

O princípio da igualdade e as limitações ao ingresso no Simples Nacional

Débora Couto Cançado Santos

*Advogada da CAIXA em Minas Gerais
Especialista em Direito Tributário pela
Faculdade Milton Campos
Mestranda em Direito Empresarial pela
Faculdade Milton Campos*

RESUMO

A Lei Complementar nº 123/2006 foi publicada com a finalidade de simplificar e desonerar as empresas instaladas nos estratos mais baixos de faturamento, unificando a apuração e o recolhimento de oito tributos, de competência dos três entes federativos. A intenção altruísta do legislador, todavia, desprende-se do princípio da igualdade, sendo possível vislumbrar, no decorrer da norma, discriminações aleatórias e injustificadas. A utilização de elementos subjetivos para diferenciar as empresas gera enorme insegurança jurídica, esbarrando nos princípios da proteção da confiança e da boa-fé objetiva. A pesquisa buscou identificar as inconstitucionalidades existentes ao longo da Lei Complementar nº 123/2006, apontando situações em que faltou ao legislador razoabilidade na aplicação do critério de discriminação. Utilizando como método a pesquisa legislativa, doutrinária e jurisprudencial, o trabalho concluiu pela existência de várias inconstitucionalidades na legislação que rege a matéria.

Palavras-chave: Igualdade. Microempresa. Empresa de pequeno porte. SIMPLES.

ABSTRACT

Law n. 123/2006 was published with the exact aim of simplifying and relieving the burden of low revenue enterprises regulating the unification of the assessment and disbursement of eight tax levies, from the three federative levels. The legislator's altruistic intention, however, violated in many ways the principle of equality, creating random and unjustified discrimination. The employment of subjective criteria for telling apart small businesses created an immense legal uncertainty, threatening, thus, the principles of thrust and objective good faith. This paper attempts

to identify the unconstitutionality of Law n. 123/2006, pointing out the circumstances where it lacks reasonableness and rationality in applying a discrimination standard. The study finishes off with the conclusion that although micro and small businesses have an enormous importance on social and economic improvement, there are innumerable unconstitutionality in the legislation applied to them.

Keywords: Equality. Small business. SIMPLES (SIMPLE).

Introdução

O Simples Nacional é um regime especial e unificado de tributação e arrecadação de impostos e contribuições federais, estaduais e municipais, idealizado pelo art. 146, III, "d" e § único da Constituição Federal e concretizado pela Lei Complementar nº 123/2006, norma geral de Direito Tributário.

Possui caráter facultativo e irrevogável. Uma vez feita a opção, deve a pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte seguir as regras impostas no Estatuto e nos regulamentos editados pelo Comitê Gestor, não podendo alterar sua forma de tributação durante todo o ano-calendário.

Marins e Bertoldi (2007, p. 68) conceituam analiticamente o Simples Nacional como um

Regime especial de tributação por estimativa objetiva, constituído em microsistema 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 um tratamento fiscal diferenciado e favorecido, em caráter parcialmente substitutivo ao regime geral e compulsório.

A Lei do SIMPLES, ao eleger a receita bruta como medida objetiva para pagamento de diversos tributos com bases de cálculo completamente distintas, consagrou o sistema de estimativa objetiva. Utiliza uma base de cálculo estimada para a cobrança de realidades tributárias completamente diferentes, aplicando alíquotas condensadas por faixas de receita.

Constitui um microsistema próprio, que substitui as normas gerais de direito tributário por uma incidência diferenciada e favorecida, com relação aos tributos e contribuições contempla-

dos. Não substitui a totalidade do sistema geral, sendo aplicável somente aos impostos e contribuições taxativamente previstos: IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição previdenciária patronal incidente sobre a folha de salários e demais rendimentos dos segurados obrigatórios do Regime Geral da Previdência Social (CPP). O Simples Nacional não se limita à esfera tributária federal, abrangendo tributos de competência dos diversos entes federativos.

Diante do sistema de compartilhamento da fiscalização, do lançamento e do produto da arrecadação, qualquer dos entes tributantes pode movimentar seu aparelho administrativo, com relação à totalidade do tributo devido pelo optante.

Além de unificar e simplificar o recolhimento dos tributos, o Simples Nacional prevê isenção para as exportações, permite o desconto dos tributos pagos antecipadamente por substituição tributária e do ISS retido na fonte, além de reduzir obrigações fiscais acessórias exigidas das empresas de pequeno porte e das microempresas. Os benefícios estendem-se a outras regulamentações e exigências empresariais, e não somente às questões tributárias, tais como: maior facilidade para acesso a linhas especiais de crédito e a novas tecnologias, incentivos especiais para fomento das exportações e tratamento diferenciado nas licitações para fornecimento de bens e serviços aos órgãos públicos (CAMPOS, 2009, p. 69).

O ingresso no SIMPLES não é automático, demandando o cumprimento das seguintes condições: (1) enquadrar-se na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte; (2) cumprir os requisitos previstos na legislação; e (3) formalizar a opção na Secretaria da Receita Federal.

Assim, com o objetivo de simplificar as obrigações e reduzir a pesada carga tributária para as micro e pequenas empresas, o Simples Nacional determina o pagamento unificado de oito tributos, que passam a incidir sobre a receita bruta auferida no mês pelo contribuinte. As alíquotas serão diferenciadas conforme o faturamento e a atividade desempenhada pela pessoa jurídica e o recolhimento é feito mediante documento único. O produto da arrecadação é repassado a cada um dos entes federativos, conforme a parcela que lhes cabe.

Diante de um sistema tão completo de tributação e arrecadação, surgiram na doutrina questionamentos sobre sua constitucionalidade. A incidência de diferentes impostos e contribuições sobre um único fato gerador e a sua arrecadação unificada supostamente violariam o pacto federativo. Esse tema será tratado no tópico a seguir.

1 O Simples Nacional e o pacto federativo

Conforme já explanado anteriormente, o Simples Nacional consolida o pagamento de diversos impostos e contribuições de competência da União, Estados, Distrito Federal e Municípios, resumindo suas bases de cálculo à receita bruta auferida no mês pelo contribuinte. A unificação desses tributos não criou um imposto único; apenas modificou dois critérios de incidência tributária: base de cálculo e alíquotas.

A receita bruta, base de cálculo adotada pelo Simples Nacional, está em total sintonia com a Constituição e com as leis que regulamentam os tributos unificados. O IRPJ e a CSLL têm como base de cálculo a receita bruta quando calculados pelo lucro presumido. O PIS e a COFINS, independentemente do sistema de apuração escolhido pelo contribuinte, incidem sobre o faturamento ou receita bruta da pessoa jurídica, nos moldes do art. 195, I, b da CR/88. A incidência da CPP sobre a receita bruta também é compatível com a Constituição, pois desonera a folha de pagamento das pessoas jurídicas. A alteração da base de cálculo da CPP já foi, inclusive, utilizada como incentivo fiscal para alguns segmentos da economia.¹

Quanto ao IPI, ICMS e ISS, a Lei Complementar nº 123/2006 não alterou suas bases de cálculo, mas apenas reduziu suas alíquotas. As receitas sujeitas a esses tributos, auferidas pelas empresas optantes, devem ser contabilizadas em separado, segregando-as de acordo com cada atividade.

