XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

MARIA DE FATIMA RIBEIRO

LEONARDO BUISSA FREITAS

Copyright © 2019 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro Prof. Dr.
Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul) Prof. Dr.
José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul Prof. Dr. Caio
Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFG / PPGDP

Coordenadores: Maria De Fatima Ribeiro

Leonardo Buissa Freitas – Florianópolis: CONPEDI, 2019.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-795-3
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Constitucionalismo Crítico, Políticas Públicas e Desenvolvimento Inclusivo

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVIII Encontro Nacional do CONPEDI (28 : 2019 : Goiânia, Brasil).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa
Univeridade Ferderal de Goiás e Programa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis

Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



de Pós Graduação em Direito e Políticas Públicas
Goiânia - Goiás
https://www.ufg.br/

XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI GOIÂNIA – GO

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Durante o período de 19 a 21 de junho de 2019, foi realizado o XXVIII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Goiânia - GO em parceria com o Programa de Pós Graduação em Direito e Políticas Públicas da UFG, com a participação de docentes e discentes dos Programas de Pós-Graduação em Direito de todo país, incluindo acadêmicos de graduação.

Os artigos apresentados no Grupo de Trabalho - Direito Tributário e Financeiro I, e ora publicados, propiciaram importante debate em torno de questões teóricas e práticas, considerando o momento econômico e político brasileiro, envolvendo a temática central sobre Constitucionalismo Crítico, Políticas Públicas e Desenvolvimento Inclusivo, possibilitando ainda reflexões críticas da comunidade jurídica científica.

Neste espaço acadêmico pode ser registrada a disseminação do conhecimento, o intercâmbio de experiências integrando pesquisadores de diversas Instituições do País, neste evento realizado pela primeira vez na hospitaleira Goiânia, inserindo cada vez mais as Universidades brasileiras no contexto nacional e internacional do ensino e da pesquisa do Direito.

Neste Livro encontram-se publicados 16 (dezesseis) artigos, rigorosamente selecionados por meio de avaliação por pares, objetivando a melhor qualidade e a imparcialidade na divulgação do conhecimento da área jurídica e áreas afins. Premiando a interdisciplinaridade, os artigos abordam assuntos que transitam pelo Direito Financeiro, Direito Tributário, Direito Constitucional e Direito Administrativo, Direito Digital destacadamente, e, também outras áreas do conhecimento como da Economia.

De forma abrangente a presente Coletânea destaca artigos sobre as temáticas:

- Direito Financeiro e Federalismo fiscal;

- Direito Constitucional Tributário;

- Tributação e atividades econômicas

negociais;

- Tributação e relações de consumo e

- Processo administrativo e judicial tributário.

A importância dos temas, ora publicados, está demonstrada na preocupação do Estado no processo de arrecadação, fiscalização e operações financeiras e o universo de possibilidades de discussão acadêmica e prática sobre as temáticas diretas e indiretamente relacionadas.

O CONPEDI, com as publicações dos Anais dos Encontros e dos Congressos, mantendo sua proposta editorial, apresenta semestralmente os volumes temáticos, com o objetivo de disseminar, de forma sistematizada, os artigos científicos que resultam dos eventos que organiza, mantendo a qualidade das publicações e reforçando o intercâmbio de ideias, com vistas ao desenvolvimento e ao crescimento econômico, considerando também a realidade econômica e financeira internacional que estamos vivenciando, com possibilidades abertas para discussões e ensaios futuros.

Espera-se, que a presente publicação possa contribuir para o avanço das discussões doutrinárias, tributárias, financeiras e econômicas sobre os temas abordados, que ora se apresenta como uma representativa contribuição para o aprofundamento e reflexão das temáticas abordadas e seus valores agregados.

Agradecemos à Universidade Federal de Goiás e aos apoiadores Institucionais, e, em especial aos autores pelas exposições, debates e publicações de suas produções.

Nossos cumprimentos ao CONPEDI pela publicação desta obra.

Prof. Dr. Leonardo Buissa Freitas - UFG

Profa. Dra. Maria de Fátima Ribeiro - UNIMAR

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

TRIBUTAÇÃO DAS ATIVIDADES HOSPITALARES EXERCIDAS POR EMPRESA INDIVIDUAL DE RESPONSABILIDADE LIMITADA – EIRELI

TAXATION OF HOSPITAL ACTIVITIES EXERCISED BY INDIVIDUAL LIMITED LIABILITY COMPANY - EIRELI

Laura Charallo Grisolia Elias [1]
Guilherme Adolfo dos Santos Mendes [2]

Resumo

O presente artigo trata da tributação mitigada das receitas hospitalares pelo imposto de renda e contribuição social sobre o lucro e o fato de a Receita Federal aduzir que as empresas individuais de responsabilidade limitada – EIRELI, justamente a forma empresarial adotada para formalizar pequenos empreendimentos, não têm direito a esta redução tributária. Com instrumental metodológico da Teoria Crítica do Direito, discutiremos se essa interpretação possui justificativa legítima ao diferenciar a tributação de uma mesma atividade econômica apenas em razão da forma de constituição da pessoa jurídica e se fere o princípio constitucional do tratamento favorecido das pequenas empresas.

