



Ministério da Economia
Conselho Administrativo de Recursos Fiscais



Processo nº 11516.720988/2019-51
Recurso Especial do Contribuinte
Acórdão nº 9101-006.177 – CSRF / 1ª Turma
Sessão de 13 de julho de 2022
Recorrente V. N. PRODUTOS NATURAIS LTDA.
Interessado FAZENDA NACIONAL

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2019

SIMPLES NACIONAL. DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS “PENDENTES”. INDEFERIMENTO DA OPÇÃO. PRAZO DE 30 (TRINTA) DIAS PARA REGULARIZAÇÃO.

Considerando que a *pendência* de débitos previdenciários existentes na data da opção ao regime simplificado foi regularizada pelo contribuinte no prazo de 30 (trinta) dias do indeferimento, não há fundamento para negar a opção exercida pelo contribuinte quanto ao regime simplificado.

O prazo de 30 (trinta) dias previsto no artigo 31, §2º, da Lei Complementar nº 123/2006 também deve ser aplicado para fins de regularização de débitos porventura existentes no momento da opção do contribuinte pelo ingresso no Simples Nacional.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

Acordam os membros do colegiado, por maioria de votos, em conhecer do Recurso Especial, vencida a conselheira Edeli Pereira Bessa, que votou pelo não conhecimento. No mérito, por voto de qualidade, acordam em dar-lhe provimento, vencidos os conselheiros Edeli Pereira Bessa, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luiz Tadeu Matosinho Machado e Gustavo Guimarães da Fonseca, que votaram por negar-lhe provimento. Manifestou intenção de apresentar declaração de voto o conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca.

(documento assinado digitalmente)
Carlos Henrique de Oliveira - Presidente

(documento assinado digitalmente)
Luis Henrique Marotti Toselli – Relator

Participaram da sessão de julgamento os conselheiros: Edeli Pereira Bessa, Livia De Carli Germano, Fernando Brasil de Oliveira Pinto, Luis Henrique Marotti Toselli, Luiz Tadeu Matosinho Machado, Alexandre Evaristo Pinto, Gustavo Guimarães da Fonseca e Carlos Henrique de Oliveira (Presidente).

Relatório

Trata-se de recurso especial (fls. 81/89) interposto pela contribuinte em face do Acórdão nº **1003-002.365** (fls. 70/75), que negou provimento ao recurso voluntário com base na seguinte ementa:

ASSUNTO: SIMPLES NACIONAL

Ano-calendário: 2019

SIMPLES NACIONAL. INDEFERIMENTO DA OPÇÃO. PENDÊNCIAS NÃO SANADAS NO PRAZO LEGAL.

A contribuinte não logrou êxito em demonstrar ter regularizado os seus débitos junto à Fazenda Pública Federal no prazo regulamentar, estando, por conseguinte, impedida de ter seu pedido de inclusão para Simples Nacional.

De acordo com o relatório constante da decisão ora recorrida:

(...)

O litígio que se aprecia foi inaugurado com interposição de recurso, em 20/03/2019, contra Termo de Indeferimento da Opção pelo Simples Nacional para o ano-calendário de 2019, com data de registro de 15/02/2019 (e-fl. 31).

2. Tem-se, do Termo de Indeferimento de Opção pelo Simples Nacional que o indeferimento se deu pela existência do(s) débito(s) sem suspensão de exigibilidade relacionados no próprio ato, cujo excerto a seguir se reproduz.

CNPJ: 24.357.222/0001-24
NOME EMPRESARIAL: V. N. PRODUTOS NATURAIS LTDA
DATA DA SOLICITAÇÃO DE OPÇÃO: 02/01/2019
DATA DE ABERTURA DA EMPRESA, CONSTATE NO CNPJ: 10/03/2016

A pessoa jurídica acima identificada incorreu na(s) seguinte(s) situação(ões) que impediu(m) a opção pelo Simples Nacional:

Estabelecimento CNPJ: 24.357.222/0001-24

- Débito com a Secretaria da Receita Federal do Brasil, cuja exigibilidade não está suspensa.
Fundamentação legal: Lei Complementar nº 123, de 14/12/2006, art. 17, inciso V.

