

Texto sem revisão

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 627.543 RIO GRANDE DO SUL

RELATOR: MIN. DIAS TOFFOLI

RECTE.(S): LONA BRANCA COBERTURAS E MATERIAIS LTDA

ADV.(A/S): EDSON BERWANGER

RECDO.(A/S): UNIÃO

PROC.(A/S)(ES): PROCURADOR-GERAL DA FAZENDA NACIONAL

RECDO.(A/S): ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

PROC.(A/S)(ES): PROCURADOR-GERAL DO ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL

RECDO.(A/S): MUNICIPIO DE PORTO ALEGRE

PROC.(A/S)(ES): PROCURADOR-GERAL DO MUNICÍPIO DE PORTO ALEGRE

VOTO

O Senhor Ministro Dias Toffoli (Relator):

O cerne da questão aqui discutida diz respeito ao tratamento jurídico diferenciado e favorecido das microempresas e das empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, especialmente no que concerne ao regime especial e unificado de tributação (Simples Nacional) de que trata a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. O que se quer saber é se elas estariam habilitadas a fruir do tratamento tributário diferenciado e favorecido previsto na referida lei complementar no caso de apresentarem débitos, perante à Fazenda Pública ou o INSS, decorrentes de tributos cuja exigibilidade não tenha sido suspensa.

Eis o teor do dispositivo questionado:

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

(...)

Texto sem revisão

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;”

O Tribunal Regional Federal da Quarta Região concluiu pela constitucionalidade do requisito, assentando que o tratamento favorecido determinado pelo constituinte não significava desoneração das obrigações fiscais. Sob esse enfoque, o regime simplificado afigurar-se-ia como uma adequação da carga tributária às particularidades do microempreendedor. Fez, ainda, aquele Tribunal algumas considerações à luz do princípio da separação dos poderes, aduzindo que o Poder Judiciário não poderia permitir a inclusão de contribuintes em desacordo com as exigências previstas pelo legislador, sob pena de usurpar a função legislativa. Vejamos um excerto da argumentação apresentada no aresto guerreado:

“[...] O tratamento tributário diferenciado e privilegiado para as micro e pequenas empresas determinado pela Constituição Federal não as exonera do dever de cumprir as obrigações tributárias. Não há, pois, ofensa ao princípio da isonomia e do livre exercício de atividade econômica (TRF 4º, AI 2007.04.00.026732-1/RS, 1ª Turma, Rel. Des Joel Paciornik, D.E de 16/01/2008; TRF 4, AI 2008.04.00.021875-2/RS, 2ª Turma, Rel. Des.Otávio Roberto Pamplona, D.E de 28/8/2008).

Se o juiz determinasse a inclusão do contribuinte com pendências no sistema, desconsiderando o dispositivo citado, estaria investindo contra a manifesta intenção do legislador, usurpando a função legislativa, o que não lhe é dado.”

É mister lembrar que o Simples Nacional surgiu da premente necessidade de o sistema tributário nacional concretizar as diretrizes constitucionais do tratamento jurídico favorecido e diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras.

Texto sem revisão

A iniciativa encontra matriz constitucional nos arts. 170, IX, e 179 da Carta Maior, que assim dispõem:

“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.”

A Emenda Constitucional nº 42, de 2003, trouxe modificações ao texto constitucional, dentre elas a necessidade de edição de lei complementar para se definir o tratamento favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte, facultando a instituição de um regime único de arrecadação de impostos e contribuições da União, dos estados-membros, do Distrito Federal e dos municípios, 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

Texto sem revisão

previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

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

I - será opcional para o contribuinte;

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

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

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

Com o intuito de uniformizar a legislação acerca do regime de tratamento favorecido, o constituinte inseriu, ainda, na Carta da República, o art. 94 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias, determinando que

“[o]s 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”.

O conjunto desses dispositivos constitucionais corporifica o chamado **princípio do tratamento favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte**, o qual, para além de razões jurídicas, está fundado em questões econômicas e sociais ligadas à necessidade de se conferirem condições justas e igualitárias de competição para essas empresas. Segundo dados estatísticos públicos e privados, 97,5%

Texto sem revisão

(noventa e sete e meio por cento) das empresas registradas em nosso país são microempresas ou empresas de pequeno porte. Essas empresas geram 57% dos empregos formais e respondem por 26% da massa salarial total do Brasil.

