



Universidade de Brasília
Faculdade de Direito
Curso de Graduação em Direito

A (in)constitucionalidade do impedimento à adesão ao regime tributário do Simples Nacional de microempresas ou empresas de pequeno porte com pendências tributárias ou previdenciárias

Aluno: Adriano Maia Gomes de Almeida Ramos
Matricula: 05/96191

Brasília, julho de 2011.

ADRIANO MAIA GOMES DE ALMEIDA RAMOS

A (in)constitucionalidade do impedimento à adesão ao regime tributário do Simples Nacional de microempresas ou empresas de pequeno porte com pendências tributárias ou previdenciárias

Monografia Final de conclusão do curso de graduação apresentada como requisito parcial à obtenção do título de bacharel em Direito, desenvolvida sob a orientação do Professor Rafael Santos de Barros e Silva.

Brasília, julho de 2011.

FICHA DE APROVAÇÃO

A (in)constitucionalidade do impedimento à adesão ao regime tributário do Simples Nacional de microempresas ou empresas de pequeno porte com pendências tributárias ou previdenciárias

Aluno: Adriano Maia Gomes de Almeida Ramos
Matricula: 05/96191

Banca examinadora:

Rafael Santos de Barros e Silva
Orientador

Valcir Gassen
Membro

Alex Lobato Potiguar
Membro

Brasília, 06 de julho de 2011.

RESUMO

RAMOS, Adriano Maia Gomes de Almeida. **A (in)constitucionalidade do impedimento à adesão ao regime tributário do Simples Nacional de microempresas ou empresas de pequeno porte com pendências tributárias ou previdenciárias.** Orientador Rafael Santos de Barros e Silva. Brasília: UnB, 2011.

O presente estudo monográfico analisou o artigo 17, inciso V, da Lei Complementar n.º 123/2006, à luz da Constituição Federal de 1988, verificando sua (in)compatibilidade com o ordenamento jurídico pátrio e seus desígnios fundamentais para as microempresas e para as empresas de pequeno porte (Simples Nacional). Nesse sentido, foi feito, inicialmente, um histórico das normas de incentivo às pequenas empresas. Em seguida, um cotejo analítico entre a norma impeditiva e os princípios e regras constitucionais, em especial o princípio da igualdade tributária e o princípio da livre concorrência. Na seqüência, analisou-se a natureza jurídica do Simples Nacional. Concluiu-se, após breve estudo do RE n.º 627.543/RS – caso submetido à análise do STF com reconhecida repercussão geral –, pela inconstitucionalidade da vedação encartada na norma sob exame, em razão de sua incompatibilidade com a Carta Magna de 1988.

Palavras-chaves: simples nacional; regime tributário diferenciado e favorecido; vedação à adesão; vedação ao ingresso; irregularidade fiscal; inconstitucionalidade.

AGRADECIMENTO

Agradeço:

Aos meus pais, pelo exemplo e pelo carinho;

Às minhas irmãs, pela paciência e pela amizade indelével;

À minha família, por me mostrar minhas origens;

Aos amigos, pelo apoio e pelo aprendizado diário;

Aos colegas, sem os quais minha vida não seria tão divertida;

Ao meu ilustre professor e orientador, Rafael Santos de Barros e Silva, pela amizade e prestimosa orientação;

Aos professores Valcir Gassen e Alex Lobato Potiguar, componentes da banca examinadora deste trabalho, pela atenção e disponibilidade.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
CAPÍTULO 1 - SIMPLES NACIONAL	9
1.1 BREVE HISTÓRICO SOBRE OS REGIMES DIFERENCIADOS PARA AS MICROEMPRESAS E PARA AS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE NO BRASIL	9
1.2 NOÇÕES GERAIS SOBRE O SIMPLES NACIONAL	18
1.3 FUNDAMENTOS E OBJETIVOS DO REGIME TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO PARA AS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE NO BRASIL.....	23
CAPÍTULO 2 – ANÁLISE CONSTITUCIONAL DA QUESTÃO DO IMPEDIMENTO À ADESÃO AO REGIME TRIBUTÁRIO DO SIMPLES NACIONAL DE MICROEMPRESAS OU EMPRESAS DE PEQUENO PORTE COM PENDÊNCIAS TRIBUTÁRIAS OU PREVIDENCIÁRIAS	26
2.1 ANÁLISE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO CASO.....	27
2.1.1 <i>Princípio da Igualdade Tributária</i>	27
2.1.2 <i>Princípio da Livre Concorrência</i>	37
2.2 EFICÁCIA E APLICABILIDADE DAS NORMAS CONSTITUCIONAIS RELATIVAS AO SIMPLES NACIONAL..	41
2.3 DO MICROSSISTEMA ‘SIMPLES NACIONAL’ E DA IMPOSSIBILIDADE DE LEITURA DESSE REGIME TRIBUTÁRIO FAVORECIDO COMO UM MERO BENEFÍCIO FISCAL.....	45
2.4 REFLEXÕES FINAIS	48
CAPÍTULO 3 – ESTUDO DE CASO: RECURSO EXTRAORDINÁRIO N.º 627.543/RS	50
3.1 DOS FATOS NOTICIADOS NOS AUTOS DO RE N.º 627.543/RS	50
3.2 DO TRÂMITE PROCESSUAL DO CASO	51
3.3 ARGUMENTOS APRESENTADOS PELO CONTRIBUINTE	52
3.4 ARGUMENTOS APRESENTADOS FISCO E PELO MPF.....	53
3.5 OS FUNDAMENTOS EXTERNADOS PELOS ÓRGÃOS JULGADORES	57
3.5.1 <i>1ª Instância: liminar e sentença</i>	57
3.5.2 <i>2ª Instância: apelação</i>	58
3.6 REFLEXÕES ACERCA DO CASO	60
CONCLUSÃO	62
REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO	64

INTRODUÇÃO

As aspirações políticas dos microempresários e dos empresários de pequeno porte sempre foram no sentido de simplificar o tratamento destinado a tais segmentos empresariais, tendo em vista sua baixa capacidade econômica para lidar com as inúmeras exigências burocráticas para atender todas as demandas administrativas, tributárias, previdenciárias, trabalhistas, creditícias e empresariais. Além disso, sempre se especulou que essa escolha traria diversos benefícios à própria economia do país.

Após grande articulação política, com ampla negociação envolvendo os mais variados setores empresariais, diversas entidades de classes e diferentes instâncias do governo, e após algumas experiências legislativas dispendendo sobre o tema, o resultado foi a edição da Lei Complementar n.º 123/2006, que prevê o regime tributário conhecido como *Simples Nacional*.

Essa legislação complementar dispõe sobre normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Com a mera leitura perfunctória da Lei Complementar n.º 123/2006, logo percebemos que o legislador estabeleceu, primeiramente, um critério de aferição do porte da empresa para verificar quais, em tese, poderiam ser reguladas por meio dessa legislação. Em seguida, porém, a lei traz uma séria de impedimentos legais à opção pelo regime especial de tributação. Quanto ao ponto, faz-se necessário avaliar os critérios estabelecidos na lei (caso existam) e se estes estão *aptos* sob o ponto de vista jurídico.

Esse cotejo entre os critérios estabelecidos é justificável porque, até mesmo quando constem expressamente de normas infraconstitucionais, necessário é avaliar sua compatibilidade com as normas constitucionais que norteiam o tema em nível hierárquico superior. E frise-se: o legislador não está (e nem deve estar) imune a esse controle material do conteúdo do produto legislativo.

É exatamente esse o trabalho que empreenderemos no presente estudo monográfico.

Nessa linha, restringiremo-nos à análise da vedação prevista no artigo 17, inciso V, da Lei Complementar n.º 123/2006, que não permite a adesão ao regime tributário diferenciado por microempresas e por empresas de pequeno porte que possuam débito(s) com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa.

Quanto ao ponto, há que se discutir a juridicidade da qualificação impeditiva prevista, indagando-nos se a regularidade fiscal das empresas é condição jurídica diferenciadora da situação do contribuinte, bem como se essa condição de irregularidade fiscal pode ser utilizada como critério diferenciador, tendo sempre em mente que as distinções devem ser compatíveis com o texto constitucional.

Nesse propósito, construiremos, no Capítulo 1, um breve histórico dos regimes diferenciados que já existiram no país, destacando e detalhando o atual regime tributário instituído pela Lei Complementar n.º 123/2006, que previu o Simples Nacional. Ainda nesse capítulo, veremos quais os fundamentos (não jurídicos) que embasam a existência de um regime diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte.

Em seguida, passaremos a analisar, no Capítulo 2, a compatibilidade do dispositivo normativo impeditivo da adesão ao Simples Nacional por empresas com irregularidade fiscal, cotejando-o com princípios e regras constitucionais, bem como aferindo a eventual (des)harmonia dessa vedação do ponto de vista do ordenamento jurídico brasileiro visto como um sistema complexo, subdividido em vários microssistemas.

No Capítulo 3, faremos um estudo do Recurso Extraordinário n.º 627.543/RS, caso que está submetido a análise do Supremo Tribunal Federal, o qual já reconheceu a repercussão geral do tema. Nesse ponto, pretendemos expor os argumentos que foram apresentados no caso e ver a forma com que tais argumentos foram tratados, bem como confrontar as conclusões obtidas ao longo dos capítulos anteriores com os argumentos apresentados no caso.

CAPÍTULO 1 - SIMPLES NACIONAL

1.1 BREVE HISTÓRICO SOBRE OS REGIMES DIFERENCIADOS PARA AS MICROEMPRESAS E PARA AS EMPRESAS DE PEQUENO PORTE NO BRASIL

O conceito de empresa evoluiu ao longo do tempo. Hodiernamente, podemos entender empresário, em conformidade com o artigo 966 do Código Civil, como quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços. Sendo assim, empresa é a *atividade* desenvolvida pelo empresário, este sim sujeito de direito¹.

O estudo das empresas não mais interessa apenas ao Direito Privado; trata-se de tema de grande relevo também para o Direito Público. A este, interessa especialmente vislumbrar aspectos da empresa como forma de investimentos a fim de trazer desenvolvimento à coletividade.

Ou seja, o Estado não mais pode manter-se alheio ao setor privado, pois é sua obrigação zelar pela ordem econômica, com especial destaque para os encargos dados pela Constituição Federal de 1988 de fomentar, de regulamentar e de fiscalizar a iniciativa privada.

Nessa toada, ganha importância cada vez maior o papel das pequenas empresas e das empresas de pequeno porte como responsáveis pelo desenvolvimento local e regional que propiciam. As microempresas e as empresas de pequeno porte possuem notável função social, ainda mais quando temos em mente a relevante capacidade de ocupação de mão-de-obra, com ou sem vínculo empregatício.

Além disso, exercem função importante como prestadores de serviços essenciais aos consumidores, como distribuidores de produtos no varejo, como **contribuintes tributários**, dentre outras funções igualmente importantes (sem

¹ É possível perceber a falta de boa técnica legislativa no uso dos termos “empresa” e “empresário” no bojo da Lei Complementar n.º 123/2006. Ainda assim, para evitar confusões na análise do presente trabalho, evitaremos os termos “empresários”, “microempresários” e “empresários de pequeno porte”, preferindo a mesma colocação (atécnica) da legislação, optando por “empresa”, “microempresa” e “empresa de pequeno porte”.

grande relevo para o nosso estudo, razão pela qual limitaremos os destaques apenas aos já mencionados).

Para se ter noção da importância das empresas pequenas no cenário brasileiro, leiamos o trecho abaixo, presente na Justificativa do Projeto de Lei n.º 123/2004. Note-se que, apesar de as estatísticas não se mostrarem tão atuais, os dados são servíveis para evidenciar a relevância das micro e pequenas empresas.

As receitas das micros e pequenas empresas em 2001, totalizaram a quantia de R\$168 bilhões e 200 milhões, respectivamente. Um estudo realizado nesta mesma época, constatou que cerca de 1 milhão e 100 mil destas pequenas e microempresas eram do tipo empregadora, isto é, pelo menos uma pessoa estava registrada pela empresa como empregado, sendo os demais membros da empresa familiares ou sócios, ou seja, mais de 926 mil famílias diretamente envolvidas no negócio, com os seus membros participando da empresa na condição de proprietários ou sócios.

Segundo dados do BNDES, 98% do total de empresas do país são constituídas de micros e pequenas empresas e representam 93% dos estabelecimentos empregadores, que correspondem a cerca de 60% dos empregos gerados no país, participando com 43% da renda total dos setores industrial, comercial e de serviços.

Com estes dados, podemos perceber a importância das pequenas e microempresas no desenvolvimento de nossa economia e principalmente como fator de geração de emprego e distribuição de renda. Nessa linha foi feita uma pesquisa em 37 países, em 2002, coordenada pela GEM- Global Entrepreneurship Monitor, projeto criado pela London Business School da Inglaterra e pela Babson School nos Estados Unidos, coordenado no Brasil pelo Instituto Brasileiro de Qualidade e Produtividade do Paraná e Sebrae, em que o Brasil se destaca em sétimo lugar no ranking dos países com maior nível geral de empreendedorismo. A taxa brasileira da atividade empreendedora total, ou seja, a que indica a proporção de empreendedores na população de 18 a 64 anos de idade, foi de 13,5%, estimando-se em 14,4 milhões o número de empreendedores no país, dos quais 42% são mulheres.²

Em função do papel proeminente que passaram a ter as microempresas, iniciou-se uma política de desburocratização em relação a tais segmentos. Isso porque as microempresas apresentam-se como unidades empresárias carentes de proteção e incentivos estatais, tendo em vista seus reduzidos recursos econômico-financeiros, sua estrutura administrativa inadequada, entre outros motivos, que tornavam insuportáveis os inúmeros encargos aos quais se submetiam.

² Justificativa do Projeto de Lei n.º 123/2004, apresentado em 19.01.2004, pelo Deputado Federal Jutahy Junior (PSDB-BA). Destaque-se que esse projeto de lei culminou na Lei Complementar n.º 123/2006.

Essa política de desburocratização culminou com a edição da **Lei n.º 7.256**, de 27 de novembro de 1984, conhecida como Estatuto da Microempresa. Essa lei foi a primeira medida legal surgida no Brasil que, de fato, introduziu uma diferenciação entre as microempresas (segmento privilegiado) e as demais empresas.

Essa legislação estabelecia normas relativas ao tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos Administrativo, Tributário, Previdenciário, Trabalhista, Creditício e de Desenvolvimento Empresarial. Nesse sentido, muito representativo era o Capítulo II dessa lei, que versava sobre a “dispensa de obrigações burocráticas”.

No âmbito tributário, os incentivos dados pela lei restringiam-se a isenções concedidas que abrangiam diversos tributos, conforme Capítulo IV relativo ao regime fiscal³.

Após essa, vieram algumas normas de menor expressão no tocante aos avanços quanto aos incentivos às pequenas empresas e às empresas de pequeno de pequeno porte, que podem ser assim listadas: em 10 de dezembro de

³ CAPÍTULO IV - Do Regime Fiscal

Art. 11 - A microempresa fica isenta dos seguintes tributos:

I - Imposto sobre a Renda e Proventos de qualquer Natureza;

II - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro e sobre Operações Relativas a Títulos e Valores Mobiliários;

III - Imposto sobre Serviços de Transporte e Comunicações;

IV - Imposto sobre a Extração, a Circulação, a Distribuição ou Consumo de Minerais do País;

V - (Vetado).