Débitos Previdenciários

Lista de Débitos (valor devedor em valor original sujeito a acréscimos):

1) Divergências entre GFIP e GPS
Período de Apuração: 12/2018
Valor INSS: R\$ 327,12

2) Divergências entre GFIP e GPS
Período de Apuração: 01/2018
Valor INSS: R\$ 338,40

3) Divergências entre GFIP e GPS
Período de Apuração: 03/2018
Valor INSS: R\$ 338,40

4) Divergências entre GFIP e GPS
Período de Apuração: 06/2018
Valor INSS: R\$ 510,30

5) Divergências entre GFIP e GPS
Período de Apuração: 09/2018
Valor INSS: R\$ 33,58

3. Em sua impugnação, o Interessado alega que, tão logo tomou conhecimento das pendências – por meio do Termo de Indeferimento – promoveu de imediato sua regularização. Dessa forma, estaria apto a ingressar no regime simplificado. *In verbis* (e-fl. 3).

Além do valor irrisório da dívida e da falta de concessão de prazo para a regularização do montante em aberto, circunstâncias que, por si só, já conduziriam à irrazoabilidade e à desproporcionalidade da vedação para a sua opção pelo regime do Simples Nacional, tem-se que os valores imputados pelo Fisco já foram devidamente quitados pela contribuinte.

Deveras, tais valores foram objeto de pagamento por meio das GPS's - Guias da Previdência Social e respectivos comprovantes abaixo listados, os quais abrangem justamente as quantias que constam no Termo de Indeferimento, veja-se:

Divergências	GPS
12/2016 – R\$ 327,12	Valor do INSS R\$ 327,12 Valor pago R\$ 447,20
02/2018 – R\$ 338,40	Valor do INSS R\$ 338,40 Valor pago R\$ 428,71
03/2018 – R\$ 338,40	Valor do INSS R\$ 338,40 Valor pago R\$ 428,95
08/2018 – R\$ 510,30	Valor do INSS R\$ 510,30 Valor pago R\$ 630,47
09/2018 – R\$ 33,59	Valor do INSS R\$ 33,59 Valor pago R\$ 41,31

Logo, considerando o adimplemento total da dívida em aberto, de maneira a não existir mais causa impeditiva, apresenta-se a presente Impugnação Administrativa, objetivando a reversão do indeferimento à sua solicitação para ingresso no Simples Nacional, tudo conforme se passará melhor a expor a seguir:

4. Desenvolve seus argumentos citando os dispositivos da Lei Complementar nº 123/2009 que preveem o prazo de 30 dias da ciência da exclusão para regularização de eventuais pendências. Cita entendimentos exarados pelo Carf e por órgãos do Poder Judiciário que dariam guarida a sua tese.

(...)

Ultrapassada essa questão, assim que a contribuinte tomou conhecimento acerca do montante em aberto, promoveu imediatamente a sua regularização, efetuando a quitação integral dos valores imputados no Termo de Indeferimento da Opção pelo Simples Nacional (R\$ 327,12, R\$ 338,40, R\$ 338,40, R\$ 510,30 e R\$ 33,59).

Dessa maneira, o pagamento extinguiu os únicos débitos que impediam a parte de ingressar no Simples Nacional, na forma do art. 17, inciso V da Lei Complementar n. 123/2006, não podendo ser invocado como óbice ao ingresso no aludido regime tributário especial.

5. Solicita, então, “o acolhimento da presente impugnação Administrativa para o fim de reverter os efeitos do Termo de Indeferimento [...] autorizando a adesão da contribuinte no regime especial do Simples Nacional previsto na lei Complementar n. 123/2006 para o ano de 2019”.

A 3ª Turma da DRJ/FNS julgou improcedente a manifestação de inconformidade, indeferindo a inclusão da Recorrente no Simples Nacional, por não ter regularizado os débitos no prazo legal.

A contribuinte foi cientificada do acórdão da DRJ no dia 17/12/2019 (e-fls. 49) e apresentou recurso voluntário no dia 13/01/2020 (e-fls. 52 a 57, acompanhada de documentos), revisitando os fatos e fundamentos apresentados na manifestação de inconformidade.

Em Sessão de 11 de maio de 2021, acordaram os membros do Colegiado *a quo*, por unanimidade de votos, em negar provimento ao recurso voluntário.

A contribuinte, então, interpôs o recurso especial (fls. 81/89), tendo sido este admitido com base nas seguintes razões (fls. 106/111):

(...)

Vê-se que o paradigma apresentado, Acórdão n.º 9101-004.420, consta do sítio do CARE, e que ele não foi reformado na matéria que poderia aproveitar à recorrente.