Embora os Estados sejam obrigados a arrecadar o ICMS de acordo com a sistemática do Simples Nacional, poderão aplicar sublimites de receita, para efeito de recolhimento do ICMS das empresas optantes, em seus respectivos territórios. Esses sublimites serão aplicados de acordo com a participação do Estado no Produto Interno Bruto.²

¹ Vide Medida Provisória 540/2011, convertida na Lei nº 12.546/2011.

² Art. 19 da Lei Complementar nº 123/2006: "Sem prejuízo da possibilidade de adoção de todas as faixas de receita previstas nos Anexos I a V desta Lei Complementar, os Estados poderão optar pela aplicação de sublimite para efeito de recolhimento do ICMS na forma do Simples Nacional em seus respectivos territórios, da seguinte forma:

I - os Estados cuja participação no Produto Interno Bruto brasileiro seja de até 1% (um por cento) poderão optar pela aplicação, em seus respectivos territórios, das faixas de receita bruta anual até 35% (trinta e cinco por cento), ou até 50% (cinquenta por cento), ou até 70% (setenta por cento) do limite previsto no inciso II do caput do art. 3º;

II - os Estados cuja participação no Produto Interno Bruto brasileiro seja de mais de 1% (um por cento) e de menos de 5% (cinco por cento) poderão optar pela

Essa norma, prevista no art. 19 da Lei Complementar nº 123/2006, não viola o pacto federativo. O art. 146, § único, inciso II da CR/88 prevê que a Lei Complementar poderá estabelecer condições de enquadramento diferenciadas por Estado. Ademais, o art. 151, I da CR/88 admite a concessão pela União de incentivos fiscais destinados a promover o equilíbrio do desenvolvimento socioeconômico entre as diferentes regiões do País.

Tendo em vista a instituição de questões fiscais que poderiam alterar o equilíbrio original do pacto federativo, cláusula pétrea prevista no art. 60, §4º da CR/88, foi arguida por alguns autores a inconstitucionalidade do Estatuto. Segundo essa corrente doutrinária, a permissão concedida ao Congresso Nacional de modificar as bases de cálculo e alíquotas de tributos de competência Estadual, Distrital e Municipal interferiria no equilíbrio original da Federação brasileira, configurando autêntica abolição da Federação.

Esse entendimento é minoritário, uma vez que o pacto federativo não é um modelo pronto e acabado, sendo suscetível a ajustes, rearranjos e aperfeiçoamentos, desde que não lhe modifiquem a fisionomia a ponto de extinguir a Federação.

Assim, o regime único de tributação, instituído pela Lei Complementar nº 123/2006, está longe de representar uma tendência à abolição da Federação brasileira. Pelo contrário: o modelo não apenas atende aos preceitos do art. 146 da CR/88, como também aos designios principiológicos da ordem econômica, previstos nos artigos 170 e 179 da CR/88 (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 26).

Embora alguns dispositivos da lei possam e devam ter a sua constitucionalidade questionada, a exemplo das exclusões aleatórias promovidas pelo legislador, tais vícios não podem contaminar todo um microsistema criado em prol do desenvolvimento de tão importante segmento da economia.

O Simples Nacional unificou as bases de cálculo e a arrecadação de oito diferentes tributos, melhorando o ambiente de negócios no país ao facilitar a vida de empresários e empreendedores. Por conseguinte, não viola o pacto federativo, sendo constitucional no que tange a essa matéria.

Ultrapassado esse impasse, dedicaremos o próximo capítulo à análise das exclusões aleatórias feitas pelo legislador, estas sim inconstitucionais. Serão enumeradas as vedações previstas no art.

aplicação, em seus respectivos territórios, das faixas de receita bruta anual até 50% (cinquenta por cento) ou até 70% (setenta por cento) do limite previsto no inciso II do caput do art. 3º; e

III - os Estados cuja participação no Produto Interno Bruto brasileiro seja igual ou superior a 5% (cinco por cento) ficam obrigados a adotar todas as faixas de receita bruta anual”.

17 da LC nº 123/2006, ressaltando as proibições expressas nos incisos V e XI.³

2 Das vedações ao ingresso no Simples Nacional

O Simples Nacional é um regime tributário simplificado e facultativo, aplicável às sociedades simples e empresárias, aos empresários individuais e de responsabilidade limitada, que se enquadrem no conceito de microempresa e empresa de pequeno porte, expresso no art. 3º da Lei Complementar nº 123, de 2006.

Analisando detidamente as normas inseridas na Lei Complementar, percebe-se a existência de requisitos e vedações impostas às empresas que possuem reduzido faturamento, dependendo do seu modelo ou quadro societário, do seu objeto social ou da existência de débitos ou irregularidades em seu cadastro fiscal. Embora essas empresas tenham interesse em ingressar no regime de tributação diferenciado, tais limitações impedem a sua opção.

Assim, está impedida de optar pelo regime simplificado, devido ao modelo ou quadro societário, a empresa:

a) de cujo capital participe outra Pessoa Jurídica (art. 3º, §4º, I);

b) que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior (art. 3º, §4º, II);

c) de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos da Lei Complementar nº 123/2006, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de R\$ 3.600.000,00 (art. 3º, §4º, III)⁴;

d) cujo titular ou sócio participe com mais de 10% do capital de outra empresa não beneficiada pelo SIMPLES, desde que a re-

⁴ Até 2011 o limite previsto era de R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais). A partir de 2012, subiu para R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

³ “Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

[...]

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;

[...]

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”.

ceita bruta global ultrapasse o limite de R\$ 3.600.000,00 (art. 3º, §4º, IV);

e) 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 R\$ 3.600.000,00 (art. 3º, §4º, V);

f) constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo (art. 3º, §4º, VI);

g) que participe do capital de outra pessoa jurídica (art. 3º, §4º, VII);

h) 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 (art. 3º, §4º, IX);

i) constituída sob a forma de sociedade por ações (art. 3º, §4º, X);

j) que tenha sócio domiciliado no exterior (art. 17, II);

k) de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal (art. 17, III).

Tampouco poderão optar pelo regime de tributação diferenciado as pessoas jurídicas cujo objeto social preveja o exercício de:

a) 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 (art. 3º, §4º, VIII);

b) 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*) (art. 17, I);

c) serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros (art. 17, VI);

d) geração, transmissão, distribuição ou comercialização de energia elétrica (art. 17, VII);

e) atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas (art. 17, VIII);

f) atividade de importação de combustíveis (art. 17, IX);

g) atividade de produção ou venda no atacado de:

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

– bebidas alcoólicas; refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas; preparações compostas, não alcoólicas (extratos con-

centrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado; cervejas sem álcool (art. 17, X);

h) 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 (art. 17, XI);

i) cessão ou locação de mão de obra (art. 17, XII);

j) atividade de consultoria (art. 17, XIII);

k) loteamento e incorporação de imóveis (art. 17, XIV);

l) atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir à prestação de serviços tributados pelo ISS (art. 17, XV).

