

**XXIV ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI - UFS**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

HUGO DE BRITO MACHADO SEGUNDO

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – Conpedi

Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UFRN

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. José Alcebíades de Oliveira Junior - UFRGS

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcílio Pompeu - UNIFOR

Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes - IDP

Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC

Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Conselho Fiscal

Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG /PUC PR

Prof. Dr. Roberto Correia da Silva Gomes Caldas - PUC SP

Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini Sanches - UNINOVE

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS (suplente)

Prof. Dr. Paulo Roberto Lyrio Pimenta - UFBA (suplente)

Representante Discente - Mestrando Caio Augusto Souza Lara - UFMG (titular)

Secretarias

Diretor de Informática - Prof. Dr. Aires José Rover – UFSC

Diretor de Relações com a Graduação - Prof. Dr. Alexandre Walmott Borgs – UFU

Diretor de Relações Internacionais - Prof. Dr. Antonio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Diretora de Apoio Institucional - Profa. Dra. Clerilei Aparecida Bier - UDESC

Diretor de Educação Jurídica - Prof. Dr. Eid Badr - UEA / ESBAM / OAB-AM

Diretoras de Eventos - Profa. Dra. Valesca Raizer Borges Moschen – UFES e Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - UNICURITIBA

Diretor de Apoio Interinstitucional - Prof. Dr. Vladimir Oliveira da Silveira – UNINOVE

D598

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UFS;

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta, Hugo de Brito Machado Segundo, Raymundo Juliano Feitosa– Florianópolis: CONPEDI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-046-6

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: DIREITO, CONSTITUIÇÃO E CIDADANIA: contribuições para os objetivos de desenvolvimento do Milênio.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Encontros. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Nacional do CONPEDI/UFS (24. : 2015 : Aracaju, SE).

CDU: 34



XXIV ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI - UFS

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

É com grande júbilo e honra que apresentamos o livro do GT de Direito Tributário e Financeiro. Trata-se da primeira vez em que foram concentrados, em um mesmo Grupo de Trabalho, os referidos temas. Tal fato ocorreu, após reflexão conclusiva, de professores destacados para tal, neste sentido, por uma razão básica. O Direito Financeiro abrange o Direito Tributário; em outras palavras, quando tratamos de Direito Tributário, estamos, efetivamente, tratando de uma parte de singular importância do Direito Financeiro, associada à ideia da receita como componente fundamental do orçamento público, objeto central das finanças públicas. Por outro lado, o acentuar-se de uma divisão que é meramente didática, levou, durante décadas, ao estudo de temas tributários feito de maneira inteiramente divorciada da destinação dada aos recursos arrecadados (que seriam "problema do Direito Financeiro" e, por isso mesmo, ignorados pelos tributaristas). Aos poucos, isso parece ter conduzido a uma consideração meramente formal do Direito Tributário, demasiadamente preocupado com temas como o da estrutura da norma tributária, com o abandono de abordagens substanciais do fenômeno financeiro, voltadas à justiça da tributação, à capacidade contributiva, à igualdade e à extrafiscalidade, aspectos que, aos poucos, vão sendo retomados, com uma saudável reaproximação entre o Direito Tributário e o Direito Financeiro.

Por isso, consolidando-se a proposição, avaliação, aprovação, apresentação, discussão e, afinal, publicação em livro eletrônico, de temas absolutamente irmanados e interdependentes, permite-se não só a otimização daqueles procedimentos como a obtenção de conclusões melhor sistematizadas e devidamente contextualizadas.

Percebe-se nos trabalhos apresentados uma considerável evolução do pensamento e mesmo crítica quanto ao papel do Estado, enquanto credor e quase sempre destinatário das receitas tributárias.

Delimitando-se o conjunto de artigos apresentados, afere-se, numa mesma ou aproximada perspectiva, sub-grupos temáticos voltados para o processo tributário, seja ele judicial ou administrativo; como no caso do artigo denominado "o devido processo legal no sistema constitucional tributário brasileiro", bem como " o prazo para resposta no processo de consulta tributária". Em outro sentido, os tributos em espécie são tratados, em seus mais variados matizes e impactos sobre a vida do contribuinte brasileiro, abarcando o IGF, ITR,

ICMS IPI, dentre outros. Neste caso, a título de ilustração, conferimos artigos como "não incidência de imposto sobre produtos industrializados na importação de veículos automotores realizada por pessoa natural" ou mesmo "o uso extrafiscal do IPTU a partir da sanção premial como efetivo instrumento de políticas urbanas municipais".

Já sobre uma concepção mais voltada ao Direito Financeiro, sobretudo sob à luz do controle da atividade financeira no país, nos deparamos com articulados de peso como no caso aquele nominado "o controle da atividade financeira estatal pelo tribunal contas da União na Constituição Federal de 1988", acompanhado de "considerações sobre a política fiscal e os caminhos da extrafiscalidade".

Derradeiramente, fechando estes divisores no mesmo GT, identificam-se conteúdos associados à defesa do contribuinte brasileiro, reconhecidamente tão assolado pelo manto muitas vezes sufocante da tributação desmedida e mesmo incompreensível em suas incessantes mutações normativas. Nesta senda, apontamos "a lei de transparência fiscal: panorama da tributação sobre o consumo na esteira do acesso à informação".

Vale dizer que cada um dos trabalhos apresentados valeria longa reflexão e ponderação dadas à sua densidade científica e provocação contra o conservadorismo dogmático mormente na área de seu alcance.

O grande desafio que se desenha, há tempo imemoriais de nossa república, se dá por conta do real impacto de trabalhos, tão consistente na visão míope e renitente do legislador tributário brasileiro, em conjunto com a exegese dos tribunais cuja prestação jurisdicional, para nossa frustração, frequentemente, é calcada em repetição e obediência irrestrita aos desmandos normativos, estribados na incessante necessidade em fazer-se caixa em detrimento do direito cada vez mais fragilizado de propriedade, já que seu exercício se vê limitado dadas à sua repartição, ao Estado, que nos obrigamos a fazer, para as diversas esferas de tributação brasileira, cuja federação se desnuda, quase que exclusivamente, na competência tributária atribuída a todos os seus componentes, trazendo, com isso, maior e crescente vulnerabilidade financeira à toda sociedade brasileira.