Além disso, esse paradigma serve para a demonstração da alegada divergência jurisprudencial.

Realmente, há similitude fática entre os casos cotejados, e as decisões foram tomadas em sentidos opostos.

Nas duas situações, os julgadores se ocuparam em examinar se os contribuintes, no momento da opção pelo Simples Nacional, podem ou não usufruir do prazo de 30 dias previsto no art. 31, § 2º da Lei Complementar n. 123/2006, para fins de regularização de débitos que justificaram o indeferimento dessa opção.

O acórdão recorrido entendeu que não, porque o referido dispositivo seria limitado aos casos de exclusão.

Já o acórdão paradigma concluiu que os contribuintes que tiveram a sua opção pelo Simples Nacional indeferida em razão da existência de débitos podem usufruir do prazo de regularização de 30 dias contemplado no art. 31, § 2º da Lei Complementar n. 123/2006, eis que o dispositivo faz menção expressa ao art. 17, inciso V, não havendo sentido na discriminação entre contribuintes que querem ingressar e aqueles que já estão incluídos no regime especial.

Desse modo, proponho que seja DADO SEGUIMENTO ao recurso especial da contribuinte.

Chamada a se manifestar, a PGFN ofereceu contrarrazões (fls. 113/118). Pugna pelo não conhecimento recursal em razão da tentativa de mera rediscussão de matéria probatória e, no mérito, pede pela manutenção da exclusão da contribuinte do Simples Nacional.

É o relatório.

Voto

Conselheiro Luis Henrique Marotti Toselli, Relator.

Conhecimento

O recurso especial é tempestivo e atendeu os demais pressupostos previstos no RICARF.

Quanto ao dissídio, este realmente gira em torno da possibilidade ou não da contribuinte se valer do prazo de 30 (trinta) dias previsto no art. 31, § 2º da Lei Complementar n.º 123/2006, para regularização de pendências existentes no momento do exercício de sua opção pelo regime simplificado.

Nesse contexto, enquanto a decisão ora recorrida entendeu que referido prazo apenas aplica-se a contribuintes excluídos do Simples, o *paradigma* (Acórdão n.º 9101-004.420), em sentido oposto, entendeu que os contribuintes que tiveram a sua opção pelo Simples Nacional

indeferida em razão da existência de débitos podem, sim, usufruir do prazo de 30 (trinta) dias para regularização¹.

Daí a divergência, razão pela qual o recurso especial deve ser conhecido.

Mérito

Trata-se de matéria conhecida por esta E. CSRF, julgada em Sessão de 12 de setembro de 2019 e que foi objeto justamente do Acórdão *paradigma* nº **9101-004.420**.

Reproduzo, na íntegra, o voto condutor, da lavra da I. Conselheira Livia De Carli Germano:

O presente recurso especial versa sobre a vedação à opção pelo SIMPLES Nacional prevista no artigo 17, V. da Lei Complementar 123/2006, que, á época dos fatos em discussão, possuía a seguinte redação:

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

(...)

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

No caso, a contribuinte teve indeferida sua opção pelo SIMPLES Nacional para o ano calendário 2011 em razão da existência de débito no valor de R\$ 32,80, do período de apuração 03/2010, cuja exigibilidade não estava suspensa.

É incontroverso nos autos que o débito que deu causa ao indeferimento foi pago em 20 de abril de 2011, logo após a empresa ter tido ciência do Termo de Indeferimento de fl. 4. Referido termo tem como data de registro 27 de abril de 2011, não havendo nos autos informação sobre a data em que a empresa foi dele intimada.

Para 2011, a opção pelo Simples Nacional pôde ser feita até o dia 31 de janeiro, sendo este em regra o prazo no qual as pendências impeditivas ao ingresso nessa sistemática deveriam ser regularizadas, nos termos da Resolução CGSN 94/2011:

Art. 6º A opção pelo Simples Nacional dar-se-á por meio do Portal do Simples Nacional na internet, sendo irrevogável para todo o ano-calendário. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 16, caput)

§ 1º A opção de que trata o caput deverá ser realizada no mês de janeiro, até seu último dia útil, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano-calendário da opção, ressalvado o disposto no § 5º. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 16, § 2º)

§ 2º Enquanto não vencido o prazo para solicitação da opção o contribuinte poderá: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 16, caput)

I - regularizar eventuais pendências impeditivas ao ingresso no Simples Nacional, sujeitando-se ao indeferimento da opção caso não as regularize até o término desse prazo;

II - efetuar o cancelamento da solicitação de opção, salvo se o pedido já houver sido deferido.

