a atividade financeira daquela empresa que questiona o supramencionado art. 31.

Ou seja, diante dos questionamentos de uma empresa optante pelo Simples Nacional quanto a sua exoneração da contribuição social descrita no art. 31 da Lei 8.212/91 necessário, sob a égide da Lei Complementar 123 de 2006, analisar sua atividade econômica sem que seja possível a aplicação cega da Súmula 425 do Superior Tribunal de Justiça.

Nesse sentido, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região já se deparou com tal situação reconhecendo a incompatibilidade do sistema de recolhimento tributário unificado previsto na Lei 123 de 2006 e o art. 31 da Lei 8.212/91 àquelas empresas prestadoras de serviço distintos da construção de imóveis, obras de engenharia, paisagismo, decoração de interiores, vigilância, limpeza e conservação.

Passados os esclarecimentos iniciais, faz-se a análise da jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região no sentido da inaplicabilidade, por analogia, da Súmula 425 do Superior Tribunal de Justiça àquelas empresas tomadoras de serviço e que realizam atividades de *“construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores; ou a prestação de serviços de vigilância, limpeza e conservação”*.

### **4.3. Casos práticos na Jurisprudência**

Resta demonstrado que a Súmula nº 425 do Superior Tribunal de Justiça, ainda que elaborada com o fulcro de sedimentar a incompatibilidade do Simples Federal com a previsão legal de retenção tributária antecipada por substituição (art. 31 da Lei 8.212/91), pode ter seus fundamentos aplicados ao atual sistema tributário do Simples Nacional, haja vista a súmula buscar evitar a cobrança em duplicidade de contribuição previdenciária, situação que pode ocorrer mesmo com as micro e pequenas empresas atualmente submetidas à égide do Simples Nacional.

Entretanto, conforme será demonstrado pela análise de algumas decisões judiciais, há que ser respeitadas as exceções a aplicação de tal Súmula, de modo que nem todas as empresas ao optarem pelo Simples Nacional tem garantido o benefício de não se submeter ao previsto no art. 31 do atual texto da Lei 8.212/91.

Analisamos, primeiramente, a Ação Ordinária nº 5008076-96.2012.404.7100 proposta junto à 2ª Vara Federal Tributária de Porto Alegre.

No referido processo a parte autora pleiteia não se submeter à retenção prevista no art. 31 da Lei 8.212/91, sob a alegação de a mesma estar incluída no Simples Nacional.

Diante do fato de a demandante realizar as atividades de prestação de serviços de treinamento físico personalizado, de recreação, de consultoria em gestão esportiva, de portaria, de zeladoria e de limpeza, foi necessário que o magistrado analisa-se a viabilidade da aplicação da Súmula 425 do Superior Tribunal de Justiça ao decidir a lide.

Primeiramente, refere a julgadora a necessidade da diferenciação entre o Simples Federal e o Simples Nacional para a aplicação da referida súmula e a consequente exoneração da incidência do art. 31 da Lei 8.212/91, nesse sentido as palavras da Juíza Federal Elisângela Simon Caureo:

Em 2010, o entendimento foi sumulado no Superior Tribunal de Justiça:

*Súmula 425: A retenção da contribuição para a seguridade social pelo tomador do serviço não se aplica às empresas optantes pelo Simples.*

Desta forma, às empresas que se sujeitam ao Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES, não se aplica a determinação contida no art. 31 da Lei n.º 8.212/91, por incompatibilidade entre os dois sistemas.

Há de se fazer as necessárias distinções entre o Simples Federal e o Simples Nacional. Como mencionei, a jurisprudência acima

destacada trata especificamente das situações regidas pelo Simples Federal, regime tributário sucedido pelo Simples Nacional.

Tendo em vista o enquadramento da empresa demandante dentre as optantes pelo Simples Nacional e não pelo Simples Federal, a juíza demonstra que na atual legislação (Lei Complementar 123 de 2006 modificada pela Lei Complementar 128) há exceções ao recolhimento unificado dos tributos e, portanto, não haveria a dita incompatibilidade técnica que sustenta o previsto na Súmula nº 425 do Superior Tribunal de Justiça.<sup>24</sup>

Realizada a análise pela Juíza da Súmula nº 425 do Superior Tribunal de

<sup>24</sup> Já em relação ao Simples Nacional, vale transcrever o disposto na LC nº. 128 de dezembro de 2008 que deu nova redação à LC 123:

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

*I - Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;*

*II - Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1o deste artigo;*

*III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;*

*IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1o deste artigo;*

*V - Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1o deste artigo;*

*VI - Contribuição para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso das pessoas jurídicas que se dediquem às atividades de prestação de serviços previstas nos incisos XIII a XXVIII do § 1o e no § 2o do art. 17 desta Lei Complementar;*

