

REVISTA  
**TRIBUTÁRIA**  
E DE FINANÇAS PÚBLICAS  
**RTrib**

ANO 24 • 131 • NOVEMBRO-DEZEMBRO • 2016

COORDENAÇÃO:  
EDVALDO PEREIRA DE BRITO

PUBLICAÇÃO OFICIAL



Academia Brasileira  
de Direito Tributário



THOMSON REUTERS  
**REVISTA DOS  
TRIBUNAIS™**

# **DAS ILEGALIDADES E INCONSTITUCIONALIDADES DO ATO DE EXCLUSÃO DO SIMPLES NACIONAL, POR DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS, POR SE CONSTITUIR NUM EXPEDIENTE SANCIONATÓRIO INDIRETO PARA O CUMPRIMENTO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA**

*THE ILLEGALITIES AND UNCONSTITUTIONAL EXCLUSION ACT OF THE NATIONAL SIMPLE, BY TAX DEBTS, BY CONSTITUTING AN INDIRECT PENALTY EXPEDIENT FOR THE FULFILLMENT OF TAX OBLIGATION*

**CLÁUDIO TESSARI**

Mestre em Direito pelo Centro Universitário Ritter dos Reis – UniRitter Laureate International Universities. Pós-graduado em Gestão de Tributos e Planejamento Tributário Estratégico pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS. Professor livre docente dos cursos de: Pós-graduação em Direito Tributário do Centro Universitário Ritter dos Reis – UniRitter Laureate International Universities; Pós-graduação em Direito Tributário da PUCRS-IET; Pós-graduação da Faculdade de Administração, Contabilidade e Economia da PUCRS; Pós-graduação em Direito de Família e Sucessões da PUCRS; Pós-graduação em Direito e Gestão Tributária da Universidade do Vale do Rio dos Sinos – Unisinos; Pós-graduação em Direito de Família Contemporâneo e Mediação da Faculdade de Desenvolvimento do Estado do Rio Grande do Sul – FADERGS; Pós-graduação em Direito de Família e MBA em Direito de Empresa com ênfase em Direito Tributário do Instituto de Desenvolvimento Cultural – IDC. Membro da Comissão de Estudos Multidisciplinares. Advogado Tributarista em Porto Alegre/RS.  
tessari@bgt.adv.br

**CAMILA BANDEL NUNES PINHEIRO**

Pós-graduada em Direito de Família Contemporâneo e Mediação pela Faculdade de Desenvolvimento do Estado do Rio Grande do Sul – FADERGS. Pós-graduanda em Direito civil e prática Processual Civil pelo Instituto de Desenvolvimento Cultural – IDC. Pós-graduanda em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS-IET. Advogada em Porto Alegre/RS.  
camilabandel@yahoo.com.br

**ÁREA DO DIREITO:** Empresarial; Tributário

**RESUMO:** As microempresas e empresas de pequeno porte podem optar pelo regime tributário do Simples Nacional que, sem dúvida, traz vantagens econômicas e tributárias, mas, para tanto, devem estar e permanecer em dia com as suas obrigações tributárias, mesmo nesses tempos de crise econômica,

**ABSTRACT:** Microenterprises and small businesses can choose the tax regime of the National Simple that undoubtedly brings economic and tax advantages, but to do so, must be and remain up to date with their tax obligations, even in these times of economic crisis, under penalty of being

sob pena de serem excluídas de tal regime e, essa de exclusão, se baseada em dívida tributária, é ilegal e inconstitucional, por se constituir num expediente sancionatório indireto para o cumprimento da obrigação tributária.

**PALAVRAS-CHAVE:** Microempresa – Empresa de Pequeno Porte – Simples Nacional – Exclusão – Débitos Tributários – Ilegalidades e inconstitucionalidades.

excluded from such a scheme, and this exclusion, whether based on tax debt is illegal and unconstitutional, as it presents an indirect penalty expedient for the fulfillment of tax obligations.

**KEYWORDS:** Micro enterprise – Small business – Simple national – Exclusion – Tax Debts.

**SUMÁRIO:** 1. Introdução – 2. Método de procedimento – 3. Do conceito atualizado de microempresa e empresa de pequeno porte – 4. Dos requisitos para o enquadramento no regime tributário do simples nacional – 5. Das vantagens auferidas pelas microempresas e empresas de pequeno porte que optam pelo regime tributário do simples nacional – 6. Do ato de exclusão do regime tributário do simples nacional, em decorrência de débitos tributários – 7. Dos princípios legais e constitucionais que garantem a permanência das empresas no regime tributário do simples nacional, mesmo com dívidas tributárias – 8. A crise política e econômica: reflexo direto na receita bruta anual das microempresas e empresas de pequeno porte – 9. Os requisitos do processo administrativo de impugnação ao ato de exclusão do regime tributário simples nacional, e o efeito suspensivo que deve ser deferido – 10. Conclusão – 11. Referências Bibliográficas.

## 1. INTRODUÇÃO

O Brasil, acompanhando o advento da globalização e evolução do cenário econômico, inseriu em sua Carta Magna a previsão de proteção e fomento à economia, destinadas principalmente, às microempresas e às empresas de pequeno porte. Em um processo evolutivo da legislação, emergiu a Lei Complementar 123/2006, que instituiu o regime tributário do Simples Nacional. Esse sistema tem como objetivo simplificar e favorecer o tratamento às microempresas e às empresas de pequeno porte nos âmbitos administrativo, tributário, previdenciário e creditício, regulamentando a referida previsão constitucional já existente.

O presente artigo tem como objetivo demonstrar as ilegalidades e inconstitucionalidades do ato de exclusão do regime tributário do Simples Nacional, por dívidas tributárias, por se constituir num expediente sancionatório indireto para o cumprimento da obrigação tributária. A abordagem do assunto percorrerá todo o universo da microempresa e empresa de pequeno porte, desde a sua definição, requisitos para ingresso e permanência no regime tributário do Simples Nacional, analisando suas vantagens.

Ademais, examinará o processo administrativo de exclusão do regime tributário do Simples Nacional, por meio de ato declaratório executivo e a suspensão

dos seus efeitos quando da regular interposição de impugnação no âmbito administrativo tributário.

Trata-se de uma pesquisa aplicada, na medida em que pretende gerar conhecimentos para utilização prática e imediata, no sentido de manutenção da atividade empresarial das microempresas e empresas de pequeno porte, optantes pelo regime tributário do Simples Nacional, mesmo que estejam com dívidas tributárias. Popularmente, pode-se dizer que o Governo dá com uma mão e tira com a outra, ou seja, não obstante conceder o regime tributário do Simples Nacional às microempresas e às empresas de pequeno porte, caso tais empresas fiquem com dívidas tributárias, tal regime tributário é cancelado.

## 2. MÉTODO DE PROCEDIMENTO

Nesse artigo examinam-se as ilegalidades e inconstitucionalidades do ato de exclusão do Simples Nacional, por dívidas tributárias, por se constituir num expediente sancionatório indireto para o cumprimento da obrigação tributária. Elege-se, então, o método de abordagem hipotético (é ilegal e inconstitucional o ato de exclusão da microempresa e empresa de pequeno porte do regime tributário do Simples Nacional, por dívidas tributárias); dedutivo (tendo em vista que tal ato de exclusão se constitui num expediente sancionatório indireto para o cumprimento da obrigação tributária).

Para tanto estabeleceu-se uma análise do conceito atualizado de microempresa e empresa de pequeno porte, e dos requisitos e vantagens que tais tipos de sociedades podem auferir fazendo a opção por esse regime tributário.

Logo após, se adentrou no exame do ato de exclusão do regime tributário Simples Nacional e dos princípios legais e constitucionais que garantem a manutenção das empresas em tal regime, por mais que estejam com dívidas tributárias.

Identificam-se, ainda, as graves consequências que a crise política e econômica, instaladas no país, causaram e ainda estão causando no faturamento das microempresas e empresas de pequeno porte, como razão de suas dívidas tributárias.

Analisa-se, ainda, o necessário efeito suspensivo que deve ser concedido à impugnação administrativa interposta contra do ato de exclusão do regime tributário do Simples Nacional.

