



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

A DISCUSSÃO DA CONSTITUCIONALIDADE DA EXCLUSÃO DAS EMPRESAS
OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL DO PROGRAMA DE REGULARIZAÇÃO
TRIBUTÁRIA

RAQUEL DE CARVALHO GUEDES GONÇALVES

Rio de Janeiro
2018

RAQUEL DE CARVALHO GUEDES GONÇALVES

A DISCUSSÃO DA CONSTITUCIONALIDADE DA EXCLUSÃO DAS EMPRESAS
OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL DO PROGRAMA DE REGULARIZAÇÃO
TRIBUTÁRIA

Artigo apresentado como exigência de
conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato
Sensu* da Escola da Magistratura do Estado
do Rio de Janeiro. Professora Orientadora:
Tatiana Batista

Rio de Janeiro
2018

A DISCUSSÃO DA CONSTITUCIONALIDADE DA EXCLUSÃO DAS EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL DO PROGRAMA DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA

Raquel de Carvalho Guedes Gonçalves

Graduada pela Universidade de Ensino Superior Estácio de Sá. Pós-Graduada em Direito Civil e Direito Processual Civil pela Universidade de Ensino Superior Estácio de Sá. Advogada.

Resumo – a discussão acerca da constitucionalidade do programa de regularização fiscal que não contempla as empresas optantes pelo regime do simples nacional, os princípios constitucionais possivelmente violados e as consequências para tais empresas e também para os cofres públicos.

Palavras-chave – Direito Tributário. Discussão sobre a constitucionalidade da não aplicação do Programa de Recuperação Fiscal para empresas optantes pelo Regime Simples Nacional. Princípio da Isonomia. Princípio da capacidade Contributiva.

Sumário – Introdução. 1. O programa de recuperação fiscal. 2. O direito das empresas optantes pelo simples nacional de aderirem ao programa de regularização tributária. Os princípios constitucionais possivelmente violados. 3. A isonomia e a não aplicação do programa a empresas optantes pelo regime do simples nacional. 4. Análise sobre a não observância do princípio da capacidade contributiva. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa científica visa discutir se há ou não vício da inconstitucionalidade na exclusão das empresas optantes pelo Simples Nacional a aderirem ao Programa de Regularização Tributária.

O Programa de Regularização Tributária foi regulamentado pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil 1.711/2017 que autoriza a liquidação dos débitos tributários federais e previdenciários vencidos até o dia 30/04/2017, constituídos ou não, inclusive provenientes de parcelamentos anteriores ativos ou mesmo rescindidos e ainda os que estejam em discussão administrativa ou judicial.

Os programas de regularização tributária do Poder Legislativo sempre são alvos de grande discussão jurídica, seja por inúmeros benefícios concedidos a determinadas pessoas ou pela não concessão a outras, ou ainda por não atender a todas as expectativas dos beneficiados

mais principalmente pela não observância de preceitos fundamentais protegidos pela Constituição da República Federativa do Brasil.

A questão é que a omissão legislativa causa insegurança jurídica, principalmente no que tange as condições impostas pela lei, ou seja, a quem se aplica e a quem não se aplica determinado dispositivo legal, deixando lacunas que deverão ser enfrentadas pelo Poder Judiciário que por sua vez não tem função legislativa, mas deverá exercê-la em casos específicos.

A finalidade do presente trabalho é discutir sobre a constitucionalidade da não aplicação do Programa de Regularização Tributária as pessoas jurídicas optantes pelo regime do Simples Nacional criada pela Lei Complementar 123 de 2006 e, portanto, excluídas da Medida Provisória nº 783/2017. Abordando principalmente a possível violação de princípios constitucionais oriundo de norma de direito fundamental que autorizariam, então, excepcionalmente, a intervenção ativa do poder judiciário em políticas públicas e possível omissão legislativa.

Visa também demonstrar as consequências tanto para as empresas excluídas do programa especial de regularização tributária instituída, bem como para os cofres públicos que deixam de arrecadar mais impostos, além de movimentar de forma desnecessariamente a máquina judiciária a fim de sanar dúvidas decorrentes de omissão legislativa.