Palavras-chave: Serviço hospitalar, Pequenas empresas, Eireli, Teoria crítica, Imposto de renda

Abstract/Resumen/Résumé

The present article deals with the mitigated taxation of hospital revenues by income tax and social contribution on profit. The fact that Federal Revenue determines that individual limited liability companies (EIRELI), precisely the business form adopted to formalize small enterprises, is not entitled to this tax reduction. With methodological instruments of Law Critical Theory we will discuss if this interpretation has a legitimate justification by differentiating the taxation of the same economic activity solely because of the way the legal entity is build and if it violates the constitutional principle of benefit treatment in favor of small businesses.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Hospital service, Small companies, Eireli, Critical theory, Income tax

[1] Advogada, Professora no UNIFEG, Mestranda em Direito pela FDRP-USP, pós-graduanda em Direito Tributário pelo IBET, especialista em Direito Público pela Pontificia Universidade Católica de Minas Gerais, PUC-MG, Poços de Caldas.

[2] Professor Doutor da FDRP-USP.

1. Introdução

O presente artigo trata da tributação das atividades hospitalares, cuja base de cálculo do imposto de renda e da contribuição social sobre o lucro é mitigada no regime do lucro presumido, exceto se exercidas por empresas individuais de responsabilidade limitada – EIRELI, as quais normalmente são empresas de pequeno porte supostamente merecedoras de tratamento constitucional favorecido.

O marco teórico deste trabalho é o método crítico como corolário da direção proposta por Horkheimer no artigo "Teoria Tradicional e Teoria Crítica" de 1937 (HORKHEIMER, 1975, p. 125-162). É necessário que se desenvolva uma avaliação das prescrições jurídicas que envolvem as empresas individuais de responsabilidade limitada em oposição àquela empreendida por uma teoria tradicional ou meramente reprodutiva.

Nesse sentido, propomos uma investigação ativa, que não se conforma com os postulados fixados até então para o tema, pois não buscamos verificar apenas a realidade existente. O principal objetivo, nessa seara, é criar e desenvolver todo um conjunto de possibilidades de mudança, impulsionados pela curiosidade, mas também pela inquietação diante de determinada estrutura, estado ou ocorrência.

Levando em consideração que situações sociais no mundo em geral e no direito em particular são incontáveis, nosso foco é o desequilíbrio jurídico entre as empresas em razão da sua natureza jurídica.

Assim, analisaremos criticamente a diferença de tributação para as sociedades empresárias optantes pelo regime do lucro presumido e para as empresas individuais de responsabilidade limitada – EIRELI, optantes pelo mesmo regime, que, como já dito, são empresas de pequeno porte e devem possuir tratamento favorecido, princípio que deve orientar todo o ordenamento jurídico, e não só o regime especialmente criado para os empreendimentos de menor envergadura – o Simples Nacional.

Mesmo considerando a notória desigualdade entre as empresas de maior e menor porte econômico e que tal desequilíbrio e submissão permeiam o sistema jurídico como um todo e influenciam cada uma das suas prescrições em particular, pode-se afirmar que esse contexto não é, costumeiramente, percebido sequer pelos próprios subjugados. Até por isso, é indispensável lançar um olhar crítico para revelar essas relações, examiná-las e, por fim, propor reformas.

Assim, há uma pergunta que pretendemos responder: quais são as razões pelas quais um ditame superior – tratar favoravelmente as pequenas empresas – é distorcido e, desse modo, não efetivado? Para encontrar tal resposta, é necessário sair do direito, enxergar as razões externas ao ordenamento jurídico e adotar conhecimentos setoriais de caráter econômico, sociológico, psicológico e político conjuntamente.

2. O conceito de "atividades hospitalares"

A Lei n. 9.249, em seus artigos 15 e 20, que trata do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) reduz consideravelmente o percentual dos tributos para as sociedades que exercem "atividades hospitalares".

Todavia, a lei não define o que seriam os "serviços hospitalares". Tal coube ao Superior Tribunal de Justiça – STJ, que, ao julgar o Recurso Especial 1.081.441 – PR, em 04.08.2009, definiu que:

> Deve-se entender como "serviços hospitalares" aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde. Em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos (STJ, REsp 1.081.441, 2. T., rel. Min. Castro Meira. j. 04 ago 2009. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 10 abril 2019).

Esse julgamento tomou por base o decidido no REsp 951.251 – PR:

> "PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO PRESUMIDO. CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE O LUCRO. BASE DE CÁLCULO. ARTS. 15, § 1º, III, "A", E 20 DA LEI Nº 9.249.95. SERVIÇO HOSPITALAR. INTERNAÇÃO. NÃO-OBRIGATORIEDADE. INTERPRETAÇÃO TELEOLÓGICA DA NORMA. FINALIDADE EXTRAFISCAL DA TRIBUTAÇÃO. POSICIONAMENTO JUDICIAL E ADMINISTRATIVO DA UNIÃO. CONTRADIÇÃO. NÃO-PROVIMENTO. 1. O art. 15, § 1º, III, "a", da Lei nº 9.249⁄95 explicitamente concede o benefício fiscal de forma objetiva, com foco nos serviços que são prestados, e não no contribuinte que os executa. Observação de que o Acórdão recorrido é anterior ao advento da Lei nº 11.727.2008. 2. Independentemente da forma de interpretação aplicada, ao intérprete não é dado alterar a mens legis. Assim, a pretexto de adotar uma interpretação restritiva do dispositivo legal, não se pode alterar sua natureza para transmudar o incentivo fiscal de objetivo para subjetivo. 3. A redução do tributo, nos termos da lei, não teve em conta os custos arcados pelo contribuinte, mas, sim, a natureza do serviço, essencial à população por estar ligado à garantia do direito fundamental à saúde, nos termos do art. 6º da Constituição Federal. 4. Qualquer imposto, direto ou indireto, pode, em maior ou menor grau, ser utilizado para atingir fim que não se resuma à arrecadação de recursos para o cofre do Estado. Ainda que o Imposto de