VI - contribuições ao Programa de Integração Social - PIS, sem prejuízo dos direitos dos empregados ainda não inscritos, e ao Fundo de Investimento Social - FINSOCIAL;

VII - taxas federais vinculadas exclusivamente ao exercício do poder de polícia, com exceção das taxas rodoviária única e de controles metrológicos e das contribuições devidas aos órgãos de fiscalização profissional;

VIII - taxas e emolumentos remuneratórios do registro referido nos artigos 6 e 7 desta Lei.

§1º - A isenção a que se refere este artigo não dispensa a microempresa do recolhimento da parcela relativa aos tributos, a que se obriga por lei, devidos por terceiros.

§2º - As taxas e emolumentos remuneratórios dos atos subseqüentes ao registro da microempresa não poderão exceder ao valor nominal de 2 (duas) Obrigações do Tesouro Nacional - OTN.

§3º - (Vetado).

Art. 12 - As microempresas que deixarem de preencher as condições para seu enquadramento no regime desta Lei ficarão sujeitas ao pagamento dos tributos incidentes sobre o valor da receita que exceder o limite fixado no Art. 2º desta Lei, bem como sobre os fatos geradores que vierem a ocorrer após o fato ou situação que tiver motivado o desenquadramento.

Art. 13 - A isenção referida no Art. 11 abrange a dispensa do cumprimento de obrigações tributárias acessórias, salvo as expressamente previstas nos artigos 14, 15 e 16 desta Lei.

1984, foi instituída a **Lei Complementar n.º 48**, estabelecendo normas integrantes do Estatuto da Microempresa relativas à isenção do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços – ICM e do Imposto Sobre Serviços – ISS. Em seguida, a **Lei n.º 10.201**, de 04 de dezembro de 1986, dispôs sobre isenção do Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza às microempresas. Já a **Lei n.º 10.816**, de 28 de dezembro de 1989, dispôs sobre a concessão de outros incentivos fiscais às microempresas.

Em 28 de março de 1994, sobreveio nova legislação de relevância para a evolução no trato diferenciado às pequenas empresas: trata-se da **Lei n.º 8.864**, que ampliou o espectro de diferenciação e privilégios, passando a concedê-los também às empresas de pequeno porte. Ademais, foi a partir dessa norma que houve a definição desses dois segmentos empresariais com base no critério “receita bruta anual” auferida.

A diferenciação trazida por essa lei novamente alcançava os campos administrativo, fiscal, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial, possuindo vários dispositivos similares ao da Lei n.º 7.256/1984.

Diversamente da norma anterior, contudo, o tratamento favorecido no aspecto tributário ficou restrito a facilidades burocráticas, mantendo-se as isenções concedidas na legislação anterior, conforme Capítulo V da legislação que tratava sobre o regime tributário e fiscal⁴.

⁴ CAPÍTULO V

Do Regime Tributário e Fiscal

Art. 10. (Vetado).

Art. 11. A escrituração da microempresa e da empresa de pequeno porte será simplificada, nos termos a serem dispostos pelo Poder Executivo na regulamentação desta lei.

Art. 12. A microempresa e a empresa de pequeno porte não estão isentas do recolhimento dos tributos devidos por terceiros e por elas retidos.

Parágrafo único. O disposto no caput deste artigo não dispensa as empresas nele referidas da guarda dos documentos relativos às compras, vendas e serviços que realizarem.

Art. 13. Os documentos fiscais emitidos pelas microempresas e pelas empresas de pequeno porte obedecerão a modelos simplificados, aprovados em regulamento, que servirão para todos os fins previstos na legislação tributária.

Parágrafo único. Até o último dia útil do mês do ano-calendário seguinte será entregue a Declaração Anual Simplificada de Rendimentos e Informações, em modelo simplificado, aprovado pela Secretaria da Receita Federal.

Art. 14. O cadastramento fiscal da microempresa e da empresa de pequeno porte será feito de ofício, mediante intercomunicação entre o órgão de registro e os órgãos fiscais cadastrais competentes.

Em 05 de dezembro de 1996, foi instituída a **Lei n.º 9.317**, que, no âmbito tributário, representou a maior inovação até então. Essa lei instituiu o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, conhecido como SIMPLES, o que representou a possibilidade de recolhimento dos tributos federais por meio de documento único⁵.

Essa inovação trazida pela simplificação do recolhimento dos tributos em documento único representou grande avanço para as pequenas empresas. A propósito, assim entende Renaldo Limiro da Silva (2007), ao asseverar que “o aprimoramento e a ampliação do pagamento de impostos nesta Lei foram, sem dúvida, o grande avanço sentido no respectivo meio [das pequenas empresas], especialmente pela simplificação do recolhimento dos tributos em documento único”⁶.

Entretanto, na vigência dessa lei, o recolhimento dos tributos por meio de documento único somente ocorria em relação a tributos federais, daí também ser conhecido por Simples Federal. Para que o recolhimento por meio de documento único fosse feito também com relação a tributos de competência estadual ou municipal (ICMS e ISS), havia a necessidade de se firmar convênios entre os entes federados permitindo-o. Ou seja, em conformidade com o artigo 4º daquela norma, o Simples Federal poderia incluir o ICMS e o ISS desde que a Unidade Federada ou o município em que estivesse estabelecida a microempresa ou a empresa de pequeno porte viesse a aderir a ele mediante convênio.

⁵ CAPÍTULO III - DO SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES - SIMPLES

Seção I - Da Definição e da Abrangência

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.

⁶ SILVA (2007, p. 19).

Após, em 05 de outubro de 1999, foi instituído o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte com a **Lei n.º 9.841**. Essa lei demonstra expressamente a intenção de conferir eficácia aos artigos 170, inciso IX, e 179 da Constituição Federal de 1988, conforme se depreende do artigo 1º e parágrafo único⁷.

Por oportuno, transcrevem-se nesta oportunidade os supracitados artigos da Constituição que determinam a concessão de tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações, tratando-se, portanto, da matriz constitucional dos regimes favorecidos e diferenciados, *in verbis*:

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:

(...)

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)

(...)

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.

Apesar de o inciso IX do artigo 170 da Carta Magna possuir redação dada pela Emenda Constitucional n.º 6, de 15 de agosto de 1995, o texto original da Constituição já contemplava a necessidade de conferir tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte, *in verbis*: “IX – tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte”.

Enquanto o artigo 170 estabelece a base principiológica para a ordem econômica no Estado brasileiro, contemplando o tratamento **favorecido** para as empresas de pequeno porte, o artigo 179 adiciona a noção de tratamento

⁷ Art. 1º Nos termos dos arts. 170 e 179 da Constituição Federal, é assegurado às microempresas e às empresas de pequeno porte tratamento jurídico diferenciado e simplificado nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial, em conformidade com o que dispõe esta Lei e a Lei n.º 9.317, de 5 de dezembro de 1996, e alterações posteriores.

Parágrafo único. O tratamento jurídico simplificado e favorecido, estabelecido nesta Lei, visa facilitar a constituição e o funcionamento da microempresa e da empresa de pequeno porte, de modo a assegurar o fortalecimento de sua participação no processo de desenvolvimento econômico e social.

diferenciado. Tratamento favorecido e diferenciado é explicado pelo professor James Marins (2007) nos seguintes termos:

Compreendida em sua sistematicidade, a idéia de favorecimento contém sentido material, relativo a vantagens econômicas, tributárias, competitivas ou de mercado que possam ser concedidas, enquanto o tratamento diferenciado dirige-se literalmente a incentivos formais, relativos à simplificação ou eliminação de barreiras burocráticas, administrativas previdenciárias ou creditícias. Em um exemplo: conceder juros subsidiados a micro e pequenas empresas é “favorecimento”, vantagem de natureza material; simplificar exigências cadastrais para a concessão do mesmo empréstimo é “tratamento jurídico diferenciado”, incentivo meramente formal.⁸

Com efeito, é diretriz incontestável da Constituição Federal a necessidade de políticas de fomento e incentivo às empresas de pequeno porte e às microempresas. Inegável, também, é a evolução ocorrida em termos de legislação federal nessa direção com a edição das leis acima mencionadas.

Contudo, até mesmo após a edição da Lei n.º 9.841, um dos objetivos precípuos das legislações que conferem tratamento diferenciado a tais segmentos empresariais ainda não havia sido cumprido, qual seja, o desejo de que as microempresas e empresas de pequeno porte saíssem da informalidade.

A condição de informalidade das empresas é deveras prejudicial ao desenvolvimento econômico do país, acarretando, em especial, enormes perdas ao Erário decorrente da sonegação fiscal. Além disso, a informalidade implica o não-pagamento de direitos trabalhistas e previdenciários.

Ou seja, é situação que o Estado certamente intenta evitar com políticas de incentivo e favorecimento aos pequenos empresários. Nesse sentido, leia-se o seguinte excerto doutrinário quanto à prevalente informalidade:

Não obstante o grande avanço verificado com a vigência da Lei 9.841/99 – Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte -, o que se observava quatro anos após a sua vigência era uma inadmissível informalidade em todos os segmentos da economia brasileira, constatada em pesquisa de Economia Informal Urbana (ECINF 2003), realizada pelo IBGE em parceria com o Sebrae, que traz também informações sobre as características e os aspectos financeiros dos empreendimentos, os indicadores de formalização e acesso ao crédito, além de avaliação de desempenho e perspectivas.

As informações da pesquisa acima citada abrem o respectivo relatório com uma manchete deveras assustadora: “**A economia informal gerou, em**

⁸ MARINS (2007, P. 77).

2003, R\$ 17,6 bilhões de receita e ocupou um quarto dos trabalhadores não-agrícolas do País". (Grifos no original)

Comprovando a veracidade da assustadora manchete, o relatório traz, em seguida, dados estatísticos também estarrecedores, mostrando que, há cerca de quatro anos – a pesquisa ocorreu em 2003 –, existiam na informalidade mais de dez milhões de microempresas e empresas de pequeno porte que ocupavam aproximadamente 14 milhões de postos de trabalho.⁹

Assim, por conta dos resultados já alcançados, e mirando aqueles ainda não obtidos, o legislador houve por bem editar a **Emenda Constitucional n.º 42**, de 19 de dezembro de 2003, que incluiu a alínea 'd' ao inciso III do artigo 146 da Constituição Federal, bem como seu parágrafo único e seus respectivos incisos de I a IV, nos seguintes termos:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

(...)

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. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003)

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: (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003)

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003)

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; (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional n.º 42, de 19.12.2003)

A alínea 'd' do inciso III do artigo 146 determina que lei complementar defina um tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte. Já o parágrafo único prevê o estabelecimento de um regime nacional unificado de arrecadação de tributos da competência de todos os entes federativos.

⁹ SILVA (2007, p. 20-21).

Antes de comentar sobre o advento dessa Lei Complementar, importa salientar a inclusão do artigo 94 ao ADCT (por meio da mesma EC n.º 42/2003), que assim dispôs sobre a revogação dos diversos regimes especiais de tributação existentes no país: “os regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios cessarão a partir da entrada em vigor do regime previsto no art. 146, III, d, da Constituição”.

Com a promulgação da Emenda Constitucional n.º 42/2003, estava preparado o arcabouço para que sobreviesse legislação avançada concedendo tratamento favorecido aos pequenos empresários. Nesse sentido, leiamos o seguinte excerto doutrinário:

Estavam, portanto, lançadas as sementes para que, num futuro muito próximo, se fizesse nascer uma legislação que trouxesse, ao sofrido segmento das microempresas e empresas de pequeno porte, um tratamento diferenciado, que simplificasse a grandiosa e descabida burocracia existente nos mesmos níveis das médias e grandes empresas, que tirasse dos ombros desses criadores de empregos, de riquezas e de tributos, o peso enorme da carga tributária não só nacionalmente, mas também nas esferas estadual e municipal. E mais importante ainda: que estes facilitadores tivessem o poder de seduzir os milhares que se encontram na informalidade. E eis que, exatamente três anos após a vigência do citado e transcrito parágrafo único do art. 146 da Constituição Federal, com redação dada pela Emenda Constitucional 42, de 19.12.2003, mais precisamente no dia 14.12.2006, depois de muita luta dos segmentos organizados e interessados da sociedade brasileira, se publica a Lei Complementar 123 (...) que, se não atende à totalidade dos benefícios esperados, em muito se aproxima.¹⁰

As determinações contidas na Emenda Constitucional n.º 42/2003 foram implementadas com a edição da **Lei Complementar n.º 123**, de 14 de dezembro de 2006, instituindo o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. A maior inovação ocasionada pelo advento dessa lei foi a instituição do Simples Nacional.

Concluído este breve esboço histórico que deságua na Lei Complementar n.º 123/2006, passemos a uma análise superficial do microssistema tributário instituído por essa lei, que nos dará noções gerais e introdutórias, as quais já nos permitirão entender a controvérsia apresentada no Capítulo 2. À medida que

¹⁰ SILVA (2007, P. 22).

for necessário destrinchar um pouco mais o complexo regime tributário Simples Nacional, nós assim procederemos ao longo do texto monográfico.

1.2 NOÇÕES GERAIS SOBRE O SIMPLES NACIONAL

Conforme artigo 12 da LC n.º 123/2006, o Simples Nacional é o “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte”. Trata-se de um regime especial de tributação unificada opcional, diferenciada e favorecida, para pequenas atividades empresariais. É regime de observância obrigatória por todos os entes federados, tendo em vista abranger tributos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, conforme artigo 13 da própria lei¹¹.

Alguns estudiosos do tema, tal como o professor James Marins (2007), consideram o advento do Simples Nacional como o grande avanço ocorrido na seara tributária desde a promulgação da Constituição de 1988. Leiamos breve comentário do referido acadêmico:

Nesse diapasão, a instituição do “Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte”, ou apenas “Simples Nacional” (art. 12 e SS.), pode representar a mais expressiva iniciativa de caráter tributário no Brasil desde a promulgação da Constituição Federal de 1988, pois vitaliza valiosos princípios consagrados no capítulo constitucional da Ordem Econômica, que, até então, permaneciam carentes de implementação eficaz.

¹¹ 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 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;

VII - Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

Esse modelo corporifica ampla reforma do sistema tributário aplicável às empresas instaladas nos estratos mais baixos de faturamento, justamente onde se localiza o maior número de empreendedores. Desta forma, o novo regime deverá abranger significativa base de contribuintes. Mais que mera reforma de parcela do sistema, cremos que esse regime o reconfigura ou mesmo o reprojeta para importante fração da atividade econômica brasileira, promovendo inclusão social e incentivando a formalização de pequenas atividades econômicas.¹²

O Simples Nacional é um sistema de pagamento unificado de vários tributos, que traz uma condição mais benéfica do que a tributação comum aos contribuintes que a ele aderirem (em conformidade com princípios e regras emanados pela Constituição Federal de 1988), de adoção facultativa pelas empresas que não sejam legalmente proibidas de optar. Nos termos da LC nº 123/2006, tratam-se de normas gerais relativas a “apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias” (art. 1º, inciso I).

Nesse microssistema, o legislador instituiu um método de tributação que utiliza sempre a receita bruta da pessoa jurídica como base de cálculo sobre a qual deverá incidir a alíquota, cuja determinação dependerá da situação na qual se enquadre a Microempresa ou a Empresa de Pequeno Porte.