O DIREITO À MANUTENÇÃO DAS EMPRESAS OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL NO CASO DE EXISTÊNCIA DE DÉBITOS POSTERIORES AO INGRESSO NO REGIME

THE RIGHT OF THE COMPANIES OPTING FOR THE SIMPLE NATIONAL SYSTEM TO MAINTENANCE YOURSELVES IN THAT SYSTEM IN CASES OF EMERGENCE OF DEBTS SUBSEQUENTS TO THEIR ADMISSION IN THAT REGIME

**Danúbia Patrícia De Paiva
Stella Mesquita Londe**

Resumo

O presente trabalho busca analisar as questões referentes à manutenção das empresas optantes do Simples Nacional no caso de existência de débitos posteriores ao ingresso no referido regime. Pretende-se abordar, inicialmente, o artigo 17, inciso V, da LC nº 123/2006, que trata da vedação ao ingresso no Simples Nacional no caso da empresa possuir débito com o Instituto Nacional do Seguro Social, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa. Extraí-se que o optante do simples nacional tem a faculdade de participar deste regime, sendo certo que não poderá constituir débitos tributários, sob pena de ser excluído. Contudo, é essencial analisar a matéria considerando o ordenamento jurídico tributário brasileiro, em especial, o princípio da isonomia tributária, bem como a regra de impedimento ao fisco de imprimir meio coercitivo ilegal para o pagamento de tributos. O objetivo principal não é defender que a irregularidade fiscal das microempresas ou empresas de pequeno porte optantes pelo programa não tenha consequência quanto à sua manutenção no regime. Contudo, é preciso compatibilizar referido dispositivo com as situações em que a empresa busca discutir seu crédito judicialmente, se valendo de institutos jurídicos processuais para a garantia do pagamento. Inaugura-se este estudo não tendo a intenção de encerrar todas as questões que envolvem a matéria, mas de apresentar a problemática decorrente de uma interpretação literal e desarrazoada do inciso V do artigo 17 da LC nº 123/2006.

Palavras-chave: Direito tributário; microempresa e empresa de pequeno porte; simples nacional; isonomia tributária.

Abstract/Resumen/Résumé

The study aims to analyze the issues of the right of the companies opting for the Simple National system to maintenance yourselves in that system in cases of emergence of debts subsequents to their admission in that regime. It is intended to discuss, initially, the Brazilian LC nº. 123/2006, article 17, clause V, which deals with the seal for admission to the Simple National system if the company has debt to the National Social Security Institute, or the department of the treasury Federal, State or Municipal, whose liability is not suspended. It

realizes the companies opting for the Simple National system have the right to participate in this regime, but cannot have tax debts, otherwise it is deleted. However, it is essential to analyze the matter considering the Brazilian tax law, in particular the principle of tax equality and the offside rule to the Treasury to print illegal coercive means to the payment of taxes. The objective is not to argue that the fiscal irregularity of micro or small companies opting for the system does not have a consequence on whether to maintain the regime. On the other hand, it must be reconcile with the situations in which the company seeks to discuss your credit legally, making use of procedural legal institutions to guarantee payment. Open this study not with the intention to close all the issues surrounding the matter, but to present the problems arising from a literal and unreasonable interpretation of item V of Article 17 of Brazilian supplementary law 123/2006.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax law; micro and small companies; simple national system; tax equality.

1 INTRODUÇÃO

O Direito Tributário é o ramo da ciência jurídica que estuda a relação entre o fisco (Estado) e o contribuinte (indivíduo, particular), no que tange à criação, fiscalização, arrecadação e cobrança de tributos.

O Estado, para alcançar seus fins, seus objetivos, precisa de recursos, sendo a sua principal receita decorrente do poder de tributar, que se funda na supremacia do interesse público sobre o privado.

A relação fisco-contribuinte, todavia, está submetida às limitações e aos objetivos delineados pela Constituição da República Federativa do Brasil 1988 - CR/88. Significa dizer que o Estado deve atuar obedecendo às limitações constitucionais ao poder de tributar e, ao mesmo tempo, deve estimular as iniciativas privadas para estabelecer a igualdade de oportunidades, no atendimento do maior interesse coletivo.

O Simples Nacional atende a estes ditames constitucionais, uma vez que é um instrumento de política econômico-tributária que visa favorecer o desenvolvimento das microempresas e as empresas de pequeno porte, permitindo o seu melhor desenvolvimento.

O Sistema Tributário Nacional reflete o sistema do Estado adotado. No Brasil, adota-se o modelo gerencial, que busca uma tributação mais célere, reduzindo a burocracia para alguns contribuintes, sem, contudo, reduzir a carga tributária. (PEREIRA, 1996)

A instituição do tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, previsto na Lei Complementar 123/2006 - LC 123/2006 - , segue esta idéia, sendo uma forma de “democratizar” o acesso ao mercado, a partir da instituição de um regime unificado de arrecadação, fiscalização e cobrança de tributos dos três níveis da federação, que torna menos onerosa e burocrática a forma de tributação.

No entanto, é preciso ressaltar que há condições para que as empresas enquadradas no conceito de microempresas e empresas de pequeno porte participem deste regime. Há ainda restrições legais que impedem à manutenção destas no Simples Nacional.

Sobre o referido tema, há certa polêmica, em especial, no que tange a uma dessas restrições ao ingresso que, igualmente, pode legitimar a exclusão da empresa já optante do sistema.

Nesse sentido, a pesquisa desenvolvida para o presente artigo selecionou como problema a ser investigado a aplicação do inciso V do artigo 17 da LC nº 123/2006, que estabelece a vedação ao ingresso no Simples Nacional no caso da empresa possuir débito com

o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa.

A partir do desfecho de algumas ações que foram ingressadas junto ao Poder Judiciário¹, extrai-se que o optante do Simples Nacional tem a faculdade de participar deste regime, sendo certo que não poderá constituir débitos tributários, sob pena de ser excluído.

Contudo, de acordo com a hipótese selecionada para esta pesquisa, é possível, preliminarmente, concluir que há uma visão distorcida em se impedir que, nas hipóteses em que o crédito tributário é inexigível, a irregularidade fiscal das microempresas ou empresas de pequeno porte optantes pelo programa tenha como consequência a sua exclusão do regime.

A questão deve ser analisada à luz de todo o ordenamento jurídico tributário brasileiro, em especial, do princípio da isonomia tributária, bem como da regra de impedimento ao fisco de imprimir meio coercitivo ilegal para o pagamento de tributos.