*VI - Contribuição para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dediquem às atividades de prestação de serviços previstas nos incisos XIII e XV a XXVIII do § 1o do art. 17 e no inciso VI do § 5o do art. 18, todos desta Lei Complementar; (Redação dada pela Lei Complementar nº 127, de 2007)*

*VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dediquem às atividades de prestação de serviços referidas nos §§ 5o-C e 5o-D do art. 18 desta Lei Complementar; (Redação dada pela Lei Complementar nº 128, de 2008)*

***VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5o-C do art. 18 desta Lei Complementar; (Redação dada pela Lei Complementar nº 128, de 2008) (redação vigente, grifei)***

Art. 18, § 5º-C:

***§ 5o-C. Sem prejuízo do disposto no § 1o do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo IV desta Lei Complementar, hipótese em que não estará incluída no Simples Nacional a contribuição prevista no inciso VI do caput do art. 13 desta Lei Complementar, devendo ela ser recolhida segundo a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis: (Incluído pela Lei Complementar nº 128, de 2008)***

***I - construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores; (Redação dada pela Lei Complementar nº 128, de 2008)***

*II, III, IV e V: revogados pela Lei Complementar nº 128, de 2008.*

***VI - serviço de vigilância, limpeza ou conservação. (Incluído pela Lei Complementar nº 128, de 2008). Ação Ordinária nº 5008076-96.2012.404.7100, Juíza Federal Elisângela Simon Caureo.***

Justiça em consonância com a legislação aplicável às empresas optantes pelo Simples Nacional, bem como verificada as atividades realizadas pela empresa autora decidiu a ilustre magistrada no seguinte sentido:

No presente caso, o autor pretende não se submeter à retenção prevista no art. 31 da Lei n. 8.212/91. A documentação acostada indica que o autor tem por objeto, além da prestação de serviços de treinamento físico personalizado, de recreação e de consultoria em gestão esportiva, a prestação de serviços de portaria, zeladoria e limpeza. Com relação a esta última atividade, deve a parte autora continuar se submetendo à retenção da contribuição previdenciária sob alíquota de 11%. Quanto às demais, não se enquadram nos incisos I e VI do §5º-C do art. 18 da LC n. 123, de modo que é possível ausentar-se da retenção.

Portanto, a julgadora decidiu que a União deveria se abster de cobrar a retenção prevista no art. 31 da Lei 8.212/91 relativa as notas fiscais dos serviços prestados pela autora que não os de portaria, zeladoria e limpeza.

Tal decisão se coaduna com o demonstrado neste trabalho.

A magistrada, ao decidir o supramencionado processo, destaca o fato de a Súmula nº 425 tratar das empresas englobadas pelo antigo regime do Simples Federal, entretanto destaca a possibilidade da aplicação da referida súmula se mostrar possível no caso das empresas optantes pelo Simples Nacional.

Para tanto, a julgadora diferencia as duas sistemáticas, destaca as exceções existentes na Lei 123 de 2006 e a conseqüente impossibilidade de a empresa demandante se ausentar da retenção prevista na Lei 8.212 de 1991 quando presta atividade de limpeza.

Relevante para a presente pesquisa, ainda, a análise do Agravo de Instrumento nº 5011260-20.2012.404.0000/RS.

Tal agravo foi oposto a decisão que indeferiu pedido de liminar para impedir a União Federal de recolher o tributo descrito no art. 31 da Lei 8.212/91, pois a impetrante havia aderido ao Simples Nacional.

Para que seja possível entender o caso em tela, refere-se breve relato do caso.

O referido agravo de instrumento foi interposto pela empresa VRTEC Gerenciamento de Obras Ltda que teve negada, em Mandado de Segurança, decisão liminar para dispensar as empresas tomadoras de seus serviços da retenção do contribuição previdenciária prevista no artigo 31 da Lei 8.212 de 1991.

O pedido fundou-se no fato da empresa ser optante pelo Simples Nacional, bem como na alegação de que haveria incompatibilidade entre a retenção referida no supramencionado artigo 31 e o sistema de recolhimento unificado de tributos estabelecido no Simples Nacional, ferindo o princípio da especialidade e o previsto na Súmula nº 425 do Superior Tribunal de Justiça.

A autoridade impetrante da referida retenção rebateu as alegações da autora afirmando que, pelo fato de tal empresa exercer a atividade de construção civil, a autora estaria sujeita a retenção contribuição previdenciária prevista no artigo 31 da Lei 8.212 de 1991, mesmo a empresa sendo optante pelo Simples Nacional.

