

“COBRANÇA DUPLICADA DE IMPOSTOS EM EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL: um caso de “bis in idem”.”

Orientando: Valquíria Paula de Oliveira Resende¹

Orientador: Érika Loureiro Borba²

Coorientador: Fabrício Molica de Mendonça³

RESUMO

No Brasil, o Princípio do “*ne bis in idem*” é usado para garantir que se um tributo que é cobrado na sua origem e sobre o mesmo fato gerador, não seja novamente cobrado, comprovada sua origem anterior, com pena de incorrer em incidência duplicada. O presente trabalho trata de um estudo de caso, com a finalidade analisar a incidência de duplicidade na retenção de Imposto Sobre Serviços (ISS) e Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) apurados e, conseqüentemente, o impacto no faturamento advindo do lançamento duplicado do valor dos serviços base, na área clínica laboratorial e radiológica, em casos de intermediação por uma empresa de medicina e segurança do trabalho optante pelo Simples Nacional. Para tanto, foi realizada uma pesquisa qualitativa por meio do método de revisão bibliográfica e um estudo de caso que constatou a dificuldade de comprovação de tributação duplicada, tendo em vista a parceria com vários laboratórios de análises clínicas e radiologia, as diversas formas de emissão de notas com relatórios de faturamentos complementares e a cobrança de consultoria e gestão efetuada de maneira não explícita ao cliente final. A adoção de faturas desmembradas, com menção clara às notas fiscais de origem, mostrou-se uma possível ferramenta no auxílio à demonstração das cobranças duplicadas, porém há entraves, como a falta de orientação na legislação para não caracterizar delito fiscal e a falta de jurisprudência por se tratar de um caso específico.

Palavras-Chave: Duplicidade na retenção de tributos, Fato gerador, Planejamento Tributário, Recuperação de Impostos.

1 INTRODUÇÃO

Segundo a legislação brasileira, o Princípio do “*ne bis in idem*” visa garantir que uma pessoa não seja processada e condenada mais de uma vez pelo mesmo fato, ou seja, é vedada a dupla punição pelo mesmo delito (Maia, 2005). Apesar de não ter previsão constitucional, se baseia, por analogia advinda do Direito Penal, no Princípio da Segurança Jurídica e do Duplo Grau de Jurisdição. O termo é usualmente utilizado na forma original em latim, e sua tradução literal seria “não (incorrer) duas vezes no mesmo” (Mendes, 2022). No Direito Tributário esse

¹ Valquíria Paula de Oliveira Resende, UNIPTAN - Centro Universitário Presidente Tancredo de Almeida Neves, Curso de Direito, e-mail: ypolcr@gmail.com;

² Érika Loureiro Borba, Uniptan – Centro Universitário Presidente Tancredo de Almeida Neves, Curso de Direito, erikaloureiro.borba@gmail.com;

³ Fabrício Molica de Mendonça UFSJ – Universidade Federal de São João del Rei, DECAC, fabriciomolica@ufsj.edu.br.

mesmo princípio é usado para garantir que um tributo cobrado na sua origem e sobre o mesmo fato gerador, não seja novamente cobrado, comprovada a origem anterior, com pena de incorrer em incidência duplicada o que caracterizaria o “*bis in idem*”.

Em virtude da complexidade da legislação tributária brasileira, associada às especificidades de determinados tipos de negócios e das transações exercidas entre as organizações, é possível que ocorram erros que conduzam ao “*bis in idem*” resultando em cobrança duplicada pelo mesmo ente e sobre o mesmo fato gerador.

Um exemplo é a duplicidade na retenção do Imposto Sobre Serviços (ISS) e do Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF), que afetam diretamente o faturamento ao gerar lançamento duplicados do valor de base dos serviços em empresas que atuam na área clínica laboratorial e radiológica, ao oferecer seus serviços a empresas de medicina e segurança do trabalho optantes pelo Simples nacional.

Tal cobrança se configura quando os laboratórios de análises clínicas e de radiologia emitem as notas fiscais à empresa de medicina e segurança do trabalho recolhendo o ISS, e posteriormente fazem a retenção de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) e Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL). Logo após, a empresa de medicina e segurança do trabalho, que se utiliza desses serviços laboratoriais de análises clínicas e de radiologia para emitir os Atestados de Saúde Ocupacional (ASO's) dos colaboradores de seus clientes, acresce seu lucro e demais serviços prestados. Então, emite a nota fiscal considerando integralmente o valor dos mesmos serviços e faz a retenção dos impostos sobre o valor total da nota fiscal, sem excluir o valor base do serviço (clínico laboratorial e radiológico) e conseqüentemente retém novamente sobre o valor de origem que já havia sido tributado na primeira parte da cadeia (os laboratórios). Entretanto, comprovar que os serviços clínicos laboratoriais e radiológicos são advindos do mesmo fato gerador, e, portanto, ocorre o “*bis in idem*” quando há a duplicação no ato do lançamento efetuado pelas duas empresas não é tarefa simples. A complexidade dos processos fiscais e a necessidade de rastreamento detalhado das etapas de tributação exigem a obtenção de provas que permitam a contestação efetiva contra a cobrança duplicada.

Assim, a pergunta que norteou este estudo foi: “Quais as dificuldades de comprovação de tributação duplicada de impostos, “*bis in idem*”, na área de medicina e segurança do trabalho tendo em vista a parceria com vários laboratórios de análises clínicas e radiologia, sendo optante pelo regime de simples nacional?”