§ 3º O disposto no § 2º não se aplica às empresas em início de atividade. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 16, caput)

¹ Ressalte-se, aqui, que a contribuinte, nesse caso concreto, regularizou a pendência no prazo de 29 (vinte e nove) dias da data da ciência de indeferimento (ciência: 18/02/2019, cf. fls. 29; regularização em 19/03/2019 – cf. fls. 32).

§ 4º No momento da opção, o contribuinte deverá prestar declaração quanto ao não enquadramento nas vedações previstas no art. 15, independentemente das verificações efetuadas pelos entes federados. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 16, caput)

§ 5º No caso de início de atividade da ME ou EPP no ano-calendário da opção, deverá ser observado o seguinte: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 16, § 3º.

(...)

Não obstante, essa mesma legislação estabelece que, no caso de exclusão do contribuinte dessa sistemática de tributação, o contribuinte tem o prazo de 30 dias para a regularização do débito, contado ciência do ato de exclusão, veja-se:

Lei Complementar 123/2006

Art. 31. A exclusão das microempresas ou das empresas de pequeno porte do Simples Nacional produzirá efeitos:

(...)

§ 2º Na hipótese dos incisos V e XVI do caput do art. 17, será permitida a permanência da pessoa jurídica como optante pelo Simples Nacional mediante a comprovação da regularização do débito ou do cadastro fiscal no prazo de até 30 (trinta) dias contados a partir da ciência da comunicação da exclusão.

Resolução CGSN 94/2011

Art. 76. A exclusão de ofício da ME ou da EPP do Simples Nacional produzirá efeitos:

(...)

V - a partir do ano-calendário subsequente ao da ciência do termo de exclusão, na hipótese de: (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 17, incisos V e XVI; art. 31, § 2º)

a) ausência ou irregularidade na inscrição municipal ou, quando exigível, na estadual;

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

§ 1º Na hipótese do inciso V do caput, a comprovação da regularização do débito ou da inscrição municipal ou, quando exigível, da estadual, no prazo de até 30 (trinta) dias contados a partir da ciência da exclusão de ofício, possibilitará a permanência da ME e da EPP como optantes pelo Simples Nacional. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 31, § 2º)

No caso, compreendo que não merece reparos o voto condutor do acórdão indicado como paradigma quando este observa que, a despeito de o artigo 17 da LC 123/2006 disciplinar o ingresso no Simples Nacional e de o artigo 31 cuidar das hipóteses legais de exclusão do referido regime de tributação, este último dispositivo, ao citar expressamente o inciso e o artigo que impedem o ingresso, acaba por favorecer os contribuintes que, dentro do prazo de 30 dias, regularizam sua situação fiscal, após serem cientificados de quais os débitos que possuem em aberto por meio do próprio Termo de Indeferimento de opção.

De fato, a norma não poderia fazer distinção das situações entre os contribuintes querem ingressar e aqueles que já estão usufruindo do Simples Nacional, sendo o relevante para as fazendas públicas os recolhimentos dos débitos em atraso e a regularização da situação fiscal.

De se notar, adernais, que o caso dos autos é de evidente lapso não intencional do contribuinte quanto à própria existência do débito, o que é revelado já por seu valor de ínfimos R\$ 32.80. Em uma situação como esta, manter a exclusão do contribuinte deste regime de tributação para o ano-calendário de 2011 revela-se completamente contrária aos objetivos da legislação que rege o Simples Nacional, a qual visa exatamente conferir tratamento diferenciado e favorecido a empresas com menor expertise tributária e menos recursos para lidar com aspectos burocráticos da legislação fiscal.

Em conclusão, compreendo que o artigo 31, §2º, ao remeter expressamente à situação descrita no artigo 17, V, acaba por estender o prazo de 30 dias para a regularização das pendências com débitos aos contribuintes interessados em optar pelo Simples Nacional, não havendo qualquer fundamento jurídico para tratar de forma discriminatória contribuintes que querem ingressar no Simples Nacional em comparação com aqueles que já se beneficiam do regime.

Assim, com a devida vênia, compreendo que o acórdão recorrido merece reforma.