A Receita Federal sustentou, portanto, que a empresa por ter como atividade econômica a construção civil estaria enquadrada na exceção prevista no artigo 18, § 5º-C, combinado com o artigo 13, inciso IV, da Lei Complementar 123 de 2006, e deveria realizar a retenção da contribuição previdenciária prevista no artigo 31 da Lei 8.212 de 1991 conforme qualquer outra empresa.

Diante de tais argumentos, houve decisão liminar, que foi alvo do Agravo de Instrumento nº 5011260-20.2012.404.0000/RS, nos seguintes termos:

*Dispõe o art. 31 da Lei n. 8212/91, com a redação que lhe foi conferida pela Lei n. 9711/98:*

*Art. 31. A empresa contratante de serviços executados mediante cessão de mão-de-obra, inclusive em regime de trabalho temporário, deverá reter onze por cento do valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços e recolher a importância retida até o dia dois do mês subsequente ao da emissão da respectiva nota fiscal ou fatura, em nome da empresa cedente da mão-de-obra, observado o disposto no § 5º do art. 33.*

*§ 1º O valor retido de que trata o caput que deverá ser destacado na nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, será compensado pelo respectivo estabelecimento da empresa cedente da mão-de-obra, quando do recolhimento das contribuições destinadas à Seguridade Social devidas sobre a folha de pagamento dos segurados a seu serviço.*

*§ 2º Na impossibilidade de haver compensação integral na forma do parágrafo anterior, o saldo remanescente será objeto de restituição. A impetrante é optante do Simples Nacional (OUT9 do Evento 1) e tem por objeto social o comércio varejista de material de construção em geral, empreiteira de mão de obra em construção civil, projetos e instalações industriais, estudos mercadológicos e gerenciamento comercial (OUT3 do Evento 1).*

*De acordo com o art. 13, inciso VI, da Lei n. 123/06, com a redação que lhe foi conferida pela Lei Complementar n. 128/08, a impetrante deve recolher as contribuições previdenciárias separadamente dos demais tributos incluídos no sistema de arrecadação único, porquanto, em uma análise preliminar, está inserida dentre as*

*exceções a que alude o §5º-C do art. 18 do mesmo diploma legal, a saber:*

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

*VI - Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5o-C do art. 18 desta Lei Complementar;*

*Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar....*

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

*(...)*

*I - construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores;*

*(...)*

*Em que pese a esse respeito já tenha se manifestado em sentido contrário a 1ª Seção do STJ, quando do julgamento dos Embargos de Divergência n. 511.001/MG, Relator o Ministro Teori Zavascki (DJU de 11.04.05), há que se ressaltar que o posicionamento precede à vigência da Lei Complementar n. 128/08, que conferiu nova redação à Lei Complementar n. 123/06, pelo que deixa de ser adotado. Portanto, a partir da alteração legal perpetrada pela Lei Complementar n. 128/08, restou dirimido o óbice anteriormente existente quanto à possibilidade de os contribuintes submetidos ao regime diferenciado do Simples Nacional procederem ao recolhimento das contribuições previdenciárias na forma do que determina o artigo 31, §1º da Lei n. 8212/91, na redação da Lei n. 9711/98.*

*Ante o exposto, INDEFIRO o pedido liminar.*

*Intimem-se a impetrante e o representante judicial da União, bem como o MPF para parecer.*

Portanto, de caráter essencial para a decisão proferida pelo Juízo de Primeiro Grau a atividade realizada pela impetrante (construção civil) e seu enquadramento em uma das atividades econômicas referidas como exceções ao recolhimento das contribuições previdenciárias de forma unificada pelo Simples Nacional (art. 13, IV da Lei 123/06).

De modo que se mostra inaplicável a Súmula nº 425 do Superior Tribunal de

Justiça a tal caso.

Tais exemplos, verificados nas mencionadas decisões judiciais, demonstram que a Súmula nº 425 do Superior Tribunal de Justiça pode ser aplicada de forma análoga as empresas optantes pelo Simples Nacional, ainda que esta Súmula refira-se ao Simples Federal.

Basta para isso que haja respeito às exceções atualmente estabelecidas pela atual Lei das Micro e Pequenas Empresas (Lei Complementar 123/06) em função da atividade da empresa optante pelo Simples Nacional, haja vista as exceções prevista no Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte.

#### **4.4. Crítica à atual legislação do Simples Nacional**

Sendo a temática desta pesquisa a não incidência da contribuição previdenciária estabelecida no artigo 31 da Lei 8.212 de 1991 às micro e pequenas empresas optantes pelo Simples Nacional, cabe tecer críticas as previsões constantes na lei que rege tais empresas.

As referidas críticas se fundam no fato de haver na legislação do Simples Nacional (Lei 123/06) a previsão do recolhimento unificado dos tributos a serem pagos pelas micro e pequenas empresas (dentre eles a contribuição previdenciária prevista no artigo 31 da Lei 8.212 de 1991), mas a mesma Lei 123/06 determinar que tal recolhimento unificado não se aplica na totalidade a algumas das empresas englobadas pelo Simples Nacional.