Não obstante, nas palavras de Sérgio Karkache:

“(…) as pequenas empresas brasileiras estão sujeitas a diversas obrigações tributárias. Segundo pesquisa do SEBRAE, a alta carga tributária é o segundo motivo mais apontado para encerramento das atividades de micro e pequenas empresas. Portanto, fala-se de uma ‘demografia elevada’, como característica das micro e pequenas empresas. Isso significa que as taxas de natalidade e de mortalidade são relativamente altas e, segundo dados do IBGE e do SEBRAE, inversamente proporcionais ao porte da empresa” (**Princípio do tratamento favorecido**: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor. Curitiba, 2010. p. 11-12).

Exatamente nesse contexto foi promulgada a Lei Complementar nº 123/06, a qual estabeleceu normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e às empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios, especialmente no que se refere:

I - à **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;

II - ao **cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias**, inclusive obrigações acessórias;

III - ao acesso a **crédito e ao mercado**, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes

Texto sem revisão

Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão” (art. 1º da Lei Complementar nº 123/06).

Como se vê, o tratamento diferenciado e favorecido se insere no contexto das **políticas públicas** que se prestam para dar concretude aos objetivos constitucionalmente previstos, pois, além de a lei complementar instituir um regime simplificado denominado, conforme seu art. 12, de **Simples Nacional**, também traz importantes regramentos diferenciados que as prestigiam e as **discriminam positivamente**, precipuamente no que toca às licitações públicas, às relações de trabalho, ao estímulo ao crédito, à capitalização e à inovação tecnológica, ao associativismo, às regras de inclusão, ao acesso à justiça, dentre outros benefícios.

A doutrina define o Simples Nacional como um regime especial de tributação de **caráter opcional** por parte dos contribuintes, mas de **observância obrigatória por todos os entes federados**, visto que abrange tributos das três esferas da Federação.

Embora o Simples Nacional seja um modelo tributário opcional e favorecido, guardo reservas quanto ao entendimento manifesto em parte da doutrina e da jurisprudência de que o regime é um mero benefício fiscal. Em verdade, como sobressai da lei complementar, trata-se de um microsistema tributário próprio, aplicável a apenas alguns contribuintes (microempresas e empresas de pequeno porte), no contexto maior das políticas públicas que consubstanciam os princípios constitucionais acima enumerados.

Dessa perspectiva, mesmo que a adesão seja facultativa e que as vedações ao ingresso no regime constem expressamente do texto legal, os critérios da opção legislativa precisam, necessariamente, ser compatíveis com os preceitos constitucionais que regulam o tema.

No que se refere aos critérios adotados pelo legislador, é de se observar que ele buscou amparo, preliminarmente, na receita bruta auferida pela pessoa jurídica para definir o universo daqueles que devem ser contemplados com a proteção constitucional (art. 3º, I e II, da LC nº

Texto sem revisão

123/06). Em um segundo momento, estipulou requisitos e hipóteses de vedações, norteando-se, fundamentalmente, por aspectos relacionados ao contribuinte e por fatores preponderantemente extrafiscais. As hipóteses de vedações ao ingresso e à permanência no Simples Nacional constam do art. 17 da lei complementar.

Cumprе rememorar que não é a primeira vez que uma hipótese de exclusão do regime unificado simplificado conferido às microempresas e empresas de pequeno porte é objeto de apreciação por esta Corte.

No julgamento da ADI nº 1.643, da relatoria do Ministro **Joaquim Barbosa**, DJ de 14/3/03, cujo foco era a parte da Lei nº 9.317/96 que obstava a opção pelo regime do Simples Federal às empresas de profissão regulamentada, o Tribunal concluiu pela constitucionalidade da referida restrição. Na ocasião firmou-se o entendimento de que não há **“ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do SIMPLES aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado”**.