Nesse sentido, entendo que o acórdão recorrido deve ser reformado.

Conclusão

Pelo exposto, conheço do recurso especial e, no mérito, dou-lhe provimento.

É como voto.

(documento assinado digitalmente)

Luis Henrique Marotti Toselli

Declaração de Voto

Conselheiro Gustavo Guimarães da Fonseca

A questão contenciosa debatida no feito é, por certo, tormentosa. E este Conselheiro, de antemão, já manifesta as suas escusas por, em casos passados, não ter oposto considerações mais profundas sobre o tema, tendo, neste passo, se pronunciado favoravelmente aos votos vencedores sem quaisquer ressalvas (neste sentido, confira-se os acórdãos de nºs 1302-004.745 e 1302-004.545 – o primeiro admitindo a regularização no prazo de trinta dias após a ciência do ato de indeferimento² e o segundo pressupondo a quitação dos débitos até da data limite para a opção).

O fato é que ambas teses contêm argumentos robustos que lhes dão lastro e, mais que isso, não encontraram, no seio da jurisprudência deste CARF, uma base de precedentes que se possa afirmar ser suficientemente sólida a fim de cravar qual delas seria a predominante (ainda que o entendimento adotado pelo D. Relator venha sendo, talvez, mais largamente por este Colegiado).

É inegável também que a posição externada, pelo D. Relator sejam atraentes, voltadas para uma concepção de Justiça enquanto manifestação de um conceito quase filosófico de igualdade. Afinal, como exposto particularmente em precedente invocado pelo Conselheiro Luis Henrique Toselli Marotti, a Lei Complementar de nº 123/06 foi editada para cumprir

² Ainda que se tenha votado por negar provimento ao apelo por outras razões.

anseios constitucionais de insuperável importância que, por sua vez, tem na igualdade e na capacidade contributiva sua principal base principiológica.

Com efeito, o incentivo à atividade econômica das micro e pequenas empresas é decorrência da igualdade e da capacidade contributiva, mormente porque tais entidades demandam tratamento isonômico. E o contexto em que se inserem revela critérios válidos de *discrimen* suficientes para legitimar as proposições contidas, em especial, nos preceitos do art. 170, IX, da Constituição da República Federativa do Brasil - CRFB.

Mas é o mesmo princípio da igualdade que também empresta solidez a quem, como eu, propugna pela interpretação literal das regras insertas na Lei Complementar de nº 123/06, notadamente quando seu art. 31, § 2º, garante o prazo de 30 dias para a regularização das pendências porventura existentes apenas nas hipóteses de exclusão, e não de indeferimento da opção. Sob este enfoque, estender o citado “benefício” também a esta última situação, garantiria àqueles que não observaram os prazos estabelecidos, notadamente, pelas normas do Comitê Gestor do SIMPLES Nacional, a possibilidade de “fazer um caixa” no curso do lapso temporal divisado entre a data do inadimplemento e o momento em que for proferido o ato de indeferimento (e, até, além, já que tais empresas teriam, em verdade, mais trinta dias adicionais após a prática do aludido ato).

Neste caso, haveria um critério de *discrimen* inválido e injusto, particularmente ante aqueles contribuintes que, cômicos das determinações estipuladas pelo órgão regulamentar (CGSN), não arriscaram ver a sua opção indeferida e quitaram as suas obrigações até a data limite preconizada, v.g., pelo art. 6º, §§ 1º e 2º, da Resolução/CGSN de nº 94/11 (vigente à época dos fatos aqui examinados), *verbis*:

Art. 6º A opção pelo Simples Nacional dar-se-á por meio do Portal do Simples Nacional na internet, sendo irrevogável para todo o ano-calendário. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 16, caput)

§ 1º A opção de que trata o caput deverá ser realizada no **mês de janeiro, até seu último dia útil**, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano-calendário da opção, ressalvado o disposto no § 5º

§ 2º **Enquanto não vencido o prazo para solicitação da opção** o contribuinte poderá:

I - regularizar eventuais pendências impeditivas ao ingresso no Simples Nacional, sujeitando-se ao indeferimento da opção caso não as regularize até o término desse prazo;

II - efetuar o cancelamento da solicitação de opção, salvo se o pedido já houver sido deferido.

E aqui se iniciam, talvez, as críticas mais contundentes à corrente que pretende a extensão do prazo previsto pelo art. 31, § 2º, da LC 123/06, também às hipóteses de indeferimento da opção.