Por fim, não poderão optar pelo SIMPLES as pessoas jurídicas que possuam débitos com as Fazendas Públicas ou irregularidades no cadastro fiscal. Logo, são impedidas de optar pela tributação simplificada as pessoas jurídicas:

a) que possuam débitos com o Instituto Nacional do Seguro Social - INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa (art. 17, V);

b) com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível (art. 17, XVI).

Vamos analisar esses grupos de vedações no tópico a seguir.

2.1 Análise dos grupos de vedações

Conforme delineado acima, são inúmeras as vedações ao ingresso no sistema de tributação unificado enumeradas pelo legislador. Importante, por conseguinte, analisar se essas limitações são compatíveis ou não com a Constituição Federal.

Desde logo, é possível observar que apenas as vedações relativas ao modelo ou quadro societário revelam, ainda que de modo não expresso, algum critério legal para justificar o tratamento excludente. Na hipótese das vedações pela existência de sócio domiciliado no exterior ou por participação societária da administração pública, há critérios visíveis. No primeiro caso, por exemplo, excluir do regime especial empresas que possam remeter lucros para o exterior e, no segundo caso, não beneficiar empresas que já estejam sendo favorecidas pela participação de capital público no empreendimento. Também existe justificativa jurídica nos casos relativos aos impedimentos à existência, na sociedade, de sócios ou administradores de outras pessoas jurídicas, ou mesmo no caso do

impedimento relativo às empresas resultantes de cisão ou outras formas de desmembramento. Nessas hipóteses legais, o objetivo claro da norma é assegurar que não sejam beneficiados pelo regime especial quaisquer grupos societários, de fato ou de direito, e também coibir a prática de cisões com o escopo de pulverizar o faturamento, buscando-se evitar que os contribuintes lancem mão de possíveis formas jurídicas ou práticas oblíquas com o propósito de, na prática, ultrapassar os limites legais de receita bruta. Havendo critério, é possível formular seu ajustamento ao princípio da isonomia, ou seja, são empresas impedidas porque são diferentes a partir de certo critério, de forma a permitir que sociedades diferentes sejam tratadas distintamente, mesmo que se alojem na mesma faixa de faturamento de outras empresas às quais se permite a opção (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 114-115).

Algumas vedações por ramo de atividade também possuem critério legal para justificar o tratamento excludente. A restrição prevista no art. 17, X da Lei (empresas que exercem atividades de produção ou venda no atacado de cigarros, armas de fogo e bebidas alcoólicas) pode ser justificada pelo princípio da seletividade constitucional. Essas empresas constituem setores que não recebem estímulos do Estado, pois trabalham com produtos nocivos à saúde e à segurança pública. As restrições enumeradas nos incisos VII (geração, transmissão, distribuição ou comercialização de energia elétrica) e IX (importação de combustíveis) do art. 17 fundamentam-se no regime jurídico diferenciado a que estão submetidas essas atividades. Por serem fiscalizadas por agências reguladoras, Agência Nacional de Energia Elétrica (ANEEL) e Agência Nacional de Petróleo (ANP), respectivamente, e por sujeitarem-se a um controle mais rígido de mercado, essas empresas estão impedidas de optar pelo regime tributário especial. A mesma interpretação pode ser aplicada às atividades previstas no art. 17, I e no art. 3º, §4º, VIII (serviços financeiros), que exigem um rígido controle pelo Banco Central (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 115-116).

As demais vedações por grupo de atividade, todavia, não fornecem critérios objetivos e coerentes que permitam, pela análise objetiva da norma, compreender os objetivos pretendidos pelo legislador.

Tanto é assim que a própria lei complementar, em seu art. 18, parágrafos 5º-B, 5º-C e 5º-D, elenca exceções às vedações sem nenhuma correlação lógica entre a medida de comparação eleita (porte da empresa) e a finalidade que justifica a sua utilização (tratamento favorecido à ME e à EPP).

Somente uma distinção fundada em uma *diferenciação factual existente* entre os contribuintes pode ser considerada válida. Uma

diferenciação dos contribuintes feita com base em motivos meramente subjetivos e não fundamentada em finalidade objetivamente verificável e constitucionalmente aferível é irrazoável (ÁVILA, 2008b, p. 44).

Analisando as exceções às vedações elencadas ao longo dos parágrafos do art. 18 da norma, é possível citar vários exemplos de distinções meramente subjetivas, que se configuram verdadeiras afrontas ao princípio da igualdade entre contribuintes:

a) é vedado às empresas que prestem serviços de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros optarem pelo SIMPLES (art. 17, VI). Contudo, a lei não obsta a opção ao regime dos serviços de transporte municipal de passageiros; de transporte municipal, intermunicipal e interestadual de cargas; e de transporte internacional, seja de passageiros ou de cargas;

b) é vedado às empresas que realizem cessão ou locação de mão de obra (art. 17, XII) optarem pelo SIMPLES. Entretanto, a lei complementar excepciona os serviços de vigilância, limpeza ou conservação e a construção e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores.⁵ Segundo a legislação, uma empresa que terceiriza mão de obra de telefonistas ou ascensoristas não poderá optar pelo SIMPLES. Todavia, empresas que terceirizam mão de obra de limpeza e conservação poderão por ele optar. Da mesma forma, é vedada a opção a um escritório de arquitetura, mas esta não o é para um escritório de decoração de interiores. Isso logicamente não é razoável.

c) a prestação de serviços de perícia contábil, judicial ou extrajudicial por escritórios de serviços contábeis registrados no Conselho Regional de Contabilidade poderá ser tributada pelo SIMPLES.⁶ Estão impedidas de aderir ao regime simplificado, todavia, as empresas que prestem serviços de perícias, avaliações, inspeção técnica, inspeção de segurança veicular e emitam certificados de capacitação técnica, haja vista sua natureza intelectual/técnica.⁷ Qual a lógica dessa distinção?

Os exemplos acima citados evidenciam a ausência de um critério claro para diferenciar, tratando-se de discriminações jurídica-

⁶ Art. 18, §5º-B, XIV da Lei Complementar nº 123/2006. Processo de Consulta nº 226/11. Órgão: SRRF/9ª Região Fiscal. Publicação no DOU: 06/12/2011.

⁷ Art. 17, XI da Lei Complementar nº 123/2006. Processo de consulta nº 166/2010. Órgão: SRRF/6ª Região Fiscal. Publicação no DOU: 30/12/2011.