Desse precedente, o que é mais relevante para o caso em comento é que a Corte reconheceu a possibilidade de se estabelecerem **exclusões do regime simplificado com base em critérios subjetivos**, o que, a toda evidência, faz sucumbir um dos principais argumentos da recorrente, qual seja, o de que **o legislador infraconstitucional não poderia criar restrições a uma proteção constitucionalmente prevista, pois não teria o texto constitucional dado margem a hipóteses restritivas de ordem subjetiva**.

Discute-se, no presente caso, a constitucionalidade de uma das vedações que norteia a adesão ao regime: **a existência de débitos que não estejam com exigibilidade suspensa perante as Fazendas Públicas ou perante o INSS**.

Numa primeira análise da restrição em questão, já ressaltou que **toda e qualquer exigência de regularidade fiscal (*lato sensu*) sempre terá**

Texto sem revisão

como efeito indireto a indução ao pagamento, mesmo de forma parcelada, de tributos. Parece-nos que a função arrecadatória, que se apresentava como objetivo primordial no passado, revela-se, nos dias de hoje, apenas uma consequência natural da tributação, que passa a ser efetivamente utilizada para se alcançarem outros objetivos constitucionalmente previstos.

O que cabe perquirir, no caso, é se a exigência contida no inciso V do art. 17 da LC 123/06, ao diferenciar os contribuintes em débito com a Fazenda Pública ou com o INSS dos demais microempreendedores e pequenos empresários que cumprem com suas obrigações tributárias, para fins de opção pelo Simples Nacional, estaria impondo uma discriminação arbitrária, desarrazoada e incompatível com o princípio da isonomia, considerada a capacidade contributiva dos agentes.

Nesse ponto cumpre notar que na instituição do **Simples Nacional**, tendo em vista o desiderato constitucional, o legislador avançou no sentido de abarcar a maior parte da classe empresarial brasileira, com vistas, em primeiro lugar, a implementar a justiça tributária, diferenciando dos demais contribuintes as microempresas e as empresas de pequeno porte, em razão da **capacidade contributiva, presumidamente menor**, de tais empresas.

Cumpre observar, também, que, como ponto de partida, foram dadas a todas elas as mesmas oportunidades ou chances de opção pelo regime tributário especial e favorecido. Segundo dados do SEBRAE, houve uma redução da carga tributária desse segmento da economia de, em média, 40% (quarenta por cento) (<http://www.agenciasebrae.com.br>), ficando o sistema, assim, mais razoável e de mais fácil cumprimento por parte dessas empresas.

Se o princípio do tratamento favorecido leva em consideração a capacidade contributiva presumidamente menor do pequeno empreendedor, a mesma presunção não é válida, aprioristicamente, quanto aos inadimplentes, a ponto de se declarar a inconstitucionalidade da vedação contida no inciso V do art. 17 da LC nº 123/06.

Texto sem revisão

Sendo assim, ao meu sentir, o tratamento tributário a ser conferido não pode importar em desoneração tributária, porquanto todos os contribuintes, não só os microempresários, mas também os pequenos empresários, estão adstritos ao pagamento de tributos. Da inadimplência não se induz, **a priori**, a presunção de que o contribuinte tem menor capacidade contributiva, pois essa depende tanto das circunstâncias econômicas do contribuinte quanto das condições subjectivas ou pessoais dele.

A propósito, é justamente na defesa do princípio da isonomia ou igualdade tributária que se busca amparo para a discriminação inculpada no dispositivo impugnado. Partindo-se da premissa de que o regime foi criado para diferenciar, em iguais condições, os empreendedores com menor capacidade contributiva e menor poder econômico, é desarrazoado que se conceba um provimento judicial que, nesse universo de contribuintes, acabe por favorecer aqueles em débito com os fiscos pertinentes, os quais participariam do mercado com uma vantagem competitiva em relação àqueles que cumprem pontualmente com suas obrigações.

Impõe-se notar que a Lei Complementar nº 123/96 compõe-se de 14 capítulos, que disciplinam diversos regimes dos mais variados ramos do direito, os quais se inter-relacionam. Nesse contexto, importa notar que o pequeno empreendedor, para usufruir de vários dos demais incentivos contidos na norma, como, por exemplo, o acesso **ao crédito** e a preferência nas **aquisições de bens e serviços** pelos Poderes Públicos, não pode estar em débito com as Fazendas Públicas e o INSS, condição necessária para a sua regularidade fiscal.