Ou seja, há empresas que, ainda que sejam regidas pelo Simples Nacional pelo critério econômico (empresas com lucro que as permite enquadrar como micro e pequenas empresas) não tem o benefício de uma simplificação em sua tributação, pois tem de recolher alguns tributos em conformidade com a lei aplicável as demais empresas que não se enquadram no perfil do Simples Nacional.

Tal exceção ao recolhimento unificado dos tributos das micro e pequenas empresas encontrada nos incisos I e VI, do § 5º-C, do art. 18 do atual texto da Lei Complementar 123 de 2006, deve-se ao fato dessas empresas exercerem algumas atividades específicas, quais sejam: *construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços*

*de paisagismo, bem como decoração de interiores; serviço de vigilância, limpeza ou conservação.*

Resta, portanto, a dúvida quanto ao porquê de tais empresas serem tratadas de forma distinta das demais, sendo que as mesma podem ter condição financeira igual ou até mesmo inferior as demais micro e pequenas empresas que são beneficiadas pelo recolhimento unificado de seus tributos.

Não há como negar que a simplificação do recolhimento tributário estabelecido para as empresa de menor potencial econômico se deve à necessidade de estimular um setor da economia que corresponde a grande parcela da produção econômica do Brasil, mas que são extremamente frágeis quando comparadas as suas concorrentes de maior poderio financeiro, bem como pelo fato dessas pequenas empresas terem importante papel na geração de empregos e no desenvolvimento da economia nacional.

De modo que ao preterir empresas de pequena desenvoltura econômica de benefícios fornecidos a empresas igualmente frágeis economicamente, em decorrência do simples fato de as empresas exercerem atividades distintas, parece ser uma medida injusta que disto do ideal constitucional facilitação e desenvolvimento das atividades das micro e pequenas empresas no Brasil.

Passadas tais conclusões analisaremos a seguir a viabilidade da restituição dos valores recolhidos pela União das empresas optantes pelo Simples Nacional e que, por não exercerem atividades descritas dentre as exceções previstas na Lei Complementar 123/06, estão amparadas pela Súmula 425 do Superior Tribunal de Justiça: *A retenção da contribuição para a seguridade social pelo tomador do serviço não se aplica às empresas optantes pelo Simples.*

## **5. Restituição do tributo pago em duplicidade**

Passados os esclarecimentos quanto a aplicação da Súmula 425 do Superior Tribunal de Justiça às empresas optantes pelo Simples Nacional, cabe observar a necessidade da restituição dos tributos indevidamente recolhidos dessas empresas.

Em consonância com o artigo 165 do Código Tributário Nacional, há o direito do contribuinte ver-se ressarcido daquele tributo indevido cobrado pelo Fisco, cita-se, portanto, tal artigo.

Art. 165. O sujeito passivo tem direito, independentemente de prévio protesto, à restituição total ou parcial do tributo, seja qual for a modalidade do seu pagamento, ressalvado o disposto no § 4º do artigo 162, nos seguintes casos:

I - cobrança ou pagamento espontâneo de tributo indevido ou maior que o devido em face da legislação tributária aplicável, ou da natureza ou circunstâncias materiais do fato gerador efetivamente ocorrido;

II - erro na edificação do sujeito passivo, na determinação da alíquota aplicável, no cálculo do montante do débito ou na elaboração ou conferência de qualquer documento relativo ao pagamento;

III - reforma, anulação, revogação ou rescisão de decisão condenatória.

Tem sido referido, desde o início do presente trabalho de pesquisa, que há a incompatibilidade de um sistema de recolhimento unificado de tributos com a previsão do artigo 31 da Lei 8.212/91, de modo que há uma cobrança em duplicidade de contribuição previdenciária destinada ao custeio da Previdência Social.

Tal constatação suscita a necessidade de buscar os meios de ver sanado tal prejuízo gerado às micro e pequenas empresas no Brasil.

A expressão “*repetição de indébito tributário*” abrange a restituição de tributos que foram indevidamente recolhidos à Fazenda Pública e se traduz no poder jurídico do contribuinte de direito de exigir a devolução pelo Fisco do tributo indevido.

Parte da doutrina pátria defende que não existiria a repetição de um indébito tributário, pois aqueles valores cobrados indevidamente pelo Fisco não seriam um tributo, mas mera prestação de fato.