Não se está a defender que a irregularidade fiscal das microempresas ou empresas de pequeno porte não tenha consequência quanto à sua manutenção no regime. Apenas deve-se considerar que é preciso compatibilizar referido dispositivo com as situações em que a empresa busca discutir seu crédito judicialmente, se valendo de institutos jurídicos processuais para a garantia do pagamento.

2 BREVES CONSIDERAÇÕES ACERCA DO SIMPLES NACIONAL

O Simples Nacional se encontra regulamentado na LC 123, de 15 de dezembro de 2006, sendo um grande exemplo de integração entre os entes públicos federais da República brasileira.

A partir do art. 12 da referida Lei Complementar², pode-se entender que o Simples Nacional é um regime compartilhado, entre os três níveis de Governo, de arrecadação, cobrança e fiscalização de tributos, aplicável às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte.

¹ A pesquisa desenvolvida trabalhou com dados de natureza primária e secundária. Dentre as informações de natureza primária pesquisadas destacam-se as normas presentes no Ordenamento Jurídico Brasileiro, como a Constituição da República e a lei complementar 123/2006, bem como os posicionamentos jurisprudências sobre o tema-problema proposto. Dentre os dados de origem secundária, foram analisadas as literaturas jurídicas em geral, artigos científicos publicados em periódicos mas em pequena quantidade tendo em vista a escassez de trabalhos sobre o assunto investigado.

Segundo Silas Santiago, em sua obra “Simples Nacional o exemplo do Federalismo Fiscal Brasileiro”, a integração entre administrações tributárias pertencentes a entes federados distintos pode ocorrer de três formas. A forma básica envolve mera troca de informações. A segunda forma de interação envolve o intercâmbio de métodos e experiências entre os órgãos de fiscalização tributária. Por fim, a terceira forma é mais avançada, pois envolve a gestão compartilhada de tributos (SANTIAGO, 2011, p. 21).

Em relação a esta última, no ano de 2007, mais precisamente a partir do dia 1º de julho, a Lei Complementar nº 123/2006, instituiu novo tratamento tributário simplificado, chamado de Simples Nacional ou Super Simples.

Este regime estabelece normas genéricas referentes ao tratamento tributário distinto e benéfico que passaria a gerir as microempresas e empresas de pequeno porte, abrangendo a participação de todos os entes federados, União, Estados, Distrito Federal e Municípios, mediante regime único de arrecadação, até mesmo na hipótese de obrigações acessórias (BRASIL, 2006).

A primeira tentativa de se viabilizar a gestão compartilhada ocorreu com a implantação do chamado Simples Federal, instituído em atenção ao artigo 179 da CR/88³, que previa a possibilidade de Estados e Municípios aderirem a ele, passando a incluir em seu regime tributário o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicação - ICMS - e o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS -.

Este sistema estabelecia o recolhimento unificado de seis tributos federais: Imposto de Renda Pessoa Jurídica - IRPJ - ; Contribuição Social sobre o lucro líquido - CSLL - ; Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica Programa de Integração Social - PIS - e o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PASEP - ; Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS - ; Imposto Sobre Produtos Industrializados IPI -. Contudo, não foi bem sucedido, uma vez que a maioria dos Estados e Municípios não fizeram adesão a este (BRASIL, 1996).

Assim, o Simples Nacional substituiu o regime do Simples Federal (Lei 9.317/1996), que foi revogado.

² Art. 12. Fica instituído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

³ 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.

São consideradas inscritas no Simples Nacional as sociedades empresárias que cumprirem as seguintes condições: *(i)* enquadrar-se na definição de microempresa ou de empresa de pequeno porte; *(ii)* cumprir os requisitos previstos na legislação; *(iii)* formalizar a opção pelo Simples Nacional (BRASIL, 2006).

Tal sistemática de recolhimento visa beneficiá-las, pois torna menos onerosa e burocrática a forma de tributação, ao possibilitar que o pequeno empresário pague uma carga tributária menor do que a existente em outros regimes tributários e com muito menos burocracia na sua apuração.

Neste ponto, destaca-se o conceito de sociedades empresárias para Fábio Ulhoa Coelho:

Atividades econômicas de pequeno porte podem ser exploradas por uma pessoa (natural), sem maiores dificuldades. Na medida, porém, em que se evoluam e ganham complexidade, exigindo maiores investimentos ou diferentes capacitações, as atividades econômicas não mais pode ser desenvolvidas, com eficiência, por um indivíduo apenas. o seu desenvolvimento pressupõe, então, a aglutinação de esforços de diversos agentes, interessados nos lucros que elas prometem propiciar. Essa articulação pode assumir variadas formas jurídicas, dentre as quais a de uma sociedade (COELHO, 2009, p. 13).

A regulamentação do Simples Nacional é de competência do Comitê Gestor. O Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) é composto por oito integrantes, quais sejam: quatro da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), dois dos Estados e do Distrito Federal e dois dos Municípios. Este comitê, que está vinculado ao Ministério da Fazenda, não tem, contudo, função operacional, sendo órgão meramente deliberativo.

Além de tratar dos aspectos tributários do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, o CGSN realiza as seguintes funções: *(i)* deferimentos dos pedidos de opção pelo regime; *(ii)* atos de inclusão e exclusão de empresas; *(iii)* fiscalização de cumprimento das obrigações acessórias e principais; *(iv)* condução do contencioso administrativo relativo aos processos de inclusão e exclusão (BRASIL, 2006).

O regime do Simples Nacional não é facultativo, uma vez que todos os estados e municípios que se enquadrem nos requisitos devem integrá-lo. No entanto, de acordo com a participação de cada estado brasileiro no produto interno bruto - PIB - , existe diferença nos limites a serem estabelecidos na receita bruta da microempresa ou empresa de pequeno porte para fins de recolhimento dos tributos.

Os Estados cuja participação no PIB seja de até 1% poderão optar pela aplicação, em seus respectivos territórios, das faixas de receita bruta anual até R\$ 1.260.000,00, ou até R\$

1.800.000,00, ou até R\$ 2.520.000, 000. Já os Estados cuja participação no PIB seja superior a 1% e inferior a 5% poderão optar pela aplicação, em seus respectivos territórios, das faixas de receita bruta anual até R\$ 1.800.000,00, ou até R\$ 2.520.000, 000. Por fim, os Estados cuja participação no PIB seja igual ou superior a 5% (cinco por cento) ficam obrigados a adotar todas as faixas de receita bruta anual (BRASIL, 2006).