Enfrentando argumentos semelhantes aos que foram deduzidos neste pleito, a Corte, na ADI nº 173/DF, Rel. Min. **Joaquim Barbosa**, já se posicionou pela validade do requisito da regularidade fiscal para a contratação com a Administração Pública.

No julgamento da referida ação direta, a Corte se posicionou no sentido de que a proibição legal à pessoa jurídica em débito com o fisco

Texto sem revisão

de contratar com o Poder Público seria inconstitucional somente se acarretasse o impedimento absoluto das suas atividades empresariais.

De importância capital para a política tributária de incentivo e fomento às pequenas e às microempresas é a possibilidade de parcelamento dos seus débitos com o INSS ou com as fazendas públicas (federal, estaduais e municipais) - na redação original da lei complementar, em até 120 (cento e vinte) parcelas mensais. Com a LC nº 139, de 2011, foi concedido um novo parcelamento de mais **60 (sessenta) meses**.

Em verdade, o que se verifica nas normas constantes da LC nº 123/06, relativas ao recolhimento dos tributos consolidados e unificados pelo Simples Nacional, é que, ao contrário de desestimular o ingresso de contribuintes, o regime tributário estimula e incentiva, mormente em face dos vários parcelamentos oferecidos. Não é demais lembrar que a exigência de **regularidade fiscal (lato sensu)**, como visto, **não é requisito que se faz presente somente para a adesão ao simples nacional**.

Admitir o ingresso no programa daquele que não possui regularidade fiscal (**lato sensu**) e que já adiantou para o Fisco que não pretende sequer parcelar o débito, ou mesmo buscar outra forma de suspensão do crédito tributário de que trata o art. 151 do CTN, é incutir no contribuinte que se sacrificou para honrar seus compromissos a sensação de que o dever de pagar seus tributos é débil e inconveniente, na medida em que **adimplentes e inadimplentes** recebem o mesmo tratamento jurídico.

Dessa perspectiva, o art. 17, inciso V, da Lei Complementar nº 123/96 não viola o princípio da isonomia. Ao contrário, confirma o valor da igualdade jurídica. O contribuinte inadimplente que não manifesta seu intento de se regularizar perante à Fazenda Pública não está na mesma situação jurídica daquele que suportou seus encargos. Entendimento diverso importa em igualar contribuintes em situações juridicamente desiguais.

Texto sem revisão

Ressalte-se que essa hipótese de vedação de adesão ao Simples Nacional já estava presente no Simples Federal, de que tratava a Lei nº 9.317/96 (art. 9º, XV), não tendo inovado a LC nº 123/06 a esse respeito.

Por outro lado, a recorrente refere que a imposição de confissão de dívida mediante parcelamento de débito para a finalidade de aderir ao regime simplificado importaria, no seu entender, em violação dos princípios do livre acesso à jurisdição, do contraditório e da ampla defesa.

É sabido que o termo de confissão de dívida é exigido de todo e qualquer contribuinte que pretenda parcelar o seu débito, bem como que esse fato não impede o livre acesso do contribuinte ao Judiciário. Nada, na LC nº 123/06, conduz ao entendimento de que estaria havendo um “fim abrupto [do] processo administrativo ou judicial de controle da validade do crédito tributário” (ADI nº 173/DF, Relator o Ministro **Joaquim Barbosa**).

Em verdade, se o ordenamento jurídico não oferecesse outra via ao contribuinte para regularizar sua situação, sem dar a ele a oportunidade de contestar a cobrança ou de contra ela se insurgir, a pretensão mereceria prosperar. Contudo, não é o que ocorre na hipótese.

Em outro giro, no que se refere às Súmulas nºs 70, 323 e 547 da Corte, observo que o seu foco está naquelas situações concretas que inviabilizavam a atividade desenvolvida pelo contribuinte.

A orientação das súmulas é clara. A Corte não admite **expediente** sancionatório indireto para forçar o cumprimento pelo contribuinte da obrigação tributária, seja ele “interdição de estabelecimento”, “apreensão de mercadorias”, “proibição de que o devedor adquira estampilhas”, restrição ao “despacho de mercadorias”, ou impedimento de que “exerça atividades profissionais”, o que não ocorreu no caso dos autos.