Como objetivo geral tem-se: analisar, com base em um estudo de caso, a duplicidade de lançamentos e conseqüentemente a retenção duplicada de tributos, caracterizando o “*bis in*

idem” e o impacto, tendo em vista que a empresa é optante pelo regime do Simples Nacional. E como objetivos específicos: a) Considerar o que a legislação dispõe sobre “bis in idem”; b) Mostrar os dispositivos legais que podem ser usados para comprovar a incidência de ISS duplicada de maneira indevida, no caso, “bis in idem”, ato caracterizado pela mesma base tributária; c) Mostrar o impacto do lançamento duplicado quanto a retenção de impostos no lucro da empresa.

É fato que carga tributária imputada às empresas brasileiras é uma das mais altas do mundo⁴, assim se faz necessário garantir que haja segurança jurídica no sentido de evitar o “bis in idem” e proteger os direitos dos contribuintes.

A justificativa do estudo de caso proposto é entender como ocorre a duplicidade de lançamento do serviço e, conseqüentemente, a cobrança dos impostos e retenções, e como isso impacta no faturamento da empresa de medicina e segurança do trabalho, que é optante pelo Simples Nacional. Também é necessário entender se é possível a comprovação com clareza ao fisco para que não haja penalização à empresa de medicina e segurança do trabalho, com o intuito de reduzir o impacto da carga tributária decorrente da duplicidade do lançamento do serviço e conseqüentemente da cobrança dos impostos.

A metodologia utilizada foi uma pesquisa qualitativa por método de revisão bibliográfica e posteriormente o estudo de caso. Houve dificuldade de embasamento teórico em autores e obras que oferecessem subsídios no que diz respeito ao tema ou que, de alguma forma, dialogassem com a proposta do presente trabalho. Tal fato deveu-se à observância, num primeiro momento, de que o problema não trata de uma situação perfeita de “bis in idem”, vez que a retenção não é feita por dois municípios diferentes e sim pelo mesmo município, porém, retendo de empresas diferentes sob o mesmo fato gerador, sem que tenha conhecimento que se trata da mesma base. Assim, foram revisados conceitos de definição e etiologia e posteriormente, apresentado o caso em que a retenção dupla se configura.

Para situar o leitor, fez-se uma descrição de como se dá o lançamento duplicado do serviço, pela empresa final da cadeia (empresa de medicina e segurança do trabalho), com o intuito de demonstrar a extensão tributária do problema e procurando desvendar de que modo o “bis in idem” se configura no caso em pauta.

⁴ A carga tributária do Brasil em 2021 chegou a 31,95% e colocou o Brasil no sétimo lugar mundial das mais altas cargas tributárias no mundo segundo o site G1 em publicação datada de 07/06/2023 (Martello, 2023).

2 ISS, IR E FATURAMENTO – EFEITOS E IMPACTOS NAS EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL

O Simples Nacional é um regime tributário simplificado adotado no Brasil, pela Lei Complementar 123/2006, que visa facilitar a apuração e o recolhimento de impostos, unificando os tributos em um único pagamento mensal pelo Documento de Arrecadação do Simples Nacional (DAS). Ele é destinado a microempresas e empresas de pequeno porte e visa facilitar o processo de pagamento e reduzir a carga tributária. Nesse contexto, é importante entender os efeitos e impactos específicos da correta gestão do lançamento do fato gerador e dos tributos advindos deste lançamento para garantir a saúde financeira e a competitividade das micro e pequenas empresas. Assim, com base no caso estudado, por ser empresa prestadora de serviços, serão tratados especificamente o ISS e IRRF e os impactos no Simples Nacional advindos do duplo lançamento, que desencadeia a ocorrência do “*bis in idem*”.

2.1 Imposto Sobre Serviços (ISS) ou Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN)

O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, conhecido pelas siglas ISS ou ISSQN, é um tributo que incide sobre a prestação de serviços realizada por profissionais autônomos e empresas. Tal imposto, por meio das leis de incentivo fiscal, pode ser redirecionado em parte ou no todo, para projetos sociais em áreas diversas. Ele está previsto no art. 156, inciso III da CF e é regulamentado pela Lei Complementar 116/2003, que traz no art. 1º a previsão de uma lista anexa com os serviços que deverão sofrer tributação de ISS no momento que ocorrer a prestação do serviço.

Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador (Brasil, 2003).

Dentre eles está classificado no item 4.02: Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultrassonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres.

O ente público que tem a competência para a cobrança do ISS é o Município, de acordo com o Art. 156 § III, da Constituição Federal de 1988.

A Lei Complementar 116/2003 estabelece normas para a cobrança do imposto sobre serviços de qualquer natureza. Ela estabelece que, em regra geral, o ISS é devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador.

Porém, é imprescindível se ater o exposto no Art. 1º § 3º da LC 116/2003:

§ 3º O imposto de que trata esta Lei Complementar incide ainda sobre os serviços prestados mediante a utilização de bens e serviços públicos explorados economicamente mediante autorização, permissão ou concessão, com o pagamento de tarifa, preço ou pedágio pelo usuário final do serviço. (Brasil, 2003)

Nesse quesito faz-se necessário observar que cada município tem suas regras específicas e, portanto, há a possibilidade de a Lei do Município do estabelecimento do prestador do serviço transferir a responsabilidade do recolhimento do ISS para o local do tomador do serviço. Previsão trazida pelo Art. 3º da Lei 116/2003 que aduz:

Art. 3º O serviço considera-se prestado, e o imposto, devido, no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador, exceto nas hipóteses previstas nos incisos I a XXV, quando o imposto será devido no local: (Redação dada pela Lei Complementar nº 157, de 2016) (Vide ADIN 3142). (Brasil, 2003)