Por fim, utilizando-se do método de procedimento monográfico, busca-se corroborar o entendimento de que é ilegal e inconstitucional o ato de exclusão do Simples Nacional, por dívidas tributárias, por meio da análise de conteúdo das decisões proferidas pelos tribunais administrativos e judiciais pátrios sobre a questão, identificando-se que tal ato de exclusão é um expediente sancionatório indireto para o cumprimento da obrigação tributária.

### 3. DO CONCEITO ATUALIZADO DE MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTO

Antes mesmo da promulgação da Constituição Federal de 1988, com o avanço da sociedade e das tecnologias, aliado ao potencial econômico das grandes empresas do Brasil, emergiu a necessidade de proteger e fomentar os interesses dos pequenos empreendedores na criação e manutenção das microempresas e empresa de pequeno porte, frente a esse novo cenário nacional. Diante dessa realidade, os constituintes originários inseriram o art. 179 na Carta Magna, dispondo sobre o dever de um tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte nos âmbitos administrativo, tributário, previdenciário e creditício, visando incentivá-las pela simplificação, eliminação ou redução de suas obrigações, por meio de lei a ser criada.

Em 1995 a Emenda Constitucional 6 alterou a redação do inc. IX do art. 170, da CF/1988, trazendo novos requisitos às empresas de pequeno porte, como, por exemplo, que fossem “constituídas sob as leis brasileiras” e que tivessem “sua sede e administração no País”.<sup>1</sup> Em 1996 adveio então a Lei 9.317 (revogada pela Lei Complementar 123/2006) que instituiu tratamento diferenciado às empresas classificadas como microempresa e empresa de pequeno porte ao reunir impostos e contribuições federais em um único pagamento. O objetivo do legislador era reduzir os controles burocráticos, os custos com as cobranças para o Poder Público, bem como, e principalmente, aumentar a base de contribuição. Em complementação, a Lei 9.841/1999,<sup>2</sup> enquanto vigente, regulava o tratamento favorecido constitucionalmente reconhecido nos arts. 170 e 179 da CF/1988, essa Lei fora denominada como o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. Porém, em 2006 também fora revogada pela Lei Complementar 123.

Diante dessa Lei, a classificação das microempresas ou empresas de pequeno porte sempre fora determinada pelo montante da receita auferida pelas empresas no ano-calendário. Apesar desse critério a lei restringia e excluía<sup>3</sup> certas empresas, mesmo aquelas que se enquadravam no conceito de microempresas e empresas de pequeno porte previsto na lei, o que gerou diversas ações diretas de inconstitucionalidade sob o argumento de agressão ao princípio da isonomia.<sup>4</sup> No ano de 2003,

1. Art. 170 da CF/1988.

2. Disponível em: [\[www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L9841.htm\]](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9841.htm). Acesso em: 27.09.2015.

3. Vide art. 9.º da Lei 9.317/1996.

4. ADI 1643, Relator Ministro Maurício Corrêa, Tribunal Pleno, julgado em 05.12.2002, DJ 14.03.2003 PP-00027 EMENT VOL-02102-01 PP-00032. Disponível em: [\[www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000098844&base=baseAcordaos\]](http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/visualizarEmenta.asp?s1=000098844&base=baseAcordaos). Acesso em: 02.10.15.

considerando a deficiente regulamentação do regime tributário instituído pelo Simples Nacional, já havia 17 Instruções Normativas e 4 Recomendações do Comitê Gestor do Simples Nacional, órgão vinculado ao Ministério da Fazenda.

Então, com o advento da Lei Complementar 123/2006, vigente até os dias atuais, há previsão de extensa lista de benefícios e beneficiados pelo sistema, na medida em que o rol de tributos abrangidos fora alargado e as restrições constantes na lei foram reduzidas.

Apesar da ampliação da relação de empresas passíveis de serem contempladas pelo regime do Simples Nacional, ante a redução das restrições impostas, o critério definidor para ingresso neste regime diferenciado de tributação continuou sendo a receita bruta anual.

Logo em 2007, editou-se a Lei Complementar 127 que atualizou a redação da Lei Complementar 123/2006, e em 2014 adveio a Lei Complementar 147 com expressivas alterações, que, ao que importa aparecerão no decorrer do trabalho. Cabe ressaltar, ainda, que desde 2015 tramita o Projeto de Lei da Câmara 125, o qual está em fase final de tramitação. No mesmo ano, ainda, sobreveio o Decreto 8.538, regulamentação que aqui não será expressiva.

Destarte, pela nova e atual legislação, é considerada microempresa e empresa de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 do CC brasileiro, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas.<sup>5</sup>

O art. 3.º, I e II, da Lei Complementar 123/2006 define os dois tipos societários, quais sejam: as microempresas poderão auferir, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e as empresas de pequeno porte poderão auferir, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

Verifica-se, portanto, que o critério definidor de uma microempresa e uma empresa de pequeno porte continua sendo a receita, da mesma maneira que a lei anterior. Insta esclarecer que a receita bruta no Simples Nacional (art. 3.º, § 1.º, da Lei Complementar 123/2006) é o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

##### 5. Art. 3.º da Lei Complementar 123/2006.

TESSARI, Cláudio; PINHEIRO, Camila Bandel Nunes. Das ilegalidades e inconstitucionalidades do ato de exclusão do Simples Nacional, por dívidas tributárias, por se constituir num expediente sancionatório indireto para o cumprimento da obrigação tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. vol. 131. ano 24. p. 157-181. São Paulo: Ed. RT, nov.-dez. 2016.

Outrossim, nem todas as empresas que auferem receita entre os valores estipulados anteriormente são beneficiadas pelo regime especial de tributação Simples Nacional, bem como nem todas as microempresas e as empresas de pequeno porte optam pelo referido regime tributário. Requisitos de enquadramento que serão analisados a seguir.

#### 4. DOS REQUISITOS PARA O ENQUADRAMENTO NO REGIME TRIBUTÁRIO DO SIMPLES NACIONAL

Na legislação especial que regulamenta o regime tributário do Simples Nacional, o legislador entendeu por bem estabelecer todas as regras para a constituição das microempresas e empresas de pequeno porte, dentre as quais os requisitos que os sócios deverão preencher e o regime societário que será adotado, sempre em consonância com a lei e respeitando as vedações expressas. Nesse sentido, o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal alicerça que “o fomento da atividade das empresas de pequeno porte e das microempresas é objetivo que deve ser alcançado, nos termos da Constituição, na maior medida possível diante do quadro fático e jurídico que estiverem submetidas. Dentre as medidas que podem ser adotadas pelo Estado Brasileiro está a elaboração de regime tributário diferenciado, que tome por premissa a circunstância de as empresas com menor receita não terem potencial competitivo tão desenvolvido como as empresas de maior porte”.<sup>6</sup>

Ademais, o sócio, pessoa física, não deve ser domiciliado no exterior, e não pode ser empregado de outra empresa que contrate os serviços da empresa optante pelo Simples Nacional. Importante referendar que o titular ou sócio não participe, com mais de 10% do capital de outra empresa, que não seja optante pelo Simples Nacional, e ainda não seja titular ou administrador de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, ambas devendo respeitar o limite de receita bruta global para ingresso no Simples Nacional.

Outrossim, no que concerne aos regimes societários, a empresa que queira ingressar no Simples Nacional não pode ser constituída sob a forma de uma sociedade por ações ou cooperativa, salvo se de consumo – neste último caso. Inclusive, é vedado uso de capital participante quando de entidade da administração pública, seja ela direta ou indireta, federal, estadual ou municipal.

Cabe ressaltar que todas as microempresas e empresas de pequeno porte que possuírem débitos tributários para com algum dos entes federativos, quais sejam:

---

6. ADI 4033, STF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 15.09.2010, DJe-024 DIVULG 04-02-2011 PUBLIC 07-02-2011 EMENT VOL-02458-01 PP-00001 RTJ VOL-00219-01 PP-00195 RSJADV mar., 2011, p. 28-37.