Além disso, quer ainda o presente artigo demonstrar o tamanho da repercussão e a diretriz adotada pelo poder legislativo, resolvendo então a discussão trazida à baila, de forma a suprir a omissão da Medida Provisória 783/2017, abrangendo, pois, os contribuintes num primeiro momento excluídos de tais benesses. Com isso, a aprovação do projeto de lei em Dezembro de 2017, passou a contemplar também as empresas optantes pelo regime do simples nacional e encerrado definitivamente a presente discussão.

Neste interim, o presente artigo objetiva investigar a incidência do princípio da capacidade contributiva sobre todo o ordenamento jurídico tributário, em especial sobre o poder estatal, vinculando aos próprios conceitos determinados pela legislação tributária que vislumbra garantir a adesão ao Programa de Recuperação Fiscal as pessoas jurídicas optantes pelo regime do Simples Nacional, sob pena de ofensa ao Princípio da Isonomia e da Capacidade Contributiva.

Para melhor compreensão do tema, busca-se apresentar as definições destes importantes Princípios Constitucionais e sua importância no mundo fático e jurídico, trazendo um viés de dúvida acerca da aplicação em uma mesma situação fática de dívida tributária de uma pessoa

jurídica optante pelo simples nacional e outra optante pelo regime tradicional de tributação pelo lucro real ou pelo lucro presumido, sejam tratados no tocante ao parcelamento de modos desproporcional indo de encontro com a capacidade real e a isonomia.

Inicia-se o primeiro capítulo do trabalho apresentando a repercussão do Programa de Regularização Tributária nas empresas com débitos fiscais.

Segue-se ponderando com as exclusões feitas pelo Programa de Regularização Tributária.

O terceiro capítulo traz uma análise acerca da inconstitucionalidade advinda da exclusão das empresas optantes pelo regime do Simples Nacional do PERT e da ofensa aos Princípios Constitucionais da Capacidade Contributiva e do Princípio da Isonomia.

O quarto capítulo trata da possibilidade da inclusão das empresas optantes pelo simples nacional ao PERT, utilizando-se da analogia do direito tributário.

A pesquisa é desenvolvida pelo método hipotético-dedutivo, uma vez que o pesquisador pretende eleger um conjunto de proposições hipotéticas, as quais acredita serem viáveis e adequadas para analisar o objeto da pesquisa, com o fito de comprová-las ou rejeitá-las argumentativa mente.

Para tanto, a abordagem do objeto desta pesquisa jurídica é necessariamente qualitativa, porquanto o pesquisador pretende se valer da bibliografia pertinente à temática em foco, analisada e fichada na fase exploratória da pesquisa, para sustentar sua tese.

1- O PROGRAMA DE RECUPERAÇÃO FISCAL

Os programas de recuperação fiscal são programas do Governo Federal de incentivo a determinadas pessoas físicas e jurídicas com o fito de estimular a atividade econômica para aqueles que possuem dívidas oriundas de tributos a quitarem os seus débitos perante a Receita Federal e a Procuradoria de Fazenda Nacional, sendo-lhes concedidos descontos e formas especiais de pagamento previstas em medidas provisórias¹.

Esses programas podem ser criados tanto pela União, quanto Estado e Município, relacionados aos impostos que são de competência de cada um.

¹TROIANELLI, Gabriel Lacerda; ESTELLITA, Heloisa. *Exclusão dos Refis: aspectos constitucionais e penais*. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 89, fev. 2003.

A doutrinadora Christine Mendonça² classificou o programa de recuperação fiscal em parcelamento stricto sensu.

A adesão ao programa tem natureza voluntária, sendo necessária uma declaração de vontade, não devendo restar dúvidas sobre a não compulsoriedade do programa. O contribuinte pode optar em se manter em débito com o Fisco, gerando, pois, a possibilidade das vias adequadas para a cobrança³.