O valor do ISS é fixado anualmente pela prefeitura do município. Essa alíquota varia entre 2% e 5%, sendo seu valor mínimo estabelecido nos termos da Lei 116 de 31 de julho de 2003, Art. 8º, A - “A alíquota mínima do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza é de 2% (dois por cento) (Brasil, 2016)”. No município de São João del-Rei a alíquota retida praticada para os serviços laboratoriais e de radiologia é de 2%. Prevê também, em seu Art. 8º § 1º, que não pode haver concessão, isenção ou benefício tributário que a reduza o valor a ser pago ao ente abaixo do valor mínimo estabelecido, tornando nulo qualquer ato contrário a esta premissa nos § 2º e § 3º:

§ 1º O imposto não será objeto de concessão de isenções, incentivos ou benefícios tributários ou financeiros, inclusive de redução de base de cálculo ou de crédito presumido ou outorgado, ou sob qualquer outra forma que resulte, direta ou indiretamente, em carga tributária menor que a decorrente da aplicação da alíquota mínima estabelecida no caput, exceto para os serviços a que se referem os subitens 7.02, 7.05 e 16.01 da lista anexa a esta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 2º É nula a lei ou o ato do Município ou do Distrito Federal que não respeite as disposições relativas à alíquota mínima previstas neste artigo no caso de serviço prestado a tomador ou intermediário localizado em Município diverso daquele onde está localizado o prestador do serviço. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016)

§ 3º A nulidade a que se refere o § 2º deste artigo gera, para o prestador do serviço, perante o Município ou o Distrito Federal que não respeitar as disposições deste artigo, o direito à restituição do valor efetivamente pago do Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza calculado sob a égide da lei nula. (Incluído pela Lei Complementar nº 157, de 2016) (Brasil, 2016)

Quando a prestação de serviço ocorre, portanto, é caracterizado o fato gerador, que se trata de um termo do Direito Tributário que possui seu conceito fundamentado no Código Tributário Nacional – CTN, Art. 114, que traz que: “o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência” (Brasil, 1966). E no Art.

115 que reza: “fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal” (Brasil, 1966).

Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal.

Em 2020 foi sancionada a Lei Complementar 175/2020 que alterou uma série de regras no Brasil quanto à retenção do ISS e uma das principais alterações foi a retenção que passou a ser feita pelo domicílio do tomador. Também estabeleceu que em se tratando do tomador ser pessoa jurídica, o ISS deveria ser recolhido no local onde fica a unidade na qual o serviço foi contratado, o que tornou irrelevantes as definições de sede, filial, agência, posto de atendimento, sucursal ou escritório de representação. Porém, no caso estudado, esta não seria a questão principal para justificativa da cobrança de maneira duplicada, pois o tomador dos laboratórios e das empresas de radiologia estão no mesmo domicílio que o tomador da empresa de medicina e segurança do trabalho.

O Brasil irá passar efetivamente por uma reforma tributária que foi aprovada em 2023 e terá início em 2026 que tratou de unificar os tributos sobre o consumo.

A principal mudança trazida pela reforma é a extinção de quatro tributos (PIS, COFINS, ICMS e ISS), que passarão a ser: Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS), e Imposto sobre Bens e Serviços (IBS), ambos administrados pelo Governo Federal, que assumirá a gestão destes nos estados e municípios, segundo o Projeto de Lei Complementar 68 de 2024. Ambos terão mesma base de cálculo e mesmas regras (Brasil, 2024).

A reforma ainda prevê, um imposto seletivo, com alíquotas reduzidas para alguns setores da economia e aumentadas para produtos que causam danos à saúde ou ao meio ambiente e tende a abrir margem para a criação de um sistema de devolução de parte do tributo pago. No momento, tal reforma parece não afetar as empresas optantes pelo Simples Nacional (Máximo, 2023).

Outro tributo que incide diretamente sobre os serviços prestados e conseqüentemente pode ser retido duplicadamente é o Imposto de Renda e será abordado no próximo tópico.

2.2 IRRF – Imposto de Renda Retido na Fonte

O Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) trata-se de um tributo que incide sobre diversos tipos de rendimentos, no Brasil. Ele pode ser pago tanto por pessoas físicas como por pessoas jurídicas. Sua função é assegurar ao governo que uma parcela do Imposto de Renda que seria devido pelo contribuinte já tenha seu recolhimento na fonte tentando coibir a sonegação fiscal, ao menos em parte.

Não estão obrigadas a efetuar a retenção de IR, as pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional). (Redação dada pela INRFB nº 1.151, de 3 de maio de 2011)

A base legal para a aplicação do que é IRRF é trazida pela Lei n.º 5.172/1966, o Código Tributário Nacional (CTN) e pela Lei n.º 7.713/1988, no caso de pessoas físicas.

Segundo a equipe site Portal Tributário, desde 2004 os seguintes serviços estão sujeitos a retenção do Imposto de Renda na fonte os seguintes serviços prestados por pessoas jurídicas a outras pessoas jurídicas:

- Serviços caracterizadamente de natureza profissional;
- Mediação de negócios;
- Propaganda e publicidade;
- Serviços prestados por cooperativas de trabalho e associações profissionais ou assemelhadas e;
- Limpeza, conservação, segurança, vigilância, transporte de valores e locação de mão de obra.