É nesse sentido o entendimento de Luciano Amaro:

(...) na restituição (ou repetição), não se cuida de tributo, mas de valores recolhidos, (indevidamente) a esse título. Alguém (o solvens, falsamente posicionado como sujeito passivo, paga um valor (sob o rótulo de tributo) a outrem (o accipiens), falsamente rotulado de sujeito ativo. Se inexistir obrigação tributária, de igual modo, não haveria sujeito ativo, nem sujeito passivo, nem tributo devido.<sup>25</sup>

Entretanto, parece mais correto o entendimento de Hugo de Brito Machado em sentido contrário à doutrina de Luciano Amaro.

O pagamento feito à título de tributo, ainda que seja indevido não perde a natureza tributária, posto que somente em face da lei tributária é que se pode afirmar ser o mesmo indevido. Da mesma forma que o ser jurídico não quer dizer ser lícito, o ser tributário não quer dizer ser conforme a lei tributária. O ilícito é jurídico, porque o ser lícito, ou ilícito, é uma qualidade inerente àquilo que é jurídico. É uma qualidade atribuída pelo Direito. Do mesmo modo, ser o tributo devido, ou indevido, é qualidade inerente àquilo que é tributo. É uma qualidade atribuída pelo Direito Tributário.<sup>26</sup>

Sendo assim, a restituição do indébito fiscal pode ser definida como um direito do contribuinte (expressamente previsto no Código Tributário Nacional) de ser restituído pelo pagamento de tributo indevidamente cobrando pelo Fisco, estando esse direito fundamentado no princípio da vedação do enriquecimento sem causa.

Silvio Rodrigues esclarece que tal princípio tem suas origens no Direito Romano ao mencionar que naquele direito *“cada vez que alguém recebia de outrem alguma coisa, sem justa causa que legitimasse o pagamento, o pretor deferia ao solvens uma ação especial, a conditio, para reclamar a devolução do pagamento.”*<sup>27</sup>

De modo que havendo a cobrança indevida de tributo por parte do Fisco, cabe ao Estado indenizar o contribuinte para que seja evitado prejuízo ao contribuinte que não deu causa para tanto.

Relevante destacar, ainda, que, diversamente da repetição do indébito civil (artigo 877 do Código Civil de 2002), para a restituição do indébito fiscal não há a

<sup>25</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. Editora Saraiva. 3ª Edição. Pág. 393.

<sup>26</sup> MACHADO, Hugo de Brito. “Apresentação e Análise Crítica”, em Repetição de Indébito e Compensação no Direito Tributário. Co-edição Dialética e Instituto Cearense de Direito Tributário. 1ª Edição. Pág. 20.

<sup>27</sup> RODRIGUES, Silvio. Direito Civil – Parte Geral das Obrigações Volume 2. Editora Saraiva. 28ª Edição. Pág. 163.

necessidade de se provar que houve pagamento indevido por erro, mas basta que haja um pagamento de valor indevido.

Essa peculiaridade se deve ao fato de os tributos serem obrigações *ex lege* (o contribuinte paga, pois é obrigado por lei) e não obrigações oriundas de contrato. O pagamento do tributo tem caráter compulsório e o contribuinte não tem margem para analisar se irá ou não pagá-lo (há uma obrigação legal em jogo).

Refere, ainda, Kiyoshi Harada que o tributo indevido deve ser restituído em virtude do princípio da legalidade:

Na verdade, o tributo indevido, exigido ou pago voluntariamente, deve ser restituído em virtude do princípio da legalidade tributária. Esse princípio impõe a reposição do *solvens no statu quo ante* sempre que constatado o pagamento sem fundamento na lei. Obrigação tributária é *obligatio ex legis* consoante doutrina indiscrepante, pelo que deve ser cumprida nos estritos termos da lei, inclusive no que tange ao *quantum debeatur*. Se pago a mais do que devido por lei, o contribuinte tem o direito de repetir o pagamento, acrescido de juros e correção monetária; se pago a menos do que determina a lei, o contribuinte tem a obrigação de complementar o pagamento, acrescido de juros, correção monetária e multa, ressalvada quanto a esta última a hipótese do art. 138 do Código Tributário Nacional.<sup>28</sup>

Portanto, indubitável a importância da Ação de Restituição de Indébito Fiscal como salvaguarda para o contribuinte que se vê obrigado pela Administração Pública a realizar o recolhimento de tributos indevidos, assim como ocorre com as contribuições previdenciárias recolhidas em duplicidade das empresas optantes pelo Simples Nacional.

Por as contribuições previdenciárias tratarem-se de um tributo federal há peculiaridades em sua restituição que devem ser observadas.

A Súmula 162 do Superior Tribunal de Justiça prevê:

*Súmula 162 do STJ: Na repetição do indébito tributário, a correção monetária incide a partir do pagamento indevido.*

O Código Tributário Nacional determina, quanto aos juros, em seu artigo 167, parágrafo único, a incidência de juros não capitalizáveis a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que determinar a restituição do tributo cobrado indevidamente.