⁵ A Lei Complementar nº 123/2006 não previa a possibilidade de opção pelo SIMPLES em relação à execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores, em sua redação original. Essas atividades foram incluídas pela Lei Complementar nº 128/2008, com vigência a partir de 01/01/2009.

mente insustentáveis à luz de valores constitucionais. Nos dizeres de Ávila (2008b, p. 45):

O fundamento da diferenciação deve provir da “natureza das coisas” (*Natur der Sache*), não podendo ser contrário à “realidade concreta” (*sachgerechten Erwagungen*) e assim por diante. O essencial é que, sem uma diferença 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.

[...]

Enfim, a medida de comparação utilizada pelo Poder Legislativo só pode ser aquela que mantenha uma relação de *pertinência* com a finalidade buscada pela diferenciação.

Embora mais razoável que as distinções por tipo de atividade, a restrição relativa à existência de débitos com a Fazenda Pública também gera questionamentos por parte dos contribuintes, uma vez que faltou ao legislador razoabilidade na aplicação do critério de discriminação.

O meio escolhido para afastar a igualdade no caso em tela não foi adequado nem necessário à promoção da finalidade constitucional almejada. Exigir o pagamento ou parcelamento de débitos considerados indevidos exclui direitos assegurados pela Constituição Federal ao contribuinte.

A relevância econômica, social, política e jurídica dessa matéria está sendo discutida no Supremo Tribunal Federal. Recentemente, sua repercussão geral foi reconhecida no Recurso Extraordinário nº 627.543-RS, relatado pelo ministro Dias Toffoli.

Não obstante os inúmeros exemplos de discriminações aleatórias e subjetivas existentes na lei, o presente estudo se aterá à análise pormenorizada de duas vedações: a prevista no art. 17, inciso V da Lei, que impede o ingresso de empresas que possuem débitos não garantidos com a Fazenda Pública e a prevista no art. 17, inciso XI da Lei, que veda o ingresso de atividades intelectuais.

A primeira constitui uma constrição indevida e excessiva, revestindo-se de forma oblíqua de cobrança de tributos. A segunda, por sua vez, extrapola os limites impostos pelo princípio da igualdade, tendo em vista que não foi apresentada pelo legislador uma justificativa plausível para o tratamento desigual entre contribuintes. Esses dois assuntos serão tratados nos tópicos a seguir.

2.2 Vedação de ingresso à microempresa ou empresa de pequeno porte que possua débito com o INSS ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual e Municipal sem exigibilidade suspensa

O art. 17, inciso V da Lei Complementar nº 123/2006 dispõe que

Não poderão 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.

A priori, essa vedação apresenta um critério objetivo de distinção: poderão optar pelo Simples Nacional as empresas que estejam em dia com suas obrigações fiscais. Aquelas que não estiverem financeiramente organizadas poderão parcelar os seus débitos nos moldes do art. 79 da Lei Complementar e assim ingressar no regime de tributação simplificado.

Esse critério de *discrimen*, aparentemente simples e objetivo, quando analisado à luz dos princípios constitucionais da igualdade e do devido processo legal, corrompe o principal objetivo idealizado pelo Constituinte ao redigir a referida lei complementar: a possibilidade de diminuição da carga tributária das empresas de reduzido faturamento que contribuem para o desenvolvimento e crescimento do país.

Analisando os precedentes históricos dessa vedação, percebe-se que o Simples Federal, instituído pela revogada Lei nº 9.317/96, já possuía restrição em relação à existência de débitos. Era vedada a opção à pessoa jurídica que possuía débito inscrito em dívida ativa da União ou do Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), cuja exigibilidade não estivesse suspensa (art. 9º, XV, da Lei nº 9.317/96).

Não era qualquer débito que inviabilizava a opção do contribuinte pelo Simples Federal, mas somente aquele inscrito em dívida ativa, sem exigibilidade suspensa. Dessa forma, a falta ou atraso no pagamento de tributos em um único mês não causaria problemas à opção pelo Simples Federal, haja vista que dificilmente esse débito já estaria inscrito em dívida ativa.

No Simples Nacional a realidade é bem diferente: basta a existência de débitos, inscritos ou não em dívida ativa, com qualquer dos entes da Federação, para que seja vedada a opção pelo regime.

Outra questão relevante ao presente impedimento refere-se à abrangência do conceito de débitos. Há autores que entendem que essa vedação alcançaria dívidas relativas a quaisquer tributos, ainda que não estivessem abrangidos pelo Simples Nacional, a exemplo do IPTU e do IPVA (ONO; GEOVANINI; OLIVEIRA, 2012). Esta, contudo, não é uma interpretação que merece prevalecer. A norma contida no inciso V do art. 17 da Lei Complementar nº 123/2006 prevê uma regra restritiva de direitos, devendo, por conseguinte, ser interpretada restritivamente. Ademais, possui sentido diametralmente oposto aos incentivos propostos pelo governo federal, relativamente à matéria tributária, em prol das pequenas empresas. Em vez de fomentar a atividade empresarial do pequeno e microempreendedor, a citada norma limita a inscrição para o regime simplificado às empresas que não possuem débitos fiscais. Essa postura viola frontalmente os princípios do devido processo legal e da preservação da empresa. Trata-se de uma sanção política (ou indireta), com a finalidade de compelir o sujeito passivo a cumprir o seu dever tributário.

Ultrapassadas essas duas premissas, percebe-se que a interpretação no sentido da exigência de pagamento ou parcelamento de débitos, cuja exigibilidade não esteja suspensa, para acesso ao sistema de tributação unificado viola o direito de livre acesso à jurisdição e ao contraditório e à ampla defesa, princípios elencados no art. 5º, XXXV e LV da CR/88. A Administração Pública não tem o direito de coagir o devedor a efetuar o pagamento de tributo de modo indireto quando há mecanismos próprios para a cobrança de crédito que considerar devido.

2.2.1 Unilateralidade do título executivo fazendário e a execução fiscal

Segundo Coêlho e Santos (2011), a execução fiscal é um procedimento especial destinado à cobrança dos créditos devidos à Fazenda Pública. É o meio que autoriza ao Estado utilizar o emprego de força (coerção) para efetivar a obrigação que não foi espontaneamente cumprida pelo devedor. A base para a execução forçada, no atual sistema processual brasileiro, é o título executivo (princípio *nulla executio sine titulo*).

O título executivo é subdividido em duas espécies: judicial e extrajudicial. O título executivo judicial é formado pelo juiz por meio de atuação jurisdicional. Diferentemente, o título executivo extrajudicial é formado por ato de vontade das partes envolvidas na relação jurídica de direito material, independentemente da manifestação imparcial do magistrado.

Os títulos executivos extrajudiciais, previstos no art. 585 do CPC, são documentos públicos ou particulares aos quais é emprestada eficácia executiva pela lei. Não há no direito pátrio a possibilidade de criação de título extrajudicial fundado apenas na vontade das partes.

Campos (1989, p. 46-47) define o título executivo extrajudicial como “um acerto procedido pelos próprios interessados. [...] ato portador da razoável certeza quanto à incidência da norma, à violação do preceito, e à pertinência da sanção”.