União, Estados, Distrito Federal e Municípios, deverão regularizá-los sob pena de indeferimento do enquadramento no regime tributário do Simples Nacional, previsão disposta nos art. 17, V, da Lei Complementar 123/2006 e no art. 6.<sup>º</sup>, § 2.<sup>º</sup>, I, da Resolução CGSN 94/2011.<sup>7</sup> De imediato, o esclarecimento merece esse destaque, pois esses débitos tributários são o cerne da questão desse trabalho.

Ao lado disso, a Lei Complementar 123/2006 tem como escopo principal tratar de forma diferenciada – privilegiada – as microempresas e empresas de pequeno porte, dando continuidade e aperfeiçoando aos sistemas anteriores, em atenção à previsão contida no art. 179 da CF/1988.

Com o advento dessa Lei Complementar, instituiu-se o regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte, ampliando-se o rol de tributos que se submetem a esse regime. Atingindo-se, então, o âmbito tributário dos poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

Dentre os requisitos, o de maior destaque está o de que a interessada seja classificada como microempresa ou empresa de pequeno porte, devendo também, cumprir os requisitos legais (tais como: não possuir débitos tributários) e formalizar – junto à Receita Federal do Brasil – seu interesse em ingressar nessa modalidade tributária.

Convém elucidar que a adesão ao regime tributário do Simples Nacional é facultada ao contribuinte e irretratável durante todo o ano-calendário, isso no intuito de melhor organizar a prestação de informações socioeconômicas e fiscais, as quais devem ser apresentadas em declaração única e simplificada, para que o recolhimento dos oito tributos (IRPJ, CSLL, PIS/Pasep, Cofins, IPI, ICMS, ISS e a Contribuição para a Seguridade Social destinada à Previdência Social a cargo da pessoa jurídica) ocorra mediante a expedição do documento único de arrecadação – DAS.<sup>8</sup>

Ademais, está impedida de optar pelo Simples Nacional a empresa que exerce 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.

7. Disponível em: [\[www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/Perguntas/Perguntas.aspx\]](http://www8.receita.fazenda.gov.br/simplesnacional/Perguntas/Perguntas.aspx). Acesso em 19.05.2016.

8. Disponível em: [\[www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3\]](http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3). Acesso em: 06.06.2016.

Além desses requisitos a serem observados, que não são exaustivos, as empresas que pretendem ingressar no Simples Nacional, também não podem estar enquadradas nas vedações contidas no art. 17 da Lei Complementar 123/2006, dentre as quais encontram-se as empresas que exploram atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia (*factoring*), de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, que realizem cessão ou locação de mão de obra e diversas outras elencadas num extenso rol.

Emblemático referir o Projeto de Lei Complementar 25/2007 da Câmara dos Deputados<sup>9</sup> (no Senado Federal registrado como Projeto de Lei da Câmara 125/2015)<sup>10</sup> que está com a tramitação encerrada,<sup>11</sup> “conhecido por ‘crescer sem medo’, projeto de lei que traz medidas capazes de estimular cerca de 10,5 milhões de pequenos negócios”,<sup>12</sup> idealizando a reorganização e simplificando a metodologia de apuração do imposto devido por optantes do Simples Nacional.

Pertinente, que se aguarde a definição dos termos dessa Lei que está por vir, para então verificar as possíveis influências da simplificação que está sendo idealizada.

Com efeito, entre os requisitos para enquadramento no Simples Nacional, pode-se concluir que todas as empresas que aderirem ao referido regime tributário serão microempresas ou empresas de pequeno porte, entretanto, o inverso não é verdadeiro, pois nem todas as microempresas e as empresas de pequeno porte estarão inscritas no regime tributário simplificado de tributação, o Simples Nacional.

## 5. DAS VANTAGENS AUFERIDAS PELAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE QUE OPTAM PELO REGIME TRIBUTÁRIO DO SIMPLES NACIONAL

O modo de lavar a efeito o recolhimento dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional é extremamente vantajoso, pois é realizado por documento único de arrecadação, comumente chamado de DAS – e reúne o IRPJ, IPI, CSLL, Cofins, PIS/Pasep, Contribuição Patronal Previdenciária – CPP, ICMS e ISS.<sup>13</sup> Desfrutando de

9. Disponível em: [www.camara.gov.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=344866]. Acesso em: 19.10.2016.

10. Disponível em: [www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/123060]. Acesso em: 15.06.2016.

11. Último andamento consultado em 19.10.2016 às 14:37, no site da Câmara dos Deputados (última casa a analizar esse Projeto), informa que aguarda sanção consoante Mensagem n. 20/2016 enviada ao Presidente da República.

12. Disponível em: [www.cndl.org.br/noticia/cndl-participa-de-reuniao-para-discutir-estrategias-de-crescimento-para-o-pais/]. Acesso em: 26.03.2016.

13. Art. 13 da Lei Complementar 123/2006.

prazo para o pagamento do DAS até o dia 20 do mês subsequente àquele em que houver sido auferida a receita bruta.<sup>14</sup>

Não obstante a abrangência destes impostos e contribuições, as empresas optantes pelo Simples Nacional não estão excluídas, na condição de contribuintes ou responsáveis tributários, do IOF II, IE, ITR, IR (ganho de capital ou retido na fonte), seguridade social (trabalhador e sócio – contribuinte individual), PIS/Pasep, Cofins e IPI na importação, ICMS (em alguns casos especificados em Lei), ISS (retido na fonte ou sujeitos à substituição tributária) e demais tributos de competência dos entes federativos que não estão relacionados na lei.

Ressalva deve ser feita ao FGTS, pois apesar de estar nesse rol de obrigações tributárias do art. 13, § 1.º, VIII, da Lei Complementar 123/2006, quando se tratar da contribuição social instituída pelo art. 1.º da Lei Complementar 110/2001, esta não possui assento na relação de tributos, e sua excepcionalidade não está indicada no § 1.º das “exações não excluídas” do Simples Nacional, restando sua imposição ao optante desse regime tributário irregular.<sup>15</sup>

Descomplicada também é a contabilidade da empresa enquadrada no regime do Simples Nacional, pois tem o privilégio de ter sua contabilidade simplificada,<sup>16</sup> tendo em vista que possui a prerrogativa que o lançamento das informações socioeconômicas e fiscais seja realizado em aplicativo quando da emissão do DAS.

Outro grande acerto da Lei destinada ao Simples Nacional foi incluir no sistema privilégios de acesso ao crédito e ao mercado, dos quais abrange, inclusive, a preferência nas aquisições de bens e contratações de serviços pelos Poderes Públicos. Como reflexo desta inserção, emergiu a necessidade de o Poder Público realizar processos licitatórios observando condições legais prévias, tais como, licitações destinadas exclusivamente à participação de microempresas e empresas de pequeno porte ou a participação destas como subcontratadas em grandes obras.

Em processos licitatórios destinados à aquisição de obras e serviços de grande monta, por exemplo, exige-se que os licitantes façam a subcontratação de microempresas e empresas de pequeno porte. Ademais, em aquisições de bens divisíveis – pelo Poder Público – reserva-se a cota de, no máximo, 25% às microempresas e empresas de pequeno porte.

14. Simples Nacional. Disponível em: [www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Documentos/Pagina.aspx?id=3]. Acesso em: 30.09.2015.

15. 20ª Vara Federal da Justiça Federal do Distrito Federal. Antecipação de tutela no processo 0054133-84.2015.4.01.3400. Decidido em 16.09.2015.

16. Art. 27 da Lei Complementar 123/2006.

Outro privilégio de sublime importância para o desenvolvimento das microempresas e empresas de pequeno porte foi o incentivo à exportação dos seus produtos e serviços. Nas exportações, o limite máximo de receita bruta, no ano-calendário, estabelecido para ingresso no regime tributário do Simples Nacional é computado separadamente da receita bruta das transações internas.

Conforme redação dada pela Lei Complementar 147/2014 ao art. 3.º, § 14, da Lei Complementar 123/2006, as empresas que aderirem ao Simples Nacional poderão desenvolver suas atividades no mercado interno e externo ao limite da receita bruta anual para o mercado interno e o mesmo limite de valor para exportação.