Em nível nacional, foram criados os seguintes programas: PAEX (2006), o PAES (2003), o Refis da Crise (2009): tinham como foco pagamento de débitos de pessoas jurídicas para com a Secretaria da Receita Federal, Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional; Refis das autarquias e fundações (2010): programa para recuperação das dívidas de pessoas jurídicas de direito público e das fundações. Refis dos bancos (2013): tratava de dívidas relacionadas ao PIS e COFIS; Refis dos Lucros no Exterior (2010): relaciona-se ao IRPJ e CSLL. Programa Especial de regularização tributária – PERT (2017)⁴.

Certo é que as empresas esperavam a edição de um programa de recuperação fiscal que reduzisse multas e juros, além dos honorários advocatícios dos débitos tributários federais e previdenciários, viabilizando então a regularização tributária e fomentasse a economia do país. O Governo Federal, por sua vez, editou a Medida Provisória nº 783/2017, instituindo o Programa de Regularização Tributária (PRT) no âmbito da Receita Federal do Brasil e Procuradoria Geral da Fazenda Nacional.

O PERT editado pela MP 783/2017 permitiu às pessoas físicas ou jurídicas a regularização dos débitos de natureza tributária ou não, vencidos até 30/04/2017, ainda que tenham sido incluídos em parcelamentos anteriores – rescindidos ou ativos, bem como os débitos em discussão administrativa ou judicial.

O programa de regularização tributária seria uma modalidade de extinção do crédito tributário, qual seja a transação com previsão no artigo 171 do Código Tributário Nacional, que estabelece os sujeitos da relação tributária, com as devidas concessões de ambas as partes

²MENDONÇA, Christine. *O Regime Jurídico do Programa de Recuperação Fiscal - Refis: Parcelamento Stricio Sensu*. In VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa (coord.). *Refis - Aspectos Jurídicos Relevantes*. Bauru: Edipro, 2001, pp. 75-109.

³BITTAR, Djaima. Refis: a Exclusão da Empresa Optante com Fundamento no Inciso If do art. 5º da Lei nº 9.964/00. Inadmissibilidade, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 81. São Paulo: Dialética, jun. 2002.

⁴ENDRINGER, Tamires. *Refis: entenda sobre os programas de recuperação fiscal*. Disponível em: <<https://www.sinfisco.com.br/refis-entenda>>. Acesso em: 16 jan 2018.

que resulta no fim do litígio e respectiva extinção do crédito tributário, indicando ainda a autoridade com competência para autorizar a respectiva transação ⁵.

2 – O DIREITO DAS EMPRESAS OPTANTES PELO SIMPLES NACIONAL DE ADERIREM AO PROGRAMA DE REGULARIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS POSSIVELMENTE VIOLADOS

O programa de regularização tributária criado pela Medida Provisória n° 783/2017 surgiu com o condão de trazer alívio a muitos empresários que não imaginavam como regularizar os seus débitos fiscais diante da situação econômica que vive o país.

Lado outro a regularização tributária visa não somente ajudar empresários, mais principalmente aumentar a arrecadação fiscal, observado que se não fosse o programa somado ao cenário de crise que vive o país, os devedores fiscais não pagariam os tributos devidos e se quer haveria possibilidade de cobrá-los, observado a escassez de recursos para a fiscalização tributária⁶.

Cumprе ressaltar que o Programa de Regularização Tributária possibilita o pagamento de dívidas por meio de um parcelamento período máximo de até 180 meses, com reduções que podem atingir o patamar de até 90% dos juros, além de 50% das multas, mas tão somente para as empresas não optantes pelo regime do Simples Nacional. Para as empresas optantes pelo regime Simples Nacional, a quitação das dívidas somente se dá à vista ou por meio de um programa de parcelamento ordinário, em até 60 vezes, em qualquer caso, sem a redução no valor da multa ou dos juros⁷.

O parcelamento, com facilidades e altos descontos em multas, abrange débitos de natureza tributária e não tributária vencida até 30 de abril de 2017.

Entre os pontos positivos para adesão ao Programa Especial de Regularização Tributária, destaca-se que os contribuintes poderão migrar os créditos já parcelados em outros

⁵BRASIL. Lei 5172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em 20 fev. 2018.