Partindo da definição de Campos (1989), o título executivo extrajudicial pode ser conceituado como um negócio jurídico firmado entre credor e devedor, cujo objeto é uma obrigação de pagar quantia certa, de dar, fazer ou não fazer alguma coisa, com a imposição de sanção por seu inadimplemento.

Esse acerto é ato portador da razoável certeza quanto à incidência da norma, à violação do preceito e à pertinência da sanção, estando apto a substituir a manifestação do magistrado no processo de conhecimento. A força executória dos títulos extrajudiciais vem da inexistência de lide. Decorre de um encontro de vontades, do consenso entre as partes.

O título executivo da Fazenda Pública é a Certidão de Dívida Ativa. Esse título surge com a inscrição do débito em dívida ativa após o lançamento e a constituição do crédito tributário. Para que esse crédito seja cobrado, é obrigatória a abertura de oportunidade para a impugnação administrativa. É direito do contribuinte discutir o lançamento e dever do Estado exercer o controle de legalidade dos seus atos.

A norma que impede a pequena empresa de optar pelo sistema de tributação e recolhimento simplificado pelo único fato de possuir débitos com a Fazenda Pública viola o princípio do devido processo legal.

A vedação em tela somente seria aplicável após as seguintes etapas: (1) abertura de oportunidade de impugnação pelo contribuinte por meio de processo administrativo; (2) indeferimento da impugnação; (3) inscrição em dívida ativa; (4) possibilidade de suspender a exigibilidade do crédito tributário nos moldes do art. 151 do CTN. Cumpridas essas etapas e não regularizada a situação fiscal, seria lícito à Fazenda impedir o acesso da micro e da pequena empresa ao Simples Nacional. Caso contrário, a empresa em débito seria privilegiada, pois deixaria de se encontrar em situação equivalente à dos demais contribuintes.

O princípio da igualdade garante, sob o aspecto negativo, o direito de não ser discriminado e, sob o aspecto positivo, o direito de igual participação em benefícios e oportunidades. Assim, viola-

ria a igualdade a possibilidade de empresas em débito com a Fazenda Pública, após indeferimento da impugnação em regular processo administrativo e não suspensão da exigibilidade do crédito tributário e inscrição em dívida ativa, recolherem seus tributos de forma privilegiada.

Sobre o princípio da isonomia, o Pleno do Supremo Tribunal Federal, no julgamento do MI nº 58-DF, relator min. Celso de Mello, publicado no DJ de 19/04/1991, p. 4.580, manifestou-se no seguinte sentido:

O princípio da isonomia, que se reveste de autoaplicabilidade, não é – enquanto postulado fundamental de nossa ordem político-jurídica – suscetível de regulamentação ou de complementação normativa. Esse princípio – cuja observância vincula, incondicionalmente, todas as manifestações do Poder Público – deve ser considerado, em sua precípua função de evitar discriminações e de extinguir privilégios (RDA 55/114), sob o duplo aspecto: (a) o da igualdade na lei e (b) o da igualdade perante a lei. A igualdade na lei – que opera numa fase de generalidade puramente abstrata – constitui exigência destinada ao legislador que, no processo de sua formação, nela não poderá incluir fatores de discriminação, responsáveis pela ruptura da ordem econômica. A igualdade perante a lei, contudo, pressupondo lei já elaborada, traduz imposição destinada aos demais poderes estatais, que, na aplicação da norma legal, não poderão subordiná-la a critérios que ensejem tratamento seletivo a discriminatório. A eventual inobservância desse postulado pelo legislador imporá ao ato estatal por ele elaborado a eiva da inconstitucionalidade.

A igualdade garante às empresas qualificadas como micro ou pequenas o direito a um tratamento diferenciado e favorecido, de forma a torná-las mais competitivas no mercado. Atendendo a esse tão importante princípio, a Lei Complementar nº 123/2006 foi editada com a finalidade de conceder aos pequenos negócios benefícios fiscais, trabalhistas, previdenciários, administrativos e creditícios e, assim, reduzir o enorme abismo existente entre eles e os grandes empreendimentos.

Andou bem o legislador ao eleger o reduzido faturamento para diferenciar as micro e pequenas empresas das demais pessoas jurídicas. A mesma sorte não teve, contudo, nos impedimentos e vedações ao ingresso no Simples Nacional. Embora algumas vedações possam ser objetivamente justificadas, a limitação por restrição no cadastro fiscal não foi razoável. Proibir o acesso a um tratamento diferenciado de pessoas jurídicas que já se encontram em situação de desvantagem econômica sem antes lhes dar oportunidade de

discutir a existência e validade do débito fere o princípio do devido processo legal.

Todavia, permitir acesso a um tratamento jurídico diferenciado a empresas que não cumprem suas obrigações fiscais configura manifesta violação ao princípio da isonomia, na medida em que se estará dando tratamento igual a pessoas diferentes.

Da leitura das afirmativas supracitadas, percebe-se que o art. 17, V da Lei Complementar nº 123/2006 oferece certas possibilidades de interpretação, sendo algumas compatíveis e outras incompatíveis com a Constituição. Cabe, assim, ao Poder Judiciário fazer uma interpretação do dispositivo conforme a Constituição, excluindo os sentidos da norma contrários aos valores consagrados na Carta Maior.

Sobre a interpretação conforme a Constituição, ensina Ávila (2008b, p. 185):

A interpretação conforme a Constituição só pode ser feita quando o dispositivo objeto de interpretação for suscetível de múltiplos sentidos, dentre os quais um deles é compatível com a Constituição. [...] A interpretação conforme a Constituição só é viável se não contrariar o teor literal e objetivo inequívoco da lei. Se o sentido normativo da norma interpretada for novamente definido e a finalidade legal afastada em pontos essenciais, esse método interpretativo é desnaturado. [...] A interpretação conforme a Constituição só pode declarar a inconstitucionalidade de um fragmento de uma norma se ele tiver um significado autônomo. Não havendo sentido que subsista à nulidade de uma parte da norma, em virtude do entrelaçamento semântico dos fragmentos normativos, a interpretação conforme a Constituição é inadequada.

Conforme já explicitado, a limitação contida no art. 17, V da Lei Complementar nº 123/2006 possui múltiplos sentidos, sendo um deles compatível com a Constituição. Esse sentido harmoniza-se com o objetivo da lei: conferir um tratamento diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas. As possíveis interpretações da norma em tela possuem significado autônomo, podendo, assim, ser declarada sua nulidade parcial.

Em suma, após a regular constituição do crédito tributário na repartição competente e esgotamento do prazo fixado para o seu pagamento pela lei ou por decisão final prolatada em regular processo administrativo, pode o contribuinte suspender a exigibilidade do crédito tributário. Se não o fizer, a Fazenda restará autorizada a obstar o ingresso da microempresa ao Simples Nacional.