> Renda se caracterize como um tributo direto, com objetivo preponderantemente fiscal, pode o legislador dele se utilizar para a obtenção de uma finalidade extrafiscal. 5. Deve-se entender como "serviços hospitalares" aqueles que se vinculam às atividades desenvolvidas pelos hospitais, voltados diretamente à promoção da saúde. Em regra, mas não necessariamente, são prestados no interior do estabelecimento hospitalar, excluindo-se as simples consultas médicas, atividade que não se identifica com as prestadas no âmbito hospitalar, mas nos consultórios médicos. 6. Duas situações convergem para a concessão do benefício: a prestação de serviços hospitalares e que esta seja realizada por instituição que, no desenvolvimento de sua atividade, possua custos diferenciados do simples atendimento médico, sem, contudo, decorrerem estes necessariamente da internação de pacientes. 7. Orientações da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional e da Secretaria da Receita Federal contraditórias. 8. Recurso especial não provido." (STJ, REsp 951251 PR, Rel. Ministro Castro Meira, 1ª Seção, j. 22 abril 2009. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 10 abril 2019).

Verifica-se, dessa maneira, que atividades hospitalares são aquelas voltadas à promoção da saúde, e que podem, ou não, ser prestadas dentro de um hospital. A exemplo, tem-se a prestação de serviços de ambulância para remoção/transporte de pacientes, serviços de UTI móvel, realização de procedimentos cirúrgicos, dentre outros. Destaque-se que a consulta médica não é considerada atividade hospitalar.

Então, os serviços hospitalares podem ser prestados também por pequenas empresas, e até mesmo por Empresa Individual de Responsabilidade Limitada.

3. A tributação das atividades hospitalares

Neste artigo, será analisada apenas a tributação do imposto de renda (IRPJ) e da contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL), no regime do lucro presumido.

Destacamos que a base de cálculo real é aquela estabelecida com a finalidade de verificar, na medida do possível, o efetivo acréscimo em certo período, que corresponde, a grosso modo, ao lucro determinado pela diferença entre as receitas e as despesas.

Já a base de cálculo presumida é determinada com esteio em uma presunção, como se verifica pelo nome. Assim, o lucro das empresas pode ser fixado a partir de um percentual de suas receitas, percentual este que deve se aproximar da margem média de lucro das atividades econômicas, a qual varia de uma categoria para outra. Dessa maneira, o legislador não apenas adota a receita como grandeza para aferir o lucro da entidade, mas também gradua o percentual em função da atividade desenvolvida.

Por se tratar se uma suposição, a base de cálculo presumida não pode ser imposta aos contribuintes, sendo estabelecida como uma faculdade.

Discorrendo sobre o assunto, esclarece Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que:

> (...) os diversos percentuais para aferição do lucro presumido decorrem de o legislador ter considerado as diferentes margens de lucros para cada atividade econômica e não como mecanismo para incentivar aquelas com percentuais menores. (MENDES, 2013, p. 38).

No que diz respeito à base presumida, as regras relativas à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL) foram estruturadas da mesma forma: seus percentuais incidem sobre a receita da atividade e são variáveis conforme o setor de atuação.

Pois bem. O artigo 15 da Lei n. 9.249 de 1995 fixa os percentuais a serem aplicados sobre a receita bruta das pessoas jurídicas, para se quantificar a base de cálculo do imposto de renda sob o regime do lucro presumido. O percentual de 8% foi estabelecido para as atividades em geral, porém há exceções. Em alguns setores econômicos, aplicam-se percentuais menores (como exemplo, a revenda de combustíveis possui alíquota de 1,6%), outros foram submetidas a percentuais maiores (16% para o serviço de transporte). Dentro das exceções, a alíquota mais alta foi destinada para as atividades de prestação de serviço em geral, a qual, conforme artigo 15, §1º, inciso III, "a", é de 32%. Contudo, referido percentual, em virtude desse mesmo dispositivo, não se aplica aos "serviços hospitalares", os quais são submetidos à alíquota de 8%, aplicável às atividades em geral.

Em termos parecidos, o artigo 20 da referida lei estabelece regras para verificação da base de cálculo presumida da contribuição social sobre o lucro líquido: 12% para as atividades em geral, 32% para o setor de serviços, com exceção dos "hospitalares" tributados, assim, a 12%.

Discorrendo sobre o assunto, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes ensina que:

> Em suma, enquanto o grosso das atividades de prestação de serviços, para recolher o imposto de renda e a contribuição social sobre o lucro líquido em bases presumidas, deve-se submeter aos altos percentuais de 32% sobre a sua receita bruta para ambas as exações, os "serviços hospitalares" são tributados em patamares significativamente menores, de 8% e 12%, respectivamente. (MENDES, 2013, p. 18).

Ocorre que a alíquota excepcional para os serviços hospitalares não é aplicada às empresas individuais de responsabilidade limitada – EIRELI, o que será analisado criticamente após discorrermos sobre a EIRELI e o favorecimento das pequenas empresas.

4. A Empresa Individual de Responsabilidade Limitada – EIRELI

A limitação da responsabilidade daqueles que exercem a atividade econômica significa propulsão do desenvolvimento econômico e social, uma vez que permite o exercício mais seguro da empresa, fomentando a sua proliferação, gerando empregos, aumentando a arrecadação de tributos e a produção de bens e serviços para a sociedade.