É um regime tributário facultativo, visto que apenas estarão submetidos a esse regime aquelas que se enquadrarem nas condições estabelecidas na lei e quiserem optar por esta forma de tributação. Contudo, uma vez feita a opção pela adesão ao Simples Nacional, é irretroatável a escolha para todo o ano-calendário, devendo tal escolha ser feita até o último dia útil do mês de janeiro, produzindo seus efeitos a partir do mês de janeiro (art. 16, §2º). Quanto à facultatividade da adesão, leiamos, por cabível, o seguinte comentário:

A possibilidade de aderir ou não ao programa é essencial e vem ao encontro dos princípios básicos que regem o Estado Democrático de Direito. **Em que pese a facultatividade do programa, sem dúvida, ele receberá esmagadora adesão, principalmente porque, além de simplificar o cumprimento de obrigações acessórias, estabelece a possibilidade de arrecadação unificada dos principais tributos e contribuições suportadas pelas pessoas jurídicas.**

Ao simplificar as obrigações acessórias impostas às micro e pequenas empresas e também estabelecer um regime especial de arrecadação, a lei

¹² MARINS (2007, P. 23-24).

complementar também contribui para estimular a regularização das empresas que atuam no mercado informal ou clandestinamente.¹³

Quanto à facultatividade, James Marins (2007) entende que se trata de ponto fundamental para a constitucionalidade do sistema do Simples Nacional, tendo em vista que a LC n.º 123/2006 adota a receita bruta como estimação para tributos cuja matriz constitucional não contempla tal possibilidade.

Essa facultatividade da opção é a coluna fundamental da própria constitucionalidade do regime especial, pois permite ao legislador adotar unificadamente o critério de estimação pela receita bruta, mesmo para os tributos cuja matriz constitucional não contemple esta possibilidade. Caso fosse obrigatória para o contribuinte a sujeição a uma base de cálculo não prevista constitucionalmente, todo o regime padeceria de inconstitucionalidade.¹⁴

O Simples Nacional é uma forma de tributação progressiva, entendida aqui como forma de tributação que aumenta sua onerosidade à medida que cresce a renda. É nesse sentido o magistério de Luciano Amaro (2009):

Os tributos podem ser *regressivos* e *progressivos*. (...) E *progressivos* se a onerosidade relativa aumenta na razão direta do crescimento da renda. (...) Dissemos que, nos *impostos progressivos*, a onerosidade relativa *aumenta* na medida do crescimento da renda. É esse o caso típico do imposto de renda das pessoas físicas, que não é mero tributo *variável* ou *proporcional*, mas um tributo *progressivo*. Não apenas quem ganha mais paga mais, mas paga *progressivamente* mais. Se alguém tem renda de 100, paga, por hipótese, 10; mas, se sua renda cresce para 200, ele não paga 20 e sim, por exemplo, 30, porque sobre a nova porção de renda foi maior o quinhão destinado aos cofres públicos.¹⁵

É o caso do Simples Nacional: as alíquotas de cada tabela são progressivas, conforme faixas crescentes de receita bruta acumulada nos doze meses anteriores ao do período de apuração (art. 18, §1º). O recolhimento é feito com base na receita bruta auferida no mês (base de cálculo), sobre a qual incidirá a alíquota determinada conforme explicado no parágrafo anterior.

Para os limites da lei, o artigo 3º conceituou “microempresa” como aquelas sociedades empresárias que auferiram, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais); Já “empresa de pequeno porte”, as que auferiram receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e

¹³ RANZANI (2007, P. 72-73).

¹⁴ MARINS (2007, P. 74).

¹⁵ AMARO (2009, P. 90/91).

quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais)¹⁶.

Embora pareça, *a priori*, que a Lei Complementar, a partir desse conceito de microempresa e empresa de pequeno porte, defina de maneira abrangente quem são os potenciais empresários que poderão se valer desse regime tributário, ao nos depararmos com o §4º (e seus incisos) do próprio artigo 3º, percebemos que não. Isso porque a LC n.º 123/2006 destacou casos em que as pessoas jurídicas não poderão “se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado”¹⁷.

¹⁶ Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

- I - no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais);
- II - no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

§1º Considera-se receita bruta, para fins do disposto no caput deste artigo, o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

§2º No caso de início de atividade no próprio ano-calendário, o limite a que se refere o caput deste artigo será proporcional ao número de meses em que a microempresa ou a empresa de pequeno porte houver exercido atividade, inclusive as frações de meses.

¹⁷ §4º Não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto nesta Lei Complementar, incluído o regime de que trata o art. 12 desta Lei Complementar, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica:

- I - de cujo capital participe outra pessoa jurídica;
- II - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;
- III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;
- IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;
- V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo;
- VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;
- VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica;
- VIII - que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;
- IX - resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;
- X - constituída sob a forma de sociedade por ações.

E, para além dessas restrições, o legislador, no artigo 17, trouxe diversos critérios qualitativos que também são óbices para a adesão a esse regime tributário diferenciado¹⁸.

O presente estudo monográfico intenciona estudar a (in)constitucionalidade da vedação apresentada no inciso V do mencionado artigo 17, que prevê a impossibilidade de adesão ao regime tributário da LC n.º 123/2006 por empresas que possuam débito com o INSS ou com os Fiscos (Federal, Estadual ou Municipal) cuja exigibilidade não esteja suspensa.

Antes, porém, é importante que saibamos o que fundamenta a criação de um regime tributário diferenciado e favorável aos microempresários e aos

¹⁸ Seção II - Das Vedações ao Ingresso no Simples Nacional

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

I - que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (asset management), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

II - que tenha sócio domiciliado no exterior;

III - de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;

IV - (REVOGADO);

V - que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;

VI - que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros;

VII - que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;

VIII - que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;

IX - que exerça atividade de importação de combustíveis;

X - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de:

a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;

b) bebidas a seguir descritas:

1 - alcoólicas;

2 - refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas;

3 - preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado;

4 - cervejas sem álcool;

XI - que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;

XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;

XIII - que realize atividade de consultoria;

XIV - que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis.

XV - que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS.

empresários de pequeno porte, bem como quais são os objetivos que pretendeu o legislador originário ao estabelecer esse princípio e consagrá-lo constitucionalmente.

1.3 FUNDAMENTOS E OBJETIVOS DO REGIME TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO PARA AS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE NO BRASIL

A leitura do texto até o presente momento já nos confere noções relativas aos fins e objetivos do Estado ao editar a Lei Complementar n.º 123/2006. Os elementos sócio-ideológicos do regime tributário diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte contemplam (i) a vontade de favorecer o desenvolvimento do pequeno empreendedor, com o escopo de trazer desenvolvimento à coletividade; (ii) o estímulo à criação de empregos; (iii) a formalização daqueles empresários que relutam em pertencer ao mercado formal devido às dificuldades burocráticas da formalização e aos elevados tributos e contribuições cobrados pelo Estado; e, conseqüentemente, (iv) o aumento da atividade econômica.

Ou seja, o Simples Nacional tem por escopo, em suma, facilitar a vida dos contribuintes pessoas jurídicas enquadrados como microempresários ou empresários de pequeno porte, conforme definido na LC n.º 123/2006, servindo para viabilizar esses segmentos empresariais, desburocratizando-os e favorecendo-os, interferindo positivamente na vida de milhares de pessoas. A propósito, leiamos o seguinte excerto doutrinário:

Estes artigos visam [a] promover incentivo aos pequenos negócios, de forma que os tornem viáveis no cenário nacional, dentro de sua conjuntura econômica. Trata-se de ação para fomentar a iniciativa privada a empreender e, com isso, gerar postos de trabalho e renda.

Os pequenos negócios brasileiros devem gozar de tratamento favorecido, diferenciado e simplificado conforme prevê a Lei Maior.

Portanto, o tratamento diferenciado previsto constitucionalmente às microempresas e empresas de pequeno porte não nos suscita dúvidas de que o desenvolvimento desses negócios é de grande relevância para o sistema econômico, para o legislador e para os aplicadores do direito, devendo a elas ser dado tratamento favorecido para seu fortalecimento na sociedade.¹⁹

¹⁹ GURGEL (2007, P. 265-266).

Em passagem de sua “Teoria da igualdade tributária”, o professor Humberto Ávila (2008) evidencia as finalidades do Simples Nacional, *in verbis*:

A instituição de normas, pelo Poder Legislativo, visa – não no sentido subjetivo, mas no sentido objetivo, decorrente na análise dos princípios básicos adotados pelo próprio legislador – a atingir determinada *finalidade*. A lei pode ter por objetivo apenas retirar dinheiro dos particulares, como pode, além ou ao lado disso, pretender proteger o meio ambiente, desenvolver uma região, desestimular o consumo de produtos supérfluos, e assim por diante. No caso, parece (pois não há certeza a esse respeito, como adiante será esclarecido) que **a finalidade imediata da lei era favorecer o desenvolvimento do pequeno empreendedor, talvez com um objetivo mais distante de estimular a criação de empregos**. Para atingir essa finalidade, a lei utilizou uma *medida de comparação* entre os contribuintes: o seu tamanho ou porte. E para aferir o tamanho ou porte, usou um *elemento indicativo ou Proxy*: a receita bruta anual. Seriam considerados “**pequenos empresários**” e, portanto, dignos do estímulo estatal, os contribuintes que tivessem uma receita bruta anual até determinado limite; e seriam considerados grandes empresários e, assim, excluídos do benefício, os contribuintes que tivessem receita bruta anual acima daquele patamar. Isso significa que a lei, para atingir determinada **finalidade (estimular o desenvolvimento do pequeno empresário)**, escolheu uma medida de comparação (tamanho ou porte), aferindo-a por meio de um elemento indicativo (receita bruta anual). Para o Poder Legislativo, seria **o porte da empresa a característica relevante para aferir a necessidade de estímulo estatal por meio da desoneração parcial dos tributos. E o porte deveria ser verificado pela receita bruta anual**. Em outras palavras, a receita bruta anual seria um elemento cuja existência indicaria o porte da empresa; e o porte pequeno seria uma propriedade cuja existência revelaria a necessidade de estímulo estatal. Dito de outro modo, haveria no entender do Poder Legislativo, uma *vinculação fundada*, de um lado, entre a receita bruta anual e o tamanho da empresa e, de outro, entre o **tamanho da empresa e a necessidade de estímulo estatal**. (sem grifos no original)²⁰

Abrimos parênteses, nesse momento, apenas para destacar o fato de que o professor Humberto Ávila (2008), como visto acima, trata o regime tributário Simples Nacional como mero benefício, ponto que será tratado com maior rigor um pouco mais à frente.

Retornando ao estudo, veja-se que o próprio artigo 179 da Constituição Federal bem evidencia os objetivos da instituição de regime tributário diferenciado aos pequenos empresário ao prever que os entes federados deverão instituir “tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las [às microempresas e às empresas de pequeno porte]”.

²⁰ ÁVILA (2008, P. 37-38).

É exatamente por se tratar de tema de grande relevância para o Estado Brasileiro que a necessidade de concessão de tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte foi elevada ao grau de princípio constitucional da ordem econômica. Nas palavras do Ministro Eros Grau (2004),

o último dos chamados princípios da ordem econômica é do *tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País* (art. 170, IX, na redação que lhe foi conferida pela Emenda Constitucional n. 6/95). O preceito originariamente referia *tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte*. Trata-se, formalmente, de *princípio constitucional impositivo* (Canotilho), já que a Constituição como *princípio* o tomou; daí o seu caráter *constitucional conformador*. Não consubstancia, no entanto, como os demais princípios da ordem econômica, uma *diretriz* (Dworkin) ou *norma-objetivo*. Ainda assim, **fundamenta a reivindicação, por tais empresas, pela realização de políticas públicas**. De resto, está parcialmente reproduzido no preceito inscrito no art. 179. **O princípio estabelece proteção em favor de empresas de pequeno porte, desde que tenham sido constituídas sob as leis brasileiras e tenham sede e administração no País, constituindo, em termos relativos, porém, “cláusula transformadora”.**²¹

O tratamento favorecido às empresas pequenas também é compatível com um dos objetivos fundamentais previstos na Constituição Federal de 1988, qual seja, o de garantir o desenvolvimento nacional, objetivo consagrado no artigo 3º da Carta Magna, sendo considerado um dos objetivos primordiais da República Federativa do Brasil. A propósito, leiamos uma vez mais o Ministro Eros Grau (2004):

Outro dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil é o de *garantir o desenvolvimento nacional* (art. 3º, II). Também aqui temos *princípio constitucional impositivo* (Canotilho) ou *diretriz* (Dworkin) – norma objetivo – dotado de caráter *constitucionalmente conformador*.

(...)

Garantir o *desenvolvimento nacional* é, tal qual *construir uma sociedade livre, justa e solidária, realizar políticas públicas cuja reivindicação, pela sociedade, encontra fundamentação neste art. 3º, II. O papel que o Estado tem a desempenhar na perseguição da realização do desenvolvimento, na aliança que sela com o setor privado, é, de resto, primordial.*²² (sem grifos no original)

Esses, portanto, os principais fundamentos e objetivos na criação desse microsistema diferenciado e favorecido de pagamento de tributos por parte das microempresas e das empresas de pequeno porte.

²¹ GRAU (2004, P. 230-231).

²² GRAU (2004, P. 200/202).

CAPÍTULO 2 – ANÁLISE CONSTITUCIONAL DA QUESTÃO DO IMPEDIMENTO À ADESÃO AO REGIME TRIBUTÁRIO DO SIMPLES NACIONAL DE MICROEMPRESAS OU EMPRESAS DE PEQUENO PORTE COM PENDÊNCIAS TRIBUTÁRIAS OU PREVIDENCIÁRIAS

Perpassado o primeiro capítulo, no qual delinhamos noções gerais do Simples Nacional, passemos, agora, à análise pormenorizada da questão da necessidade de regularidade fiscal para a adesão ao referido microssistema tributário, requisito exigido no artigo 17, inciso V, da Lei Complementar n.º 123/2006.

Trata-se de questão arenosa, que envolverá necessariamente, a **uma**, um estudo dos princípios constitucionais que se aplicam; a **duas**, uma análise da compatibilidade (que deve haver) entre a referida norma e os princípios e regras constitucionais que regulam o tema (e com seus fundamentos); e, a **três**, um exame da própria natureza do regime tributário instituído pela LC n.º 123/2006.

Antes de partirmos para as análises em si, importa destacar que, apesar da evolução evidentemente trazida por essa legislação, esta deve ser sempre criticada visando a uma melhora de suas normas, preconizando os fundamentos constitucionais que melhor representam os desígnios sociais. Em particular, por se tratar de regime tributário de grande importância, é até mesmo natural que haja conflitos normativos quando comparados com a Constituição Federal de 1988. Nesse sentido:

Naturalmente, programa fiscal de tal envergadura não está imune a conflitos normativos e aplicativos, particularmente diante da gênese constitucional do sistema tributário brasileiro, que reclama o enfrentamento de questões que percorrem desde as bases do nosso modelo federativo até a extensão de garantias formais e materiais dos cidadãos contribuintes.²³

Com isso, podemos passar para o exame principiológico do tema.

²³ MARINS (2007, P. 24).

2.1 ANÁLISE DOS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS APLICÁVEIS AO CASO

2.1.1 *Princípio da Igualdade Tributária*

Para analisarmos a questão sobre o viés do princípio da igualdade tributária, recorreremos aos ensinamentos do professor Humberto Ávila (2008) e sua “Teoria da Igualdade Tributária”. Na sistematização do professor Ávila (2004), podemos compreender a igualdade como a relação entre os seguintes elementos: (i) sujeitos; (ii) medida de comparação (ou critério de comparação); (iii) elemento indicativo da medida de comparação; e (iv) finalidade.

Entendamos um pouco mais sobre a conceituação do mencionado autor para, a partir das premissas estabelecidas, voltarmos-nos para a forma de realização da igualdade tributária no particular do artigo 17, inciso V, da Lei Complementar n.º 123/2006.