Cabe, assim, ao Judiciário efetuar a interpretação conforme o art. 17, inciso V da Lei Complementar nº 123/2006, restringindo as suas hipóteses de interpretação e adequando o preceito normativo aos desígnios da Magna Carta.

2.3 Vedação de ingresso das prestadoras de serviços

Entre as vedações de ingresso ao SIMPLES previstas no art. 17 da Lei Complementar nº 123/2006, encontra-se a disposta no inciso XI, que retira de algumas prestadoras de serviços o direito de optar pelo regime de tributação simplificado:

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

[...]

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.

Esse dispositivo, de natureza extremamente ampla e subjetiva, utilizou um critério de distinção puramente extrafiscal e aleatório: a profissão.

Analisando os pressupostos históricos dessa vedação, verificamos que a revogada Lei nº 9.317/96 já a previa em seu art. 9º, inciso XIII, *in verbis*:

Art. 9º Não poderá optar pelo SIMPLES, a pessoa jurídica:

[...]

XIII - que preste serviços profissionais de corretor, representante comercial, despachante, ator, empresário, diretor ou produtor de espetáculos, cantor, músico, dançarino, médico, dentista, enfermeiro, veterinário, engenheiro, arquiteto, físico, químico, economista, contador, auditor, consultor, estatístico, administrador, programador, analista de sistema, advogado, psicólogo, professor, jornalista, publicitário, fisicultor, ou assemelhados, e de qualquer outra profissão cujo exercício dependa de habilitação profissional legalmente exigida.

Essa norma, de constitucionalidade duvidosa, foi objeto de análise pelo Supremo Tribunal Federal na ADI 1643. Os ministros, naquela oportunidade, em decisão não unânime, manifestaram-se no sentido de sua constitucionalidade. A tese vencedora argu-

mentou que pode o legislador “discriminar por motivo extrafiscal entre os ramos de atividade econômica, desde que a distinção seja razoável [...] derivada de uma finalidade objetiva e se aplique a todas as pessoas da mesma classe ou categoria” (BRASIL, 2003).

O Supremo Tribunal Federal entendeu que não poderia “alterar o sentido inequívoco da norma por via de declaração de inconstitucionalidade de parte do dispositivo de lei”, já que ele “só pode atuar como legislador negativo, não porém, como legislador positivo”. Tudo isso porque, ao eliminar a exclusão de determinados profissionais do benefício, o Poder Judiciário terminaria por conferir-lhes um benefício que o Poder Legislativo não lhes quis conferir. E, ao fazê-lo, violaria sua função de apenas excluir do ordenamento jurídico a norma atentatória ao princípio da igualdade (ÁVILA, 2008b, p. 179-180).

Essa tese merece severas críticas. A distinção, proposta pelo legislador nos dispositivos em tela, não foi razoável, necessária ou proporcional, configurando-se singelo impedimento por ramo de atividade de natureza tão somente qualitativa, o que é expressamente vedado pelo art. 150, II da CR/88. Ademais, não foi eleito um critério de *discrimen* juridicamente válido e objetivo: não foi demonstrada uma diferença de capacidade contributiva que justificasse a vedação das prestadoras de serviços de optar pelo regime tributário favorecido (MARINS; BERTOLDI, 2007, p. 116-117).

Não se pode, apenas porque há uma finalidade extrafiscal, deixar de realizar integralmente a igualdade sustentando que o ato é discricionário e, por isso, escapa ao controle do Judiciário. A finalidade extrafiscal não torna o ato nem discricionário nem imune ao controle: não o torna discricionário porque, como já foi visto, a finalidade eleita continua tendo que manter uma relação de pertinência fundada e conjugada com a medida de comparação escolhida pelo órgão competente; não o torna imune ao controle do Poder Judiciário porque este tem a competência para realizar vários juízos positivos. Dentre esses, ressalta-se a condição de analisar os efeitos prospectivos da lei, considerar alternativas que deveriam ter sido cogitadas pelo Poder Legislativo, excluir medidas de comparação incompatíveis com as finalidades eleitas, anular medidas de comparação compatíveis com as finalidades não previstas pela Constituição, concretizar padrões legais, verificar a compatibilidade da diferenciação com os direitos fundamentais dos contribuintes e escolher um dos múltiplos significados compatíveis com o teor literal e o objetivo inequívoco da lei. Alegar a discricionariedade do poder competente e a imunidade do controle em virtude de finalidade extrafiscal é silenciosamente violar a igualdade (ÁVILA, 2008b, p. 186).

Não obstante as críticas acima tecidas, o art. 9º, XIII da Lei nº 9.317/96 foi, por maioria, declarado constitucional pelo STF. Assim, inspirado nesse dispositivo, cuja constitucionalidade já havia sido testada, a Lei Complementar nº 123/2006 previu semelhante restrição às prestadoras de serviços em seu art. 17, XI.

Seguindo os moldes da antiga norma, o legislador complementar não se preocupou em delinear um critério claro de discriminação entre as prestadoras de serviços e as demais empresas com reduzido faturamento. Legislou de forma aleatória, baseado não em critérios jurídicos e objetivos, mas em razões meramente políticas e subjetivas. Essa afirmação se justifica, a título de exemplo, pela possibilidade de ingresso no regime de escritórios de contabilidade (art. 18, §5º-B, XIV), das empresas prestadoras de serviços de transporte municipal de passageiros (art. 18, §5º-B, XIII) e das prestadoras de serviços de construção de imóveis e obras de engenharia em geral (art. 18, §5º-C, I).

Tramita no Senado Federal o PLC nº 90/2010, que prevê a inclusão no Simples Nacional dos prestadores de serviços de engenharia e arquitetura, sob o argumento de que essas profissões carecem de estímulo e valorização. Enquanto isso, os advogados, que a exemplo dos engenheiros e arquitetos exercem profissão legalmente regulamentada e que são considerados indispensáveis à administração da Justiça, nos termos do art. 133 da CR/88, ficam de fora do benefício do regime diferenciado (HARADA, 2010).

Percebe-se que categorias são incluídas e excluídas do SIMPLES por mero arbítrio do legislador, sem a apresentação de qualquer razão, de fato ou de direito, que justifique a decisão. Essa sistemática, além de violar o princípio da igualdade e do devido processo legal substantivo, confere imenso poder ao Legislativo, uma vez que lhe dá a prerrogativa de negociar o favorecimento fiscal com os representantes das categorias profissionais por razões meramente íntimas e subjetivas.

Tal crítica fundamenta-se pela simples análise dos §§5º-B, 5º-C, 5º-D e 5º-E do art. 18 da Lei Complementar nº 123/2006, que admite a opção pelo regime de tributação simplificado das seguintes atividades:

Art. 18. [...]

§ 5º-B. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar as seguintes atividades de prestação de serviços:

I - creche, pré-escola e estabelecimento de ensino fundamental, escolas técnicas, profissionais e de ensino médio, de línguas estrangeiras, de artes, cursos técnicos de pilotagem, preparatórios para concursos, gerenciais

e escolas livres, exceto as previstas nos incisos II e III do § 5º-D deste artigo;

II - agência terceirizada de correios;

III - agência de viagem e turismo;

IV - centro de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga;

V - agência lotérica;

[...]