Trata-se de medida que respeita as características regionais dos Estados da Federação.

São nove os tributos abrangidos pelo Simples: IRPJ, CSLL, PIS e PASEP, COFINS, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica (BRASIL, 2006).

Todos os tributos abrangidos têm um regime especial, com bases de cálculo e alíquotas bem definidas.

Se a base de cálculo envolve a receita bruta auferida no mês, fala-se que o critério utilizado é o da competência. Por este critério, não importa a época do recebimento ou da efetivação da liquidez. O que é considerado é o mês da revenda (da venda dos produtos ou da prestação do serviço). De outro lado, se a base de cálculo é a receita bruta recebida no mês, fala-se que o critério utilizado é o de caixa, não importando o mês da operação ou da prestação, mas sim o de sua liquidez, de seu efetivo recebimento (SANTIAGO, 2011).

A eleição do critério caixa para a apuração da base de cálculo não dispensa a empresa de informar, mensalmente, sua receita bruta mensal auferida pelo critério da competência. Tais valores serão utilizados para aferir suas alíquotas e determinar os limites para a sua inclusão no Super Simples (BRASIL, 2006).

3 HIPÓTESES DE EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL

A exclusão do Simples Nacional pode-se dar de duas formas: por opção ou obrigatoriamente. Em ambos os casos, contudo, é possível que ocorra comunicação prévia da própria ME ou da EPP (BRASIL, 2006).

A exclusão por comunicação opcional consiste na comunicação da ME ou da EPP quando essas, de forma espontânea, não mais quiserem fazer parte do Simples Nacional.

Por outro lado, a comunicação deverá ser obrigatória sempre que: *(i)* excedido o limite de receita bruta anual; *(ii)* o limite proporcional no ano inicial da atividade ou; *(iii)* a ME ou EPP apresentem caracterizada alguma outra situação de vedação (BRASIL, 2006).

Observa-se que as hipóteses de comunicação obrigatória coincidem com aquelas em que a exclusão deve ocorrer de ofício. Em outras palavras, se a sociedade empresária não faz a comunicação, sua exclusão ocorrerá de ofício.⁴

A exclusão pode ocorrer de ofício ou por comunicação obrigatória quando a EPP e ME possuírem débito com o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa, nos termos do artigo 17 da LC nº 123/2006 (BRASIL, 2006).

No que tange à vedação relacionada à existência de débitos com a Fazenda Pública, prevista no inciso V do referido artigo, cumpre ressaltar que tal débito pode ser de ordem tributária ou não.

Isso significa que o débito precisa estar constituído, sendo exigível. Mas não há necessidade de estar inscrito em dívida ativa. Também não pode estar suspenso por qualquer das causas de suspensão trazidas pelo Código Tributário Nacional - CTN -.

Nas palavras de Silas Santiago:

O crédito do INSS ou da Fazenda Pública Federal, Estadual ou Municipal, motivador do impedimento ao ingresso do regime:

- a. Deve estar constituído. A constituição do crédito é regulada pela legislação de cada ente federado. Caso se origine de declaração, a lei deve ter atribuído a esta o poder constitutivo do crédito.
 - b. Deve ser de responsabilidade da ME ou da EPP. Não pode constituir-se em restrição ao ingresso no Simples Nacional a existência de débitos de responsabilidade do titular ou de sócios da empresa.
 - c. Não há necessidade de estar inscrito em dívida ativa. Essa condição constava da Lei n. 9.317/96, que regulava o Simples Federal, mas não se repetiu na LC n. 123/2006.
 - d. Deve ser exigível. Não pode ser objeto de restrição o débito com exigibilidade suspensa.
- (...).

O dispositivo do inciso V do art. 17 da LC n. 123/2006 estabelece justamente isso: não pode ter os benefícios fiscais do simples nacional a empresa em débito com a Fazenda Pública, incluída a Seguridade Social (SANTIAGO, 2011, p. 56).

⁴ Os órgãos competentes para excluir estão previstos no artigo 75 da Resolução CGSN nº 94, de 2011.

Sobre esta vedação, a lei se preocupou em ressaltar que a configuração de qualquer uma das possibilidades de suspensão da exigibilidade do crédito tributário afasta o impedimento de ingresso ou de permanência no regime do Simples Nacional.

4 A JURISPRUDÊNCIA SOBRE O TEMA

O Tribunal Regional Federal da 4ª Região já possui entendimento sedimentado quanto à aplicabilidade do artigo 17, inciso V da LC nº 123/06, em ambas as turmas, das quais se extraem os seguintes julgados:

TRIBUTÁRIO. INGRESSO NO SIMPLES NACIONAL. EXIGÊNCIA DE REGULARIDADE FISCAL. CONSTITUCIONALIDADE. ART. 17, V, DA LC Nº 123/2006. 1. O tratamento tributário diferenciado e privilegiado para as micro e pequenas empresas determinado pela Constituição Federal não as exonera do dever de cumprir as suas obrigações tributárias. Exigir a regularidade fiscal do interessado em optar pelo regime especial estabelecido pela LC nº 123/2006 nada tem de irrazoável ou discriminatório; aliás, isso é imposto a todos os contribuintes, não somente às micro e pequenas empresas. 2. O argumento de que a agravante estaria sendo coagida a parcelar seus débitos em condições menos vantajosas que as demais empresas mostra-se inconsistente. Apesar de todas as oportunidades que a empresa usufruiu para regularizar a sua situação fiscal (REFIS, PAES, PAEX), delas não se valeu ou, caso tenha aderido a algum desses programas, não cumpriu as condições exigidas e foi excluída. 3. A confissão de dívida não exclui a apreciação, pelo Poder Judiciário, da controvérsia. Assim, nada impede que a agravante, caso entenda que algum tributo é indevido, ingresse com demanda judicial para que seja declarada a inexistência da relação jurídico-tributária, inclusive podendo obter a suspensão da exigibilidade do crédito tributário, desde que satisfeitos os requisitos para a concessão da tutela antecipada. 4. A norma que assegura o direito de inclusão no Simples Nacional às empresas que preencham o critério da regularidade fiscal não afronta o princípio da igualdade ou os arts. 170, IV, e 173, § 4º, da CF, apenas resguardando os interesses da Fazenda Pública federal, estadual e municipal.(TRF-4 - AG: 26732 RS 2007.04.00.026732-1, Relator: JOEL ILAN PACIORNIK, Data de Julgamento: 05/12/2007, PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: D.E. 15/01/2008).