A igualdade, ensina Ávila (2008), “é uma relação entre dois ou mais sujeitos em razão de um critério que serve a uma finalidade. Quando se comparam sujeitos, esses sujeitos são necessariamente comparados em razão de uma medida”²⁴. Contudo, não importa saber apenas se os sujeitos da análise são ou não iguais (igualdade descritiva); é preciso saber se os sujeitos devem ou não ser tratados de forma igual em determinada situação (igualdade prescritiva).

Para verificar a igualdade prescritiva, é necessário voltarmos o olhar para as propriedades selecionadas como relevantes pela norma e, tendo isso por premissa, conferir se, em cada caso, deveriam os sujeitos ser tratados isonomicamente.

Nesse sentido, pontua o professor Ávila (2008) que:

O problema da igualdade no Direito, porém, não se esgota aí. Não importa apenas saber se as pessoas são ou não são iguais (igualdade descritiva). É preciso saber, também, se as pessoas devem ou não devem ser tratadas igualmente (igualdade prescritiva). Esses juízos comparativos estão evidentemente relacionados: para saber se as pessoas devem ser tratadas igualmente é preciso verificar, no plano dos fatos, se elas têm as propriedades selecionadas como relevante

²⁴ ÁVILA (2008, P. 40).

pela norma; às vezes, uma razão para tratar as pessoas igualmente é o próprio fato de elas serem iguais, quando se pretende mantê-las iguais; outras vezes, uma razão para tratá-las igualmente é o fato de elas serem diferentes, caso se queira aproximá-las; e outras vezes, ainda, uma razão para tratá-las diferentemente é o fato de elas serem iguais, caso se queira separá-las. Mas embora relacionados, esses juízos devem ser discernidos. De fato, duas pessoas podem ser iguais ou diferentes segundo o critério da idade, mas deverão ser tratadas de modo diferente para votar em alguma eleição, se uma tiver atingido a maioria não alcançada pela outra; e deverão ser tratadas igualmente para pagar impostos, porque a concretização dessa finalidade é indiferente à idade.²⁵

Com isso, encontramos na conceituação do professor Ávila (2008) uma sistematização do princípio da igualdade que nos leva a entendê-lo apenas enquanto **dever de tratamento igualitário quando, para alcançar determinada finalidade** (que deve ser buscada, no caso, por conta de preceitos constitucionais), **os sujeitos são comparados por critérios que “além de serem permitidos, são relevantes e congruentes relativamente àquela finalidade”**²⁶.

Utilizando-nos dessa conceituação, podemos iniciar uma análise da aplicação e da realização do princípio da igualdade tributária ao caso *sub examine*.

O primeiro elemento a ser estabelecido são os **sujeitos** (objetos de comparação). Nesse sentido, verificamos que **todas** as microempresas ou as empresas de pequeno porte **de um mesmo ramo de atividades**²⁷ possuem, no plano dos fatos, a propriedade selecionada como relevante pela norma constitucional para que lhes sejam destinado tratamento diferenciado e favorecido, tendo em vista o objetivo de trazer melhores condições à coletividade por meio do desenvolvimento do pequeno empreendedor.

O segundo elemento a ser estabelecido é a **medida comum de comparação** que serve de referência. Quanto ao ponto, a questão que precede essa decisão é saber como escolher a medida de comparação, dentre tantas disponíveis,

²⁵ ÁVILA (2008, P. 41).

²⁶ ÁVILA (2008, P. 42).

²⁷ O destaque para “todas as [empresas] de um mesmo ramo de atividades” é feito pelo fato de acreditarmos que a exclusão de um ramo de atividades por inteiro da possibilidade de adesão ao Simples Nacional não merece lugar na análise do presente estudo monográfico. *E.g.*, a discussão sobre a eventual inconstitucionalidade na impossibilidade de adesão ao regime do Simples Nacional por parte de escritórios de advocacia que se enquadrem nos critérios de receita bruta anual merece lugar em estudo próprio, tendo em vista as peculiaridades e diferenças com o caso ora analisado.

tendo sempre em mente que esta deve ter íntima relação com a finalidade que justifica sua utilização.

Noutros termos:

Por esse motivo, o Tribunal Constitucional Alemão também afirma que o fundamento da diferenciação deve provir da “natureza das coisas” (*Natur der Sache*), não podendo ser contrário à “realidade concreta” (*nicht sachfremd*): deve estar baseado em “considerações concretas” (*sachgerechten Erwägungen*) e, assim por diante. O essencial é que, sem uma diferenciação real, concretamente existente, a diferenciação normativa é arbitrária. **Uma lei, por exemplo, que atribua uma vantagem a alguém que, no plano concreto, não possui diferença que justifique o tratamento diferenciado, a rigor está concedendo um privilégio.**²⁸

Contudo, não basta haver alguma diferenciação entre os sujeitos comparados. Por óbvio, deve haver diferença que seja pertinente à finalidade que justifica sua utilização. Para desnudar isso, é necessário buscar a finalidade da norma de tributação.

A propósito:

No entanto, não basta ter existência para que a medida de comparação seja válida. É preciso que, além disso, ela seja pertinente à finalidade que justifica sua utilização. Isso só pode ser descoberto se for desvendada a finalidade da norma de tributação. É que a medida de comparação não surge antes (logicamente) da finalidade. Ela surge depois. Claro, para saber como comparar dois sujeitos é preciso, antes, saber a finalidade da comparação.²⁹

No caso, mostra-se pertinente a medida de comparação (porte da empresa) avaliada por elementos cuja existência esteja relacionada com a promoção da finalidade que justifica sua escolha (concessão de tratamento favorecido aos microempresários e empresários de pequeno porte, com vistas a estimular o desenvolvimento do pequeno empresário).

O terceiro ponto a ser delimitado é o **elemento indicativo da medida de comparação**. Este deve ter relação direta com a medida de comparação, devendo entre eles existir um vínculo de correspondência estatisticamente fundado. No caso em análise, o legislador federal, na criação da Lei Complementar n.º 123/2006, para atingir a **finalidade** de estimular o desenvolvimento dos pequenos empresários, elegeu a **medida de comparação** do porte das microempresas e

²⁸ ÁVILA (2008, P. 45).

²⁹ ÁVILA (2008, P. 45).

empresas de pequeno porte (**sujeitos**), escolhendo como **elemento indicativo** a receita bruta anual auferida, elemento que se mostra compatível com as finalidades da norma.

Ou seja, é fundada a relação entre a receita bruta anual auferida e o porte da empresa, e entre este e a necessidade de desoneração administrativa, fiscal, previdenciária, trabalhista, creditício, visando ao desenvolvimento empresarial³⁰.

O último ponto a ser estabelecido é a **finalidade da diferenciação**. Esse se mostra o elemento mais importante na teoria do professor Ávila (2008), aquele que deve ser tido como ponto de partida para a definição de todos os outros. Por importante, leiamos novamente comentário do referido professor quanto ao ponto:

A finalidade é um estado de fato que precisa ser atingido (*IstZustand*), como aspecto graduável de um estado de coisas (*graduell abstufbaren Aspekt Von Zuständen*) ou critério de sua graduação (*Rangkriterium*), dependendo do caso. Se é a **finalidade** a ser perseguida que, em última análise, vai permitir verificar a correção da medida de comparação utilizada, **a sua definição assume extrema relevância, pois a sua manipulação pode significar não apenas deixar de promover uma finalidade constitucionalmente posta, como expressar a restrição oblíqua da própria igualdade.**³¹

Quanto às condições de realização da igualdade, importante apreender a lição do professor Ávila (2008), o qual, em sede conclusiva, expõe algumas condições que devem ser analisadas, no que se refere à **finalidade**, para avaliar a realização da igualdade, *in verbis*:

Todas as ponderações anteriores conduzem ao entendimento de que a finalidade, na realização da igualdade:

- (a) deve ser **constitucionalmente prescrita** e demonstrada, sem ambigüidade ou contradição, mediante a indicação do suporte expresso ou implícito, cujo significado preliminar permita aferir a previsão do fim em nível constitucional;
- (b) pode ser fiscal, quando busca aumentar a arrecadação e se vale de elementos presentes nos contribuintes para ser medida, ou **extrafiscal**

³⁰ Ainda que afirmemos ser fundada a relação entre a receita bruta anual auferida e o porte das empresas, não nos olvidamos das críticas acerca da escolha do elemento indicativo, entendendo aqueles que entendem ser mais indicado utilizar outros critérios, tais como o número de funcionários, o consumo de energia elétrica, o tamanho das instalações físicas. Ainda assim, entendemos como acertada a decisão legislativa de fixar na receita bruta a medida objetiva para pagamento de diversos tributos, em razão da facilidade de apuração (tanto para os contribuintes quanto para o Fisco) e da verossimilhança que transmite esse dado em relação ao porte da empresa.

³¹ ÁVILA (2008, P. 63).

quando almeja atingir um estado autônomo de coisas aferido com base em elementos independentes dos contribuintes;

(c) não pode ser qualquer finalidade, mas somente **uma finalidade que não seja** nem pré-excluída pelas regras de tributação (...), nem **incompatível com a finalidade predeterminada pela regra de tributação** ou pelo regime jurídico constitucional estabelecido relativamente à obrigação tributária objeto de instituição;

(d) deve ser objeto de uma análise integral do próprio documento legislativo, de modo a ser objetivamente definida, não de acordo com eventual e irreconhecível vontade subjetiva, mas conforme àquilo que efetivamente, posto, em termos objetivos, pelo Poder Legislativo;

(e) não pode servir de justificativa para a modificação da medida de comparação constitucionalmente eleita, mesmo quando vinculada à uma regra de competência, dado o caráter excludente e conceitual do aspecto material das hipóteses de incidência das regras de competência;

(f) admite, dentro do âmbito material da hipótese de incidência e ausente contradição, depois de eleito o sujeito passivo do tributo e sua base de cálculo, que uma outra finalidade possa ser utilizada para diferenciar os contribuintes relativamente ao montante a ser pago.³²

Firmadas as premissas, passemos à aplicação do princípio, destacando, desde já, que o objetivo deste ponto do trabalho é aferir a existência de justificção plausível para o tratamento desigual com base na ocorrência, ou não, de regularidade fiscal. Ou seja, discutiremos a própria juridicidade da qualificação impeditiva prevista, indagando-nos se a regularidade fiscal da empresa é (e se poderia ser) condição jurídica diferenciadora da situação do contribuinte.

Por primeiro, devemos pensar nos seguintes questionamentos: qual é a finalidade da vedação prevista na norma? O que se pretende objetivamente atingir ou manter com os efeitos que supostamente serão provocados por essa vedação? Essa finalidade é protegida pela Constituição?

A finalidade da vedação prevista no art. 17, inciso V, da LC n.º 123/2006, é coagir contribuintes que desejam aderir ao regime do Simples Nacional, mas que possuam débitos tributários e previdenciários (os quais, frise-se, encontram-se em situação desfavorável economicamente), a pagar tributos que, muitas vezes, são discutíveis, ou a aderir a parcelamentos com condições menos privilegiadas³³. Ou seja, contrariando a intenção presente na Constituição Federal de 1988 que tem

³² ÁVILA (2008, P. 71-72).

³³ Tribunal Regional Federal da 4ª Região. 1ª Turma. Agravo de Instrumento n.º 2007.04.00.026732-1. Relator: Des. Fed. Álvaro Eduardo Junqueira. Origem: Porto Alegre/RS. D.J. 10.09.07.

por escopo incentivar as atividades das pequenas empresas, a vedação em análise aproxima-se de uma forma indireta de cobrança de tributos.

Noutros termos, essa norma estaria revestida de cobrança do Fisco em relação aos débitos dos contribuintes que podem e querem optar pelo ingresso no Simples Nacional. Esses são os efeitos pretendidos por essa vedação.

Neste ponto, deve-se comentar um possível argumento contrário: a despeito de haver, ou não, regularidade fiscal, sempre haverá a possibilidade de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151 do CTN (Lei n.º 5.172/1966), ou, caso já tenha sido ajuizada execução fiscal, a garantia do juízo por meio de penhora de bens, conforme artigo 11 da LEF (Lei n.º 6.830/1980), fatos que viabilizariam a regularização fiscal dos contribuintes. Isso já não afastaria a inconstitucionalidade?

É dizer: em tese, bastaria que o contribuinte adotasse uma dessas posturas (suspender a exigibilidade do crédito tributário ou garantir o juízo) para que fosse possível aderir ao Simples Nacional.

Analisemos.

Quanto à possibilidade de suspensão por meio de moratória (art. 151, inciso I, do CTN) ou parcelamento (art. 151, inciso VI, do CTN), verificamos como problemática a necessidade de confissão de dívida (irrevogável e irretroatável). Em muitos casos, seria desejável discutir o débito, mas, circunstancialmente, em razão da necessidade de regularidade fiscal e da impossibilidade de discussão do débito, tem-se que fazer a confissão de dívida para aderir a eventual parcelamento ou moratória, visando a minorar prejuízos³⁴.

No tocante à suspensão da exigibilidade por meio das reclamações e recursos em processo tributário administrativo (art. 151, inciso III, do CTN), podemos prever que tais medidas serão cabíveis ocasionalmente, deixando diversas empresas sem a possibilidade de suspender a exigibilidade por meio dessa medida, mesmo

³⁴ Os prejuízos aqui referidos são oriundos de eventual ausência, ainda que momentânea, de empresa no regime tributário favorecido e diferenciado do Simples Nacional. Noutros termos, dissemos que a não adesão ao regime tributário da LC n.º 123/2006 por microempresas e empresas de pequeno porte pode ser mais desfavorável do que a própria confissão de débito não devido.

caso em que poderão ser enquadradas as eventuais concessões de medidas liminares (art. 151, incisos IV e V, do CTN).

Por fim, o depósito integral (art. 151, inciso I, do CTN) e a penhora de bens (art. 11 da LEF) são os exemplos clássicos de ações que podem ser promovidas pelos microempresários e empresários de pequeno porte visando à regularidade fiscal, mas que lhes provocaria prejuízos. É nítida a potencialidade que a indisponibilidade de bens e direitos tem de gerar danos econômicos, desvirtuando, à toda prova, o regime diferenciado e favorecido instituído.

Assim sendo, parece ululante que pequenas empresas necessitam de **benefícios** em razão de sua situação econômica desfavorecida, a qual as leva, eventualmente, a situações de irregularidade fiscal. Definitivamente o que não precisam é de mais empecilhos para o exercício da atividade empresarial.

A adesão ao Simples Nacional representa o ingresso em um regime favorecido, que poderá implicar a saída de eventuais situações de irregularidade fiscal, com vistas à continuidade da empresa. Impensável, portanto, que, para aderir a ele, a Lei Complementar n.º 123/2006 possa exigir justamente que a empresa esteja em situação regular com o Fisco ou quite e parcele todos os débitos, ou penhore bens.

Por conseguinte, a finalidade da vedação prevista não encontra abrigo na Carta Magna. No entendimento do constituinte originário, o desenvolvimento da coletividade passa pelo favorecimento ao desenvolvimento do pequeno empreendedor e esse fim não pode ser tolhido em razão da irregularidade fiscal momentânea de determinado contribuinte.

Com a análise do item 2.1.2, teremos uma melhor noção do que representa a não-adesão ao regime do Simples Nacional por uma empresa sob um ângulo concorrencial, o que evidenciará ainda mais a perversidade dessa vedação.

Antes, respondamos a alguns outros questionamentos: a finalidade da LC n.º123/2006 é concretizar algum fim autônomo existente fora do mundo jurídico? Em caso positivo (extrafiscalidade), essa finalidade é compatível com a vedação trazida no inciso V do artigo 17 dessa Lei?