IX - serviços de instalação, de reparos e de manutenção em geral, bem como de usinagem, solda, tratamento e revestimento em metais;

[...]

XIII - transporte municipal de passageiros;

XIV - escritórios de serviços contábeis, observado o disposto nos §§ 22-B e 22-C deste artigo.

XV - produções cinematográficas, audiovisuais, artísticas e culturais, sua exibição ou apresentação, inclusive no caso de música, literatura, artes cênicas, artes visuais, cinematográficas e audiovisuais. (Incluído a partir de 1º de janeiro de 2010 pela Lei Complementar nº 133, de 28 de dezembro de 2009)

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

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

[...]

VI - serviço de vigilância, limpeza ou conservação.

§ 5º-D. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços seguintes serão tributadas na forma do Anexo V desta Lei Complementar:

I - cumulativamente administração e locação de imóveis de terceiros;

II - academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais;

III - academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes;

IV - elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante;

V - licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação;

VI - planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas, desde que realizados em estabelecimento do optante;

[...]

IX - empresas montadoras de estandes para feiras;

[...]

XII - laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica;

XIII - serviços de tomografia, diagnósticos médicos por imagem, registros gráficos e métodos óticos, bem como ressonância magnética;

XIV - serviços de prótese em geral.

§ 5º-E. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, as atividades de prestação de serviços de comunicação e de transportes interestadual e intermunicipal de cargas serão tributadas na forma do Anexo III, deduzida a parcela correspondente ao ISS e acrescida a parcela correspondente ao ICMS prevista no Anexo I.

Essas discriminações dificilmente encontrariam justificativas dentro da isonomia. A instituição de normas pelo Poder Legislativo visa a atingir determinada *finalidade*. No caso, parece que a finalidade imediata da lei era favorecer o desenvolvimento do pequeno empreendedor, estimulando a economia e 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). Em suma, haveria 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. Essa norma geral foi, porém, excepcionada com uma regra de exclusão do benefício: o porte poderia também ser verificado pelo tipo de profissão exercida. Em outras palavras, o exercício de profissão liberal seria um elemento cuja existência indicaria o porte da empresa (ÁVILA, 2008b, p. 38-39).

Salta aos olhos a violação ao princípio da igualdade nessa regra de exclusão. Como poderia ser o tamanho da empresa aferido pelo tipo de atividade exercida? Há relação de pertinência lógica entre o porte da empresa e o seu objeto social?

É claro que não! Para se garantir a igualdade, os sujeitos devem ser comparados por algum motivo que possua relação de

pertinência lógica com a medida de comparação. Logo, o tamanho da empresa pode ser mensurado pela sua receita bruta, pelo número de empregados, pelo número de estabelecimentos, mas não pela profissão!

Em suma, o Legislador Federal criou um mecanismo diferenciado de pagamento de tributos federais (finalidade). Estabeleceu, como regra geral, um critério de distinção baseado no porte da empresa (medida de comparação), escolhendo a receita bruta anual como seu elemento indicativo. No entanto, excluiu desse mecanismo determinadas categorias profissionais. O porte da empresa, nesse caso, seria aferido por outro elemento indicativo: a profissão. Ocorre que não há uma correlação lógica entre a medida de comparação porte da empresa e o elemento indicativo profissão.

Ademais, a utilização do elemento indicativo profissão para distinguir contribuintes é expressamente vedada pelo art. 150, II da CR/88:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos (grifos nossos).

Por conseguinte, é vedado ao legislador excluir do microsistema tributário, por razões meramente subjetivas e políticas, as atividades profissionais delineadas no art. 17, XI da Lei Complementar nº 123/2006. Essas profissões, da mesma forma que as demais, sujeitam-se à dominação do mercado por grandes empresas, inserem-se na economia informal e geram grande número de empregos, carecendo de auxílio estatal para estimular o seu exercício regular. Assim, compete ao Poder Público favorecer o seu desenvolvimento e não criar vedações aleatórias, diferenciando com base em medida de comparação constitucionalmente vedada.

Segundo Mello (2009, p.41), um *discrimen* legal somente será compatível com a isonomia se possuir os quatro elementos:

- I. Que a desequiparação não atinja de modo atual e absoluto um só indivíduo;
- II. Que as situações ou pessoas desequiparadas pela regra de direito sejam efetivamente distintas entre si, vale dizer, possuam características, traços, nelas residentes, diferenciados;

III. 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;

IV. Que, in concreto, o vínculo de correlação supra-referido seja pertinente em função dos interesses constitucionalmente protegidos, isto é, resulte em diferenciação de tratamento jurídico fundada em razão valiosa – ao lume do texto constitucional – para o bem público (MELLO, 2009, p. 41).

Partindo dos ensinamentos de Celso Antônio Bandeira de Mello, a lei que discrimina deve ser em primeiro lugar geral e abstrata, não possuindo um destinatário específico. Deve diferenciar somente situações efetivamente distintas entre si. Imprescindível a existência de pertinência lógica entre a medida de comparação eleita e o seu elemento indicativo. Por fim, este elemento indicativo não pode colidir com os ditames constitucionais.

Portanto, não é qualquer diferença que possui suficiência para discriminações legais, mas somente aquelas prestigiadas pelo ordenamento jurídico capitaneado pela Carta Maior.

A ausência de uma correlação lógica entre a medida de comparação eleita pelo legislador (porte da empresa) e o seu elemento indicativo (profissão) gera enorme insegurança jurídica, esbarrando nos princípios da proteção da confiança e da boa-fé objetiva. A violação desses princípios pelo Estado gera para o particular lesado o direito de ingressar em juízo para reivindicar o direito que lhe foi suprimido, segundo Derzi (2009, p. 495):

O princípio da proteção da confiança e da boa-fé objetiva são princípios e direitos fundamentais individuais, que somente o privado pode reivindicar, em contraposição à Administração Pública, ao poder Legislativo e Poder Judiciário, quando os Poderes do Estado criam o fato gerador da confiança.

Cabe ao Judiciário, assim, verificar se os critérios eleitos pelo legislador estão em pertinência com a igualdade, corrigindo os seus excessos. Os princípios da proteção da confiança e da boa-fé garantem competência ao Poder Judiciário para revogar as discriminações infundadas eleitas pelo legislador, determinando a realização de juízos positivos, com o objetivo de anular medidas de comparação incompatíveis com as finalidades constitucionais.