Isto é, a microempresa poderá auferir o limite total, entre mercado interno e externo, de receita bruta R\$ 720.000,00 e a empresa de pequeno porte, R\$ 7.200.000,00. Insta referendar, que estes valores não poderão ser compensados entre si, ou seja, não há aproveitamento de receita – quando sobrar – para o mercado interno ou externo. Além desses expressivos valores, as empresas do Simples Nacional, possuem procedimentos simplificados de habilitação, licenciamento, despacho aduaneiro e câmbio na exportação.

Naturalmente, os benefícios apresentados são meramente exemplificativos. Além de todos esses, as microempresas e empresas de pequeno porte terão acesso a linhas de crédito específicas, com tratamento simplificado, ágil, menos burocrático. Privilégios expressamente previstos na Lei Complementar 123/2006, no capítulo destinado ao “estímulo ao crédito e à capitalização” (Cap. IX).

Todos os tratamentos diferenciados e favorecidos apontam para a redução do custo de transação, elevação da eficiência alocativa, incentivo ao ambiente concorrencial e a qualidade do conjunto informacional, em especial o acesso e portabilidade das informações cadastrais relativas ao crédito, objetivos expressos pelo legislador no texto em commento.

Inegavelmente que às empresas, a expansão das atividades enquadradas no regime tributário do Simples Nacional é de grande valia, contudo a ampliação – “inclusão de empresas de 140 atividades – do Simples Nacional fez o governo deixar de arrecadar R\$ 2,758 bilhões de janeiro a agosto em relação ao mesmo período do ano passado”.<sup>17</sup> Apesar disso, esse regime tributário se fortalece a cada dia no ordenamento jurídico.

---

17. MÁXIMO, Wellton (repórter). Ampliação do Simples Nacional aumenta queda na arrecadação, informa Receita. Agência Brasil. Disponível em: [http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2015-09/ampliacao-do-simples-nacional-aumentou-queda-na-arrecadação-informa-receita]. Acesso em 30.09.2015.

Notável, que o legislador, atento às mutações naturais das leis em decorrência da evolução social, a fim de manter hígido o tratamento diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte, inseriu no texto normativo da Lei do Simples Nacional a previsão de que toda nova obrigação que as atinja deverá apresentar, no instrumento que a instituiu, especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido para o seu cumprimento.

Esse comando normativo, se não observado poderá tornar a imposição obsoleta, inexigível e até nula, ante a visível agressão aos direitos e garantias legais assegurados ao exercício profissional da atividade empresarial prevista em lei.

Logo, qualquer lei emergente impondo alguma obrigação às empresas de um modo geral, deverá apresentar o tratamento diferenciado para aquelas optantes pelo Simples Nacional, sob pena de ineficácia jurídica.

Eis que o tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte, no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, nas questões tributárias, financeiras e comerciais, quando enquadradas no regime tributário do Simples Nacional, são expressivas, em decorrência da sua dimensão e percepção econômica.

## 6. DO ATO DE EXCLUSÃO DO REGIME TRIBUTÁRIO DO SIMPLES NACIONAL, EM DECORRÊNCIA DE DÉBITOS TRIBUTÁRIOS

Todas as microempresas e empresas de pequeno porte que obtiverem o deferimento para ser optante do Simples Nacional não precisarão renovar seu pedido de inscrição a cada ano-calendário, haja vista que uma vez optante pelo Simples Nacional, somente sairá do referido regime quando excluída, por opção, por comunicação obrigatória ou de ofício.

Com a exclusão do Simples Nacional, as empresas são induzidas à clandestinitade, muitas passam a sonegar os tributos, justificando tal ato na alta carga tributária, haja vista a inviabilização de seu negócio. Em outras palavras: o ato de exclusão das microempresas e empresas de pequeno porte do regime tributário Simples Nacional, por dívidas tributárias, acaba por induzir o contribuinte a agir ilegalmente,<sup>18</sup> o que resulta em expressivo prejuízo à Fazenda Pública!

O Supremo Tribunal Federal já se manifestou quanto aos prejuízos sofridos pelas empresas ao serem excluídas do regime tributário Simples Nacional, proclamando que “nesse regime, em que há, entre outras vantagens, tratamento diferen-

18. MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 363.

TESSARI, Cláudio; PINHEIRO, Camila Bandel Nunes. Das ilegalidades e inconstitucionalidades do ato de exclusão do Simples Nacional, por dívidas tributárias, por se constituir num expediente sancionatório indireto para o cumprimento da obrigação tributária. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, vol. 131, ano 24, p. 157-181. São Paulo: Ed. RT, nov.-dez. 2016.

ciado e favorecido quanto ao recolhimento de tributos e ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, as micro e pequenas empresas têm a possibilidade de sofrerem uma menor tributação, o que impacta, lógica e diretamente, no seu caixa. Os impactos econômicos, financeiros e jurídicos decorrentes da exclusão da impetrante de regime de tributação que é mais favorável ao exercício de suas atividades são aptos à caracterização do dano de difícil reparação previsto no art. 527 do CPC/1973".<sup>19</sup>

A exclusão do regime tributário Simples Nacional, por dívida tributária, é puramente sanção política, implicando em negativa de direito ao exercício da atividade econômica empresarial. Agindo assim, a Fazenda está fazendo "justiça pelas próprias mãos (...) levando a empresa ao caos",<sup>20</sup> restando "inconstitucionais as restrições impostas em razão do não pagamento de tributo".<sup>21</sup>

Consoante informação prestada nos Atos Declaratórios Executivos "fica excluída do Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições (...) em virtude de débitos com a Fazenda Pública Federal, com a exigibilidade não suspensa".

Contudo, tal assertiva não merece vicejar, haja vista que com o atual cenário econômico as empresas passam por dificuldades financeiras. Deficiência que não é exclusividade de determinado ramo, conforme constata-se no mercado interno como um todo – crise confirmada diariamente nas notícias.

Assim, ao invés de serem socorridas, tais empresas são excluídas do regime tributário Simples Nacional por um sistema que, em sua essência, visa estimular seu desenvolvimento.

Somente no primeiro semestre do ano de 2016, já foram excluídas do regime tributário Simples nacional, de ofício – por débitos tributários – um total de 9.438<sup>22</sup> Empresas.

É mister lembrar, que a Lei Complementar 123/2006 não foi criada para resolver os problemas financeiros e do fluxo de caixa das empresas e das Fazendas Públicas Federais, Estaduais ou Municipais, mas sim para regulamentar o que

- 
19. RMS 49921/RS, STJ, 1<sup>a</sup> T., Relator Ministro Gurgel De Faria, julgado em 03.05.2016, DJe 19.05.2016.
  20. RE 413782-8/SC, STF, Pleno, Relator Ministro Marco Aurélio, j. 17.03.2005, DJU 03.06.2005.
  21. MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 368.
  22. Disponível em: [\[www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Aplicacoes/ATBHE/estatisticasSinac.app/EstatisticasEventosMes.aspx\]](http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/Aplicacoes/ATBHE/estatisticasSinac.app/EstatisticasEventosMes.aspx). Acesso em: 06.06.2016.

estava disposto na Constituição Federal nos arts. 146, d, parágrafo único,<sup>23</sup> e 170, IX e parágrafo único.<sup>24</sup>

Nessa senda, inconcebível achar que as microempresas e empresas de pequeno porte não estivessem expostas a problemas financeiros como qualquer outra empresa, por mais que o art. 179<sup>25</sup> da CF/1988, abaixo transcrito, tenha simplificado o tratamento financeiro, tributário e fiscal para que tais empresas pudessem permanecer vivas e cumprindo seu papel social, isso seria utópico e além da razão.

Para tanto, além do tratamento diferenciado, conceituado já na Constituição Federal, a Emenda Constitucional 42/2003 trouxe outro objetivo ao capítulo do Sistema Tributário Nacional, qual seja, prevenir a instabilidade entre os concorrentes, o que não significa dizer que essa prevenção ocorreria com efeitos de coação política, para tanto, confira-se o teor do art. 146-A da CF/1988:

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

Pois bem, quando da interpretação de qualquer norma jurídica, em especial a norma pertencente ao direito tributário, deve-se considerar, acima de tudo, a efetiva intenção do legislador, e aqui, não se tem dúvida alguma, que ele quis assegurar o direito das microempresas e empresas de pequeno porte atuarem competitivamente, amparadas por lei, na indústria, no comércio e na prestação de serviços, com benefícios e privilégios relativamente à sua estrutura econômica.