EMENTA: TRIBUTÁRIO. INGRESSO E MANUTENÇÃO NO SIMPLES NACIONAL. EXIGÊNCIA DE REGULARIDADE FISCAL. ARTIGO 17, INCISO V, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. 1. A Lei Complementar nº 123/2006, que revogou a Lei 9.317/96 e instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte no âmbito da União, do Distrito Federal, dos Estados e dos Municípios prevê as hipóteses de exclusão e vedações ao ingresso no referido regime tributário, sendo uma delas a irregularidade fiscal das microempresas ou empresas de pequeno porte optantes pelo programa. 2. O artigo 17 da Lei Complementar nº 123/2006 tratou das hipóteses em que é vedado o ingresso no regime do Simples, das quais se destaca a existência de

débitos fiscais sem exigibilidade suspensa (inciso V). 3. A constitucionalidade do inciso V do artigo 17 da Lei Complementar nº 123/2006 já restou assentada neste Tribunal, por ocasião do julgamento do Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 5014802-46.2012.404.0000, o qual foi rejeitado pela Corte Especial deste Regional, em sessão realizada em 28-02-2013. 4. No tocante à permanência ou possibilidade do ingresso no Simples Nacional, quando as empresas possuam débito fiscal com o INSS ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, a proibição constante no art. 17, inc. V, da Lei Complementar nº 123/2006, não afronta o princípio da isonomia tributária nem qualquer outro princípio constitucional previsto na Lei Maior de 1988 (TRF4, AC 5025141-70.2013.404.7100, Primeira Turma, Relatora p/ Acórdão Maria de Fátima Freitas Labarrère, juntado aos autos em 17/07/2014).

EMENTA: TRIBUTÁRIO. SIMPLES NACIONAL. DÉBITOS. ART. 17, V, LC 123/06. EXCLUSÃO. LEGALIDADE DO ATO. REGULARIZAÇÃO DO DÉBITO A DESTEMPO. 1. Existindo débitos sem a exigibilidade suspensa, legítima a exclusão ou indeferimento da opção ao Simples Nacional, nos moldes do art. 17, V, da Lei Complementar nº 123/06. 2. Não há falar em ilegalidade do ato de exclusão quando decorrido o limite temporal fixado no ato declaratório, do qual o contribuinte foi devidamente intimado, sem impugnação ou regularização do débito, situação em que a exclusão torna-se definitiva. A regularização do débito a destempo não tem o condão de tornar sem efeito o ato de exclusão (TRF4, AC 5030633-43.2013.404.7100, Segunda Turma, Relator p/ Acórdão Otávio Roberto Pamplona, juntado aos autos em 05/05/2014)."

Na mesma linha, segue orientação do Superior Tribunal de Justiça - STJ - e do Supremo Tribunal Federal - STF -:

"TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO ESPECIAL. SIMPLES NACIONAL. INCLUSÃO DE EMPRESA COM DÉBITO PERANTE A FAZENDA PÚBLICA FEDERAL. GARANTIA DA EXECUÇÃO OU ATRIBUIÇÃO DE EFEITO SUSPENSIVO AOS EMBARGOS DO DEVEDOR. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IMPOSSIBILIDADE. PRECEDENTES. 1. Caso em que se discute a possibilidade de manutenção da Recorrente no SIMPLES, nos termos do artigo 17 da Lei Complementar 123/2006, em face da nomeação de bens à penhora em execução fiscal e do oferecimento de embargos à execução, os quais foram recebidos com efeito suspensivo e julgados parcialmente procedentes, para reduzir o débito, que ainda não foi quitado. 2. A jurisprudência desta Corte já se manifestou no sentido de que o oferecimento de penhora em execução fiscal não configura hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, nos termos do artigo 151 do CTN, mas tão somente da execução fiscal, de sorte que não impede a exclusão do contribuinte do regime do SIMPLES. Precedentes: RMS 27.473/SE, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 07/04/2011 e RMS 27.869/SE, Rel. Ministra Denise Arruda, Primeira Turma, DJe 02/02/2010) 3. É descabido o sobrestamento do recurso especial em decorrência do reconhecimento da repercussão geral de matéria constitucional pelo STF, pois o art. 328-A do

Regimento Interno daquela Corte determina o sobrestamento, tão somente, do juízo de admissibilidade dos Recursos Extraordinários e dos Agravos de Instrumento contra o despacho denegatório a eles relacionados. Precedente: AgRg nos EREsp 1.142.490/RS, Rel. Ministro Castro Meira, Corte Especial, DJe 8/11/2010. 4. Agravo regimental desprovido (AgRg no REsp 1217666/SC, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 08/05/2014, DJe 16/05/2014).

RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. INGRESSO NO SIMPLES NACIONAL. EXIGÊNCIA DE REGULARIDADE FISCAL OU EXISTÊNCIA DE DÉBITO FISCAL COM A EXIGIBILIDADE SUSPensa. ARTIGO 17, V, DA LEI COMPLEMENTAR 123/2006. GARANTIA DA EXECUÇÃO OU ATRIBUIÇÃO DE EFEITO SUSPENSIVO AOS EMBARGOS DO DEVEDOR. NÃO CARACTERIZAÇÃO DE SUSPENSÃO DE EXIGIBILIDADE DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. 1. A vedação do ingresso, no Simples Nacional, prevista no artigo 17, V, da Lei Complementar 123/2006 (existência de débito fiscal cuja exigibilidade não esteja suspensa), subsiste ainda que a microempresa ou a empresa de pequeno porte tenha garantido a execução fiscal ou que seus embargos à execução tenham sido recebidos no efeito suspensivo, hipóteses não enquadradas no artigo 151, do CTN (causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário). 2. A Lei Complementar 123/2006 instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), no âmbito da União, dos Estados Membros e dos Municípios (artigo 12). 3. O Comitê Gestor do Simples Nacional (vinculado ao Ministério da Fazenda e composto por representantes da União, dos Estados e do Distrito Federal, e dos Municípios) é o órgão competente para regulamentar a opção, a exclusão, a tributação, a fiscalização, a arrecadação, a cobrança, a dívida ativa e o recolhimento dos tributos, abrangidos pelo aludido regime especial de tributação (artigos 2º, inciso I, §§ 1º e 6º, da Lei Complementar 123/2006). 4. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, do IRPJ, do IPI, da CSLL, da COFINS, do PIS, da Contribuição Patronal Previdenciária (para a Seguridade Social a cargo da pessoa jurídica), do ICMS e do ISSQN (artigo 13, da Lei Complementar 123/2006). 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 (Precedentes da Primeira Turma do STJ: RMS 30.777, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 16.11.2010, DJe 30.11.2010; RMS 27376/SE, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 04.06.2009, DJe 15.06.2009; e RMS 25364/SE, Rel. Ministra Denise Arruda, julgado em 18.03.2008, DJe 30.04.2008). 6. Deveras, é certo que a efetivação da penhora (entre outras hipóteses previstas no artigo 9º, da Lei 6.830/80) configura garantia da execução fiscal (pressuposto para o ajuizamento dos embargos pelo executado), bem como autoriza a expedição de certidão positiva com efeitos de negativa (artigo 206, do CTN), no que concerne aos débitos pertinentes. 7. Entrementes, somente as causas suspensivas da exigibilidade do crédito tributário, taxativamente enumeradas

no artigo 151, do CTN (moratória; depósito do montante integral do débito fiscal; reclamações e recursos administrativos; concessão de liminar em mandado de segurança; concessão de liminar ou de antecipação de tutela em outras espécies de ação judicial; e parcelamento), inibem a prática de atos de cobrança pelo Fisco, afastando a inadimplência do contribuinte, que é considerado em situação de regularidade fiscal. 8. Assim é que a constituição de garantia da execução fiscal (hipótese não prevista no artigo 151, do CTN) não têm o condão de macular a presunção de exigibilidade do crédito tributário. Outrossim, a atribuição de efeito suspensivo aos embargos à execução limita-se a sobrestar o curso do processo executivo, o que não interfere na exigibilidade do crédito tributário. 9. Conseqüentemente, não merece reforma o acórdão regional, máxime tendo em vista que a adesão ao Simples Nacional é uma faculdade concedida ao contribuinte, que pode anuir ou não às condições estabelecidas na lei, razão pela qual não há falar-se em coação perpetrada pelo Fisco. 10. Recurso ordinário desprovido (RMS 27.473/SE, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 22/02/2011, DJe 07/04/2011)".

EMENTA: Recurso extraordinário. Repercussão geral reconhecida. Microempresa e empresa de pequeno porte. Tratamento diferenciado. Simples Nacional. Adesão. Débitos fiscais pendentes. Lei Complementar nº 123/06. Constitucionalidade. Recurso não provido.

1. O Simples Nacional surgiu da premente necessidade de se fazer com que o sistema tributário nacional concretizasse as diretrizes constitucionais do favorecimento às microempresas e às empresas de pequeno porte. A Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, em consonância com as diretrizes traçadas pelos arts. 146, III, d, e parágrafo único; 170, IX; e 179 da Constituição Federal, visa à simplificação e à redução das obrigações dessas empresas, conferindo a elas um tratamento jurídico diferenciado, o qual guarda, ainda, perfeita consonância com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

2. Ausência de afronta ao princípio da isonomia tributária. O regime foi criado para diferenciar, em iguais condições, os empreendedores com menor capacidade contributiva e menor poder econômico, sendo desarrazoado que, nesse universo de contribuintes, se favoreçam 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.

3. 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 todas as pequenas e as microempresas (MPE), bem como a todos os microempreendedores individuais (MEI), devendo ser contextualizada, por representar também, forma indireta de se reprovar a infração das leis fiscais e de se garantir a neutralidade, com enfoque na livre concorrência.

4. A presente hipótese não se confunde com aquelas fixadas nas Súmulas 70, 323 e 547 do STF, porquanto a espécie não se caracteriza como meio ilícito de coação a pagamento de tributo, nem como restrição desproporcional e desarrazoada ao exercício da atividade econômica. Não se trata, na espécie, de forma de cobrança indireta de tributo, mas de requisito para fins de fruição a regime tributário diferenciado e facultativo.

5. Recurso extraordinário não provido.

(STF - RECURSO EXTRAORDINÁRIO 627.543 (389), Relator: MIN. DIAS TOFFOLI, Data de Julgamento: 30/10/2013, PLENO, Data de Publicação: D.E. 24/10/2014).

O Tribunal Regional Federal da Quarta Região entendeu pela constitucionalidade do artigo 17, inciso V, da LC 123 e assentou o entendimento no sentido de que o tratamento favorecido não significava a possibilidade de descumprimento das obrigações fiscais.

Também teceu considerações de que a inclusão de contribuintes em desacordo com as exigências estritamente previstas pelo legislador viola o Princípio da Separação dos Poderes, pois permite ao Judiciário usurpar a função legislativa.

No âmbito dos Tribunais Superiores a orientação também é pela constitucionalidade do referido dispositivo. O Ministro Luiz Fux ressaltou, na ementa do acórdão de sua relatoria, que a ausência de causa suspensiva da exigibilidade do crédito tributário não configura ofensa aos princípios constitucionais da isonomia, da livre iniciativa e da livre concorrência, nem caracteriza meio de coação ilícito.

Ao final, o Ministro reconheceu que a constituição de garantia na execução fiscal é hipótese não prevista como causa de suspensão pelo CTN. Por esse motivo, não tem o condão de impedir o afastamento da empresa beneficiária do Simples, pois tal adesão é uma faculdade, uma benesse, concedida ao contribuinte.

A partir dos julgados colacionados, verifica-se que as decisões judiciais sustentam a legitimidade da limitação legislativa, defendendo a aplicabilidade literal do artigo 17, inciso V da LC 123.