---

<sup>28</sup> HARADA, Kiyoshi. Direito Financeiro e Tributário. Editora Atlas. Pág. 599.

Art. 167. A restituição total ou parcial do tributo dá lugar à restituição, na mesma proporção, dos juros de mora e das penalidades pecuniárias, salvo as referentes a infrações de caráter formal não prejudicadas pela causa da restituição.

*Parágrafo único. A restituição vence juros não capitalizáveis, a partir do trânsito em julgado da decisão definitiva que a determinar.*

Sendo assim, nos casos em comento no presente trabalho de pesquisa (cobrança por duas vezes do mesmo tributo) seria necessária a restituição dos valores pagos a maior pelas empresas contribuintes com a devida correção monetária desde o momento em que realizou-se o pagamento e a incidência de juros moratórios desde a data do trânsito em julgado da decisão que determinou a restituição dos valores indevidamente recolhidos da empresa contribuinte.

Porém, a atualmente a restituição dos tributos federais encontra-se regida pela Lei 9.250 de 1995.

Tal legislação prevê a restituição dos valores dos tributos recolhidos indevidamente pela União com a incidência sobre tais valores da taxa SELIC.

Vide § 4º do artigo 39 da Lei 9.250 de 1995:

Art. 39. A compensação de que trata o art. 66 da Lei nº 8.383, de 30 de dezembro de 1991, com a redação dada pelo art. 58 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, somente poderá ser efetuada com o recolhimento de importância correspondente a imposto, taxa, contribuição federal ou receitas patrimoniais de mesma espécie e destinação constitucional, apurado em períodos subseqüentes.

§ 1º (VETADO)

§ 2º (VETADO)

§ 3º (VETADO)

§ 4º A partir de 1º de janeiro de 1996, a compensação ou restituição será acrescida de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia - SELIC para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir da data do pagamento indevido ou a maior até o mês anterior ao da compensação ou restituição e de 1% relativamente ao mês em que estiver sendo efetuada. (Vide Lei nº 9.532, de 1997)

Portanto, indubitável o prejuízo ao contribuinte desde o momento de seu pagamento indevido, sendo cabível a partir de tal momento a incidência da taxa SELIC sobre o valor recolhido a maior pelo Fisco.

De modo que antes de entrar em vigor a Lei 9.250 de 1995 nos casos de restituição dos tributos federais recolhidos indevidamente havia a incidência de

correção monetária desde o pagamento indevido até a restituição (Súmula 162 do Superior Tribunal de Justiça) e a incidência de juros moratórios após o trânsito em julgado, porém com o advento da referida Lei 9.250 a restituição dos tributos federais ocorre com a incidência da taxa SELIC desde a data do recolhimento indevido do tributo.

Repetidas vezes na presente pesquisa foi demonstrada a cobrança indevida pela União da contribuição previdenciária descritas no artigo 31 da Lei 8.212/91, em um primeiro momento das empresas optantes pelo Simples Federal e posteriormente das empresas optantes pelo Simples Nacional que não realizem as atividades de *“construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores; ou a prestação de serviços de vigilância, limpeza e conservação”*, diante destes casos indubitável a necessidade de restituição às empresas tributadas indevidamente.

Sendo assim, a restituição dos indébitos das micro e pequenas empresas é possível por meio da Ação de Restituição de Indébito Fiscal devendo o Fisco realizar a restituição dos valores recolhidos em duplicidade com a devida correção pela taxa SELIC desde o momento do recolhimento indevido da contribuição previdenciária prevista no artigo 31 da Lei 8.212 de 1991.

## **6. Conclusão**

O presente trabalho de pesquisa chega a esta etapa final com os subsídios necessários para que se possa traçar as críticas pertinentes quanto a inaplicabilidade do artigo 31 da Lei 8.212 de 1991 às empresas optantes pelo Simples Nacional, bem como quanto a viabilidade de restituição das quantias recolhidas indevidamente dessas empresas pelo Fisco.

Dessa forma, passada a contextualização do tema em comento no Direito Tributário e na atual sociedade, com o enfoque na importância tanto do Simples Nacional quanto das contribuições para a seguridade social, em especial das contribuições previdenciárias, verifica-se em que situações é possível ou não aplicar a previsão da Súmula nº 425 do Superior Tribunal de Justiça de que *“a retenção da contribuição para a seguridade social pelo tomador do serviço não se aplica às empresas optantes pelo Simples”*.

A estrutura da presente pesquisa baseia-se no contraponto entre a Súmula nº 425 do Superior Tribunal de Justiça e as normas aplicáveis às micro e pequenas empresas no Brasil.