- 
23. “Art. 146 – Cabe à lei complementar: (...) d) *definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. 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: (...)*”
  24. “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. (...).* Parágrafo único – É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.” (Grifou-se).
  25. “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.”

Em respeito aos preceitos constitucionais, expressivas e cristalinas são as razões para rechaçar o Ato Declaratório Executivo de exclusão do Simples Nacional, por dívida tributária, pois todas as expulsões originam-se, consoante pesquisa, dos arts. 17, V<sup>26</sup> e 29, I,<sup>27</sup> da Lei Complementar 123/2006.

Perceptível, em decorrência de leitura atenta, a contradição da regra do art. 17, V, da Lei Complementar 123/2006 com as premissas da Carta Magna, que visam o regime mais favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte. Contra-riando totalmente a teleologia do Simples Nacional, ou, ao menos, os fins que o referido regime deveria perseguir, caso se harmonizasse efetivamente com a Constituição Federal.

Importante referir que não se está a defender a ilegalidade e/ou a inconstitucionalidade dos lançamentos tributários ao passo de exonerar as Empresas do dever de cumprir as suas obrigações tributárias, manifesta-se, sim, a inconformidade da exclusão do regime simplificado de tributação por conta de débitos tributários.

No Recurso Extraordinário 627.543/RS, resta claro o posicionamento do Supremo Tribunal pela constitucionalidade da exclusão do regime tributário simplificado por débitos tributários, pois “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”.<sup>28</sup>

Porém, simbolicamente necessária a analogia com a moeda, que tem dois lados os quais devem ser analisados, resultando, certamente, na constatação de que o Contribuinte é a parte mais frágil da relação. Então, se analisada a conclusão do Relator pela imagem reflexa, ter-se-ia a seguinte redação: *se o ordenamento jurídico não oferecesse outra via ao Fisco para cobrar a exação, a pretensão mereceria prosperar. Contudo, não é o que ocorre na hipótese!* Perceba a consistência dessa jogada de palavras, para beneficiar a todos, não apenas quando conveniente.

Não há dúvidas de que a utilização do ato de exclusão do contribuinte do regime diferenciado (Simples Nacional) como uma forma de coagi-lo a efetuar os recolhimentos dos tributos devidos (art. 17, V, da LC 123/2006), busca implementar a

- 
26. “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;”
  27. “Art. 29 – A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando: I – verificada a falta de comunicação de exclusão obrigatória;”
  28. STF RE 627.543/RS. Disponível em: [<http://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=7066469>]. Acesso em: 06.06.2016.

arrecadação e garantir a pontualidade no cumprimento das obrigações tributárias. Porém, se o Fisco pretende haver seus créditos contra os contribuintes, pode e deve lançar mão de meios mais adequados para essa finalidade, conforme previsões dispostas nas legislações pátrias.

## 7. DOS PRINCÍPIOS LEGAIS E CONSTITUCIONAIS QUE GARANTEM A PERMANÊNCIA DAS EMPRESAS NO REGIME TRIBUTÁRIO DO SIMPLES NACIONAL, MESMO COM DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS

Vale registrar que as Fazendas Públicas já possuem instrumentos de cobrança ágeis e eficazes das dívidas tributárias, dentre os quais se destacam: a Lei de Execuções Fiscais 6.830/1980, a negativação no cadastro do empreendedor (Cadin, Sera-sa), entre outros inúmeros recursos menos gravosos, cujas sanções, sem dúvida, poderiam substituir o ato de exclusão do contribuinte do Simples Nacional, por dívida tributária.

É que, segundo as disposições constantes do art. 805<sup>29</sup> do CPC/2015, que no caso do processo judicial, aqui usado por analogia, o juiz determinará a execução de modo menos gravoso ao devedor.

A questão que fica é: o devedor, que não tem condições, momentâneas, de cumprir com o pagamento dos compromissos tributários – em dia –, deverá ser onerado com a carga tributária mais elevada – em decorrência da sua exclusão do Simples Nacional? Frisa-se: isso poderá resultar no encerramento de suas atividades, o que certamente não é o objetivo do legislador Constitucional.

Cabe ressaltar que a vedação aos excessos praticados pela Fazenda Pública no ato da exigibilidade dos débitos tributários, encontra respaldo nos princípios constitucionais *da proporcionalidade e do livre exercício da atividade econômica* (art. 170, parágrafo único, da CF/1988 – já citado), caracterizado, pela adequação e razoabilidade dos atos administrativos, sempre no intuito de atingir a finalidade.

Assim sendo, o ato de exclusão do Simples Nacional por dívida tributária (art. 17, V, da LC 123/2006), sem dúvida, materializa ilegalidades e inconstitucionalidades, valendo, ainda, ressaltar que o princípio do exclusivismo exprime o contido nos art. 110 do CTN,<sup>30</sup> ao afirmar que não se pode exigir nenhum elemento adicio-

29. “Art. 805 – Quando por vários meios o exequente puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o executado.”

30. “Art. 110 do CTN – A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

nal ao descrito na Constituição Federal. Ao lado dos princípios jurídicos expressamente positivados na Constituição Federal, é o caso de ser invocada, também, e especialmente, as disposições constantes da Lei 9.784/1999,<sup>31</sup> que, como se sabe, dita normas e regula o comportamento da Administração Pública.

O modo de agir da Administração Pública – Receita Federal, ao emitir Ato Declaratório de Exclusão do Simples Nacional, por dívida tributária, representa, assim, flagrante desprezo ao princípio da razoabilidade, segundo o qual, ao aplicar a lei, devem, os agentes administrativos, respeitar os critérios aceitáveis do ponto de vista racional, considerando, inclusive, o que de, ordinariamente, pode acontecer. Note-se “quando examinado o dever de proteção sob a perspectiva do contribuinte, exige-se que o Estado, no exercício do poder de tributar, não lhe cause dano, não prejudicando o seu patrimônio, não causando prejuízo à sua pessoa e à sua família<sup>32</sup> (...). Cabe, ainda, defender a responsabilização do Estado pela quebra do dever de proteção, quando utiliza-se de sanções políticas, reconhecidamente inconstitucionais”.<sup>33</sup>

Em sintonia e protegendo os preceitos constitucionais, o Supremo Tribunal Federal tem combatido a *coação estatal* como uma forma de exigir os débitos tributários, considerando-a inconstitucional por vício de desproporcionalidade, quando inviabiliza a atividade desenvolvida pelo contribuinte. Esta, aliás, é a razão de decidir que inspira nas Súmulas 70,<sup>34</sup> 323<sup>35</sup> e 547,<sup>36</sup> exaradas pelo referido Tribunal, as quais usar-se-á para fins de ilustração da tese ora defendida.

- 
31. “Art. 2.º – A Administração Pública obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência. Parágrafo único – Nos processos administrativos serão observados, entre outros, os critérios de: I – atuação conforme a lei e o Direito; (...) IV – atuação segundo padrões éticos de probidade, decoro e boa-fé; (...) VI – adequação entre meios e fins, vedada a imposição de obrigações, restrições e sanções em medida superior àquelas estritamente necessárias ao atendimento do interesse público; (...) VIII – observância das formalidades essenciais à garantia dos direitos dos administrados; IX – adoção de formas simples, suficientes para propiciar adequado grau de certeza, segurança e respeito aos direitos dos administrados; (...)"
  32. PORTO, Éderson Garin. *A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 204.
  33. Idem, p. 207.
  34. “Súmula 70 – É inadmissível a interdição de estabelecimento como meio coercitivo para cobrança de tributo”.
  35. “Súmula 323 – É inadmissível a apreensão de mercadorias como meio coercitivo para pagamento de tributos”.
  36. “Súmula 547 – Não é lícito à autoridade proibir que o contribuinte em débito adquira estampilhas, despache mercadorias nas alfândegas e exerça suas atividades profissionais”.