5 O DIREITO À MANUTENÇÃO DAS EMPRESAS OPTANTES DO SIMPLES NACIONAL NO CASO DE EXISTÊNCIA DE DÉBITOS POSTERIORES AO INGRESSO NO REGIME

A questão a ser analisada neste trabalho passa pelo exame da conclusão externada nas jurisprudências sobre o tema problema. Discute-se, pois, o tratamento jurídico diferenciado 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 objetiva avaliar é se elas estariam habilitadas a fruir do tratamento tributário favorecido, previsto na referida lei complementar, no caso de apresentarem débitos, perante a

Fazenda Pública ou o INSS, decorrentes de tributos cuja exigibilidade não tenha sido suspensa. Tal regra está prevista no art. 17 da referida lei, conforme já mencionado.

Sobre a constitucionalidade desse dispositivo, verifica-se que a jurisprudência é unânime em reconhecê-la. Ressaltam, ainda, que sua redação coaduna com as diretrizes traçadas pelos arts. 146, III, d, e parágrafo único; 170, IX; e 179 da CR/88.

Na verdade, a matriz constitucional do Super Simples se encontra nestes artigos, cuja redação é a seguinte:

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.

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 (BRASIL, 1988)

A Emenda Constitucional nº 42/2003 trouxe a necessidade de edição da Lei Complementar 123/2006, que define 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.

Os artigos 170 e 179 da CR/88 já delimitam esse regime jurídico diferenciado. Além de razões jurídicas, o regime está fundado, pois, em questões econômicas e sociais ligadas à necessidade de se conferirem condições de competição para tais empresas no mercado.

O objetivo é conferir condições justas e igualitárias, simplificando e reduzindo as obrigações, em consonância com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia.

O Estado deve agir de maneira eficiente ao tributar, pensando na satisfação da sociedade em geral e não somente num indivíduo ou noutro. Por isso, deve impedir que incidam benesses tributárias sobre aqueles que não apresentam regularidade fiscal, sendo certo que a possibilidade de sujeição a prerrogativas às empresas inadimplentes, de fato, podem causar transtornos no próprio mercado.

Nas palavras de Fábio Curi:

“De fato, o sistema tributário reflete o sistema do Estado adotado, de modo que o modelo gerencial atualmente vigente buscará uma tributação mais célere, reduzindo a burocracia para alguns contribuintes sem, contudo, reduzir a carga tributária ou dividi-la de uma maneira mais justa, tal qual exige nossa Constituição Federal que positivou o princípio da capacidade contributiva com corolário do direito tributário. No fundo, os modelos administrativos e tributários vigentes apenas refletem a atual sociedade em que vivemos que, segundo Bauman, é uma sociedade pós-moderna em que os interesses individuais se sobrepõe a qualquer outro interesse.” (CURI, 2013).

Contudo a interpretação restritiva do artigo 17, inciso V, da LC 123/2006, acaba por afrontar o ordenamento jurídico tributário no que concerne às exceções quanto à aplicação do referido dispositivo.

As exceções são bastante limitadas e não consideram outras situações jurídicas em que igualmente seriam justificáveis a manutenção das micro empresas e empresas de pequeno porte em débito com o Fisco.

O rol deste artigo não deveria ser taxativo, mas meramente exemplificativo. Deveria ser permitido, assim, que não apenas o tributo cuja exigibilidade esteja suspensa, mas também o tributo inexigível garantisse a manutenção dessas empresas no sistema diferenciado de tributação.

Considera-se o tributo com exigibilidade suspensa nas hipóteses em que a possibilidade de promoção de atos de cobrança por parte do Fisco está suspensa. São os casos

disciplinados no Capítulo denominado “Suspensão do Crédito Tributário”, inaugurado pelo artigo 151 do CTN.

Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:

I - moratória;

II - o depósito do seu montante integral;

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

IV - a concessão de medida liminar em mandado de segurança.

V - a concessão de medida liminar ou de tutela antecipada, em outras espécies de ação judicial; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

VI - o parcelamento (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)

Contudo, o raciocínio não pode ser diferente para as hipóteses de inexigibilidade do crédito tributário, quando a autoridade fiscal fica impedida de exigí-lo, ou seja, de tomar qualquer providência legal de cobrança para o recebimento coativo do tributo.

Na prática, a diferenciação entre “crédito inexigível” e “crédito suspenso” não se verifica de forma clara, uma vez que, em ambos os casos, a Administração Tributária fica impedida de propor medidas judiciais para forçar o pagamento.

A diferenciação terminológica, todavia, se justifica porque a lei é atenta ao fato de que somente se suspende o que já está em andamento. Assim, as hipóteses previstas no artigo 151 do CTN observam que o Fisco já realizou administrativamente todos os atos para a formação do crédito tributário, à exceção da moratória, pois o artigo 154 permite que esta seja concedida para crédito cujo lançamento não tenha sido iniciado (ALEXANDRE, 2007).

Lado outro, as hipóteses de crédito tributário inexigível são mais amplas e não estão organizadas em um rol taxativo do CTN.

A constituição de garantia da execução fiscal por penhora de imóvel, por exemplo, impede a inexigibilidade do crédito tributário, mas não é causa de suspensão, nos termos do artigo 151 do CTN.

Entretanto, apesar de hipótese não prevista como causa de suspensão, deve também impedir o afastamento ou o ingresso da empresa beneficiária do Simples Nacional, pois é a interpretação que melhor coaduna com o ordenamento jurídico tributário brasileiro, pois observa o princípio da isonomia tributária, bem como da regra de impedimento ao fisco de imprimir meio coercitivo ilegal para o pagamento de tributos.

Este raciocínio decorre do próprio objetivo principal do Super Simples, que não é apenas uma benesse facultativa concedida ao contribuinte, mas um regime de tributação concebido para o desenvolvimento econômico e social das empresas de menor porte.

As empresas que estão discutindo débitos judicialmente e apresentam garantias diversas do depósito de seu montante integral, pelo princípio da isonomia, devem ter o mesmo tratamento daquelas que obtiveram êxito na suspensão do crédito tributário.

Não se está a defender que a irregularidade fiscal das microempresas ou empresas de pequeno porte optantes pelo programa não tenha consequência quanto à sua manutenção no regime. Apenas se propõe a aplicação correta do referido dispositivo, segundo os ditames constitucionais.

É preciso compatibilizar as exceções do artigo 17, inciso V, da LC 123, para também considerar outras situações fáticas. Na hipótese da empresa optante discutir seu crédito judicialmente, se valendo de outros institutos jurídicos processuais para a garantia do pagamento, como já dito, deve ser também excepcionada, principalmente porque há um crédito fiscal assegurado.