Ainda que tardiamente, a legislação brasileira criou, através da Lei n. 12.441/2011, a chamada Empresa Individual de Responsabilidade Limitada – EIRELI. Foi acrescentado ao artigo 44 do Código Civil o inciso VI. Dessa forma, a EIRELI figura como pessoa jurídica de direito privado.

Anteriormente à criação da EIRELI, era comum a utilização do sócio "laranja", ou sócio fictício, de forma a possibilitar que modestos profissionais constituíssem pessoas jurídicas com responsabilidade limitada, eis que, sem a pluralidade de sócios, não se podia constituir empresa com limitação da responsabilidade.

Dessa maneira, a criação da EIRELI possibilitou a limitação da responsabilidade desses profissionais, sem a necessidade de incluir pessoa estranha às suas atividades apenas para viabilizar a constituição de uma sociedade.

Além do intento de eliminar, ou diminuir, a utilização da figura do sócio fictício, a criação da EIRELI visa fomentar a economia do Brasil por meio do incentivo à formalização de pequenos negócios.

Explica-se: a responsabilidade ilimitada do sócio, que fazia com que todo o patrimônio dele respondesse por eventuais obrigações decorrentes da atividade, inibia a criação de empresas.

Diante disso, foram criadas técnicas de limitação da responsabilidade como forma de incentivar o desenvolvimento da economia: poderiam ser criadas atividades, sem que o empresário corresse o risco de perder o todo o seu patrimônio. Nesse sentido é a lição de Marlon Tomazette:

> Essa ilimitação da responsabilidade tinha o aspecto negativo de inibir, uma vez que nem todos estão dispostos a assumir riscos para obter rendimentos econômicos. Em razão disso, o direito criou técnicas para incentivar o desenvolvimento da própria economia, incentivando que as pessoas apliquem seus recursos em atividades econômicas produtivas, sem, contudo, correr riscos extremos de perda de seu patrimônio. (TOMAZETTE, 2018).

Podem ser citadas como vantagens da criação da EIRELI: redução da informalidade, com a regularização da situação do empresário individual, liberdade de escolha do regime de tributação, o qual pode ser, inclusive, o Simples Nacional; incentivo à inovação tecnológica e ao PAT (programa de alimentação do trabalhador), inexistência de limite de faturamento. (SEBRAE, 2019).

Há grande discussão acerca da natureza jurídica da EIRELI. Para Sérgio Murilo Santos Campinho, "a EIRELI é, em verdade, uma sociedade, mas uma sociedade unipessoal" (CAMPINHO, 2018). No mesmo sentido entende Fábio Ulhoa Coelho:

> Ao examinar-se a classificação das sociedades segundo a quantidade de sócios, criticou-se a opção do legislador e demonstrou-se que a interpretação sistemática do direito positivo conduz à conclusão de que não se trata de nova espécie de pessoa jurídica, mas do *nomem juris* dado à sociedade limitada unipessoal. (COELHO, 2012, p. 465).

Em sentido diverso, Marlon Tomazette (2018) entende que a EIRELI é uma nova categoria, e não uma sociedade unipessoal, acompanhado por Ricardo Negrão (NEGRÃO, 2015).

Por fim, as demais disposições referentes à EIRELI encontram-se no artigo 980-A do Código Civil: deve ser constituída por uma única pessoa titular do capital social, o qual não pode ser inferior a 100 (cem) vezes o valor do maior salário-mínimo vigente no País e deve ser devidamente integralizado.

Além disso, o nome empresarial deve incluir a expressão "EIRELI" após a firma ou a denominação social da empresa individual de responsabilidade limitada.

A pessoa natural somente pode participar de uma única empresa dessa modalidade. Destaque-se que essa empresa também poderá resultar da concentração das quotas de outra modalidade societária em um único sócio, independentemente das razões que motivaram tal concentração.

À empresa individual de responsabilidade limitada constituída para a prestação de serviços de qualquer natureza poderá ser atribuída a remuneração decorrente da cessão de direitos patrimoniais de autor ou de imagem, nome, marca ou voz de que seja detentor o titular da pessoa jurídica, vinculados à atividade profissional.

Por último, tem-se que se aplicam à empresa individual de responsabilidade limitada, no que couber, as regras previstas para as sociedades limitadas.

Esclarecemos que há diferenças entre a EIRELI e o empresário individual: enquanto na primeira a responsabilidade é limitada, com a separação do patrimônio do empresário do

patrimônio da empresa, na segunda a responsabilidade é ilimitada, uma vez que eventuais dívidas podem atingir o patrimônio da pessoa natural.

Há também diferenças entre a EIRELI e a MEI (Microempreendedor individual): na empresa individual de responsabilidade limitada, há exigência de capital mínimo, e seu faturamento não é limitado. Já no MEI, não se exige capital mínimo, e há limitação do faturamento anual, que não pode ser superior a oitenta e um mil reais por ano.

Distingue-se, ainda, a EIRELI da Sociedade Limitada (LTDA), eis que a última exige a participação de mais de uma pessoa, o que não se verifica na primeira.

5. O tratamento favorecido das pequenas empresas

Apenas três países trazem em sua Constituição regras direcionadas especificamente às pequenas empresas: Brasil, Portugal e Peru. Porém, a nossa Constituição Federal é a única que prevê, de modo expresso, o favorecimento jurídico dessas empresas no que diz respeito às obrigações tributárias.