A orientação das Súmulas é cristalina, a Corte Suprema não admite expediente sancionatório indireto para forçar o cumprimento, pelo contribuinte, da obrigação tributária, o que se estenderia à exclusão do regime privilegiado do Simples Nacional, por dívidas tributárias, conforme previsão expressa no art. 62<sup>37</sup> da Portaria MF 343/2015,<sup>38</sup> que aprova o Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF.

Percebe-se, assim, que os princípios constitucionalmente reconhecidos exigem proporcionalidade, justiça e adequação entre os meios utilizados pelo Poder Público, no exercício de suas atividades – administrativas ou legislativas – e os fins por ela almejados, levando-se em consideração os critérios constitucionais, legais, racionais e coerentes.

## 8. A CRISE POLÍTICA E ECONÔMICA: REFLEXO DIRETO NA RECEITA BRUTA ANUAL DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTES

Inegável que há uma grave crise político-econômica que vem afetando a saúde financeira das empresas, duplamente sacrificadas pelo deficiente crescimento econômico e pela alta carga tributária, que é de conhecimento notório. No que concerne à questão do ajuste fiscal, com a devida vênia utilizar-se-á as palavras do renomado empresário brasileiro Jorge Gerdau Johannpeter: “O mais importante é que o Brasil e os políticos se conscientizem do tema do ajuste fiscal. O tema, de certa forma, amadureceu no Brasil. Não só em nível federal, mas principalmente, entre os governos estaduais que estão com dificuldade iguais ou maiores, incluindo as prefeituras. *Sem uma gestão de ajuste fiscal correta, você inviabiliza o país*”.<sup>39</sup>

Cabe asseverar que a própria Presidenta Dilma (afastada do seu cargo), em suas manifestações para justificar o aumento da carga tributária defendeu que: “ou isso

- 
37. “Art. 62 – Fica vedado aos membros das turmas de julgamento do CARF afastar a aplicação ou deixar de observar tratado, acordo internacional, lei ou decreto, sob fundamento de inconstitucionalidade. (...). § 2.º As decisões definitivas de mérito, proferidas pelo Supremo Tribunal Federal e pelo Superior Tribunal de Justiça em matéria infraconstitucional, na sistemática dos arts. 543-B e 543-C da Lei nº 5.869, de 1973, ou dos arts. 1.036 a 1.041 da Lei nº 13.105, de 2015 – Código de Processo Civil, deverão ser reproduzidas pelos conselheiros no julgamento dos recursos no âmbito do CARF.” (Redação dada pela Portaria MF 152/2016)
  38. Regimento Interno do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Disponível em: [<http://idg.carf.fazenda.gov.br/acesso-a-informacao/institucional/regimento-interno/reg-outros/ricarf-multi-11052016-3.pdf>]. Acesso em: 10.06.2016.
  39. Gerdau diz que governo não pode deixar de lado o ajuste fiscal. Disponível em: [[www.afisvec.org.br/noticia\\_det.php?id=23174](http://www.afisvec.org.br/noticia_det.php?id=23174)]. Acesso em: 22.01.2016.

ou a extrema dificuldade. Nós teremos necessariamente de fazer como todos os países do mundo: redução de gastos com aumento de receitas”.<sup>40</sup>

Proibir a exclusão das empresas enquadradas no regime tributário Simples Nacional, em decorrência de dívidas tributárias, é ato que, certamente iria ao encontro dos objetivos do Governo Federal, o que pode ser comprovado pelas palavras do ex-ministro do Trabalho, Miguel Rossetto, pois a prioridade do governo no ano de 2016 é a “recuperação do crescimento econômico e da geração de empregos, com mais crédito, exportação, investimentos nas concessões, especialmente na infraestrutura, a redução da inflação e retomada da atividade do mercado interno”,<sup>41</sup> afastando o afã arrecadatório.

Particularmente, a fragilidade política, inflação, desemprego, repetidas variações cambiais, desestabilização do mercado financeiro, diminuição e restrição do acesso ao crédito, são aspectos que conduzem para um cenário de instabilidade e de incertezas, tanto para o governo, empresários, investidores e trabalhadores, ou seja, para os sujeitos passivos tributários percebidos como um todo.

Essa relação decadente é conhecida como “efeito cascata”, em que um vai puxando o outro, até que ninguém mais tenha o que “dar” para colaborar, já que todos os contribuintes foram esvaziados.

Forçoso é concluir, então que se constitui num erro colocar a economia a serviço da política, como vem fazendo o Governo, nos âmbitos Federal, Estadual e Municipal, haja vista que uma política tributária, para ser racional, há de manter o equilíbrio “ótimo entre o consumo, a produção, a poupança, o investimento e o pleno emprego. Se houver hipertrofia de qualquer desses aspectos em detrimento dos outros, várias perturbações podem suceder com penosas consequências para a coletividade”.<sup>42</sup>

O Instituto Data Popular, em estudo publicado em meados de janeiro do corrente ano, demonstrou que 55% dos brasileiros entrevistados acredita que essa é a mais severa crise que o Brasil já experimentou. “A pesquisa ainda aponta que, em relação

- 
40. Dilma não descarta usar reservas internacionais, diz site. Disponível em: [<http://exame.abril.com.br/economia/noticias/dilma-nao-descarta-usar-reservas-internacionais-diz-site>]. Acesso em: 25.01.2016.
  41. Brasil fechou 1,5 milhão de postos de trabalho formal em 2015. Disponível em: [<http://epoca.globo.com/tempo/noticia/2016/01/brasil-fechou-15-milhao-de-postos-de-trabalho-formal-em-2015.html>]. Acesso em: 25.01.2016.
  42. BALEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984, p. 171, grifou-se.

a 2014, 91% dos brasileiros reduziram o seu consumo em 2015 por conta da estagnação e do aumento do desemprego”.<sup>43</sup>

O mercado de trabalho já sofre as consequências da política econômica implantada, pois encerrou 1,5 milhão de postos de trabalho formal no ano passado (2015), esse “fechamento de vagas aconteceu por conta da atual situação da economia brasileira, em que a população enfrenta ao mesmo tempo alta inflação e baixa atividade econômica”.<sup>44</sup> Então, a pergunta que paira na cabeça dos contribuintes, certamente é a mesma: por que dificultar o exercício da atividade empresarial, excluindo contribuintes do Simples Nacional, por dívidas tributárias, se isso impactaria em toda a cadeia? Pergunta, ainda sem resposta.

Brilhante seria se todos percebessem que o sistema jurídico brasileiro é o maior tesouro nacional, pois “as garantias fundamentais são resultado de grandes princípios constitucionais e a função protetiva. Este é o ideal para que possamos ter estabilidade, segurança. Este é um grande tesouro nacional, esta é a grande riqueza do Brasil, o seu sistema jurídico. Como nós vamos sair da crise? Não somos o país mais rico do mundo, nem o mais forte, somos frágeis. Mas temos e podemos ter segurança, credibilidade, de modo que o investidor olhará para este país e dirá: com esta constituição, com as instituições que o país tem, e com as garantias que ele oferece, *investir aqui é bom*, essa é a fórmula para se sair de uma crise, é a fórmula correta, não o contrário, de reduzir estes direitos e garantia fundamentais”.<sup>45</sup>

Note-se que, reflexo da crise e com receitas em queda, gastos em alta e novas fontes de financiamento escassas, nesse espírito, de recessão, espera o Governo coagir seus contribuintes de todas as formas para arrecadar mais e mais, já que a administração pública tributária é composta de 03 raízes: tributação, fiscalização e arrecadação. “O Brasil é um país emergente de industrialização recente cujo mercado consumidor sofreu um drástico aumento nos últimos anos. O modelo de crescimento brasileiro tem sido, nos últimos anos, fortemente baseado no consumo. Essa grande expansão da economia trouxe consigo problemas inerentes aos fiscos, cujos efetivos não cresceram em escala sequer comparável. *O capital humano é limitado e*

43. BRETAS, Valéria (repórter). Para 55% da população, Brasil enfrenta a sua pior crise. Disponível em: [http://exame.abril.com.br/brasil/noticias/para-55-da-populacao-brasil-enfrenta-a-sua-pior-crise]. Acesso em 22.01.2016.

44. Brasil fechou 1,5 milhão de postos de trabalho formal em 2015. Disponível em: [http://epoca.globo.com/tempo/noticia/2016/01/brasil-fechou-15-milhao-de-postos-de-trabalho-formal-em-2015.html]. Acesso em: 25.01.2016.