⁶TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação - Imunidade e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

⁷BARROS, Lilian. *Refis: os vetos, o novo prazo e o que mais pode entrar no programa*. Disponível em: <<http://vazdealmeida.com/refis-os-vetos-o-novo-prazo-e-o-que-mais-pode-entrar-no-programa/>>. Acesso em: 10 jan 2018.

programas de parcelamento, indicando da forma que melhor se aplicar os débitos que serão migrados.⁸

Outro ponto em destaque é que a opção feita pelo PERT não extinguirá os parcelamentos anteriormente concedidos (a não ser os parcelamentos anteriores referentes aos créditos inscritos no PERT); e não excluirá quaisquer outras formas de parcelamento de débitos relativos aos tributos e às contribuições para o INSS que não tiverem sido inscritos no PERT.

E não menos importante destacar o fato de as pessoas jurídicas que estiverem em recuperação judicial poderão aderir ao PERT.

No que se refere às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte optantes pelo Simples Nacional não poderão renegociar suas dívidas e receber os benefícios advindos do Programa.

Notadamente isso prejudica os pequenos empresários que representa a grande maioria dos negócios no Brasil e que mesmo possuindo dívidas da mesma natureza das empresas optantes pelos demais regimes abrangidos pelo Programa, não são contempladas pelo Programa Especial de Regularização Tributária.

A Medida Provisória 783/2017 foi convertida na Lei 13.496/2017 e manteve o veto no que tange adesão ao parcelamento e descontos de dívidas por micros e pequenas empresas optantes pelo Simples.

O principal argumento que justificou o veto era que se tratava de matéria de lei complementar, e os recursos oriundos do Simples Nacional são de competência dos Estados e Municípios. Além disso, já tendo havido sido concedido parcelamento para essas empresas em 2016. No entendimento do Presidente da República, é inconstitucional, já que não poderia ser tratado através de Medida Provisória.⁹

O regime do Simples Nacional criado pela LC 123/06, permite que às microempresas e empresas de pequeno porte efetuem, mediante um regime único de arrecadação, o recolhimento de impostos e contribuições da União Federal, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive, relativo às obrigações acessórias.

A não abrangência no PERT das dívidas das empresas optantes pelo Simples Nacional não observa os princípios Constitucionais da Isonomia e da Capacidade Contributiva e com isso desrespeita o direito fundamental de tratamento diferenciado previsto no artigo 170 IX da

⁸MENDONÇA, op.cit.

⁹BARROS, op.cit.

CRFB/88 às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, tendo esta aplicabilidade imediata e plena eficácia nos termos do Artigo 5º Parágrafo Único da CRBB/88.

A não aplicação dos princípios supra somente são possíveis de forma plenamente justificada e devidamente fundamentada e com isso traz à baila a questão da ausência de lei complementar ser ou não suficiente para não concessão de tal benesse, pois temos um direito fundamental, com previsão legal no artigo 170 IX da CRFB/88 sucumbindo a ausência de legislação própria, qual seja, lei complementar, que trate do tema.

O princípio da isonomia que aparenta não ter sido observado no Novos Refis se origina de tratamento diferenciado e com isso menos vantajoso de determinadas empresas.¹⁰

Tal princípio pode ser usado como limitador da lei, com fulcro na proteção das partes menos favorecidas da nossa sociedade.¹¹

Além disso, cabe observar o importante princípio da capacidade contributiva previsto no artigo 145 § 1º da CRFB/88 que nada mais é que a limitação do poder de tributar do Estado que em sua função tributante, deverá observar e respeitar a capacidade contributiva do indivíduo.

Com o objetivo de estabelecer diretrizes justas, como forma de arrecadar recursos da população, estas são inspiradas em ideias de cunho Socialista, como se pode observar no inciso I, do artigo 3º, do Ordenamento Maior, que prescreve os objetivos fundamentais do nosso Estado: “Construir uma sociedade livre, justa e solidária¹²”.