O fato gerador do IRRF dá-se por ocasião do pagamento ou crédito do serviço prestado, ou seja, no lançamento contábil do serviço prestado na escrituração do tomador do serviço. Porém, a Lei 9430/96, no Art. 67 aduz: “Fica dispensada a retenção de imposto de renda, de valor igual ou inferior a R\$ 10,00 (dez reais), incidente na fonte sobre rendimentos que devam integrar a base de cálculo do imposto devido na declaração de ajuste anual” (Brasil, 1996). Também as empresas optantes pelo Simples Nacional são dispensadas da retenção. O Decreto 3000 RIR/99, nos Art. 647, 649, 651 e 652 especificam quais serviços são passíveis da retenção na fonte.

Segundo a Instrução Normativa IN RFB 765/07 Art. 1º:

Fica dispensada a retenção do imposto de renda na fonte sobre as importâncias pagas ou creditadas a pessoa jurídica inscrita no Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional) (Brasil, 2007).

O valor da alíquota de retenção do IRRF varia de 1% para os serviços de limpeza, conservação, segurança e locação de mão de obra e 1,5% para os demais serviços sujeitos à retenção na fonte (Receita Federal, 2023).

Para garantir a dispensa da retenção, no corpo da nota fiscal emitida pela empresa do Simples Nacional deve conter a informação "Documento emitido por ME ou EPP optante pelo Simples nacional"(Mota 2019). É importante ressaltar que, se a empresa fornecedora do serviço for optante pelo Lucro Real ou Lucro Presumido, o imposto será retido na fonte, mesmo que a empresa tomadora seja optante pelo simples nacional.

2.3 Breve detalhamento do Caso

No primeiro momento faz-se necessária uma breve explicação de como é emitida a nota fiscal pelos laboratórios de análise clínica e de radiologia, o que possibilita verificar a primeira retenção de tributação (ISS) feita.

Ocorre que, na descrição dos serviços na NF (Nota Fiscal), não há como especificar cada empresa secundária (cliente direto da empresa de medicina e consultoria) e todos os dados dos funcionários envolvidos. Desta forma, emite-se uma nota fiscal global, em nome da empresa gestora (de medicina e segurança do trabalho), que traz apenas o detalhamento do serviço de maneira simplificada: “serviços prestados em exames laboratoriais” conforme a Figura 1. Esta NF engloba todos os serviços prestados para as empresas clientes da empresa de medicina e segurança do trabalho, que atua como intermediário na cadeia e passa a ser o “cliente geral” do laboratório clínico e do de radiologia.

Detalhamento do Serviço Prestado						
SERVICIOS PRESTADOS EM EXAMES LABORATORIAIS						
Serviço Prestado						
Cód. no Município: 13632 - LABORATORIOS CLINICOS ANALISES CLINICAS, PATOLOGICAS, CITOPATOLOGIC A, DE MATERIAL GENETICO E CONGENERES.						
LC 116/2003: 0402 - Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultrasonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres						
CNAE: 8640202 - Laboratórios clínicos						
Município de Prestação do Serviço: 3162500 - SAO JOAO DEL REI/MG						
Valor dos Serviços	Deduções	PIS / FASEP	COFINS	INSS	IR	
3.793,60	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
CSLL	Base de Cálculo	Alíquota	Desc. Incondicionado	Desc. Condicionado	Outras Retenções	
0,00	3.793,60	2,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ICMS	IPI	IOF	CIDE	ISS Retido	Valor Líquido NFS-e	
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	3.793,60	
Exigibilidade do ISS					Valor do ISS	75,87
01 - Exigível						
Informações Adicionais						
<ul style="list-style-type: none"> - Contribuinte optante pelo simples nacional. - O ISS referente a esta nota vence dia 12/08/2024 - Lei 12.741/2012: Valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais que influenciam no cálculo do valor da prestação do serviço, valor total informado: R\$ 75,87 = ISS: R\$ 75,87(2,00 %) + PIS: R\$ 0,00 + COFINS: R\$ 0,00 + INSS: R\$ 0,00 - Você pode consultar a autenticidade desta nota através do código ao lado. 						

Figura 1 – NF de um dos laboratórios de análises clínicas comprovando a primeira retenção de ISS
Fonte: dados da pesquisa.

As especificações dos serviços laboratoriais de análise clínica, devido a extensão dos dados pessoais dos funcionários (normalmente entre 50 e 70 páginas por faturamento) e do

atendimento, vêm anexas à NF no faturamento, conforme demonstra a figura 2. Os dados suprimidos são: dados da empresa, convênio, nomes completos dos funcionários e valores dos exames laboratoriais dados pelo convênio firmado com a empresa de medicina e segurança do trabalho.

Requisição	Guia Paciente	Médico	Exame	Código	Preço (R\$)
CNPJ: [redacted] Período: [redacted] a 17/07/2024 Data de Emissão: 18/07/2024					
Convênio: [redacted]					
17/07/2024	[redacted]	[redacted]	[redacted]	Num. Cart.:	
20637373	[redacted]	[redacted]	[redacted]	40302040	[redacted]
01	[redacted]	[redacted]	Glicose	40304361	[redacted]
01	[redacted]	[redacted]	Hemograma com contagem de l		
					Total da Requisição:
12/07/2024	[redacted]	[redacted]	[redacted]	Num. Cart.:	
20625227	[redacted]	[redacted]	[redacted]	40307018	[redacted]
01	[redacted]	[redacted]	Hepatite B-HBsAG(AU,antigeno	40304361	[redacted]
01	[redacted]	[redacted]	Hemograma com contagem de l		
					Total da Requisição:

Figura 2 – Faturamento de um dos laboratórios de análise clínica contendo descritivo do exame realizado, data da realização do exame, nome do paciente, médico e valores específicos por exame.