Como demonstrado inicialmente a referida súmula é plenamente aplicável às empresas optantes pelo antigo sistema do Simples Federal, popularmente conhecido por Simples.

Tal sistema de recolhimento unificado se reduzia ao pagamento pelas micro e pequenas empresas dos tributos federais e estava previsto na Lei 9.317/96.

Havia a total incompatibilidade desta lei com a previsão do artigo 31 da Lei 8.212 de 1991, pois a contribuição previdenciária prevista nesse último artigo já se encontra prevista naqueles tributos recolhidos com o pagamento dos valores referentes ao Simples Federal.

Tal incompatibilidade abrangia todas as empresas optantes pelo Simples Federal, sem diferenciações quanto à atividade econômica das mesmas, o simples fato de estar enquadrada no perfil de uma micro ou pequena empresa e optar pelo Simples Federal garantia o benefício fiscal de um recolhimento unificado de tributos.

Cumpria, portanto, o objetivo constitucional de um tratamento jurídico diferenciado, com a simplificação das obrigações tributárias, das microempresas e das empresas de pequeno porte, conforme previsto no artigo 179 de nossa Carta Magna.

Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

De modo que a Súmula nº 425 do Superior Tribunal de Justiça veio a calhar, no ano de 2010, demonstrando que aquelas empresas regidas pela Lei 9.317/96 (Simples Federal) não poderiam submeter-se à previsão do artigo 31 da Lei 8.212/91, pois do contrário recolheriam na condição de substituto fiscal tributo outrora recolhido pelo sistema de recolhimento unificado do Simples Federal.

Entretanto, destoando do objetivo constitucional de simplificação da atividade tributárias das microempresas e empresas de pequeno porte (artigos 146, 170 e 179 da Constituição Federal de 1988) a Lei Complementar 123 de 2006 foi editada e posteriormente alterada com a previsão de que alguns tributos não seriam recolhidos de forma unificada por determinadas empresas em decorrência da atividade econômica exercida por elas.

Necessário transcrever o atual texto dos artigos 13 e 18 da Lei 123 de 2006:

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

(...)

VI - Contribuição Patronal Previdenciária – CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dediquem às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.

(...)

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

I - construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores;

II – (REVOGADO)

III – (REVOGADO)

IV – (REVOGADO)

V – (REVOGADO)

VI - serviço de vigilância, limpeza ou conservação.

Da análise de tal legislação resta a dúvida se seriam as empresas descritas nos incisos I e VI, do artigo 18, da Lei 123/06 menos hipossuficientes ou merecedoras de menor atenção pelo ente estatal.

Tal questionamento ocorre tendo em vista o fato de que estando as mesmas incluídas no perfil de empresas detentoras de um pequeno rendimento anual não poderiam suas atividades definir que sejam tratadas de forma diferenciada de outras empresa que lucram o mesmo ou mais que elas anualmente pelo simples fato de exercerem atividades econômicas distintas.

Beira a incoerência que exista um sistema de pagamento de tributos de modo facilitado às empresas optantes pelo Simples Nacional, mas que algumas empresas que estejam enquadradas nessa sistemática sejam preteridas por suas atividades-fim.

Entretanto, diante da previsão legal e dos precedentes expostos nesta pesquisa, nota-se que aquelas empresas exercentes das atividades de *“construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores; ou a prestação de serviços de vigilância, limpeza e conservação”* não se vem amparadas pela Súmula nº 425 do Superior Tribunal de Justiça, haja vista a ausência da incompatibilidade (no tocante a tais empresas) da Lei 123/06 com o previsto no artigo 31 da Lei 8.212/91.

Portanto, ainda que pareça beirar a inconstitucionalidade a previsão de que as empresas exercentes das atividades de construção de imóveis e obras de engenharia, paisagismo, decoração de interiores, vigilância, limpeza e conservação, tenham de se submeter *“a legislação prevista para os demais contribuintes ou responsáveis”* quando do recolhimento de alguns dos tributos pagos de forma única pelas demais empresas optantes pelo Simples Nacional, é preciso destacar que nesses casos não haverá a aplicação da famigerada súmula do Superior Tribunal de Justiça.

Sendo assim, diante da atual legislação, ainda que criticável, apenas as empresas optantes pelo Simples Nacional e que não exerçam as atividades de *“construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores; ou a prestação de serviços de vigilância, limpeza e conservação”* estarão em condições de se opor ao recolhimento da contribuição previdenciária descrita no artigo 31 da Lei 8.212/91.

De modo que, tendo a referida contribuição o caráter compulsório, somente por meio da Ação de Repetição de Indébito Fiscal poderão as referidas empresas se verem restituídas dos valores cobrados em duplicidade para a manutenção do INSS.