Sabe-se que a analogia é instrumento de integração das normas que tem, por sua vez, e novamente, esteio na igualdade. Ao fim de contas, o uso da analogia tem por objetivo não outra coisa senão dar à situações fáticas de natureza e conteúdo equivalentes um mesmo tratamento legal (afinal, sob o prisma da igualdade formal, “*todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza*”- art. 5º, *caput*, da CRFB).

Como dito acima, o art. 31, § 2º, nada diz sobre os casos de indeferimento da opção pelo SIMPLES, tendo como causa a existência de pendências fiscais. No entanto, cabe a pergunta: as empresas que são excluídas do SIMPLES, por conta de dívidas, se encontram numa mesma situação jurídica e fática daquelas que tem indeferida a opção porventura manifestada?

Por força do princípio da igualdade, não se pode despende um tratamento igual, por parte da lei, à pessoas que se encontrem em situações inadvertidamente díspares, sendo necessário, contudo e para tanto, uma justificação clara e fundamentada para o *discrimen*. Como bem pontua Márcio Luís de Oliveira, a igualdade, mesmo que imponha o reconhecimento das diferenças inerentes à uma sociedade plural, não admite que tais diferenças justifiquem “*tratamento jurídico privilegiado ou prejudicial*”³.

A extensão de determinados efeitos decorrentes da norma jurídica à quem, em princípio, ela não concedeu um regramento expresso ou específico, pressupõe, por certo, a identificação de características mínimas que adequem a situação fático/jurídica desta pessoa ao seu núcleo prescritivo. Mais que isso, e quando se propõe a aplicação da analogia, é relevantíssimo expor o critério de comparação para precisamente viabilizar a integração da proposição normativa. A eleição de um método de comparação válido para atingir o próprio fim da norma, dentro de um contexto fático previamente conhecido, é da essência da própria igualdade:

Esse juízos comparativos estão evidentemente vinculados: para saber se a s pessoas devem ser tratadas igualmente é preciso verificar, no plano dos fatos, se elas têm as propriedades selecionadas como relevantes pela norma; às vezes, uma razão para tratar as pessoas igualmente é o próprio fato de elas serem iguais, quando se pretende mantê-las iguais; outras vezes, uma razão para tratá-las igualmente é o fato de elas serem diferentes, caso se queira aproximá-las; e outras vezes, ainda, uma razão para tratá-las diferentemente é o fato de elas serem iguais, caso se queira separá-las [...].

[...] A igualdade pode, portanto, ser definida como sendo a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s), que serve(m) de instrumento para a realização de uma determinada finalidade.⁴

No caso ora analisado, os critérios de comparação são, exclusivamente, o porte econômico (ME e EPPs) e a existência de uma pendência fiscal que, do ponto de vista prático, culmina com a impossibilidade das empresas se utilizarem do regime previsto pela LC 123/06. Mas este método ou estes critérios seriam válidos? Mais detidamente, estas “propriedades” são relevantes para a norma jurídica? Noutro giro, esse método é suficiente para identificar a necessidade de equalização dos sujeitos comparados?

Considerem as seguintes realidades:

- a) as empresas que já se encontram no SIMPLES se mantém no citado regime independentemente de qualquer ato positivo específico de sua parte, impondo-lhes, tão só, o cumprimento da lei⁵ para que não sejam implementadas as consequências previstas pelos artigos 29 e ss da LC 123/06;
- b) de outro turno, as empresas que pretendam manifestar o interesse quanto a adesão ao regime simplificado ora abordado, devem por ele optar dentro do prazo regulamentar (ação positiva) e sabem (porque a ninguém é dado alegar o desconhecimento da lei) que seu pedido somente será deferido caso estejam absolutamente regulares para com as fazendas públicas.

³ OLIVEIRA, Márcio Luis. A Constituição juridicamenet adequada. Belo Horizonte: Editora D’Plácido, 2016, p. 466.

⁴ ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 3ª ed., São Paulo: Malheiros Editores, 2015, p. 44;45.

⁵ Que vão desde o implemento de obrigações acessórias, ao recolhimento, propriamente dito, dos tributos que lhe são exigidos.