Fonte: dados da pesquisa.

No caso dos laboratórios de radiologia também ocorre da mesma forma. É emitida a NF contendo no detalhamento do serviço prestado apenas: “serviços prestados”, conforme demonstra a figura 3.

Detalhamento do Serviço Prestado						
SERVIÇOS PRESTADOS.						
Serviço Prestado						
Cód. no Município: 13629 - LABORATÓRIOS DE ANATOMIA PATOLÓGICA E CITOLÓG ANALISES CLINICAS, PATOLOGICAS, CITOPATOLOGIC A, DE MATERIAL GENETICO E CONGENERES.						
LC 116/2003: 0402 - Análises clínicas, patologia, eletricidade médica, radioterapia, quimioterapia, ultrasonografia, ressonância magnética, radiologia, tomografia e congêneres						
CNAE: 8640201 - Laboratórios de anatomia patológica e citológica						
Município de Prestação do Serviço: 3162500 - SAO JOAO DEL REI/MG						
Valor dos Serviços	Deduções	PIS / PASEP	COFINS	INSS	IR	
2.001,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
CSLL	Base de Cálculo	Alíquota	Desc. Incondicionado	Desc. Condicionado	Outras Retenções	
0,00	2.001,00	2,00	0,00	0,00	0,00	0,00
ICMS	IPI	IDF	CIDE	ISS Retido	Valor Líquido NFS-e	
0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	2.001,00	
Exigibilidade do ISS					Valor do ISS	
01 - Exigível					40,02	
Informações Adicionais						
- O ISS referente a esta nota vence dia 12/02/2024						
- Lei 12.741/2012: Valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais que influenciam no cálculo do valor da prestação do serviço, valor total informado: R\$ 40,02 = ISS: R\$ 40,02(2,00 %) + PIS: R\$ 0,00 + COFINS: R\$ 0,00 + INSS: R\$ 0,00						
- Você pode consultar a autenticidade desta nota através do código ao lado.						
- A guia de ISS 2024/000560 valor R\$ 13.654,40 que inclui esta nota ainda não foi paga.						

Figura 3 – NF de um dos laboratórios de radiologia comprovando a primeira retenção de ISS

Fonte: dados da pesquisa.

As especificações dos serviços laboratoriais de radiologia, devido a extensão dos dados pessoais dos funcionários (normalmente entre 20 e 30 páginas por faturamento) e do atendimento, também vêm listadas no faturamento conforme a figura 4.

Data	Paciente	Titular	Quant.	Matricula CHS	Val.CH	Val. Materiais	Guia	Val. Total
02/07/2024	RX TÓRAX: P.A. (OIT)		1	23	R\$	R\$ 0,00		R\$
				Totais:	R\$	R\$ 0,00		R\$
16/07/2024	RX TÓRAX: P.A. (OIT)		1	23	R\$	R\$ 0,00		R\$
				Totais:	R\$	R\$ 0,00		R\$
09/07/2024	RX TÓRAX: P.A. (OIT)		1	23	R\$	R\$ 0,00		R\$
				Totais:	R\$	R\$ 0,00		R\$
05/07/2024	RX TÓRAX: P.A. (OIT)		1	23	R\$	R\$ 0,00		R\$
				Totais:	R\$	R\$ 0,00		R\$

Figura 4 – Faturamento de um dos laboratórios de radiologia contendo descritivo do exame realizado, data da realização do exame, nome do paciente (suprimido) e valores (suprimidos) por exame.

Fonte: dados da pesquisa.

No caso estudado, a empresa prestadora de serviços de medicina e segurança do trabalho, por ser gestora dos exames laboratoriais e radiológicos, dentre outros, que darão suporte para liberação do ASO - Atestado Ocupacional de Saúde, faz, além da cobrança dos exames, também a cobrança do seu trabalho de gestão (que envolve os exames clínicos e radiológicos), sem que haja desmembramento em nota fiscal. Ou seja, a nota fiscal contempla, apenas em seu detalhamento “Referente aos exames clínicos”, conforme figura 5. Porém, juntamente é enviado um faturamento no qual são especificados (da mesma maneira que os laboratórios de análise clínica e de radiologia) todos os exames efetuados, nome completo do paciente, preço final (inclusive trabalho de gestão) e data da realização do mesmo, juntamente à nota fiscal.