As perguntas em destaque permitem-nos reafirmar um ponto relevante nesse estudo: a finalidade da previsão de um regime tributário favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte, antes de ser coagir o pagamento de eventuais dívidas tributárias, é: (i) a vontade de favorecer o desenvolvimento do pequeno empreendedor, com o escopo de trazer desenvolvimento à coletividade; (ii) o estímulo à criação de empregos; (iii) a formalização daqueles empresários que relutam em pertencer ao mercado formal devido às dificuldades burocráticas da formalização e dos elevados tributos e contribuições cobrados pelo Estado; e, conseqüentemente, (iv) o aumento da atividade econômica.

Esses objetivos também não se compatibilizam com a previsão do artigo 17, inciso V. Não se pretende dizer que o Fisco deveria perdoar as dívidas tributárias para os pequenos empresários. Deveria, entretanto, permitir a adesão ao regime simplificado e, em seguida, com supedâneo nas regras processuais próprias, intentar a cobrança dos débitos fiscais e previdenciários das empresas (processo administrativo fiscal e, caso este reste frustrado, o processo de execução fiscal).

Assim sendo, para extrair uma conclusão sucinta de tudo que se mencionou neste tópico, podemos inferir que, havendo vários elementos de aferição da igualdade entre os sujeitos, deve-se estabelecer pelo menos se algum deles não pode ser escolhido em detrimento de outro. Nesse sentido, entra a visão da igualdade, no mínimo, como interdição de arbitrariedades, ou seja, como proibição de medidas estatais arbitrárias e injustificadas.

Noutros termos, deve-se limitar a atividade legiferante para que esta não chegue a tal ponto que determine uma menor realização da finalidade objetivada pelo constituinte por meio de uma diferenciação injustificada.

Após breve análise, o que fica é que as vedações que o Poder Legislativo eventualmente pode fazer à adesão ao regime tributário do Simples Nacional devem guardar, com a finalidade que justifica o preceito constitucional de tratamento favorecido às empresas de pequeno porte e às microempresas, uma relação de pertinência. Sem isso, não se realizará a igualdade.

Ao proteger determinando bem jurídico por meio da positivação de um princípio, a Constituição não permite que o legislador ordinário restrinja-o por meio

de diferenciações dessarrazoadas como a aferição de regularidade fiscal para adesão ao regime do Simples Nacional. A arbitrariedade é incompatível com os princípios do Estado Democrático de Direito.

Em grande parte dos casos, o raciocínio de igualdade envolve a comparação entre o regime jurídico aplicado a diferentes contribuintes ou responsáveis. **Ocorre, porém, que, em outros tantos casos, a igualdade serve exatamente para justificar que aquele que não foi eleito pelo Poder Legislativo como sujeito passivo seja colocado como tal** ou que aquele que tenha sido assim escolhido seja excluído dessa condição.³⁵

Antes de prosseguirmos na análise, importante destacar que, apesar de a análise ter sido feita com base na sistematização do princípio da igualdade tributária feita por Humberto Ávila (2008), o entendimento do referenciado professor está respaldado na melhor doutrina. *E.g.*, veja-se os ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello (2009) ao falar dos critérios para a identificação do desrespeito à isonomia:

Parece-nos que o reconhecimento das diferenciações que não podem ser feitas sem quebra da isonomia se divide em três questões:

- a) a primeira diz como o elemento tomado como fator de desigualação;
- b) a segunda reporta-se à correlação lógica abstrata existente entre o fator erigido em critério de *discrímén* e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado;
- c) a terceira atina à consonância desta correlação lógica com os interesses absorvidos no sistema constitucional e destarte juridicizados.³⁶

(...)

O ponto nodular para exame da correção de uma regra em face do princípio isonômico reside na existência ou não de correlação lógica entre o fato erigido em critério de *discrímén* e a discriminação legal decidida em função dele.³⁷

(...)

Para que um *discrímén* legal seja convivente com a isonomia, consoante visto até agora, impende que concorram quatro elementos:

- a) que a desequiparação não atinja de modo atual e absoluto, um só indivíduo;
- b) que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, *nelas residentes*, diferenciados;
- c) que exista, em abstrato, uma correlação lógica entre os fatores diferenciais existentes e a distinção de regime jurídico em função deles, estabelecida pela norma jurídica;
- d) que, *in concreto*, o vínculo de correlação supra-referido [sic] seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é,

³⁵ ÁVILA (2008, P. 43).

³⁶ MELLO (2009, P. 21).

³⁷ MELLO (2009, P. 27).

resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do texto constitucional – para o bem público.³⁸

Com as premissas do professor Celso Antônio Bandeira de Mello (2009), chegaríamos, uma vez mais, às conclusões originadas a partir das considerações do professor Humberto Ávila (2008). A questão passa, apenas, por uma preferência doutrinária.

Voltando às conclusões do tópico da igualdade tributária, destaca-se, por importante, que a questão da violação à isonomia tributária foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 1.643-1, a qual, *mutatis mutandis*, pode ser aplicada aqui. Vejamos como.

Naquela oportunidade, a questão tratada era a (in)constitucionalidade da exclusão de profissionais liberais da possibilidade de aderirem ao Regime Tributário do Simples (Lei n.º 9.317/1996). Segue-se trecho do acórdão que evidencia o argumento utilizado para afastar a inconstitucionalidade em razão de eventual desobediência à isonomia:

Não há falar-se, pois, em ofensa ao princípio da isonomia tributária, visto que a lei tributária - e esse é o caráter da Lei n.º 9.317/96 - pode discriminar por motivo extrafiscal entre ramos de atividade econômica, desde que a distinção seja razoável, como na hipótese vertente, derivada de uma finalidade objetiva e **se aplique a todas as pessoas da mesma classe ou categoria.**³⁹

É dizer, nesse momento do acórdão, o Ministro relator Maurício Corrêa entendeu que, para discriminar por motivo extrafiscal, a lei tributária – como era a Lei n.º 9.317/96 (Simples Federal) e é a Lei Complementar n.º 123/2006 (Simples Nacional) – deve preencher, ao menos, três condições: (i) distinção razoável; (ii) derivação de uma finalidade objetiva; e (iii) aplicação a todas as pessoas (físicas ou jurídicas) da mesma classe ou categoria. *S.m.j.*, parece-nos que essa última condição não foi observada quando da previsão do inciso V do artigo 17, não se conformando ao entendimento exarado pela Corte Constitucional brasileira.

Assim sendo, considera-se inconstitucional o artigo 17, inciso V, da LC n.º 123/2006, quando cotejado com o princípio da igualdade tributária.

³⁸ MELLO (2009, P. 41).

³⁹ ADI 1643, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 05/12/2002, DJ 14-03-2003.

Passemos, agora, a analisar a questão sob o viés concorrencial.

2.1.2 *Princípio da Livre Concorrência*

Primeiramente, importante entender o que vem a ser o princípio da livre concorrência e quão caro ele é para a Constituição Federal de 1988. Para isso, leiamos Eros Grau (2004):

*A livre concorrência é pela Constituição de 1988 erigida à condição de princípio. Como tal contemplada no art. 170, IV, compõe-se, ao lado de outros, no grupo do que tem sido referido como “princípios da ordem econômica”. Trata-se, como já anotei, de *princípio constitucional impositivo* (Canotilho).⁴⁰*

Assentado isso, merece destaque, em primeiro plano, que, desde meados do século XX, a doutrina já percebera a importância do direito tributário no exercício de sua função interventiva e reguladora do campo econômico, despontando da função meramente arrecadadora. A propósito, afirma Alfredo Augusto Becker (2007) que “o Direito Tributário é justamente o instrumento fundamental do Estado para poder realizar sua intervenção na economia”⁴¹.

A tributação pode ser usada como meio eficaz para prevenir e reprimir distorções concorrenciais ou promover e premiar condutas pró-concorrenciais. De outro lado, poderá fazer exatamente o oposto: gerar inconstitucionalmente efeitos anticompetitivos. Nesse sentido, caso, no âmbito tributário, sejam ignorados os princípios que devem orientar a ação estatal, deixando-se de considerar os efeitos concorrenciais, podem ocorrer efeitos perversos sobre o ambiente competitivo.

Com isso, quer-se dizer que o princípio da livre concorrência, um dos princípios basilares da ordem econômica da Constituição de 1988, dialoga com o exercício das competências tributárias. Isso deve acontecer com todas as normas tributárias, especialmente aquelas que são pensadas e utilizadas como instrumento de consecução de políticas públicas e demais objetivos constitucionais (função extrafiscal da tributação). Isso porque essa condição de igualdade inicial entre os

⁴⁰ GRAU (2004, P. 192).

⁴¹ BECKER (2007, P. 593).

competidores pode ser falseada por eventuais manipulações (ainda que não propositais) da tributação.

A ofensa à livre concorrência fica caracterizada quando, ao lado da desigualdade de condições de competição, um concorrente gozar de vantagem competitiva indevida quando comparado a outro, fato que frustra os fundamentos constitucionais consubstanciados no artigo 170 da Constituição Federal, tendo em vista que a ordem econômica “tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da **justiça social**”, conceito que deve ser interpretado, no âmbito concorrencial, como a possibilidade de que todos tenham condições de igualdade para competir.

A livre concorrência não significa igualdade entre os concorrentes. É natural que cada concorrente, *player* de cada mercado relevante, sempre busque *diferenciais* que o caracterizem e o identifiquem, implicando uma possível sobreposição em face dos demais competidores. Contudo, *a priori*, essa competição pressupõe igualdade de condições para os competidores de um mesmo mercado relevante⁴².

Devem-se evitar distúrbios competitivos causados artificialmente por fatores externos ao mercado. Aplicando esse entendimento à tributação, deve-se ter por escopo que as normas tributárias não sejam fator de desequilíbrio concorrencial, não podendo, portanto, ocasionar assimetrias nas condições de competição.

Os contribuintes submetidos ao regime previsto na Lei Complementar n.º 123/2006 encontram-se em situação mais benéfica do que estariam diante da plena incidência dos tributos por meio de outro regime tributário.

⁴² Para a medição de poder de mercado, utiliza-se hodiernamente o método que consiste em, primeiramente, definir o que se convencionou chamar de **mercado relevante**, estabelecendo-se limites geográficos e relativos ao tipo do produto em análise. Noutros termos, “Um mercado é definido como um produto ou um grupo de produtos e uma área geográfica na qual ele é produzido ou vendido tal que uma hipotética firma maximizadora de lucros, não sujeita a regulação de preços, que seja o único produtor ou vendedor, presente ou futuro, daqueles produtos naquela área, poderia provavelmente impor pelo menos um ‘pequeno mas significativo e não transitório’ aumento no preço, supondo que as condições de venda de todos os outros produtos se mantêm constantes. Um **mercado relevante** é um grupo de produtos e uma área geográfica que não excedem o necessário para satisfazer tal teste” (Revista de Direito Econômico, CADE, out./dez. 1995).

É justamente em razão dessa potencialidade de causar distúrbios concorrenciais que as normas tributárias que preveem qualquer benefício fiscal devem se atentar, especialmente, para os princípios ligados ao valor de justiça social, em especial a capacidade contributiva, a igualdade tributária e a livre concorrência.

As normas que concedem incentivos fiscais podem se justificar em razão da capacidade contributiva ou em razão de determinada política extrafiscal, social ou econômica. Em ambos os casos, a livre concorrência deve ser preconizada, a fim de evitar conflitos normativos.

Assim, pois, a Constituição Federal coloca o Estado em uma posição reguladora da economia. Essa competência normativa e reguladora, no entanto, deve vir necessariamente informada pela observância dos princípios constitucionais, sendo também pautado pela racionalidade.

Essa exigência de racionalidade, frise-se por importante, é especialmente relevante no uso dos instrumentos de tributação extrafiscal, ou seja, naquelas normas que tem por objetivo maior o desenvolvimento econômico e social.

Por isso mesmo, reconhecido o Estado como agente normativo e regulador da atividade econômica, não pode ele criar normas que desigualem concorrentes em condições de igualdade (item 2.1.1), criando situações de privilégio de uns sobre outros. A atuação estatal deve ser pautada pela busca incessante de instaurar condições de igualdade de chances. O tratamento equitativo de concorrentes é elemento essencial ao livre mercado e ao próprio Estado Democrático de Direito. Nesse sentido, veja-se a inovação trazida pela inclusão do artigo 146-A por meio da Emenda Constitucional n.º 42/2003, nos seguintes termos:

Art. 146-A. Lei complementar poderá estabelecer critérios especiais de tributação, **com o objetivo de prevenir desequilíbrios da concorrência**, sem prejuízo da competência de a União, por lei, estabelecer normas de igual objetivo.

Da livre concorrência decorre a exigência de imparcialidade dos atos do Estado, especialmente da legislação instituída. Contudo, ressalte-se que imparcialidade não quer dizer abstenção estatal para correção de desequilíbrios concorrenciais. Quer dizer, contudo, que a legislação não poderá provocar distúrbios

concorrenciais, com destaque, em razão da análise que ora emanamos, para as normas tributárias. A imparcialidade que ora se propugna tem a ver com um dever negativo do Estado em face dos efeitos do princípio da livre concorrência.

Assim sendo, aplicando o princípio ao caso do artigo 17, inciso V, da LC n.º 123/2006, (re)afirmamos, noutras palavras, que as normas tributárias (especialmente as que concedem benefícios fiscais) devem levar em consideração os virtuais desequilíbrios concorrenciais que poderão ocasionar.

E, se o desequilíbrio é causado em razão de condição desarrazoada para a adesão a um regime tributário favorecido para os pequenos empresários, regime instituído com base em desígnios sociais e previsto constitucionalmente, reputa-se inconstitucional por desrespeitar o artigo 170 da Carta Magna.

Em parte, essa questão também foi analisada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento da ADI 1.643-1. Um dos argumentos utilizados para afastar a inconstitucionalidade foi o de que “as sociedades civis de prestação de serviços profissionais relativos ao exercício de profissão legalmente regulamentada não sofrem impacto do domínio de mercado pelas grandes empresas”⁴³.

Diversamente do caso analisado na ADI 1.643-1, no caso ora estudado, os diversos mercados atingidos sofrem impacto do domínio de mercado pelas grandes empresas. O argumento não poderá ser aplicado ao caso. A vedação de que um mercado relevante inteiro (e.g. mercado de contadores de Brasília) adira ao regime diferenciado é diverso da vedação de que determinada empresa adira ao regime diferenciado. Nesse último caso, a empresa que possui óbice à adesão está inserida em um mercado relevante em que muitas outras empresas poderão contar com os benefícios do Simples Nacional (e.g. vedação de uma empresa que atua no comércio varejista de materiais de decoração de Brasília).

Nessa linha, a empresa que possui a vedação estará fragilizada em relação aos demais competidores daquele mercado. E mais: a vedação oriunda do artigo 17, inciso V, da LC n.º 123/2006, é feita em razão de pendências tributárias ou

⁴³ ADI 1643, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 05/12/2002, DJ 14-03-2003.

previdenciárias, o que já traz um indício da potencial condição econômica desfavorável em que poderá se encontrar a empresa.

Assim sendo, considera-se inconstitucional o artigo 17, inciso V, da LC n.º 123/2006, também quando cotejado com o princípio da livre concorrência.

2.2 EFICÁCIA E APLICABILIDADE DAS NORMAS CONSTITUCIONAIS RELATIVAS AO SIMPLES NACIONAL

Analisados os princípios aplicáveis ao caso em análise, passamos agora a analisar a eficácia e a aplicabilidade das normas constitucionais que regem o tema, comparando-as com o artigo 17, inciso V, da Lei Complementar n.º 123/2006.