Apesar disso, afirma Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que:

> Apesar da peculiar condição de portarmos, no ápice da nossa ordem jurídica, normas específicas de favorecimento aos de menor dimensão empresarial, não ocupamos posição igualmente avançada no plano dos diplomas infraconstitucionais e, menos ainda, no patamar das realizações concretas. (MENDES, 2015, p. 109).

Frisamos, no entanto, que, em comparação a outros países, como Itália, Japão e Estados Unidos, o Brasil adotou tratamento jurídico favorecido às pequenas empresas de forma tardia e tímida. Apesar disso, o nosso país foi o precursor, em relação à América do Sul.

No Brasil, a primeira medida nacional e de amplo espectro para garantir tratamento favorecido a empresas, em razão da sua menor compleição econômica, foi o Estatuto das Microempresas de 1984 (Lei Federal n. 7.256/84), o qual reconheceu a existência de uma classe de empresas diferenciada em função do seu porte, classe esta que possuía dificuldades, carências e capacidades diferentes de outros grupos.

Pois bem. O Estatuto de 1984 trouxe a implementação da maior parte dos incentivos concedidos, como por exemplo a isenção de tributos, diretamente por lei, garantindo eficácia

plena e imediata ao fomento. Ademais, a lei brasileira alcançava outros temas, além do tributário: direito trabalhista, direito administrativo, facilitação de acesso ao crédito, tendo sido precursora da inclusão do tratamento favorecido às microempresas na Constituição Federal de 1988, quando o Brasil elevou este tratamento ao *status* de princípio constitucional (inciso IX do artigo 170 da CF).

Nesse contexto, entende Elias Kallás Filho que:

> O principal avanço, entretanto, veio com a Constituição de 1988, que incluiu o tratamento favorecido para a pequena empresa entre os princípios da ordem econômica (art. 170, IX) e também entre as normas definidoras do papel das pessoas políticas no desenvolvimento econômico do país (art. 179). (KALLÁS FILHO, 2009, p. 33).

Dessa maneira, iniciaremos nossa investigação pelo exame do texto constitucional, no qual podemos localizar cinco conjuntos de dispositivos de regência do tratamento jurídico favorecido para as pequenas empresas: uns que se originaram na própria CF, outros que foram posteriormente introduzidos por emendas constitucionais.

Em sua redação original, a CF já tinha o inciso IX do artigo 170, o artigo 179 e o artigo 47 do ADCT. O inciso IX do artigo 170, que teve a redação alterada pela EC n. 6/95, traz como princípio da ordem econômica "o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País". Esse princípio norteia todos os demais dispositivos constitucionais, bem como, evidentemente, as demais prescrições jurídicas. Em outras palavras, o preceito do "tratamento favorecido" rege toda a positivação do direito no que diz respeito às pequenas empresas.

Já o artigo 179 estabelece regra programática, dirigida a todos os entes da federação, impondo-lhes o dever de dispensar às pequenas empresas tratamento jurídico favorecido, através de três mecanismos: supressão, redução e simplificação das obrigações. Além disso, prevê, de forma expressa, que o tratamento favorecido também deve ocorrer na área tributária.

Por sua vez, o artigo 47 do ADCT estabelece uma regra de exclusão de correção monetária, mas apenas para determinados empréstimos concedidos às pequenas empresas.

Ensina Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que:

> Essa escolha política gravada na nossa Carta de Direitos não foi por acaso e nem decorre de uma simples reprodução arrebatada de modelos alienígenas. Pelo contrário. Está assentada num amplo complexo de considerações com profundos

> esteiros sustentadores de todo o nosso arcabouço constitucional. (MENDES, 2017, p. 280-290).

Nesse sentido também já decidiu o Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

> O sistema de proteção assegurado pela Constituição Federal às micro e pequenas empresas, nos termos dos arts. 170, IX e 179, da CF/1988, prevê tratamento diferenciado, com o escopo de incentivá-las pela simplificação, redução ou eliminação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, conferindo, ao legislador ordinário, a competência para a instituição de critérios para o enquadramento das pessoas jurídicas como microempresas ou empresas de pequeno porte (...). (STJ – REsp 961.117 – 1ª S. – Rel. Min. Luiz Fux – DJe 22.09.2010).

Conforme afirmam Carlos Renato Cunha e João Luiz Martins Esteves, "o fundamento remoto para o tratamento favorecido às micro e às pequenas empresas encontra-se, portanto, nos objetivos buscados pela ordem econômica nacional". (CUNHA; ESTEVES, 2016, p. 295).

Além do artigo 170, inciso IX, da CF, há outras disposições constitucionais que merecem destaque: a Constituição Federal, em seu artigo 1º, traz como fundamento da República Federativa do Brasil, dentre outros, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa. Além disso, no artigo 3º, determina que garantir o desenvolvimento nacional é um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil.

Em um primeiro momento, o favorecimento das pequenas empresas consagra, sob o aspecto material, concretiza e especifica o princípio da igualdade, eis que facilmente se percebe que as pequenas empresas se deparam com obstáculos maiores que aqueles enfrentados pelas empresas de médio e grande porte.

Entende Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que "assim, um regime jurídico mais favorável aos menores não é privilégio, mas sim a concretização da máxima de tratar os dessemelhantes na medida das suas desigualdades". (MENDES, 2017, p. 290).

Além desse, há outros objetivos a serem buscados: o tratamento favorecido é princípio orientador da organização para a produção de bens e riquezas, o que contribui para o aumento da produtividade nacional, garantindo eficiência econômica.