Número da Nota	
2024000000	
Emissão	
08/08/2024 16:40:50	
Código de Verificação	
Informações do Prestador	
Nome/Razão Social:	
Nome Fantasia:	
CPF/CNPJ:	Inscrição Municipal:
Endereço:	Inscrição Estadual:
Município: 3162500 - SAO JOAO DEL REI/MG	
Informações do Tomador	
Nome/Razão Social:	
CPF/CNPJ:	CEI:
Endereço:	Inscrição Municipal:
Município: 5201405 - APARECIDA DE GOIANIA/GO	
E-mail:	
Detalhamento do Serviço Prestado	
REF AOS EXAMES CLINICOS :	
Serviço Prestado	
Cód. no Município: 13408 - OUTRAS ATIVIDADES PROFISSIONAIS, CIENTIFICAS CONSULTORIA DE QUALQUER NATUREZA	
LC 116/2003: 1701 - Assessoria ou consultoria de qualquer natureza, não contida em outros itens desta lista; análise, exame, pesquisa, coleta, compilação e fornecimento de dados e informações de qualquer natureza, inclusive cadastro e similares	
CNAE: 7490199 - Outras atividades profissionais, científicas e técnicas não especificadas anteriormente	
Município de Prestação do Serviço: 3162500 - SAO JOAO DEL REI/MG	
Valor dos Serviços	1.401,60
Deduções	0,00
PIS / PASEP	0,00
COFINS	0,00
INSS	0,00
IR	0,00
CSLL	0,00
Base de Cálculo	1.401,60
Alíquota	2,00
Desc. Incondicionado	0,00
Desc. Condicionado	0,00
Outras Retenções	0,00
ICMS	0,00
IPI	0,00
IOP	0,00
CIDE	0,00
ISS Retido	0,00
Valor Líquido NFS-e	1.401,60
Exigibilidade do ISS	01 - Exigível
Valor do ISS	28,03
Informações Adicionais	
- Contribuinte optante pelo simples nacional.	
- Lei 12.741/2012: Valor aproximado correspondente à totalidade dos tributos federais, estaduais e municipais que influenciam no cálculo do valor da prestação do serviço, valor total informado: R\$ 28,03 = ISS: R\$ 28,03(2,00 %) + PIS: R\$ 0,00 + COFINS: R\$ 0,00 + INSS: R\$ 0,00	
- Você pode consultar a autenticidade desta nota através do código ao lado.	

Figura 5 – NF emitida individualmente ao consumidor final comprovando a segunda retenção de ISS.

Fonte: dados da pesquisa.

Quando efetuada uma pesquisa junto ao fisco no intuito de entender como seria o procedimento para pedido de compensação dos valores duplicados retidos, de maneira adequada, através do PER/DCOMP (Miranda, 2023), observou-se que é necessário seguir procedimentos, visto que é um processo digital no qual a parte interessada deve acessar o sistema online, autenticando-se por meio de credencial municipal, certificado digital ou acesso GOV.BR e iniciando assim um processo. Esse processo poderá ser acompanhado através de um protocolo que será fornecido por e-mail, no próprio site e a compensação será realizada de acordo com a legislação vigente e considerando os requisitos legais para esse procedimento. O grande problema é que para o caso específico que envolve a duplicidade de cobrança do ISS, cobrado pelo mesmo ente, não há legislação específica que regulamente. Ao contrário, por exemplo, do que ocorre com o ICMS. Assim, seria necessária a comprovação da cadeia de serviços ao fisco e mesmo assim não há garantia de que o segundo pagador (a empresa de medicina e segurança do trabalho) tenha seu direito resguardado, o que ainda se torna mais difícil vez que a primeira emissão de nota fiscal é para a empresa de medicina e segurança do trabalho, de maneira unificada (engloba todas as empresas e seus funcionários) e a segunda emissão é individualizada (por empresa).

2.4 Possível Impacto quanto as faixas de alíquota no Simples Nacional

Como já mencionado anteriormente, o Simples Nacional foi instituído pela Lei Complementar 123 de 2006 no intuito de simplificar o tratamento fiscal para empresas com faturamento anual de até R\$ 4,8 milhões. Seu cálculo é realizado com base em anexos e alíquotas que variam de acordo com o tipo de atividade da empresa e o volume de faturamento do negócio. Ao todo, são 5 anexos (Torres, 2024). As empresas prestadoras de serviço de consultoria na área de medicina e segurança do trabalho se encaixam nos Anexo III e V.

A empresa de consultoria em medicina e segurança do trabalho base para o estudo de caso encontra-se alocada no Anexo V, na 4ª faixa, com receita bruta anual entre R\$720.000,00 e R\$1.800.000,00 e a alíquota praticada é de 20,5%.

Atualmente o lucro líquido obtido pela gestão dos exames laboratoriais e de radiologia para a empresa de medicina e segurança do trabalho são na ordem de 7%. Porém, o fato considerável, quando observados os dados fornecidos, é que há um grande impacto no lucro tangível, pois a duplicidade dos lançamentos gera um impacto no Simples nacional capaz de consumir toda a margem de lucro, e considerando o crescimento, é capaz de causar prejuízo.

Para demonstrar tal situação foram feitas análises com base nos números reais atuais e duas projeções que consideram o aumento do faturamento e que permitem observar o impacto quando o faturamento duplicado e conseqüentemente a duplicidade dos impostos, “bis in idem”.

Real	Faturamento anual (R\$)	Faturamento Mensal (R\$)	Anexo V faixa 4	Parcela Dedutível (R\$)	Simples mensal (R\$)	Impacto Mensal (R\$)	Lucro Mensal (R\$)	Impacto Lucro (R\$)
C/ LAB	1.800.000,00	150.000,00	20,5%	17.100,00	29.325,00	-2.152,50	32.325,00	-6,66%
S/LAB	1.674.000,00	139.500,00	20,5%	17.100,00	27.172,50			
Projeção 1	Faturamento anual (R\$)	Faturamento Mensal (R\$)	Anexo V faixa 5	Parcela Dedutível (R\$)	Simples mensal (R\$)	Impacto Mensal (R\$)	Lucro Mensal (R\$)	Impacto Lucro (R\$)
C/ LAB	3.600.000,00	300.000,00	23,0%	62.100,00	63.825,00	-4.830,00	64.650,00	-7,47%
S/LAB	3.348.000,00	279.000,00	23,0%	62.100,00	58.995,00			
Projeção 2	Faturamento anual (R\$)	Faturamento Mensal (R\$)	Anexo V faixa 6	Parcela Dedutível (R\$)	Simples mensal (R\$)	Impacto Mensal (R\$)	Lucro Mensal (R\$)	Impacto Lucro (R\$)
C/ LAB	4.800.000,00	400.000,00	30,5%	540.000,00	77.000,00	-8.540,00	86.200,00	-9,91%
S/LAB	4.464.000,00	372.000,00	30,5%	540.000,00	68.460,00			
% Lucro atual	21,55%							

Figura 6 – Tabela comparativa do impacto da tributação duplicada no Simples nacional e impacto no lucro da empresa. Fonte: dados da pesquisa.