Como visto, o artigo 146 da Constituição Federal estabelece que compete à lei complementar dispor sobre tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas e estabelecer um regime único de arrecadação de impostos e contribuições de forma a simplificar as obrigações acessórias.

É cediço que uma das funções das leis complementares é “complementar” dispositivos constitucionais. Não obstante, **essa complementação deve estar atrelada às determinações constitucionais consideradas importantes e de interesse de toda a nação**. Entendamos um pouco mais esse ponto e, para isso, vamos analisar algumas classificações quanto à eficácia das normas constitucionais.

Primeiramente, vamos às linhas de José Afonso da Silva (2007).

Para o referido professor, as normas constitucionais poderiam ser classificadas, quanto à eficácia, em normas de eficácia plena (normas que produzem todos os seus efeitos essenciais), normas de eficácia contida (normas que produzem – ou podem produzir – todos os seus efeitos, mas que preveem circunstâncias limitadoras de sua eficácia) e normas de eficácia limitada (não produzem todos os seus efeitos essenciais).

A propósito, leiamos breve excerto de sua obra:

- I – normas constitucionais de eficácia plena;
- II – normas constitucionais de eficácia contida;
- III – normas constitucionais de eficácia limitada ou reduzida.

Na primeira categoria incluem-se todas as normas que, desde a entrada em vigor da constituição, produzem todos os seus efeitos essenciais (ou têm a possibilidade de produzi-los), todos os objetivos visados pelo legislador constituinte, porque este criou, desde logo, uma normatividade para isso suficiente, incidindo direta e imediatamente sobre a matéria que lhes constitui objeto. O segundo grupo também se constitui de normas que incidem imediatamente e produzem (ou podem produzir) todos os efeitos queridos, mas prevêm meios ou conceitos que permitem manter sua eficácia contida em certos limites, dadas certas circunstâncias. Ao contrário, as normas do terceiro grupo são todas as que não produzem, com a simples entrada em vigor, todos os seus efeitos essenciais, porque o legislador constituinte, por qualquer motivo, não estabeleceu, sobre a matéria, uma normatividade para isso bastante, deixando essa tarefa ao legislador ordinário ou a outro órgão do Estado.⁴⁴

Para o fim do argumento que ora apresentamos, consideremos que as normas constitucionais que regem o tema, quais sejam, artigos 146, inciso III, alínea 'd' e parágrafo único, 170, *caput* e inciso IX, e 179, possuam a menor eficácia na classificação do professor, considerando-as como norma de eficácia limitada, ainda assim elas produzem, **no mínimo**, um efeito de vincular o legislador infraconstitucional aos seus vetores.

Nesse sentido, leia-se trecho da obra de José Afonso da Silva (2007):

Pelo que deixamos exposto, podemos asseverar que elas são aplicáveis, independentemente da lei prevista, enquanto possam, o que se percebe pela configuração de elementos autônomos que contenham. Mas sua completa aplicabilidade depende da promulgação de lei integrativa. Esta, no caso, vale como instrumento de sua executoriedade. Convém, contudo, afastar uma possível confusão que esse fenômeno pode gerar: a lei é mero instrumento subordinado; a norma constitucional, ainda que revele simples esquema, continua a ter sua característica básica de regra jurídica dotada de supremacia hierárquica.⁴⁵

Já o professor Celso Bastos (2002) fala em *normas de aplicação* e *normas de integração*, sendo as primeiras aquelas que se caracterizam por “não deixar interstício entre o seu desígnio e o desencadeamento dos efeitos a que dão azo”⁴⁶, enquanto as últimas “padecem de uma deficiência instrumental originária, não sendo exequíveis senão através do legislador ordinário”⁴⁷.

Apenas argumentando, ainda que considerássemos que as normas constitucionais que regem a questão do regime tributário simplificado e favorecido às

⁴⁴ SILVA (2007, P. 82-83).

⁴⁵ SILVA (2007, P. 135).

⁴⁶ BASTOS (2002, P. 90).

⁴⁷ BASTOS (2002, P. 94-95).

microempresas fossem, na visão do professor Bastos, normas de integração, a Lei Complementar n.º 123/2006 deveria preservar o “núcleo essencial de um determinado direito”⁴⁸, que, *in casu*, seria o tratamento favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte, e o tratamento igualitário, especialmente dentro de um mesmo mercado relevante (livre concorrência).

Essas duas classificações são suficientes para que afirmemos que a legislação ordinária, quando no papel de regulamentação de normas constitucionais que possuem pouca aplicabilidade – partindo-se das premissas lançadas acima e apenas *ad argumentandum tantum* –, deve obedecer à legislação constitucional que lhe concede permissão para regular especificamente situações concretas.

Indo mais além, ao nos depararmos com interpretações mais atuais quanto à aplicação das normas constitucionais, verificamos que alguns doutrinadores já mencionam a noção de **adequabilidade das normas jurídicas** em relação aos casos situados em sua hipótese de incidência. Nessa linha, busca-se, fundamentalmente, verificar se a eventual proibição, fixada em lei de maneira imperativa, aplica-se ou se há casos em que argumentos em sentido contrário podem ser invocados para mitigar a proibição expressa da lei.

Esse pensamento funda-se na possibilidade de afastamento de uma norma peremptória em casos nos quais os fatos e a consideração integral e orgânica do sistema jurídico (*in casu*, do sistema jurídico-tributário) imponham a adoção de soluções aparentemente *contra legem*, que, no presente caso, origina-se na incompatibilidade geral da norma analisada com a Constituição Federal.

Nesse sentido, é muito bem-vinda a teoria da argumentação tratada por Klaus Günther, que distingue os juízos de justificação daqueles juízos de aplicação de normas⁴⁹. Não sendo o escopo do trabalho analisar as ideias do professor Günther, detenhamo-nos apenas por um instante na teoria dele para, ao final, apresentarmos nossa conclusão quanto ao ponto.

Para Günther, é necessário um discurso (argumentação) que trate da aplicabilidade das normas abstratas às situações concretas, exercício que deve

⁴⁸ BASTOS (2002, P. 97).

⁴⁹ GÜNTHER (1995, P. 278).

primar pela imparcialidade, a qual será garantida quando, no ato de aplicação, o intérprete levar em consideração todos os aspectos da situação concreta a ser decidida⁵⁰.

Essa atividade é necessária porque as normas aplicáveis não passam de “argumentos” em favor de determinada decisão, que devem ser avaliados na mesma medida em que argumentos em sentido contrário também o são. Por isso é que as normas válidas são chamadas pelo autor germânico de razões *prima facie*, meramente aplicáveis (e não necessariamente aplicadas), que induzem o processo decisório para determinada direção, mas que não se constituem nas razões definitivas de um caso. Apenas ao final do juízo de aplicação, considerados todos os aspectos relevantes da situação, é que se identificará a norma adequada, que será, a seu turno, a razão definitiva (indicará a decisão do caso).

Aplicando essa teoria ao caso sob exame, e tendo por base uma interpretação sistêmica do ordenamento jurídico brasileiro, orientado pelos princípios e normas constitucionais, entendemos ser exigível afastar a aplicação do artigo 17, inciso V, da Lei Complementar n.º 123/2006, por se afigurar como norma inadequada às pretensões do ordenamento jurídico.

Ou seja, a vedação fixada em lei de maneira imperativa deve ser mitigada, levando-se em consideração todos os argumentos em sentido contrário já expostos.

Assim sendo, extraímos desse tópico que a legislação ordinária, quando no papel de regulamentação de normas constitucionais que aparentemente possuam pouca aplicabilidade, deve obedecer à legislação constitucional, respeitando-se seu núcleo essencial. Caso a Carta Magna seja ferida por dispositivo normativo ordinário (de qualquer nível hierárquico), como no caso em análise, deverá aquela prevalecer sobre este, não se mostrando, portanto, adequada a norma prevista no artigo 17, inciso V, da LC n.º 123/2006, razão pela qual também a

⁵⁰ Tarefa semelhante à imaginada por Dworkin ao tratar, no capítulo VII de sua obra “Law’s Empire” (O império do direito), do trabalho do juiz Hércules, tipo-ideal de magistrado que bem decidiria também por levar em consideração todos os aspectos fáticos envolvidos na situação de aplicação. Ainda que se saiba que Hércules é um modelo ideal, a proposta do autor americano é que espelhe um exemplo de procedimento decisório, o que, a nosso ver, se aproxima à tese do discurso de aplicação de Günther.

consideramos inconstitucional quando verificamos sua incompatibilidade com os fundamentos preconizados pela Constituição Federal de 1988.

2.3 DO MICROSSISTEMA ‘SIMPLES NACIONAL’ E DA IMPOSSIBILIDADE DE LEITURA DESSE REGIME TRIBUTÁRIO FAVORECIDO COMO UM MERO BENEFÍCIO FISCAL

Ficou claro, pela exposição até aqui feita, que já se defende, nesta etapa do trabalho, a inconstitucionalidade de impedimento à adesão ao regime tributário do Simples Nacional para pequenas empresas que não possuam regularidade fiscal. Para que esse entendimento afigure-se factível em definitivo, é necessário desenvolver uma tarefa argumentativa até aqui ainda não realizada: analisar a natureza jurídica do Simples Nacional.

O Simples Nacional, por ser fenômeno multifacetado, abrangendo diversas características indispensáveis para sua qualificação, deve ser compreendido de forma ampla e abrangente, a fim de chegarmos a um conceito suficientemente preciso.

Nesse sentido, devemos evitar as taxações de “novo tributo”, “novo imposto”, “nova espécie tributária”, “benefício fiscal”, “renúncia fiscal”, “isenção tributária parcial”, ou “lei de incentivo extrafiscal”⁵¹.

No Capítulo 1 (item 1.2), conceituamos de maneira sintética o Simples Nacional. Contudo, nesta etapa, é necessário fazer nova definição do instituto, para que, em seguida, destrinchemos o regime tributário. Leiamos, por oportuno, a definição do professor James Marins (2007):

Regime especial de tributação por estimação objetiva, constituído em microssistema tributário, material, formal e processual, que unifica a fiscalização, o lançamento e a arrecadação de determinados impostos e contribuições de competência da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, aplicável opcionalmente às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, com o escopo de atribuir a estes contribuintes tratamento fiscal diferenciado e favorecido, em caráter parcialmente substitutivo ao regime geral e compulsório.⁵²

⁵¹ MARINS (2007, P. 65).

⁵² MARINS (2007, P. 68).

Trata-se, portanto, de regime tributário especial, tendo em conta o fato de que excepciona parcialmente o regime tributário geral, criando um regime jurídico diferenciado e favorecido, que não pode ser aplicável à generalidade das empresas.

É cobrado com base em estimativa objetiva, configurando-se “técnica de política fiscal que preconiza a medição imediata do fator eleito pela lei como apto para revelar determinadas realidades econômicas ou financeiras de interesse do Fisco, mesmo que esta realidade seja distinta da materialidade do tributo que se pretende apurar”⁵³. O legislador elegeu como estimativa objetiva a receita bruta, utilizando esse critério para medir e cobrar realidades tributárias distintas (IRPJ, IPI, COFINS, ICMS).

Configura-se, desse modo, em **microssistema** tributário próprio (material, formal e processual), aplicável em outro âmbito que não o do CTN (o qual, na ausência de disposição normativa, aplica-se subsidiariamente).

Nesse sentido:

Nesse contexto, o Simples nacional se constitui em microssistema próprio, enfeixado em conjunto delimitado de princípios e normas tributárias em sentido amplo, que prescrevem o modo e os limites materiais, formais e processuais de sua aplicabilidade. Esse microssistema não opera, no entanto, isolado do sistema geral, ao qual se remete, em especial à Constituição Federal e ao CTN.

(...)

Engendrou o legislador um microssistema que cria certo grupo de novas disposições com relação a determinado número de tributos, de modo que esse regime se componha de uma mescla que contém estimativas objetivas, reduções de base de cálculo, isenções, reduções de alíquota e simplificações contábeis que ensejam a aplicação do princípio constitucional da diferenciação e favorecimento às microempresas e empresas de pequeno porte.

(...)

O microssistema Simples Nacional intenta criar um subsistema de direito tributário formal, que corresponda a um conjunto de normas mobilizantes unificadoras dos procedimentos e que disciplinem a fiscalização, a formalização (lançamento) e a cobrança administrativa do crédito ali gerado.⁵⁴

Note-se, por oportuno, que a previsão legal do Simples Nacional é feita via **Lei Complementar**, o que ocasiona, por via de consequência, diversos efeitos, notadamente o fato de ocupar posição hierárquica de mesmo patamar que o Código

⁵³ MARINS (2007, P. 69).

⁵⁴ MARINS (2007, P. 70-72).

Tributário Nacional (lei ordinária recepcionada pela Constituição como lei complementar). Ou seja: havendo conflitos normativos, deverá prevalecer, naquilo que forem incompatíveis, a Lei Complementar n.º 123/2006, com base nos critérios de posterioridade e de especialidade.

Assim sendo, o que se quer demonstrar, neste tópico, é o fato de que o Simples Nacional não pode ser visto como um mero benefício fiscal, pois, em verdade, trata-se de microssistema tributário próprio, aplicável a apenas alguns contribuintes (microempresas e empresas de pequeno porte) em razão de comando constitucional nesse sentido.

Exatamente por isso, ressalte-se, não se deve regulamentá-lo de maneira similar às leis isentivas. Ou seja, ainda que nessas seja possível exigir regularidade fiscal (entendendo aqui que, por se tratar de benefício concedido por lei, poderia se pensar em uma contrapartida), não é caso similar ao do regime tributário simplificado e favorecido de que cogita a LC n.º 123/2006.

Levando-se em conta a conceituação feita pelo professor José Souto Maior Borges (1969) de que as isenções são “instrumento técnico-jurídico de exoneração do ônus tributário”⁵⁵, e que, por tal razão, também estabeleceria um “regime tributário especial para certa classe de casos e pessoas”⁵⁶, constituindo-se em “exceção à regra da generalidade da tributação”⁵⁷, não deixamos de notar as similitudes aparentes que o conceito apresenta quando cotejado com o do Simples Nacional.

Contudo, apesar da proximidade, não é possível entender o regime previsto na LC n.º 123/2006 como regime excepcional ou exceção. Isso porque, em verdade, deve-se cogitar da regra para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, tendo em vista todo o arcabouço sociológico, econômico e jurídico apresentado acima. Nesse sentido, afasta-se muito da condição de lei meramente isentiva, razão pela qual merece ter tratamento diverso.

⁵⁵ BORGES (1969, P. 127).

⁵⁶ BORGES (1969, P. 127).

⁵⁷ BORGES (1969, P. 127).

A partir disso, nem se deve comparar com as leis que conferem possibilidade de parcelamento incentivado (Lei n.º 9.964, de 10 de abril de 2000 – **REFIS**; Lei n.º 10.684, de 30 de maio de 2003 – **PAES**; Medida Provisória n.º 303, de 29 de junho de 2006 – **PAEX**).

Por assim ser, não há que se cogitar de regularidade fiscal das pequenas empresas e das empresas de pequeno porte para eventuais adesões a esse regime. Dessa forma, também consideramos inconstitucional a vedação prevista no artigo 17, inciso V, da Lei Complementar n.º 123/2006, quando verificamos sua incompatibilidade com a própria natureza jurídica do regime tributário do Simples Nacional, tendo em vista tratar-se de microssistema tributário apartado do regime jurídico tributário geral, possuindo sua própria principiologia, regras materiais e formais e, por via de consequência, suas próprias regras para adesão.