No mais, o princípio do tratamento favorecido reforça a liberdade concorrencial. Nesse contexto, ensina Elias Kallás Filho que:

> Referido favorecimento não é ofensivo ao princípio da livre concorrência nem ao princípio da igualdade. O que o constituinte de 1988 objetivou ao determinar que a lei favoreça a pequena empresa foi exatamente reforçar a liberdade concorrencial, por meio da compensação de hipossuficiências (não apenas econômico-financeiras, mas também jurídicas, técnicas, de acesso à informação etc.) que, nas condições naturais do mercado, impedem os pequenos empresários de concorrerem equilibradamente com os médios e grandes. Com isso, evidentemente, não ofendeu o princípio da igualdade. Pelo contrário, realçou-lhe a magnitude, rechaçando a ideia da igualdade meramente formal, de todos perante a lei, para acolher o real princípio da igualdade, seu sentido material. (KALLÁS FILHO, 2009, p. 35).

No mais, nas palavras de Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, o tratamento favorecido "coopera para todo o sistema de produção e de distribuição de riquezas ser mais igualitário, pois possui firmes e imediatos liames com o conjunto de direitos consagrados na nossa ordem social, a começar com o direito ao trabalho". (MENDES, 2017, p. 291).

Isso porque, de acordo com dados do Sebrae, as pequenas empresas são mais intensivas em mão-de-obra. Afinal, respondem por 27% do PIB, 40% dos salários e 57% do número de empregos formais no Brasil. (SEBRAE, 2016).

Analisando esses dados, Guilherme Adolfo dos Santos Mendes verifica que:

> Esses números nos permitem chegar a duas conclusões; e ambas em prol da equidade. Primeira: como o percentual de participação no PIB (27%) é menor que o da massa salarial paga (40%), a parcela distribuída aos trabalhadores de cada unidade de riqueza produzida por uma pequena empresa é maior que aquela distribuída por empresas de maior porte. Segunda conclusão: uma vez que o percentual da massa salarial paga (40%) é menor que o número de empregos (57%), são os trabalhadores de menor renda que recebem os benefícios dessa distribuição (MENDES, 2017, p. 290)..

Dessa maneira, infere-se que o incentivo a pequenas empresas contribui para a realização do direito ao trabalho, e não apenas para garantir a isonomia jurídica, o que justifica o seu tratamento constitucional.

Além disso, entende Guilherme Adolfo dos Santos Mendes que:

> Além de colaborar para a eficiência econômica ao aproximar os mercados reais do modelo ideal de concorrência perfeita, essa medida coopera para todo o sistema de produção e de distribuição de riquezas ser mais igualitário, pois possui firmes e imediatos liames com o conjunto de direitos consagrados na nossa ordem social, a começar com o direito ao trabalho. (MENDES, 2017, p. 292).

Percebe-se, assim, que, além de contribuir para a realização do direito ao trabalho, o fomento às pequenas empresas permite que o empregado tenha, com o seu salário, condições melhores para garantir outros direitos sociais constitucionais, a exemplo da educação, saúde e alimentação.

Além dos dispositivos constitucionais já mencionados, outros merecem destaque. O inciso III, "d", do artigo 146 da CF, e seu parágrafo único, criados pela EC n. 42, atribuíram à lei complementar a definição do regime favorecido, e tornaram possível a implantação de um sistema unificado de arrecadação de tributos.

O artigo 94 do ADCT, introduzido pela emenda referida, determinou que fossem revogados os regimes tributários especiais para as pequenas empresas, quando entrasse em vigor o sistema unificado.

E o §9º do artigo 195 da CF, criado pela EC 47/2005, prevê a diferenciação de alíquotas e bases de cálculo de contribuições previdenciárias em razão do porte econômico das empresas.

Em virtude disso, editou-se a Lei Complementar n. 123/06, que estabelece um (novo) regime unificado de favorecimento tributário, chamado "Simples Nacional", para incluir, utilizando-se das mesmas regras, em tese mais benéficas aos seus destinatários, tributos federais, municipais e estaduais.

Contudo, o Princípio do Favorecimento das Pequenas Empresas não se esgota em uma área específica do direito e, na tributária, não se limita ao Simples Nacional.

Frisamos que, conforme já mencionado, o tratamento favorecido das pequenas empresas é princípio que informa todo o ordenamento jurídico pátrio, e cumpre três funções, no plano da eficácia: a hermenêutica, a revogadora e a proibição de retrocesso.

Interessa-nos a função hermenêutica. É necessário que se tenha o entendimento dos preceitos contidos na Carta, é importante compreender o texto, dar-lhe um significado, fazendo isso através de um processo hermenêutico que viabilize a extração do conteúdo e sentido legítimo da norma constitucional – o intuito do legislador – que arquiteta a inovação fictícia transformando-a em algo real, palpável, alcançável a todos os cidadãos aos quais os benefícios são dirigidos.

Em outras palavras, significa dizer que o favorecimento das pequenas empresas possui precedência hermenêutica, orientando inclusive as demais previsões constitucionais.

6. A inconstitucional exclusão das EIRELI da tributação mitigada das atividades hospitalares

Conforme já mencionado nesse artigo, a tributação das atividades hospitalares é mitigada para a sociedade empresária que exerce referidas atividades opta pelo regime do

lucro presumido. Todavia, a Receita Federal não reconhece a referida redução quando as atividades são exercidas por empresas individuais de responsabilidade limitada – EIRELI, também optantes pelo regime do lucro presumido, em descumprimento do princípio constitucional do tratamento favorecido, uma vez que esta é forma típica de pessoa jurídica para a formalização de pequenos negócios. A interpretação oficial da autoridade gestora do tributo está consignada na Solução de Consulta, COSIT, nº 322, de 01/06/2017, e também na Solução de Consulta, COSIT, nº 263, de 18/12/2018.