Concordo com a conclusão do voto condutor do acórdão recorrido:

Texto sem revisão

“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.”

Cabe frisar que a regularidade fiscal (**lato sensu**), tal como consta da LC nº 123/06, também tem como fundamento extrafiscal o incentivo ao **ingresso dos empreendedores no mercado formal**. Na ADI nº 4.033, o Ministro Joaquim Barbosa já acentuara:

“Pondero, ademais, que é necessário observar o trânsito da situação a que estão atualmente submetidas as microempresas e empresas de pequeno porte, para o quadro incentivado pela exoneração, de modo a confirmar se a influência da norma impugnada é ou não é perniciosa. Com efeito, se o objetivo previsto com a concessão do benefício for obtido - fomento da pequena empresa - duas conseqüências advirão, em maior ou menor grau. Em primeiro lugar, haverá o fortalecimento de tais empresas, que poderão passar à condição de empresas de maior porte e, portanto, superar a faixa de isenção. Em segundo lugar, o incentivo à **regularização das empresas ditas informais** melhorará o perfil dos consumidores, o que será benéfico às atividades das empresas comerciais de maior porte.”

Tais considerações me levam a registrar a projeção de crescimento do número de pequenas e microempresas optantes pelo Simples Nacional - conforme indicativos do SEBRAE, a partir de dados da Receita Federal - de 2,9 milhões em 2008 para 8,5 milhões em 2014, incluídos na projeção o micro empreendedor individual. Portanto, a condicionante do inciso V do art. 17 da LC 123/06 não se caracteriza, **a priori**, como fator de desequilíbrio concorrencial, pois se constitui em exigência imposta a

Texto sem revisão

todos os micro e pequenas empresas (MPE) e ao micro empreendedor individual (MEI), devendo ser contextualizada, por **representar também, forma indireta de se reprovar a infração das leis fiscais, garantindo-se a neutralidade, com enfoque maior na livre concorrência.**

No âmbito do Superior Tribunal de Justiça, a orientação é pela constitucionalidade do inciso V do art. 17 da LC nº 123/06, registrando aquela Corte, como se deu no RMS nº 27.376/SE, Primeira Turma, Relator o Ministro **Teori Albino Zavascki**, DJe 15/06/09, que “**não incide, no caso, o disposto nas Súmulas 70, 323 e 547 do STF, porquanto a espécie não se caracteriza como meio de coação ilícito a pagamento de tributo**”. No mesmo sentido, o RMS nº 27.473/SE, Relator o Ministro **Luiz Fux**, Primeira Turma, DJe 7/04/11, no qual ficou assentado que

“(…) 5. A ausência de causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário, devido ao INSS ou às Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, constitui uma das hipóteses de vedação do ingresso da microempresa ou da empresa de pequeno porte no Simples Nacional (artigo 17, inciso V, da Lei Complementar 123/2006), o que não configura ofensa aos princípios constitucionais da isonomia, da livre iniciativa e da livre concorrência, nem caracteriza meio de coação ilícito a pagamento de tributo, razão pela qual inaplicáveis, à espécie, as Súmulas 70, 323 e 547, do Supremo Tribunal Federal.”

Em conclusão, ao meu sentir, a exigência de regularidade fiscal para o ingresso ou a manutenção do contribuinte no Simples Nacional - prevista no art. 17, inc. V da LC nº 123/06 - não afronta os princípios da isonomia, porquanto constitui condição imposta a todos os contribuintes, conferindo tratamento diverso e razoável àqueles que se encontram em situações desiguais relativamente às suas obrigações perante as fazendas públicas dos referidos entes políticos, não havendo, outrossim, que se falar em ofensa aos princípios da livre iniciativa e da livre concorrência, uma vez que a exigência de requisitos mínimos para fins de participação

Texto sem revisão

no Simples Nacional não se confunde com limitação à atividade comercial do contribuinte.

Correto, portanto, o Tribunal Regional ao reconhecer a constitucionalidade da exigência contida no art. 17, inciso V, da Lei Complementar nº 126/06.

Ante o exposto, voto pelo **não provimento** do recurso extraordinário.