2.4 REFLEXÕES FINAIS

Desta forma, entendemos ser inconstitucional o dispositivo previsto no artigo 17, inciso V, da Lei Complementar n.º 123/2006, pois o tratamento diferenciado e favorecido destinado às microempresas e às empresas de pequeno porte não comporta restrições como a encartada nessa norma, sob pena de ofensa aos artigos 170, 179 e 146, inciso III, alínea 'd', e parágrafo único, todos da Constituição Federal de 1988, acarretando, como visto, violação aos princípios constitucionais da igualdade tributária e da livre concorrência.

Apesar da concepção bem-vinda da Lei Complementar n.º 123/2006, o dispositivo objeto de crítica no presente estudo monográfico é feito com base em contraste dessa norma jurídica com as regras e os princípios constitucionais inspiradores do regime especial às pequenas empresas, com o escopo de obter desenvolvimento social.

A opção pelo Simples Nacional não representa ausência de tributação, mas sim forma diferenciada de tributação, o que, por consequência, deve ter disciplina diferenciada e favorecida da regulação normal de meros benefícios fiscais

ou leis de incentivo fiscal, ocasionando uma maior aproximação da lei regulamentadora do regime tributário diferenciado e favorecido com os propósitos constitucionais que fundamentam o tema.

Por tais razões, é adequado inferir que o ordenamento jurídico, considerado de forma sistêmica, recomenda afastar a aplicação do disposto no artigo 17, inciso V, da Lei Complementar n.º 123/2006, declarando sua inconstitucionalidade.

CAPÍTULO 3 – ESTUDO DE CASO: RECURSO EXTRAORDINÁRIO N.º 627.543/RS

Neste capítulo, faremos um estudo do Recurso Extraordinário n.º 627.543/RS, caso em que o Supremo Tribunal Federal reconheceu a existência de repercussão geral da questão, tendo por escopo conhecer e discutir os argumentos que foram levados ao embate judicial, em especial os argumentos contrários às conclusões levadas a efeito no capítulo anterior.

Para facilitar a compreensão do caso, o capítulo será estruturado da seguinte forma: (i) breve resumo dos fatos; (ii) descrição de seu trâmite processual; (iii) apresentação e discussão dos argumentos defendidos pelo(s) contribuinte(s), pelos Entes Federativos e pelo *Parquet* Federal; (iv) argumentos acatados nas decisões de 1ª e 2ª instâncias; e, por fim, (v) reflexões acerca do caso.

3.1 DOS FATOS NOTICIADOS NOS AUTOS DO RE N.º 627.543/RS

A questão judicial envolvida trata de ajuizamento de mandado de segurança repressivo por parte da empresa LONA BRANCA COBERTURAS E MATERIAIS LTDA. contra ato administrativo que indeferiu o ingresso da referida empresa no regime tributário do Simples Nacional.

A empresa LONA BRANCA, por seu faturamento, enquadra-se na condição de empresa de pequeno porte. Após a entrada em vigor da Lei Complementar n.º 123/2006, a empresa fez a opção pela adesão ao regime do Simples Nacional.

Entretanto, o pedido de ingresso foi indeferido com base na existência de débitos tributários com o município de Porto Alegre e, nos termos do art. 17, inciso V, da Lei Complementar n.º 123/2006 (como visto em toda a monografia), não poderá recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte que possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa.

Ou seja, a questão que se apresenta no caso que será analisado pelo Supremo Tribunal Federal é, tão somente, se **as microempresas e as empresas de pequeno porte têm direito à inclusão no Simples Nacional independentemente de preencher o critério da regularidade fiscal.**

3.2 DO TRÂMITE PROCESSUAL DO CASO

Após o ajuizamento do mandado de segurança repressivo com pedido de liminar por parte da empresa LONA BRANCA em 13 de dezembro de 2007, houve decisão, em juízo de cognição sumária, concedendo a segurança.

A União interpôs agravo de instrumento, em 07 de fevereiro de 2008, contra essa decisão liminar, o qual foi convertido em agravo retido em razão da inexistência de necessidade de provisão jurisdicional de urgência, por ausente perigo de lesão grave e de difícil ou incerta reparação por meio de decisão monocrática em 13 de fevereiro de 2008.

Em 10 de julho de 2008, sobreveio sentença concedendo a segurança, em juízo de cognição exauriente, mantendo-se as razões expostas na decisão liminar (argumentos que serão expostos em tópico posterior).

Levando a tese da constitucionalidade do artigo 17, inciso V, da Lei Complementar n.º 123/2006, e sua conseqüente incidência no caso, a União (22.10.2008), o Estado do Rio Grande do Sul (19.12.2008) e o Município de Porto Alegre (01º.09.2008) interpuseram recursos de apelação, os quais foram providos em sessão realizada em 27 de maio de 2009 pela 1ª Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

Opostos embargos de declaração (27.07.2009), foram rejeitados (09.09.2009).

Em seguida, foi interposto recurso especial (07.10.2009), o qual foi inadmitido em razão de a discussão versar, precipuamente, sobre questões constitucionais. Concomitantemente, foi interposto recurso extraordinário (07.10.2009), que foi admitido em razão do preenchimento dos requisitos de

admissibilidade e, em seguida, em 04.02.2011, foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal a existência de repercussão geral da questão constitucional suscitada.

3.3 ARGUMENTOS APRESENTADOS PELO CONTRIBUINTE

Passada a descrição fática do caso, iniciamos a exposição dos argumentos apresentados pelo contribuinte, pelos Entes Federativos e pelo Ministério Público Federal.

Antes, porém, destaque-se, por oportuno, que alguns dos argumentos trazidos já foram esmiuçados no Capítulo 2, razão pela qual serão mencionados de forma superficial; quanto aos demais argumentos, discuti-los-emos com mais vagar.

Inicialmente, o contribuinte delinea as premissas constitucionais pelas quais a decisão deve se pautar, destacando as normas inseridas nos artigos 170, inciso IX, e 179, da Constituição Federal. Em seguida, destaca o artigo 146, inciso III, alínea "d", parágrafo único e seus respectivos incisos, incluído na Constituição pela EC n.º 42/2003.

Após, argumenta que a pretensão legislativa que dá origem à LC 123/2006 é contrária à existência de diversos requisitos e vedações impostas às empresas que possuem interesse em ingressar nesse regime de tributação. Nesse sentido, afirma o contribuinte, a Lei Complementar fora aprovada no intuito de proporcionar benesses e incentivos às atividades das microempresas e empresas de pequeno porte e, *a contrario sensu*, estaria revestida (em forma velada) de cobrança do Fisco em relação aos débitos dos contribuintes que podem e querem optar pelo ingresso no Simples Nacional (leiam-se itens 1.3 e 2.2).

Essa argumentação refere-se a eventual imposição de confissão de dívida mediante parcelamento de débito para a finalidade de aderir ao Supersimples. Nesse sentido, o recorrente afirma não ser

razoável se exigir do contribuinte a obrigatoriedade de reconhecimento de débitos que, por considerá-los indevidos, pretenda discutir judicialmente, sob pena de flagrante violação ao direito de livre acesso à jurisdição e ao

contraditório e à ampla defesa, elencados no art. 5º da Constituição Federal, respectivamente, em seus incisos XXXV e LV.

(...)

Assim, partindo-se do pressuposto inquestionável de que o acesso à justiça, o contraditório e a ampla defesa são princípios inerentes à própria natureza do Estado Democrático de Direito, deflui-se que a Administração Pública não tem o direito de coagir o devedor a efetuar o pagamento de tributo, de modo indireto, quando há mecanismos próprios previstos para a cobrança de crédito que considerar devido. (fl. 08 dos autos do RE 627.543-RS).

Assim, veja-se que o primeiro argumento apresentado pelo contribuinte é a violação ao princípio do livre acesso à jurisdição e ao contraditório e à ampla defesa. O ponto merece comentários.

Entendemos que não se trata de caso de violação ao princípio do livre acesso à jurisdição e ao contraditório e à ampla defesa. Isso porque as defesas do executado poderão ser implementadas, ainda que, em alguns casos, somente possam ser feitas, eventualmente, com algum grau de indisponibilidade de bens do contribuinte (e.g. penhora de bens para viabilizar a oposição de embargos à execução fiscal).

Noutros termos, asseveramos que o problema não se encontra em eventual violação ao livre acesso à jurisdição para discutir débitos fiscais que estejam abertos em desfavor de contribuintes interessados em aderir ao Simples Nacional.

Voltando à narração do caso, após tecer argumentação sobre violações ao acesso à jurisdição e ao contraditório e à ampla defesa, o contribuinte acentua a violação a outros dois princípios: a violação ao princípio da igualdade (argumento com o qual concordamos – leia-se item 2.1.1) e, por fim, violação ao princípio da livre iniciativa e da livre concorrência (uma vez mais, aduziu-se raciocínio com o qual as conclusões do presente estudo se coadunam – leia-se item 2.1.2).

3.4 ARGUMENTOS APRESENTADOS FISCO E PELO MPF

Formam o pólo passivo da demanda (i) o Município de Porto Alegre, (ii) o Estado do Rio Grande do Sul e (iii) a União. Como todos esses entes federativos defenderam argumentação similar, no sentido de impedir o ingresso do contribuinte

no regime tributário diferenciado (Simples Nacional), identificando a constitucionalidade do artigo 17, inciso V, da LC 123/2006, não dividiremos o tópico para expor a argumentação de cada um. Apresentar-se-ão todos os pontos que interessam à questão, transcrevendo-se trechos das argumentações, de forma exemplificativa, a fim de se identificar a forma com que o Fisco (Municipal, Estadual e Federal) encara o tema.

Por se tratar de tese alinhada à dos entes federativos, optou-se por alocar, nesse mesmo subtópico, o entendimento do Ministério Público Federal.

O primeiro argumento levado ao debate judicial pela União é quanto à não-obrigatoriedade de adesão ao regime simplificado (fl. 81 dos autos do RE 627.543-RS). Entende, portanto, que essa opção não é determinada impositivamente pela lei, mas, antes, constitui faculdade da parte interessada, a qual deveria se submeter a certas exigências em contrapartida.

Quanto ao ponto, *s.m.j.*, equivoca-se a União. Como visto acima, o fato de constituir opção facultativa não retira o caráter de microssistema tributário diferenciado, que deve ter regulamentação que se compatibilize com princípios e regras assentados na Carta Magna de 1988.

Além disso, a facultatividade foi trazida como regra para esse microssistema de maneira, inclusive, a validá-lo, sob pena de padecer de inconstitucionalidade eventual regime tributário que adotasse a receita bruta como estimação para tributos cuja matriz constitucional não contempla esta possibilidade (como o fez o Simples Nacional).

Assim, a facultatividade não foi trazida para o âmbito do Simples para que pudesse ser cobrada uma contraprestação por parte do contribuinte. Essa característica foi trazida muito mais como forma a compatibilizar a LC n.º 123/2006 com os intuitos primários da Constituição Federal (visto que, em alguns casos – ainda que raros –, vale a pena não aderir a esse regime tributário), bem como permitir ao legislador adotar a receita bruta como base de cálculo, sem, com isso, padecer de inconstitucionalidade.

Após, a União traz a questão da não violação dos princípios da igualdade ou da livre concorrência em razão de haver parcelamento previsto na

própria LC n.º 123/2006, o qual seria extensivo a todas as empresas interessadas em aderir ao Simples Nacional, o que, nos termos da exposição da União, denotaria o respeito ao princípio da igualdade (esses pontos já foram suficientemente rechaçados nos itens 2.1.1 e 2.1.2).

Em outro momento, traz-se a lume o fato de que o critério da regularidade fiscal também seria condição para outras práticas “inerentes à atividade mercantil”, trazendo como exemplo a participação em licitações públicas, *in verbis*:

Por outro lado, veja-se que a regularidade fiscal é também condição para a prática de diversos outros atos inerentes à atividade mercantil, tais como para a participação em licitações públicas. O art. 193 do CTN assim determina (...). Acaso existe procedimento cujas regras de regência zelem tanto pelos princípios da igualdade e livre concorrência quanto uma licitação pública? E toda licitante, sem exceção, busca manter a regularidade fiscal, a fim de não ser excluída do processo de contratação, sem qualquer alegação de violação aos ditos princípios constitucionais. (Fl. 82 dos autos do RE 627.543/RS)

O requisito da regularidade fiscal também é discutido no âmbito do direito administrativo, especificamente no tocante à exigência para contratar com a Administração Pública. Para visitar essa discussão, leiamos Marçal Justen Filho (2009):

A exigência de regularidade fiscal representa forma indireta de reprovar a infração às leis fiscais. Rigorosamente, poderia tratar-se de meio indireto de cobrança de dívidas, o que poria em questão a constitucionalidade das exigências. Observe-se que o STF tem jurisprudência firme, no sentido de que a irregularidade fiscal não pode acarretar a inviabilização do exercício de atividades empresariais.

(...)

Passou a utilizar-se a licitação como instrumento indireto de cobrança de tributos e créditos fiscais. Ampliou-se, sem qualquer medida ou avaliação crítica, o requisito de regularidade fiscal. Em suma, incorreu-se em desvio de poder, eis que as exigências de regularidade fiscal somente podem ser impostas como evidência da idoneidade e confiabilidade do sujeito. Não é possível “ameaçar” o licitante com a inabilitação por razões irrelevantes, colocando-o em face do dilema: ou sofre o mal menor de pagar o tributo (ainda que tenha fundadas razões para opor-se a tanto) ou se sujeita ao mal maior da inabilitação.

Caracteriza-se, sem qualquer dúvida, o desvio de poder, pois a competência atribuída à Administração Pública para selecionar apenas licitantes aptos a executar satisfatoriamente determinada prestação passou a ser utilizada para “punir” aquele que não pagou pretensas dívidas. A configuração do desvio de poder é ainda mais inquestionável porque existe outro instrumento jurídico previsto como adequado para satisfazer os interesses colocados sob tutela do Estado que estaria sendo buscado pela Administração. Ou seja, a via própria para exigir o pagamento de créditos fiscais é a cobrança por via

executiva, sujeitada a procedimento específico. Não se instituiu a avaliação de regularidade fiscal como o instrumento jurídico para tanto.⁵⁸

Apesar da crítica, o próprio professor Marçal Justen Filho (2009) admite (da mesma forma que fazemos no presente estudo) que a possibilidade de o ente público recusar a contratação com sujeitos que se encontrem em situação de dívida perante ele não é inconstitucional.

Contudo, a questão em análise é outra: não se trata de contratação com o ente público, com o qual algum contribuinte possua débitos. Trata-se de critério diferenciador para a adesão a um microssistema tributário criado para favorecer os pequenos empresários. No limite, como já dito acima, o impedimento à adesão ao Simples Nacional representa a morte de inúmeras empresas, dificultando de maneira patente o exercício das atividades empresarias com êxito.

Portanto, em muito se distanciam os quadros apresentados, sendo inservível a comparação feita pela União para tentar validar a vedação presente no artigo 17, inciso V, da LC n.º 123/2006.

Prosseguindo, a União assevera que o regime tributário *Simples Nacional* configuraria mero benefício fiscal e, por assim ser, seria cabível o estabelecimento de requisitos específicos para o ingresso e a permanência no regime, entendimento compartilhado pelo *Parquet* Federal (fl. 126/127 dos autos do RE 627.543/RS) e o Município de Porto Alegre (fl. 146 dos autos do RE 627.543/RS). Quanto ao ponto, leia-se o item 2.3.