Cumpre esclarecer que a solução de consulta (SC) advém do processo de consulta regido pelos artigos 48 a 50 da Lei n.º 9.430, de 27 de dezembro de 1996, artigos 46 a 53 do Decreto n.º 70.235, de 6 de março de 1972, e pela Instrução Normativa RFB n.º 1.396, de 16 de setembro de 2013, e destina-se unicamente a dirimir dúvidas sobre a interpretação de dispositivos da legislação tributária federal.

Nas consultas apresentadas, os contribuintes (consulentes) questionam sobre o percentual aplicável para fins de apuração do Lucro Presumido e da Base de Cálculo da CSLL relativamente à receita bruta advinda das atividades relacionadas aos serviços hospitalares, assim definidos nos termos das atribuições 1 a 4 da Resolução Anvisa - RDC nº 50, de 21 de fevereiro de 2002, no caso de Empresa Individual de Responsabilidade Limitada (EIRELI), afirmando se enquadrar na alínea "a" do inciso III do § 1º do art. 15 e art. 20, ambos da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, com a redação dada pela art. 29 da Lei nº 11.727, de 23 de junho de 2008.

Em resposta à consulta apresentada, a Receita Federal do Brasil (RFB) argumentou que a tributação mitigada (IRPJ e CSLL) da pessoa jurídica prestadora de serviços hospitalares apenas se aplica à entidade que se organiza sob a forma de sociedade empresária, de fato e de direito. Para definição da sociedade empresária, invoca os artigos 981 e 982 do Código Civil.

Nos casos em discussão, os consulentes apresentavam-se como empresa individual de responsabilidade limitada – EIRELI, cuja regulamentação encontra-se no artigo 980-A do Código Civil.

Pois bem. Entendeu a RFB que a EIRELI não é sociedade, mas novo ente jurídico personificado, concluindo da seguinte forma:

> Assim sendo, por não constituir-se em *sociedade empresária* - como o exige, expressamente, a legislação tributária acima invocada – é forçoso concluir que a EIRELI não pode empregar os mencionados percentuais reduzidos, para efeito de determinação das bases de cálculo presumidas do IRPJ e da CSLL. Desta forma, a Lei nº 12.441, de 2011, não derroga a já vista legislação tributária reitora da matéria

> ora consultada, ao contrário do que propõe a requerente. (SC, COSIT, nº 322, de 01/06/2017).

Todavia, não devem prevalecer as razões apresentadas pela RFB nas Soluções de Consulta analisadas.

Conforme exposto neste artigo, é controvertida a natureza jurídica da EIRELI, podendo ser encontrado entendimento nos dois sentidos: o de que é a EIRELI sociedade unipessoal, e, portanto, considerar-se-ia como sociedade empresária, aplicando a tributação mitigada; e o de que a EIRELI não é sociedade unipessoal, mas, mesmo assim, não se legitimaria o fundamento utilizado pela Receita Federal do Brasil, até mesmo porque, havendo posicionamentos divergentes, deveria ser utilizado o princípio do tratamento favorecido para resolver a questão em razão da sua força hermenêutica constitucionalmente estabelecida.

Não se pode tributar de forma mais gravosa a EIRELI. É que, além de tentar eliminar, ou diminuir, a utilização da figura do sócio fictício, a criação da EIRELI funciona como fomento para a economia nacional, incentivando a formalização de pequenos negócios. E a EIRELI, sendo um modelo de negócio mais simplificado, torna-se atrativa principalmente para as pequenas empresas.

Não há razão legítima que justifique a diferenciação de tratamento tributário em razão da forma jurídica de constituição das entidades quando exercem a mesma atividade econômica, sobretudo se o tipo de pessoa jurídica excluído do regime mitigado é justamente aquele por meio do qual são formalizados os pequenos negócios.

Dessa maneira, a não aplicação da tributação mitigada desestimula a criação de EIRELI, mantendo o esquema de se utilizar "laranja" para composição das sociedades empresárias, estimulando fraudes, o que não contribui para o desenvolvimento econômico nacional.

Além disso, como expusemos no tópico anterior, o princípio do favorecimento das pequenas empresas é previsto na Constituição; possui, portanto, precedência hermenêutica e, por conseguinte, orienta todo o ordenamento jurídico.

No caso em análise, a RFB deixou de observar que à EIRELI aplica-se o princípio do tratamento favorecido às pequenas empresas. Essa interpretação afronta a Constituição Federal. É que existem sociedades que, apesar de não possuírem grande estrutura, também exercem atividades hospitalares, devendo receber tratamento tributário favorecido.

O favorecimento das pequenas empresas consagra, sob o aspecto material, o princípio da igualdade, pois as pequenas empresas enfrentam obstáculos maiores que aqueles enfrentados pelas empresas de médio e grande porte.

Ainda, é princípio orientador da organização para a produção de bens e riquezas, o que contribui para o aumento da produtividade nacional, garantindo eficiência econômica.

O incentivo a pequenas empresas também contribui para a realização do direito ao trabalho, e não apenas para garantir a isonomia jurídica, o que justifica o seu tratamento constitucional.