É razoável assumir, na hipótese descrita em “a” supra, que eventual exclusão porventura implementada venha acompanhada de um certo grau de surpresa, mormente porque, durante o curso do ano calendário, não haveria, como destacado, a exigência de que tais empresas adotassem qualquer medida para garantir o gozo do regime. Ainda que seja esperado que os contribuintes se mantenham hígidos quanto ao cumprimento de suas obrigações, é factível que ocorram percalços, por vezes até desconhecidos de seus gestores, que ocasionem dívidas (um atraso na entrega de uma declaração fiscal, v.g.). Há, aí, uma justificação no princípio da segurança jurídica (não-surpresa) e na razoabilidade para a concessão do prazo a que alude o art. 31, § 2º, da LC 123/06.

Contudo, no caso hipotético aventado em “b”, a mesma “surpresa” não é tão facilmente verificável porque, tal qual já apontado, as empresas sabem que um dos requisitos legais para a adesão ao regime é, precisamente, a regularidade fiscal. É esperado, portanto, que os interessados se assegurem do preenchimento dos pressupostos legais preconizados pela LC 123/06 para que a opção seja validamente deferida (pressupostos estes que não estão adstritos às pendências fiscais, mas também aqueles atinentes à adequação da receita bruta e da própria atividade econômica do pretendente). Em linhas gerais, diferentemente da situação descrita em “a”, há, aqui, uma ação ou uma conduta positiva esperada das empresas que pretenderem se aproveitar do regime do SIMPLES o que, a toda evidência, introduz uma diferença relevante, já destacada acima, no contexto dos dois casos em exame (exclusão x indeferimento da opção).

E, por isso mesmo, fica evidente que o método ou critério de comparação eleito para viabilizar a integração da norma por meio da analogia é, inegavelmente, insuficiente. O contexto fático das duas situações (ou sujeitos) comparadas revela distinções que as apartam e, assim, o critério simplório de que ambas empresas (a que foi excluída e a que teve indeferida a sua opção) se enquadram nos conceitos de ME e EPP e que incorreram em pendências fiscais é, quando menos, incompleto.

Mas a primeira corrente apontada no início deste voto sustenta que o fim da LC 123/06, escorado na capacidade contributiva e na regra constitucional descrita pelo art. 170, IX, da CRFB, seria de fomentar a atividade econômica das MEs e EPPs e que a não concessão do prazo contido no, reiteradamente invocado, art. 31, § 2º, resultaria num desrespeito aos entes normativos retro referidos (capacidade contributiva e art. 170 da CRFB). Esta justificação, todavia, é inadvertidamente insuficiente porque, do contrário, as MEs e EPPs jamais poderiam ser excluídas por força da existência de dívidas (sejam elas regularizadas dentro do prazo de 30 dias ou não). Vale invocar, mais uma vez, o escólio de Humberto Ávila (já citado anteriormente) quando este se debruçou sobre precedente do Supremo Tribunal Federal (ADI 1.643-1) que teve por objeto, precisamente, os ditames da LC 123/06 quando examinada sob a ótica da igualdade:

Na sua decisão, o Supremo Tribunal Federal, adotando as razões expostas pela Procuradoria da República, entendeu que os profissionais excluídos do benefícios eram aqueles que não precisariam de estímulo estatal por meio da desoneração parcial de tributos, já que eles não se sujeitariam à dominação do mercado por grandes empresas, não se inseririam no contexto da economia informal, não careceriam de assistência estatal e não seriam geradores de empregos em escala satisfatória⁶.

Pelo relato de Humberto Ávila, está bem claro que o tratamento privilegiado contido na LC 123/06 busca satisfazer os princípios da capacidade contributiva, da igualdade, da livre iniciativa e concorrência, dando-se, assim, às MEs e EPPs condições isonômicas para que estes valores constitucionais sejam atingidos.

⁶ Op. cit. p. 41.

É óbvio, contudo, que os fins da lei não podem conflitar com os princípios constitucionais que se aplicam sobre o mesmo objeto regrado pela aludida prescrição legal. Assim, se a um mesmo tempo se busca incentivar as MEs e EPPs para que possam sair do mercado informal, concorrer no mercado econômico e gerar empregos, deve-se, outrossim, garantir que estas empresas cumpram as regras legais impostas a todos. E, em especial, é imperativo que se exija das pessoas optantes pelo SIMPLES a observância do dever de recolher tempestivamente os tributos que lhes são exigíveis, de sorte que o próprio princípio da livre concorrência não seja amesquinçado.