Outro argumento levado ao debate, agora pelo Estado do Rio Grande do Sul, foi a ausência de determinação constitucional de que o regime diferenciado seja concedido de modo ilimitado, entendendo, ao revés, que as normas constitucionais que determinam a adoção de regime diferenciado concede à lei complementar o encargo de estabelecer as condições para a concessão do benefício, *in litteris*:

Para conceder a segurança a magistrada invocou as normas constitucionais que determinam a adoção de um regime diferenciado para as microempresas e para as empresas de pequeno porte. Em nenhum desses dispositivos, contudo, há determinação constitucional de que o regime diferenciado seja concedido de modo ilimitado. Pelo contrário. O art. 146

⁵⁸ JUSTEN FILHO (2009, P. 400/401)

deixa para a lei complementar estabelecer as condições do benefício. O art. 179 também reporta para a lei o regime diferenciado.

E o que fez a Lei Complementar 123/06? Diante da drástica redução de carga tributária com a qual beneficiou as empresas de pequeno e médio porte, impôs algumas condições de modo a não causar desequilíbrio maior no sistema, fazendo com que, na ponderação de valores, outros princípios constitucionais, como o da moralidade pública, não ficassem aniquilados. Sim, porque deferir benefício fiscal a quem deve para a Fazenda Pública é afrontar o princípio da moralidade administrativa. (fl. 171 dos autos do RE 627.543/RS)

Quanto ao ponto, lembremo-nos de que, apesar de não haver “determinação constitucional de que o regime diferenciado seja concedido de modo ilimitado”, a Carta Magna traz princípios e regras limitadoras da amplitude legiferante do legislador derivado, não podendo este prever norma tendente a realizar menos do que a Constituição pretende (como é o caso da norma presente no artigo 17, inciso V, da Lei Complementar n.º 123/2006). Outrossim, releia-se o item 2.2.

Esses foram os argumentos levados ao debate pelos entes federativos e pelo Ministério Público Federal, denotando-se o entendimento de que seria constitucional o impedimento à adesão ao simples nacional por empresas que possuam pendências tributárias ou previdenciárias.

3.5 OS FUNDAMENTOS EXTERNADOS PELOS ÓRGÃOS JULGADORES

3.5.1 1ª Instância: liminar e sentença

Em decisão liminar, o Juízo da 2ª Vara Federal Tributária de Porto Alegre sopesou os argumentos apresentados na inicial e acatou diversos deles, dentre os quais passamos a destacar os mais importantes para seu julgamento.

Em primeiro lugar, entendeu que os princípios que fundam a ordem econômica (e estão inseridos no art. 170 da CF) exteriorizam importante opção da sociedade brasileira. Esses princípios, contudo, para serem implementados, devem ser considerados em conjunto com os demais valores priorizados pela Constituição Federal. Nesse ponto, destacou os seguintes princípios constitucionais: (i)

necessário tratamento favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte; (ii) livre concorrência; e (iii) função social da propriedade.

Após, debruçou-se no art. 179 da Carta Magna, concluindo que a determinação contida em seu texto para que os entes federados dispensem às microempresas e às empresas de pequeno porte tratamento jurídico diferenciado visa a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.

Com essas premissas, e partindo do fato de que a Constituição pretendeu diminuir a carga tributária das microempresas e empresas de pequeno porte, sem limitar a discricionariedade administrativa, indagou-se se esse preceito constitucional seria ferido pela exigência de regularidade fiscal.

Após breve incursão nas diversas possibilidades de se alcançar a regularidade fiscal (ver art. 151 do CTN), entendeu que isso não era suficiente para afastar a inconstitucionalidade da limitação aos benefícios trazidos pelo regime tributário Simples Nacional pela situação de irregularidade fiscal.

Além disso, entendeu que a condição de devedora seria parte de uma situação de normalidade (comum a qualquer empresa) e, por se tratar de critério de distinção severo, a sua aplicação no atual sistema só poderia ocorrer com expressa previsão constitucional.

Assim, após visitar, ao final, o disposto no artigo 146, inciso III, alínea 'd', da Carta Magna, o qual contém determinação de que lei complementar estabeleça definição de tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte, concedeu a segurança liminarmente. Em julgamento definitivo, manteve o entendimento estabelecido na decisão liminar, destacando a ausência de motivos para sua revogação.

3.5.2 2ª Instância: apelação

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região reformou a sentença com base em dois argumentos: (i) o fato de que o tratamento diferenciado e privilegiado

determinado pela Carta Magna não exonera as empresas submetidas a tal regime do dever de cumprir suas obrigações tributárias, concluindo, a partir disso, não haver ofensa ao princípio da isonomia e do livre exercício de atividade econômica; e (ii) o fato de que, quando o judiciário determina inclusão de contribuinte em desobediência ao disposto em Lei Complementar que versa sobre obtenção de benefício fiscal, estaria imiscuindo-se em seara que não lhe compete, usurpando função legislativa.

Note-se que, no caso ora analisado, o relator se esquivou das discussões levadas a cabo pelo contribuinte. Contudo, no voto do eminente relator, existe menção a um precedente do próprio Tribunal Regional Federal da 4ª Região no julgamento do agravo de instrumento n.º 2007.04.00.026732-1/RS.

No julgamento do referido agravo por instrumento, há decisão colegiada na qual reside debate quanto ao tema efetivado por desembargadores do TRF da 4ª Região e, por se tratar de fundamentação adotada pelo acórdão recorrido no RE n.º 627.543/RS, e levando-se em consideração a exposição mais detida do debate existente naquele tribunal, passa-se a analisar sucintamente o acórdão proferido no AI n.º 2007.04.00.026732-1/RS.

Na referida decisão colegiada, o Desembargador relator do caso entendeu não ser possível a limitação prevista no artigo 17, inciso V, da LC 123/2006, nos seguintes termos:

Não olvidando da explícita intenção, tanto do legislador, quanto da Administração, em estabelecer incentivo e tratamento benéfico às empresas cordatas cujos esforços são no sentido de adimplir pontualmente suas obrigações tributárias ou mesmo aquelas que, em virtude da exacerbada carga tributária imposta em nosso país, passem por dificuldades financeiras e venham a necessitar parcelamento de seus débitos, que, como se sabe, tem o condão de suspender a exigibilidade do crédito tributário, vislumbro, de plano, irrazoabilidade da exigência questionada pois o regime tributário privilegiado idealizado pelo Constituinte originário e determinado na Carta Magna é direcionado a todas as pessoas jurídicas de porte pequeno, objetivando incentivar não só a criação, mas também a sobrevivência delas e não vejo como estabelecer "*discrimen*" irracional, despido de fundo razoável ao ingresso no sistema tributário simplificado que, em princípio, foi imaginado para todas as pessoas jurídicas conceituadas como micro e pequena empresa.

(...)

Não fora isso, o art. 17, V, da LC 123/06 exala coação objetivando o pagamento de tributos para usufruir de sistema tributário simplificado, sem o qual se submeterá ao método previsto às instituições financeiras e multinacionais, verdadeira aberração moral e jurídica que poderá até interditar e coartar a atividade empresarial com objetivo de cobrar tributos,

sem olvidar das infindáveis obrigações acessórias e as inúmeras espécies exigíveis contribuições sociais, impostos, sistema S.

Contudo, esse entendimento foi superado, por maioria de votos, nos termos de voto-vista do qual se destaca alguns trechos abaixo:

O tratamento tributário diferenciado e privilegiado para as micro e pequenas empresas, todavia, não as exonera do dever de cumprir as suas obrigações tributárias. Assim, exigir a regularidade fiscal do interessado em optar pelo regime especial nada tem de irrazoável ou discriminatório; aliás, isso é imposto a todos os contribuintes, não somente às micro e pequenas empresas.

(...)

A teleologia da norma que assegura o direito de inclusão no Simples Nacional às empresas que preencham o critério da regularidade fiscal foi muito bem deduzida pelo juízo a quo. Com efeito, é nítida a "opção pelas empresas com maior organização financeira, ou seja, o novo regime, por si só, estabelece uma opção pelas empresas que ou estão discutindo seus débitos e obtiveram a suspensão da exigibilidade ou parcelaram". Não há, nessa escolha legislativa, qualquer afronta ao princípio da igualdade ou aos arts. 170, IV, e 173, § 4º, da CF. Há uma grande distância entre fixar limites e critérios e coagir; a Lei Complementar nº 123/2006, em consonância com a Constituição, apenas resguarda os interesses da Fazenda Pública federal, estadual e municipal, não se constituindo em tábua de salvação para as microempresas e empresas de pequeno porte que não honram suas obrigações tributárias.

Portanto, o entendimento externado pelo TRF da 4ª Região foi no sentido de entender como possível essa limitação à adesão ao regime tributário Simples Nacional, em razão de ausência de regularidade fiscal, não vislumbrando qualquer inconstitucionalidade no disposto no artigo 17, inciso V, da LC 123/2006.

3.6 REFLEXÕES ACERCA DO CASO

O presente estudo de caso teve por objetivo inicial conhecer e discutir os argumentos que foram levados ao embate judicial, em especial os argumentos contrários às conclusões obtidas no Capítulo 2 e, nesse propósito, foi de grande valia. Os argumentos levados ao Supremo Tribunal Federal no Recurso Extraordinário n.º 627.543/RS foram discutidos de forma a trazer maior consistência a todos os pontos estudados ao longo da monografia.

Em acréscimo, após a finalização desse estudo de caso, concluímos ainda pela necessidade de que o Supremo Tribunal Federal, ao se debruçar sobre o

caso, complexifique a análise apresentada até o momento. Isso porque os argumentos levados a análise dos tribunais foram tratados de maneira simplória e pouco fundamentada. *E.g.*, não basta afirmar se fere, ou não, o princípio da isonomia tributária a vedação encartada no artigo 17, inciso V, da Lei Complementar n.º 123/2006, mostrando-se imprescindível estudo mais consistente para, a partir disso, concluir-se com segurança acerca da melhor aplicação do princípio ao caso.

Assim adverte Alfredo Augusto Becker (2007), ao afirmar que a construção de conhecimento baseada nessa premissa evita a propalação de *fundamentos óbvios*⁵⁹ e colabora na construção de decisões melhor fundamentadas, caminhando sempre no sentido de conceder maior eficiência aos ditames constitucionais.

⁵⁹ BECKER (2007, P. 11).

CONCLUSÃO

A presente monografia não pretendeu ser exaustiva em relação a seu campo de análise. Vários aspectos que poderiam ter sido estudados não o foram justamente pelo fato de ser consciente de sua limitação e da amplitude dos resultados a que pretendia chegar.

A pretensão principal do trabalho foi analisar o artigo 17, inciso V, da Lei Complementar n.º 123/2006, à luz da Constituição Federal de 1988, verificando sua (in)compatibilidade com o ordenamento jurídico pátrio e seus desígnios fundamentais para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.

Para tanto, percorremos o caminho histórico das normas de incentivo às pequenas empresas, destacando as normas que mais trouxeram inovações tendentes à concretização dos propósitos constitucionais. Nesse sentido, demos maior destaque, a uma, para a Lei n.º 7.256/1984, que foi a primeira legislação concedendo tratamento diferenciado às microempresas; a duas, para a Lei n.º 8.864/1994, que alargou o tratamento favorecido destinando-o também às empresas de pequeno porte; e, a três, para a Lei n.º 9.317/1996, que implementou o Simples Federal – primeira possibilidade de recolhimento unificado de tributos para as empresas pequenas.

Após, nos detivemos na Lei Complementar n.º 123/2006, que prevê o Simples Nacional. Trouxemos a lume, na mesma oportunidade, os motivos pelos quais deliberou-se pela necessidade de concessão de tratamento alterado para as microempresas e para as empresas de pequeno porte.

Em seguida, analisamos os princípios e regras constitucionais aplicáveis no âmbito da discussão sobre a (in)constitucionalidade do artigo 17, inciso V, da Lei Complementar n.º 123/2006. Nessa ocasião, analisamos detidamente a aplicabilidade do princípio da igualdade tributária e do princípio da livre concorrência no caso, concluindo pela incompatibilidade desse dispositivo com tais princípios.

Conclusão similar obtivemos após análise da própria natureza jurídica do Simples Nacional, verificando seu distanciamento dos regimes especiais de

tributação criados com a concessão de meros benefícios fiscais, identificando em sua natureza a criação de microssistema tributário aplicável (necessariamente) às pequenas empresas, nos limites constitucionais impostos, não sendo possível cogitar discriminações infundadas.

Ao final, fizemos breve estudo do Recurso Extraordinário n.º 627.543/RS, com o escopo de, primeiramente, identificar os argumentos levados a debate judicial, e, secundariamente, confrontar as ideias trazidas no presente estudo monográfico com os argumentos contrários existentes no interior do debate jurisdicional.

Todo esse percurso nos levou a concluir que as normas tributárias que tenham finalidade social e, portanto, que afastam, em parte, a carga tributária plena para atingir determinados objetivos, devem ser analisados invariavelmente com fundamento nos desígnios de justiça social e nos princípios da Ordem Econômica.

Com essa proposta, o presente trabalho pôde explicar (em parte) alguns dos porquês da inconstitucionalidade da impossibilidade de adesão ao regime tributário do Simples Nacional por microempresas e empresas de pequeno porte que possuam débitos tributários ou previdenciários.

O legislador originário ofereceu aos contribuintes microempresários e empresários de pequeno porte, por razões socioeconômicas, uma forma simplificada de recolhimento. Inviável, portanto, que o legislador derivado desvirtue essa normatização de forma a realizar em menor extensão os objetivos constitucionais menos do que poderia e deveria.

REFERENCIAL BIBLIOGRÁFICO

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

ÁVILA, Humberto. **Teoria da Igualdade Tributária**. São Paulo: Editora Malheiros, 2008.

BASTOS, Celso Ribeiro. **Hermenêutica e Interpretação Constitucional**. 3ª edição revista e ampliada. São Paulo: Celso Bastos Editor, 2002.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 4ª Edição. São Paulo: Editora Noeses, 2007.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. 1ª Edição. Recife: Editora Uniersitária, 1969.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 9ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Editora Malheiros, 2004.

GÜNTHER, Klaus. **Un Concepto Normativo de Coherencia para una Teoría de la Argumentación Jurídica**. DOXA [Publicaciones Periódicas]. Trad. Juan Carlos Velasco Arroyo, Alicante, ESPANHA, n. 17-18, 1995, p. 271-302, disponível em <http://www.cervantesvirtual.com/servlet/SirveObras/01371630344505945212257/cuaderno17/doxa17_12.pdf>. Acesso em 18 ago. 2008. 23:30.

GURGEL, Tânia. **Simples Nacional: Um estudo de viabilidade**. In: Revista Tributária e de Finanças Públicas, v. 15, n. 76, p. 254-267, set./out. 2007.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Comentários à lei de licitações e contratos administrativos**. 13ª edição. São Paulo: Editora Dialética, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 30ª Edição, revista, atualizada e ampliada. São Paulo: Editora Malheiros, 2009.

MARINS, James. **Simples Nacional: Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte comentado: LC 123, de 14.12.2006; LC 127, de 14.08.2007**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **O conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3ª edição. 17ª tiragem. São Paulo: Editora Malheiros, 2009.

RANZANI, M^a Kátia Maria. **A lei complementar explicitando os preceitos constitucionais e o estatuto das micro e pequenas empresas**. In: Revista jurídica da Universidade de Franca, v. 9, n. 17, p. 67-74, jul./dez. 2007.

SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das normas constitucionais**. 7ª edição. São Paulo: Editora Malheiros, 2007.

SILVA, Renaldo Limiro da. **Manual do Supersimples: Comentários à Lei Geral das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Lei Complementar 123/06)**. Renaldo Limiro da Silva, Alexandre Limiro. 2ª Edição. Curitiba: Editora Juruá, 2007.