Com base nos resultados é possível observar que a duplicidade de lançamentos acarreta um considerável impacto no lucro (observados os requisitos tangíveis) e que ao longo da evolução crescente do faturamento o impacto torna-se cada vez maior e chega a tornar a operação inviável.

Ainda, considerando que o lucro geral da empresa atual é na ordem de 21,55% e que à medida que há o crescimento de faturamento a empresa também incorre em mais despesas variáveis, o percentual atual de 6,66% de impacto no simples nacional é capaz de reduzir o lucro da operação para 0,34% ($7\% - 6,66\% = 0,34\%$), tendo como base a situação real atual. Ou seja, com o inevitável crescimento da empresa e conseqüentemente o aumento de faturamento, o problema acaba por tornar inviável a continuidade do faturamento dos exames laboratoriais e radiológicos (7,47% na primeira projeção e 9,91% na segunda projeção).

Assim, o impacto dos tributos sendo cobrados novamente, devido à necessidade de duplicidade nos lançamentos para cobrança aos terceiros, torna completamente inviável a manutenção da operação que envolve a gestão dos serviços laboratoriais e radiológicos,

especialmente devido à margem de lucro da empresa de medicina e segurança do trabalho ser bastante justa.

E em contraponto, cabe analisar que para que um sistema tributário possa ser considerado justo, ele deve atentar-se a quatro princípios básicos: neutralidade, equidade (que pode ser subdividida em equidade vertical e equidade horizontal), simplicidade e progressividade (Campanelle, 2012).

Neste sentido, os princípios do Direito que tratam sobre a neutralidade tributária especialmente sobre o que diz respeito à cumulatividade e a simplicidade que trata da eficiência na cobrança dos tributos tanto para o sujeito ativo quanto para o passivo na relação tributária têm um papel importantíssimo (Faro, 2012). O que se observa quanto à legislação é que casos como este não são, até o momento, contemplados de maneira clara pela própria empresa. O fisco não consegue ter conhecimento do fato se não houver forma de comprovar o duplo lançamento de maneira clara, o que confere insegurança e impossibilita a devolução dos valores retidos duplicadamente e ainda não afere garantias de que tal ato se não será entendido como possível tentativa de fraude e, portanto, ação merecedora de retaliação e penalização (Derzi, 2004).

Para tanto é cada vez mais urgente que a legislação trate sobre o assunto nos âmbitos do ISS e IRRF e que seja capaz de trazer soluções para impedir a continuidade do processo de lançamento duplicado e, portanto, em decorrência o “*bis in idem*”, na emergência de crescimento do faturamento da empresa, sendo optante pelo Simples Nacional.

3 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho teve por objetivo analisar com base em um estudo de caso, a incidência de duplicidade na retenção de tributos, devido à duplicidade de lançamentos, caracterizando o “*bis in idem*”. Para tanto, adotou-se a abordagem qualitativa e uma revisão bibliográfica.

A análise obtida pelo estudo de caso permitiu observar que a duplicidade de lançamentos e conseqüentemente a retenção duplicada de tributos, evidenciam uma prática que resulta em um ônus financeiro desnecessário para a empresa, o que ainda é mais agravado pelo fato da empresa de medicina e segurança do trabalho ser optante pelo Simples Nacional.

É de conhecimento da gestão tributária de que qualquer empresa prestadora de serviços tem na sua composição de preços os impostos, dentre os quais se destacam o ISS, o IRRF e

quando optante pelo Simples Nacional, a relação folha de pagamento e faturamento para base de cálculo. Quando optante pelo Simples Nacional, a alíquota de tributação a ser paga pela empresa prestadora dos serviços é obtida pelo Anexo, que considera o Fator “R” (relação entre a folha de pagamento aos funcionários e o faturamento) no qual a empresa se enquadra. Assim, quando há o lançamento dos serviços de maneira duplicada, conseqüentemente, a tributação também é duplicada, “*bis in idem*”, o que além de ser contrário aos princípios da justiça tributária, prejudica a competitividade e lucratividade e afeta diretamente o cliente final que, por sua vez, é onerado pela dupla cobrança referente ao mesmo imposto e pelo possível impacto na precificação devido ao aumento da alíquota do Simples Nacional, dado faturamento irreal.

Foi possível perceber que a real dificuldade, é como deixar de efetuar a cobrança pelo serviço clínico laboratorial e de radiologia, na nota fiscal emitida pela empresa de medicina e segurança do trabalho, e conseqüentemente deixar de fazer o recolhimento duplicado dos impostos sem que fique evidente o ganho da gestão desses exames. Uma vez que a retenção duplicada de tributos é feita de maneira induzida pelo dúbio lançamento, é necessário explicar ao fisco tal origem, o que não se trata de tarefa fácil, dificultada ainda mais pelo desmembramento de fornecedores (laboratórios de análise clínica e radiologia). O que pode gerar conflitos e aumentar o risco de autuações e penalidades.