45. DERZI, Misabel. *Palestra no I Congresso de Direito Tributário do Piauí*, 2015. Disponível em: [http://180graus.com/noticias/i-congresso-de-direito-tributario-do-piaui-tem-inicio-no-auditorio-da-oab]. Acesso em: 21.01.2016, grifou-se.

*a administração pública não pode dar-se ao luxo de usá-lo de modo não efetivo. (...). Embora a concessão de incentivos fiscais possa ter impactos positivos nas economias subnacionais, esses incentivos têm gerado também disputas entre as unidades federativas. Isso vem ocorrendo porque os estados, no afã de atrair mais e mais investimentos para seus territórios, têm ao longo do tempo ampliado os incentivos fiscais e/ou reduzido exigências de contrapartida, promovendo, assim, um leilão das benesses ofertadas, que trazem prejuízos a todos".<sup>46</sup>*

Mesmo diante de tal realidade, nesse furacão denominado *crise, que paira sobre a economia*, não pode o Governo, à sua vontade e conveniência, extrapolar os limites estabelecidos na Constituição Federal, pois a crise pública é expressiva, mas a crise privada também é. Constatase que “com o aumento generalizado dos impostos, a carga tributária que em 2014 ficou em quase 34% do PIB pode subir para entre 36% e 37% do PIB. É um patamar semelhante ao de países desenvolvidos como Suécia (42,8%), Finlândia (44%), Bélgica (44%), França (45%) e Dinamarca (48,6%). Por outro lado, o Brasil segue na última colocação no ranking que mede o retorno oferecido em termos de serviços públicos de qualidade à população em relação ao que o contribuinte paga em impostos. Segundo o estudo divulgado nesta segunda-feira (1) pelo Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT), o país ficou pela 5ª vez seguida na “lanterninha” da lista”.<sup>47</sup>

Nessas condições, a Receita Federal do Brasil ao excluir os contribuintes do regime tributário do Simples Nacional, por dívidas tributárias, prejudica as atividades empresariais, ao arreio do princípio da preservação da empresa, previsto no art. 170, parágrafo único, da CF/1988,<sup>48</sup> pois além das empresas arcarem com todos os custos da cadeia produtiva, se veem compelidos a levarem a efeito o recolhimento dos tributos de forma coercitiva.

Restando assim, bem demonstrado o perigo da atuação das Fazendas Públicas quando da exclusão das empresas do Simples Nacional, por dívidas tributárias, refletindo na economia como um todo – enquanto sistema – e, diretamente, àqueles

- 
46. Fórum fiscal dos estados brasileiros: programas de estudos 2014. Brasília: Esaf, 2014. Disponível em: [\[www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/estudos\\_pesquisas/forum-fiscal/publicacoes/coletanea\\_artigos-2014.pdf\]](http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/estudos_pesquisas/forum-fiscal/publicacoes/coletanea_artigos-2014.pdf). Acesso em: 22.01.2016.
  47. Imposto que mais subiu pesa sobre os mais pobres, avaliam tributaristas. Disponível em: [\[www.impostometro.com.br/noticias/imposto-que-mais-subiu-pesa-sobre-os-mais-pobres-avaliaram-tributaristas\]](http://www.impostometro.com.br/noticias/imposto-que-mais-subiu-pesa-sobre-os-mais-pobres-avaliaram-tributaristas). Acesso em: 22.01.16.
  48. “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: (...). IV – livre concorrência; (...). Parágrafo único – É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

que da Empresa dependem para continuar colaborando para que a inflação não se aproprie (mais) do sistema financeiro-tributário brasileiro.

## 9. OS REQUISITOS DO PROCESSO ADMINISTRATIVO DE IMPUGNAÇÃO AO ATO DE EXCLUSÃO DO REGIME TRIBUTÁRIO SIMPLES NACIONAL, E O EFEITO SUSPENSIVO QUE DEVE SER DEFERIDO

A manifestação de inconformidade contra o ato de exclusão do contribuinte do regime tributário Simples Nacional, por dívida tributária, sem dúvida, se enquadra no âmbito de um recurso administrativo admissível pelas legislações de regência do processo administrativo tributário, de que trata o art. 151, III, do CTN, tendo em vista que o art. 39 da Lei Complementar 123/2006, prescreve que o contencioso administrativo decorrente da exclusão de ofício do Simples Nacional observará os dispositivos legais atinentes aos processos administrativos fiscais do ente que praticou a exclusão.

Em atendimento às orientações exaradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil,<sup>49</sup> toda empresa que receber documento emitido no intuito de excluí-la do regime tributário do Simples Nacional, poderá apresentar impugnação especificamente ao Ato Declaratório Executivo, desde que o representante da pessoa jurídica compareça a uma unidade de atendimento da RFB munido dos seguintes documentos: “a) *Petição por escrito, em 2 (duas) vias, dirigida ao Delegado da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de sua jurisdição, podendo, facultativamente, utilizar o modelo de contestação, disponível no sítio da RFB na Internet (em “Formulários”/ “Simples Nacional /Modelo de contestação a exclusão do Simples Nacional ou no link [<http://idg.receita.fazenda.gov.br/formularios>]; b) Cópia e original do ADE de exclusão; c) Documento que permita comprovar que o requerente/outorgante tem legitimidade para solicitar a impugnação, como, por exemplo, original e cópia simples do ato constitutivo (contrato social, estatuto e ata) e, se houver, da última alteração; d) Se for o caso, cópia autenticada ou cópia simples acompanhada do original de procuração particular (não há necessidade de firma reconhecida) ou de procuração pública. Deverá ser apresentado documento de identificação (original e cópia simples) que comprove a assinatura do outorgado; e) Documentos que comprovem suas alegações”.*

Assim sendo, não pode haver dúvida de que a impugnação administrativa contra o ato que excluir a empresa do simples nacional, em decorrência de dívida tri-

---

49. Exclusão do Simples Nacional – 2015. Perguntas e Respostas. Disponível em: [[http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/perguntas-frequentes/arquivos-e-imagens/perguntas-respostas\\_exclusao2015-1.pdf](http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/perguntas-frequentes/arquivos-e-imagens/perguntas-respostas_exclusao2015-1.pdf)]. Acesso em: 10.06.2016.

butária, terá, sim, o condão de suspender os efeitos da exclusão, como ocorre com todo e qualquer processo administrativo, consoante previsão do art. 61<sup>50</sup> da Lei 9.784/1999, lei essa que regula os processos administrativos.

Alusivo à impugnação ao ato declaratório executivo que excluir a empresa do simples nacional, em decorrência de dívida tributária, indispensável referir a Solução de Consulta Cosit 18,<sup>51</sup> de 30 de julho de 2014, cuja ementa segue com a seguinte redação: “Ementa: Com base no art. 39 da Lei Complementar (LC) nº 123, de 14 de dezembro de 2006, a manifestação de inconformidade interposta em âmbito federal contra a exclusão do Simples Nacional se enquadra no conceito de recurso administrativo admissível pelas leis reguladoras do processo tributário administrativo a que se refere o inciso III do art. 151 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional (CTN). Nos termos do § 3º do art. 75 da Resolução Comitê Gestor do Simples Nacional (RCGSN) nº 94, de 29 de novembro de 2011, a impugnação do ato de exclusão do Simples Nacional tem efeito suspensivo, razão pela qual o lançamento de ofício que teve tal ato de exclusão como premissa necessária terá caráter preventivo, e, portanto, estará com a exigibilidade suspensa. Dispositivos Legais: art. 151, inciso III, do CTN; art. 39 da LC nº 123, de 2006; art. 75, § 3º do da RCGSN nº 94, de 2011”.

A previsão de suspensão dos efeitos da exclusão da empresa do simples nacional, em decorrência de dívida tributária, também encontra respaldo no art. 75, § 3º, da Resolução 94/2011 do Comitê Gestor do Simples Nacional, ao prever que, quando impugnado, o ato de exclusão do Simples Nacional dependerá de decisão definitiva do processo administrativo fiscal.