A previsão constitucional de um tratamento jurídico diferenciado para a micro e pequena empresa e, posteriormente, a redação de uma lei complementar regulamentando o tema geraram aos peque-

nos empresários, independentemente da atividade por eles praticada, uma expectativa de redução da carga tributária e de simplificação de suas obrigações administrativas, trabalhistas, previdenciárias e creditícias. Ao publicar uma lei e excluir determinada categoria profissional de sua abrangência, sem demonstrar claramente os motivos dessa exclusão, feriu o legislador os princípios da proteção da confiança e da boa-fé objetiva do particular. A liberdade de configuração do legislador não é, portanto, total. Ao contrário, já nasce, na Constituição, delimitada por regras e princípios que garantem direitos fundamentais aos contribuintes (ÁVILA, 2008b, p. 167).

Considerando a hipossuficiência das micro e pequenas empresas, incluindo as atividades exercidas pelos profissionais liberais, é imprescindível ao legislador conferir-lhes, efetivamente, a partir de um critério justificável de discriminação, um tratamento diferenciado que lhes seja favorável, garantido, assim, a efetividade dos princípios da capacidade contributiva e da igualdade tributária.

Conclusão

O presente trabalho dedicou-se ao estudo de temas controvertidos sobre o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte: o Simples Nacional. Discorreu, primeiramente, sobre a sua compatibilidade com o pacto federativo, tendo em vista a unificação de tributos de competência dos três entes da Federação. Concluiu que o SIMPLES não viola o pacto federativo, pois é um modelo que não o agride, mas o aperfeiçoa.

Abordou os grupos de vedações ao ingresso no sistema de tributação unificado enumerados na Lei Complementar nº 123/2006.

No que tange à vedação de ingresso pela existência de débitos com a Fazenda Pública, restou assentado que:

a) a limitação de ingresso no SIMPLES de micro e pequenas empresas que possuem débitos não garantidos com a Fazenda Pública antes de ser concedida a elas oportunidade de discuti-los em processo administrativo constitui violação ao princípio do devido processo legal;

b) todavia, permitir acesso a um tratamento jurídico diferenciado a empresas que não cumprem suas obrigações fiscais configura manifesta violação ao princípio da isonomia, na medida em que se estará dando tratamento igual a pessoas diferentes;

c) cabe, assim, ao Poder Judiciário interpretar o dispositivo conforme a Constituição, excluindo os sentidos da norma contrários aos valores consagrados na Carta Maior;

d) após a inscrição do débito em dívida ativa, deve ser oportunizada manifestação do contribuinte em procedimento administrativo. Promovido o acerto da dívida tributária e não suspendida a exigibilidade do crédito, pode a Fazenda obstar o ingresso da microempresa ao Simples Nacional.

No que tange à vedação de ingresso das prestadoras de serviços, concluiu-se que:

a) houve violação ao princípio da isonomia, uma vez que o legislador não delineou um critério claro de discriminação entre as prestadoras de serviços e as demais empresas com reduzido faturamento. Legislou de forma aleatória, baseado não em critérios jurídicos e objetivos, mas em razões meramente políticas e subjetivas;

b) não foi possível apontar uma correlação lógica entre o elemento indicativo eleito pelo legislador para mensurar o porte da empresa (profissão) e a finalidade almejada: o tratamento favorecido e diferenciado às empresas classificadas como micro e pequenas;

c) para se garantir a igualdade, os sujeitos devem ser comparados por algum motivo que possua relação de pertinência lógica com a medida de comparação. Logo, o tamanho da empresa pode ser mensurado pela sua receita bruta, pelo número de empregados, pelo número de estabelecimentos, mas não pela profissão.

Em suma, o estudo buscou confrontar a legislação aplicável às microempresas e empresas de pequeno porte no Brasil com o princípio da igualdade, elencando temas pouco discutidos pela doutrina: talvez pelo pequeno volume financeiro que as microempresas e empresas de pequeno porte representam na arrecadação tributária, talvez pela complexidade das normas que, ironicamente, formam um microsistema tributário denominado SIMPLES.

Referências

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**: de acordo com a emenda constitucional n. 53 de 19/12/2006. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2008a.

_____. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008b.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172.htm>. Acesso em: 30 abr. 2012.

BRASIL. **Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.** Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em: 30 abr. 2012.

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil.** Brasília: Senado, 1988.

BRASIL. Lei Complementar n. 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**, Brasília, 25 jul. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212cons.htm>. Acesso em: 31 mai. 2012.

BRASIL. **Lei Complementar n. 8.213, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre os Planos de Benefícios da Previdência Social e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8213cons.htm>. Acesso em: 31 mai. 2012.

BRASIL. **Decreto nº 3.048, de 06 de maio de 1999.** Aprova o Regulamento da Previdência Social, e dá outras providências. Disponível em: <<http://www81.dataprev.gov.br/sislex/paginas/23/1999/3048.htm>>. Acesso em: 31 mai. 2012.

BRASIL. **Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006.** Institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 30 abr. 2012.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1643.** Requerente: Confe-

deração Nacional das Profissões Liberais. Requeridos: Presidente da República e Congresso Nacional Relator: ministro Maurício Correa. Brasília: Julgamento em: 05/12/2002. DJ de 14/03/2003. Disponível em: <<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=266708>>. Acesso em: 19 out. 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RMS 22968/SE.** Recorrente: JA Santana e Companhia Ltda. Recorrido: Estado de Sergipe Relator: ministro Luiz Fux. Brasília. Julgamento em: 10/08/2010. Dje de 03/09/2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/revista_eletronica/ita.asp?registro=200602_z294864&dt_publica-cao=03/09/2010>. Acesso em: 22 mai 2012.

CAMPOS, Mário Hermes Soares. **O SIMPLES Nacional como imposto único incidente sobre a renda e consumo das microempresas e das empresas de pequeno porte no Brasil.** Dissertação (Mestrado em Direito Empresarial) – Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima, 2009.

CAMPOS, Ronaldo Cunha. **Ação de Execução Fiscal.** Rio de Janeiro: Aide, 1989.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro; SANTOS, Debora Couto Cañado. Interpretação a la diable. **Revista de Direito Tributário**, nº 114. São Paulo: Malheiros, 2011. informar paginação do artigo Interpretação a la diable.

DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Modificações da Jurisprudência no Direito Tributário:** proteção da confiança, boa-fé objetiva e irretroatividade como limitações constitucionais ao poder judicial de tributar. São Paulo: Noeses, 2009.

HARADA, Kiyoshi. **Simple Nacional**: inconstitucionalidade da exclusão de profissionais liberais. São Paulo, 2010. Disponível em: <<http://www.haradaadvogados.com.br/getArq.asp?OperId=725>>. Acesso em: 07 set. 2012.

MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simple Nacional**: Estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte comentado. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

MELLO, Celso Antônio Bandeira. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

ONO, Juliana; GEOVANINI, Daniela; OLIVEIRA, Fábio Rodrigues de. **Manual Prático do SIMPLES Nacional**: Supersimples. 4. ed. São Paulo: FiscoSoft, 2012.

SANTOS, Debora Couto Caçado. Interpretação a la diable. **Revista de Direito Tributário**, nº 114. São Paulo: Malheiros, p. 55-63, 2011.