Na verdade, o contrário é o mesmo que imprimir meio ilegal de cobrança de tributo, em detrimento à exegese do Simples, que confere melhores oportunidades e autonomia a aquelas sociedades empresárias que precisam de maior assistência do Estado.

Ademais, o legislador infraconstitucional não pode criar restrições sem qualquer fundamento. Há uma benesse constitucionalmente prevista às empresas de menor porte e o texto constitucional não deu margem à criação de hipóteses restritivas de ordem subjetiva que não aquelas que visem assegurar a livre concorrência, a ordem econômica e a livre iniciativa.

Assim, é justamente na defesa do princípio da isonomia ou igualdade tributária que se busca "alargar" o artigo 17, inciso V da LC123 para além das hipóteses de suspensão, devendo ser incluídas também as hipóteses que conferem o caráter de inexigibilidade ao crédito tributário.

Ressalte-se que a isonomia tributária é cláusula pétrea e, portanto, imune a emendas e legislações que diminuam a sua amplitude. Por isso, apesar das decisões judiciais em sentido contrário, deve-se sustentar a ilegitimidade de limitação da aplicabilidade do referido dispositivo legal, pois em descompasso com a Constituição da República de 1988 e com a própria sistemática do Super Simples.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O Simples Nacional surgiu da necessidade de tornar eficaz a regra constitucional de favorecimento às microempresas e empresas de pequeno porte e o princípio da isonomia tributária.

Permite, ao mesmo tempo, a simplificação e redução das obrigações tributárias dessas empresas, em atenção aos art. 170, IX e art. 179, ambos da CR/88.

O artigo 17, inciso V, da lei complementar nº 123/2006, que trata da vedação ao ingresso no Simples Nacional no caso da empresa possuir débito com o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa, visa impedir que incidam as benesses sobre aqueles que não apresentam regularidade fiscal.

Contudo, o Estado deve agir de modo eficiente na instituição de tributos, a fim de satisfazer seus interesses e os interesses da sociedade em geral. Nesse sentido, o Estado toma para si a função de diretor ou gerente da economia, devendo proporcionar à sociedade meios para que ela se desenvolva de forma sustentável.

O conjunto de regras tributárias deve estar razoavelmente fundamentado e justificado. Não se pode permitir que o tributo inexigível juridicamente justifique a retirada ou o ingresso das microempresas ou empresas de pequeno porte do Simples Nacional.

É essencial analisar a matéria considerando todo o ordenamento jurídico tributário brasileiro, em especial, o princípio da isonomia tributária, bem como a regra de impedimento ao Fisco de imprimir meio coercitivo ilegal para o pagamento de tributos.

O objetivo principal não é defender que a irregularidade fiscal das microempresas ou empresas de pequeno porte optantes pelo programa não tenha consequência quanto à sua manutenção ou ingresso no regime.

Contudo, é necessário harmonizar as exceções do artigo 17, inciso V, da LC 123 com o texto constitucional. Devem, portanto, ser também excepcionadas as situações em que a empresa busca discutir seu crédito judicialmente, se valendo de outros institutos jurídicos processuais para a garantia da execução fiscal.

A interpretação conforme a Constituição propicia uma maior estabilidade da ordem constitucional vigente, tendo em vista que as diretrizes estabelecidas pelo constituinte originário são asseguradas na aplicação das normas infraconstitucionais, tendo como consequência jurídica a manutenção do Estado Democrático de Direito.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. *Direito Tributário Esquemático*. São Paulo: Método, 2007.

BRASIL. Constituição Da República Federativa Do Brasil De 1988. Diário Oficial da União, Brasília, 5 out.1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 10 jan. 2015.

BRASIL. Código Tributário Nacional De 1966. Diário Oficial da União, Brasília, 27 out.1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 10 jan. 2015.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Diário Oficial da União, Brasília, 15 dez.2006. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Leis Complementares/2006/leicp123.htm>>. Acesso em: 10 jan. 2015.

BRASIL. Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional nº 94, de 29 de novembro de 2011. Diário Oficial da União, Brasília, 1º dez.2011. Disponível em: <<http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/Resolucao/2011/CGSN/Resol94.htm>>. Acesso em: 10 jan. 2015.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de Direito Comercial*. volume II. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

COSIF-E. A dispensa da escrituração contábil, de 24 de junho de 2006. Disponível em <<http://www.cosif.com.br/publica.asp?arquivo=monoescrituracao>> Acesso em 10/01/2015.

COUTO, Alessandro Ribeiro. *A ordem econômica intervencionista e o novo paradigma do direito subjetivo*. Disponível em: < http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=2337>. Acesso em: 10 jan. 2015.

MARTINS BONILHA CURI, Fábio. SISTEMA TRIBUTÁRIO NO MODELO GERENCIAL DE ESTADO: ANÁLISE DO PROJETO DE REFORMA TRIBUTÁRIA.. *Revista Argumenta*, Jacarezinho - PR, n. 19, p. 219-232, mar. 2014. ISSN 2317-3882. Disponível em: <<http://seer.uenp.edu.br/index.php/argumenta/article/view/277>>. Acesso em: 10 Jan. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29ª Ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

MOTTA, Paulo Roberto. *A modernização da administração pública brasileira nos últimos 40 anos*. RAP, Rio de Janeiro, Edição Especial Comemorativa, p. 87-96, jun 2007.

OLIVEIRA, Luís Martins de; CHIEREGATO, Renato; PEREZ JUNIOR, José Hernandez; GOMES, Marliete Bezerra. *Manual de Contabilidade Tributária*. 7ª ed.. SÃO PAULO: Atlas, 2009.

OLIVEIRA, Luís Martins de; PEREZ JUNIOR, José Hernandez. *Contabilidade de custos para não contadores*. 4ª ed. SÃO PAULO: Atlas, 2009.

PEREIRA, Luiz Carlos Bresser. *Crise Econômica e Reforma do Estado no Brasil: para uma nova interpretação da América Latina*. 1ª Ed. São Paulo: editora 34, 1996.

SANTIAGO, Silas. *Simplex Nacional: O Exemplo do Federalismo Fiscal Brasileiro*. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

SECCHI, Leonardo. *Modelos organizacionais e reformas da administração pública*. RAP, Rio de Janeiro, vol. 2, nº 43, p. 347-369, mar./abr. 2009.