Dessa forma, todo e qualquer efeito decorrente do ato de exclusão da empresa do regime tributário Simples Nacional, por dívida tributária, ficará condicionado à decisão definitiva, inclusive quanto a: emissão de certidão negativa (art. 206 do CTN), emissão de Autorização da Impressão de Documentos Fiscais – AIDF, necessários ao livre exercício das suas atividades, emissão de nota fiscal eletrônica, inscrição em dívida ativa, execução fiscal.

Como demonstrado, a exclusão do regime tributário Simples Nacional como uma forma de pressão para que os Contribuintes efetuem o pagamento de dívidas

- 
50. “Art. 61 – Salvo disposição legal em contrário, o recurso não tem efeito suspensivo. Parágrafo único – Havendo justo receio de prejuízo de difícil ou incerta reparação decorrente da execução, a autoridade recorrida ou a imediatamente superior poderá, de ofício ou a pedido, dar efeito suspensivo ao recurso.”
  51. Solução de consulta interna Cosit n. 18, de 30 de julho de 2014. Disponível em: [<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijuf2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=54710>]. Acesso em: 10.06.2016.

tributárias, também deve ser rechaçada no âmbito administrativo tributário em consonância com os já referidos princípios legais e constitucionais.

## 10. CONCLUSÃO

A edição da Lei Complementar 123/2006 e a inserção do regime tributário denominado Simples Nacional no ordenamento jurídico brasileiro foi um avanço significativo na simplificação e desburocratização das atividades econômicas desenvolvidas pelas microempresas e empresas de pequeno porte.

As previsões normativas incluídas nessa Lei regularam a previsão do direito adindo do art. 146, III, d, da CF/1988, diante dos tratamentos diferenciados e favorecidos concedidos às microempresas e às empresas de pequeno porte.

Contudo, todas as microempresas e empresas de pequeno porte que possuírem débitos tributários para com algum dos entes federativos, quais sejam: União, Estados, Distrito Federal e Municípios, deverão regulariza-los sob pena de exclusão do regime tributário Simples Nacional, previsão disposta nos art. 17, V, da Lei Complementar 123/2006 e no art. 6.º, § 2.º, I, da Resolução CGSN 94/2011.

Em nosso entendimento é completamente ilegal e inconstitucional o ato de exclusão das microempresas e pequenas de pequeno porte do Simples Nacional, por dívidas tributárias, por se constituir num expediente sancionatório indireto para o cumprimento da obrigação tributária.

O Contribuinte devedor, optante pelo regime do Simples Nacional, que não tem condições, momentâneas, de cumprir com o pagamento dos compromissos tributários – em dia –, não deverá ser onerado com a carga tributária mais elevada – em decorrência da sua exclusão do referido regime tributário, já que tal ato de exclusão, certamente, poderá resultar no encerramento de suas atividades, o que certamente não é o objetivo do legislador Constitucional.

Não se está a defender a ilegalidade e/ou a inconstitucionalidade dos lançamentos tributários ao passo de exonerar as Empresas do dever de cumprir as suas obrigações tributárias, manifesta-se, sim, a inconformidade da exclusão do regime simplificado de tributação por conta de débitos tributários.

A utilização do ato de exclusão do contribuinte do regime diferenciado Simples Nacional como uma forma de coagi-lo a efetuar os recolhimentos dos tributos devidos, busca implementar a arrecadação e garantir a pontualidade no cumprimento das obrigações tributárias. Porém, se o Fisco pretende haver seus créditos contra os contribuintes, pode e deve lançar mão de meios mais adequados para essa finalidade, conforme previsões dispostas nas legislações pátrias.

As Fazendas Públicas já possuem instrumentos de cobrança ágeis e eficazes das dívidas tributárias, dentre os quais se destacam: a Lei de Execuções Fiscais

6.830/1980, a negativação no cadastro do empreendedor (Cadin, Serasa), entre outros inúmeros recursos menos gravosos, cujas sanções, sem dúvida, poderiam substituir o ato de exclusão do contribuinte do Simples Nacional, por dívida tributária.

É que, segundo as disposições constantes do art. 805 do CPC/2015, que no caso do processo judicial, aqui usado por analogia, o juiz determinará a execução de modo menos gravoso ao devedor.

Os princípios constitucionalmente reconhecidos exigem proporcionalidade, justiça e adequação entre os meios utilizados pelo Poder Público, no exercício de suas atividades – administrativas ou legislativas – e os fins por ela almejados, levando-se em consideração os critérios constitucionais, legais, racionais e coerentes.

A Receita Federal do Brasil ao excluir os contribuintes do regime tributário do Simples Nacional, por dívidas tributárias, prejudica as atividades empresariais, ao arrepio do princípio da preservação da empresa, previsto no art. 170, parágrafo único, da CF/1988, pois além das empresas arcarem com todos os custos da cadeia produtiva, se veem compelidas a levarem a efeito o recolhimento dos tributos de forma coercitiva.

## 11. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- BALEIRO, Aliomar. *Uma Introdução à Ciência das Finanças*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1984.
- DERZI, Misabel. *Palestra no I Congresso de Direito Tributário do Piauí*, 2015. Disponível em: [<http://180graus.com/noticias/i-congresso-de-direito-tributario-do-piaui-tem-inicio-no-auditorio-da-oab>]. Acesso em 21.01.2016.
- Fórum fiscal dos estados brasileiros: programas de estudos 2014. Brasília: Esaf, 2014. Disponível em: [[www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/estudos\\_pesquisas/forum-fiscal/publicacoes/coletanea\\_artigos-2014.pdf](http://www.esaf.fazenda.gov.br/assuntos/estudos_pesquisas/forum-fiscal/publicacoes/coletanea_artigos-2014.pdf)]. Acesso em 22.01.2016.
- KFOURI JR., Anis. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2010.
- LAMA, Luis Felipe Algell de. Humorista. In: SEVILHA JUNIOR, Vicente. *Assim nasce uma empresa: uma história para você que tem ou pensa um dia ter seu próprio negócio*. Rio de Janeiro: Brasport, 2010.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015.
- \_\_\_\_\_. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015.
- MARCONI, Marina de Andrade; LAKATOS, Eva Maria. *Fundamentos de metodologia científica*. 6 ed. São Paulo: Atlas, 2009.
- MÁXIMO, Wellton (repórter). Ampliação do Simples Nacional aumenta queda na arrecadação, informa Receita. *Agência Brasil*. Disponível em: [<http://agenciabrasil.ebc.com.br/economia/noticia/2015-09/ampliacao-do-simples-nacional-aumentou-queda-na-arrecadacao-informa-receita>]. Acesso em: 30.09.2015.

- MOURA, Frederico Araújo Seabra de. *Lei complementar tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.
- ONO, Juliana O. *Manual prático do Simples Nacional*. 3. ed. São Paulo: FiscoSoft, 2009.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário: completo*. 5. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2013.
- \_\_\_\_\_. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 7. ed. rev. Atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.
- PEREIRA JUNIOR, Jessé Torres; DOTTI, Marinês Restelatto. As sociedades cooperativas e o tratamento privilegiado concedido às microempresas e empresas de pequeno porte (Lei Complementar nº 123/2006 e Lei nº 11.488/2007). *Revista de estudos tributários* n. 60, mar.-abr./2008. v. 10. São Paulo: IOB, 2008.
- PORTO, Éderson Garin. *A colaboração no direito tributário: por um novo perfil de relação obrigacional tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.
- Simples Nacional. Disponível em: [www8.receita.fazenda.gov.br]. Acesso diário.
- TROIANELLI, Gabriel Lacerda. *Responsabilidade do Estado por dano tributário*. São Paulo: Dialética, 2004.

### PESQUISAS DO EDITORIAL

#### Veja também Doutrina

- Simples nacional: um estudo de viabilidade, de Tânia Gurgel – *RTrab* 76/254-267 (DTR\2007\575); e
- Cooperativa de transporte de pessoas e cargas cujos associados, pessoas físicas, criaram empresas individuais (Eirelis) – Direito a manterem os associados o regime simplificado de tributação por força do § 5.º do art. 3.º da LC 123/2006, de Ives Gandra da Silva Martins – *RT* 939/225 (DTR\2014\21).