Conclui-se, portanto, que a Súmula nº 425 do Superior Tribunal de Justiça poderá ser aplicada de forma análoga às empresas optantes pelo Simples Nacional, contanto que as mesmas não exerçam as atividades de construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores; ou a prestação de serviços de vigilância, limpeza e conservação. De modo que, nesses casos, será possível pleitear judicialmente a restituição dos valores pagos indevidamente ao Fisco.

Portanto, naquelas situações em que for cabível a restituição dos valores pagos em duplicidade à título de contribuições previdenciárias, será possível pleitear a restituição de tais valores por meio da Ação de Restituição de Indébito Fiscal.

Sendo assim, tais valores deverão ser devolvidos às empresas contribuintes em valor devidamente corrigido a partir da data do pagamento indevido pelos índices da taxa SELIC, conforme previsão estabelecida pela Lei 9.250 de 1995.

Diante do exposto, o presente estudo finda com as considerações expostas anteriormente, mas principalmente com o intuito de suscitar a discussão quanto necessidade da implementação de medidas para a facilitação da relação das micro e pequenas empresas com os entes estatais e o seu conseqüente desenvolvimento, haja vista a indubitável importância dos pequenos empreendimentos para a economia nacional.

## REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

\_\_\_\_\_. **Direito Tributário Brasileiro**. 14ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2008.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 5ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 1997.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. 5ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2012.

BALEEIRO, Aliomar. **Uma introdução à ciência das finanças**. 16ª Edição. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9ª Edição. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 2ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 1972.

BITTAR, Eduardo C.B. **Metodologia da Pesquisa Jurídica: Teoria e Prática da Monografia para os Cursos de Direito**. 9ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2011.

BRASIL, **Constituição da República Federativa do Brasil**, de 5 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Constituicao/Constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm)>. Acessado em: 01 de agosto de 2012.

\_\_\_\_\_, **Lei 8.212**, de 24 de julho de 1991. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm)>. Acessado em: 08 de outubro de 2012.

\_\_\_\_\_, **Lei 9250**, de 26 de dezembro de 1995. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9250.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9250.htm)>. Acessado em: 09 de dezembro de 2012.

\_\_\_\_\_, **Lei 9317**, de 5 de dezembro de 1996. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9317.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9317.htm)>. Acessado em: 08 de outubro de 2012.

\_\_\_\_\_, **Lei 9711**, de 20 de novembro de 1998. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9711.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9711.htm)>. Acessado em: 08 de outubro de 2012.

\_\_\_\_\_, **Lei Complementar 123**, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm)>. Acessado em: 08 de outubro de 2012.

\_\_\_\_\_, **Lei Complementar 128**, de 19 de dezembro de 2008. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp128.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp128.htm)>. Acessado em: 08 de outubro de 2012.

CARDOSO, Oscar Valente. **Contribuições sociais: natureza jurídica e aspectos controvertidos**. Jus Navigandi. Teresina. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/18663>>. Acessado em: 2 de dezembro de 2012.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 28ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário – Fundamentos Jurídicos da Incidência**. São Paulo: Editora Saraiva, 1998. Pág. 157.

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

DE FREITAS, Vladimir Passos. **Código Tributário Nacional Comentado**. 4ª Edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

DENARI, Zelmo. **Curso de Direito Tributário**. 9ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2008.

FERREIRA JARDIM, Eduardo Marcial. **Manual de Direito Financeiro e Tributário**. 11ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2010.

HARADA, Kiyoshi. **Direito Financeiro e Tributário**. 20ª Edição. São Paulo: Editora Atlas, 2011.

LOBO TORRES, Ricardo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 18ª Edição. São Paulo: Editora Renovar, 2011.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. **“Apresentação e Análise Crítica”, em Repetição de Indébito e Compensação no Direito Tributário**. Co-edição Dialética e Instituto Cearense de Direito Tributário. 1ª Edição, 2001.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Direito Tributário nas Súmulas do STF e do STJ**. São Paulo: Editora Atlas, 2010.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. 13ª Edição. São Paulo: Malheiros Editores. 2001.

NAYLOR, Carlos Mauro. **Fundamentos constitucionais do Simples Nacional**. Jus Navigandi, Teresina,. Disponível em: <http://jus.com.br/revista/texto/11529>. Acessado em: 16/11/2012.

OSAKI, Marcos. **Substituição Tributária na Seguridade Social: Retenção de 11%**. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2008.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL.  
<<http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/SobreSimples.aspx>>.  
Acessado em 14 de outubro de 2012.

RODRIGUES, Silvio. **Direito Civil – Parte Geral das Obrigações. Volume 2**. 28ª Edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2009.

VIEIRA, Helga Klug Doin. **Caderno de Direito Previdenciário nº 3**. Escola da Magistratura do TRF da 4ª Região – 2005 – Volume I.