Portanto, é imperativo que sejam adotadas medidas corretivas para evitar a duplicidade de lançamentos, assegurar a conformidade tributária e promover a saúde financeira da empresa, garantindo sua competitividade no mercado e contribuindo para um ambiente de negócios mais justo e equilibrado. Neste sentido, é necessário tratar a emissão de notas fiscais de maneira correta e clara quanto à distinção dos serviços prestados. Também se faz necessário que a empresa mantenha um diálogo transparente com o fisco, tratando de comprovar a origem dos lançamentos de maneira que evite possíveis autuações e penalidades. Somente assim será possível assegurar o recolhimento dos tributos de forma justa e sem comprometer a lucratividade da empresa, nem tampouco onerar o cliente final (terceiros finais da operação).

4 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. **Lei 5.172**, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em 22 de março de 2024.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 116**, de 31 de julho 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp116.htm. Acesso em 22 de março de 2024.

BRASIL. **Lei Complementar Nº 157**, de 29 de dezembro de 2016. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza. Brasília, DF. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/Lcp157.htm . Acesso em 22 de março de 2024.

BRASIL. **Projeto de Lei Complementar Nº 68**, de 2024. Institui o Imposto sobre Bens e Serviços - IBS, a Contribuição Social sobre Bens e Serviços - CBS e o Imposto Seletivo - IS e dá outras providências. Brasília, DF. Disponível em: [plp068](#) . Acesso em 26 de março de 2024.

CAMPANELLE, David Matos. “**Sistema Tributário Brasileiro: uma análise Crítica**”; Orientadora: Profa. Beatriz Azeredo. 2012, p. 17. Monografia de Bacharelado. Instituto de Economia, UFRJ. Rio de Janeiro, 2012. Disponível em: <https://pantheon.ufrj.br/bitstream/11422/2062/1/DMCampanelle.pdf>. Acesso em 28 de setembro de 2024.

DERZI, Misabel Abreu Machado. “**Não-cumulatividade, Neutralidade, PIS e COFINS e a Emenda Constitucional n. 42/03**”, Grandes Questões Atuais do Direito Tributário, 8º volume, coordenado por Valdir de Oliveira Rocha, São Paulo. Dialética, 2004, p. 346.

EQUIPE PORTAL TRIBUTÁRIO. **Retenção na fonte**: Sinopse. Portal Tributário. Disponível em: <https://www.portaltributario.com.br/artigos/retencoesservicos.htm>. Acesso em 23 de agosto de 2024.

FARO, Maurício Pereira. ROCHA, André Sérgio. **Neutralidade tributária para consolidar concorrência**. CONJUR, 2012. Disponível em: [Neutralidade tributária como fator fundamental para a livre concorrência](#). Acesso em 30 de setembro de 2024.

MAIA, Rodolfo Fonseca Tigre. **O princípio do ne bis in idem e a Constituição Brasileira de 1988**. Boletim Científico, Escola Superior do Ministério Público da União. Brasília, 2005. Disponível em: [BC_016_Art01.pdf](#). Acesso em 22 de março de 2024.

MARTELLO, Alessandro. Reforma tributária mantém o Brasil entre os países com maior peso arrecadatório dos impostos sobre consumo. Portal **G1 Globo**. Brasília, 2023. Disponível em: [R](#). Acesso em 22 de março de 2023.

MÁXIMO, Wellton. Entenda a reforma tributária promulgada nessa quarta. **Agência Brasil**, 2023. Disponível em: <https://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2023-12/entenda-reforma-tributaria-promulgada-nesta-quarta>. Acesso em 23 de agosto de 2024.

MENDES, Gilmar; BUONICORE, Bruno Tadeu; DE-LORENZI, Felipe da Costa. **Ne Bis in Idem entre Direito Penal e Administrativo Sancionador**: Considerações sobre a multiplicidade de sanções e de processos em distintas instâncias. *Revista Brasileira de Ciências Criminais*, vol. 192/2022. p. 17, 2022. Disponível em: <rbccrim-192-ne-bis-in-idem-entre-direito-penal-e-administrativo-sancionador.pdf>. Acesso em 20 de agosto de 2024.

MIRANDA, Izabella. **IR: pagou a mais do que deveria? Veja passo a passo para emitir PER/DCOMP**. *Contábeis*, 2023. Disponível em: <https://www.contabeis.com.br/noticias/55745/per-dcomp-passo-a-passo-para-emitir-e-restituir-valores/>. Acesso em 24 de março de 2023.

MOTA, Marcos César Carneiro da. **Retenção na fonte de Tributos e Contribuições Sociais, IRRF, IRPJ/CSLL/PIS/COFINS, ISS, INSS – Órgãos e Entidades da Administração Pública - Órgãos da Administração Pública dos Estados e Municípios – Entidades da Administração Pública Estadual e Municipal** Legislação Atualizada e comentada – Bloco sobre a folha de Pagamento, 2019. Disponível em: https://www.dirad.fiocruz.br/upload/uploads/APOSTILA_CPRF_2019.pdf. Acesso em: 28 de setembro de 2024.

RECEITA FEDERAL. **Manual do imposto sobre a renda retido na fonte**. Brasília: Versão 1.1, 2022. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/centrais-de-conteudo/publicacoes/manuais/irrf/mafon-2023.pdf>. Acesso em 23 de agosto de 2024.

TORRES, Vitor. **Tabela Simples Nacional 2024 completa | Anexos e Alíquotas**. *Contabilizei Blog*, 2024. Disponível em: <Tabela Simples Nacional 2024 Completa | Anexos e Alíquotas>. Acesso em 23 de agosto de 2024.