Além disso, a tributação mitigada tem a finalidade de garantir outro princípio constitucional: a promoção da saúde. Isso porque a redução da alíquota representa menos ônus para as pequenas iniciativas, incentivando a criação de um maior número de pequenas empresas, em área de atuação tão relevante para a sociedade brasileira, e contribuindo para levar a atenção médica e dos demais profissionais do setor a regiões distantes, pobres e, portanto, não atraentes a empreendimentos de maior envergadura econômica.

Dessa maneira, afigura-se inconstitucional, pela não observância dos princípios constitucionais do tratamento favorecido às pequenas empresas, da promoção à saúde, da igualdade e da não discriminação, a exclusão das EIRELI da tributação mitigada das atividades hospitalares.

7. Conclusão

Conforme exposto, as atividades hospitalares sofrem tributação mitigada quando exercidas por sociedade empresária optante pelo regime do lucro presumido. Todavia, a Receita Federal do Brasil entende que essa mitigação não se aplica às empresas individuais de responsabilidade limitada – EIRELI, que normalmente correspondem a empreendimentos de pequeno porte merecedores de tratamento favorecido, nos termos da Constituição Federal.

Essa interpretação oficial excludente, porém, é inconstitucional por várias razões, em especial, por violar o tratamento favorecido das pequenas empresas, pois é princípio orientador de todo o ordenamento jurídico pátrio. Esse primado possui precedência hermenêutica que, por força constitucional, determina a produção legislativa e a interpretação das leis pelos seus aplicadores.

Assim, o princípio do tratamento favorecido às pequenas empresas é também dirigido ao intérprete que, ao examinar disposições legais que a elas possam se aplicar, deve sempre pensar neste ditame. Entre duas posições aparentemente razoáveis, deve ser abandonada aquela que prejudica, mesmo indireta ou implicitamente, as pequenas empresas em relação às de maior porte.

No mais, ao considerarmos que as pequenas empresas, muitas das quais formalizadas como EIRELI, são responsáveis pela realização de vários preceitos constitucionais, a exemplo do desenvolvimento econômico nacional, livre concorrência, direito ao trabalho, à alimentação, à educação e, no caso ora em estudo, à saúde, especialmente pela difusão do atendimento médico em regiões pouco ou não amparadas por empreendimentos de médio e grande porte, defendemos que o intérprete, ao aplicar a lei, deve sempre pensar primeiro nos pequenos.

Só assim seremos capazes de alcançar um pretendido desenvolvimento socioeconômico, orientado, não só para ampliar a capacidade produtiva nacional, mas também para diversificá-la com bens e serviços essenciais e ao alcance de todos.

8. Referências

CAMPINHO, S. M. S. **Curso de Direito Comercial - Direito de Empresa.** 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. v. 2. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CUNHA, Carlos Renato; ESTEVES, João Luiz Martins. O tratamento tributário diferençado às microempresas e às empresas de pequeno porte e a ordem econômica na Constituição da República de 1988. **Scientia Iuris**, Londrina, v. 20, n. 3, p.292-323, nov. 2016.

HORKHEIMER, M. Teoria Tradicional e Teoria Crítica**.** In: BENJAMIN, W. HORKHEIMER, M; ADORNO, T. W.; HABERMAS, J. **Textos Escolhidos (Os pensadores, XLVIII).** São Paulo, Abril Cultural, 1975.

KALLÁS FILHO, Elias. Tratamento favorecido da pequena empresa como princípio constitucional da ordem econômica: o problema do critério definidor da pequena empresa. In **Revista da Faculdade de Direito do Sul de Minas.** Pouso Alegre, 2008. p. 31-43.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. O conceito de "atividades hospitalares" para fins de definição do percentual do lucro presumido. In: Guilherme Adolfo Mendes; Florence Haret. (Org.). **Tributação na Saúde**. 1ed. Ribeirão Preto: Altai, 2013, v. 1, p. 17-44.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Pequenas empresas e regime jurídico favorecido: caráter opcional como remédio, não como legitimador de inconstitucionalidades. In: **VII**

ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI/BRAGA - PORTUGAL, 2017, Braga. DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO. Florianópolis: CONPEDI, 2017. p. 284-302.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Simples Nacional: análise da constitucionalidade das exclusões setoriais. In: **III ENCONTRO DE INTERNACIONALIZAÇÃO DO CONPEDI- MADRID/ESPANHA - ESPANHA, 2015, Madrid.** DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO. p. 107-129.

NOGUEIRA, R. J. N. **Curso de Direito Comercial e de Empresa 1 Liv Dig - Curso de Direito Comercial e de Empresa 1.** 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **SC, COSIT, nº 322, de 01/06/2017.** Disponível em http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=84076. Acesso em 23 mar 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **SC, COSIT, nº 268, de 18/12/2018.** Disponível em http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97563. Acesso em 23 mar 2019.

SEBRAE. **Micro e pequenas empresas geram 27% do PIB do Brasil**. Disponível em: http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/ufs/mt/noticias/Micro-e-pequenasempresas-geram-27%25-do-PIB-do-Brasil. Acesso em 23 mar 2019.

STJ, REsp 951.251 PR, Rel. Ministro Castro Meira, 1ª Seção, j. 22 abril 2009. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 10 abril 2019.

STJ - REsp 961.117 – 1ª S. – Rel. Min. Luiz Fux. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 24 mar 2019.

STJ, REsp 1.081.441, 2. T., rel. Min. Castro Meira. j. 04 ago 2009. Disponível em www.stj.jus.br. Acesso em 10 abril 2019

TOMAZETTE, M. **Curso de Dir. Empresarial-Teoria Geral e Dir. Societário V 1.** 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2018