Neste passo, nem o método de comparação, e nem mesmo a finalidade invocada, se prestariam, satisfatoriamente, para embasar a melhor solução do caso, porque nenhum deles, como demonstrado, permitem a assunção da conclusão de que as situações ora tratadas se encontrem num mesmo contexto jurídico-factual.

Pelo que já foi tangenciado linhas acima, o método válido de comparação, a fim de permitir a identificação ou não de uma paridade entre as situações examinadas, são os princípios que, ultimados, justificam a própria regra encartada no art. 31, § 2º. É a segurança jurídica, sob a face do princípio da não-surpresa, e a razoabilidade que vão servir de métodos válidos de comparação, porque a regra em exame, insista-se, mais que se adequar àquelas demais finalidades divisíveis na LC 123/06, busca, isto sim, evitar que erros escusáveis culminem, de forma não razoável, com a perda das benesses contempladas pelo regime em exame.

E, assim, viu de se ver, a surpresa razoavelmente esperada para os casos de exclusão não se repete nos casos de indeferimento de opção. Como já dito, a regularidade fiscal é requisito inafastável ao deferimento do pleito. As empresas, destarte, tem que estar aptas à aderir ao regime da LC123/06 de sorte que a verificação de tais condicionantes, a cada renovação do exercício ou mesmo na primeira opção, se torna premente (valendo lembrar, insista-se, que tais condições não estão adstritas à adimplência tributária). Em linhas gerais, as justificativas que dão base para a concessão de prazo para regularização, para a hipótese de exclusão, não são transponíveis para os casos de indeferimento do pedido de adesão porque, razoavelmente, não há surpresas (ou quando menos não poderia haver) quando da formalização da respectiva adesão.

Poder-se-ia cogitar que a citada opção se renova automaticamente, tornando despicienda uma ação positiva por parte dos contribuintes – a manutenção da empresa no SIMPLES se daria como que automaticamente e, neste passo, o critério da surpresa também poderia ser desvelado na hipótese do indeferimento. Esta premissa, entretanto, é falsa, em especial quando se examina as disposições do art. 6º, §§1º e 2º, da Resolução/CGSN 94/11 transcritas no início deste voto. Não há renovação automática da opção, por força de previsão regulamentar explícita. Pelo contrário, vê-se no aludido regramento previsão clara e intergiversável no sentido de se impor aos postulantes o mister de “**regularizar eventuais pendências impeditivas ao ingresso no Simples Nacional**” (inciso II) **até o ocaso do prazo descrito no § 1º do aludido art. 6º** (último dia útil do mês de janeiro de cada ano).

As duas situações objeto de comparação, para fins de aplicação da analogia (e, por conseguinte, da igualdade) não são iguais (nem mesmo equivalentes) e, por certo, não devem ser equalizadas, seja porque:

- a) inexistente uma congruência deste procedimento de equalização com os fins observados quando se toma por base as razões do legislador para vedar a opção ou a manutenção das empresas no SIMPLES, se atestada a existência de dívidas fiscais (a inadimplência tributária, somada aos benefícios previstos

pela LC 123/06, provocariam injustificado e substancial desequilíbrio concorrencial);

- b) ausentes quaisquer outros critérios válidos de medição ou comparação a impor o contrabalanceamento próprio da isonomia tributária.

Concluindo: o silêncio do legislador em relação à hipótese do indeferimento da opção, quando da positivação da regra encartada no já referido art. 31, § 2º, da LC 123/06, não deve ser interpretado como omissão ou lacuna que atraia, aí, a sua integração por meio, v.g., da analogia. A prescrição em testilha não contemplou o caso do indeferimento da opção por força da existência de dívidas tributárias porque, sistemicamente, esta última situação não se equipara à hipótese de exclusão tratada pelo art. 29, mormente quando se leva em conta o princípio da não-surpresa (segurança-jurídica) e o postulado da razoabilidade, enquanto critérios válidos de comparação.

Por tais razões, e renovando os pedidos de vênia caso tenha me posicionado no passado de forma diversa da ora posta, este julgador não tem como se perfilhar às conclusões ou mesmo aos fundamentos adotados pelo D. Relator.

A luz do exposto, voto por CONHECER do Recurso Especial do contribuinte e, no mérito, por LHE NEGAR PROVIMENTO.

(documento assinado digitalmente)

Gustavo Guimarães da Fonseca