A simples ideia da não observância do princípio da capacidade contributiva poderia por si só configurar a inconstitucionalidade do ato, uma vez que despeita o seu mínimo existencial.¹³

3 – A ISONOMIA E A NÃO APLICAÇÃO DO PROGRAMA A EMPRESAS OPTANTES PELO REGIME DO SIMPLES NACIONAL

¹⁰MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

¹¹MENDONÇA, op. cit.

¹²PAOLIELLO, Patrícia Brandão. *O princípio da capacidade contributiva*. Disponível em: > <https://jus.com.br/artigos/4138/o-principio-da-capacidade-contributiva>>. Acesso em 05 dez 2017.

¹³MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. rev., atual. e ampla. São Paulo: Malheiros, 2005.

Ensina-nos o ilustre Celso Antônio Bandeira de Mello, ao comentar o Princípio da Igualdade: “as discriminações são recebidas como compatíveis com a cláusula igualitária apenas e tão-somente quando existe vínculo de correlação lógica entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto, e a desigualdade de tratamento em função dela conferida, desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição¹⁴”.

É importante aduzir que os Princípios da Igualdade e da Capacidade Contributiva andam de mãos dadas, ou seja, para que realmente seja respeitado o Princípio da Igualdade Tributária, é necessário que aqueles que tenham igual capacidade contributiva sejam tratados de forma igual, enquanto aqueles que não têm igual capacidade contributiva devem ser tratados de forma desigual. Só assim o Princípio da Isonomia Tributária será realmente efetivo.¹⁵

Princípios têm por finalidade criar alicerces no sistema jurídico, auxiliando na interpretação e aplicação de normas, além de servir de parâmetro na elaboração de novas leis.

O princípio da Isonomia encontra-se previsto no artigo 150, II da Constituição da República Federativa do Brasil, vedando, pois que seja instituído tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente.

O ilustre professor Luciano Amaro¹⁶ nos ensina que o princípio é direcionado tanto para o aplicador da norma "significando que este não pode diferenciar as pessoas, para efeito de ora submetê-las, ora não, ao mandamento legal" e para o legislador, uma vez que "veda que ele dê tratamento diverso para situações iguais ou equivalentes". Conclui o doutrinador afirmando que "nem pode o aplicador, diante da lei, discriminar, nem se autoriza o legislador, ao ditar a lei, a fazer discriminações".

Temos então a materialização do Princípio da Isonomia através do Princípio da Capacidade Contributiva que tem previsão legal no artigo 145 §1º da Carta Maior que traz a baila o caráter pessoal dos impostos segundo sua capacidade contributiva.

Sob esta égide, temos que o programa de Regularização Fiscal sugere uma violação ao Princípio Constitucional da Isonomia, uma vez que embora aparentemente tente promover a igualdade com incentivos econômicos e a partilha dos encargos públicos, em verdade quando excluem empresas optantes pelo regime Simples Nacional, flagrantemente não observam este importante princípio constitucional, confrontando com a realidade fática do programa, aliado

¹⁴MELLO, op. cit.

¹⁵PAOLIELLO, op. cit. vide nota 12.

¹⁶AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 145.

a ausência de controle concentrado de constitucionalidade, deixando transparecer a aceitação da não observância dos princípios constitucionais e controle de constitucionalidade.

A exclusão das empresas optantes pelo regime simples do programa de recuperação fiscal sugere ofensa ao Princípio da Isonomia, sendo facultada a adoção de regime contábil que lhe fosse mais interessante, e assim os empresários fizeram. Em seguida, é criadas facilidades de regularização de débitos fiscais, e estes empresários que fizeram suas escolhas pela forma que mais lhe fosse convenientes, são excluídos dos benefícios concedidos pela lei.

Ressalta-se que as mesmas dificuldades financeiras suportadas pelas empresas optantes pelos demais regimes, são suportadas também pelas empresas optantes pelo regime simples.¹⁷

Muito importante que se faça uma interpretação conjunta das leis para se chegar à aplicação mais justa e coerente, no entanto, o professor Hugo de Brito Machado entende que as dificuldades surgem na medida em que se coloca a questão de saber se o legislador pode estabelecer hipóteses discriminatórias, e qual seria o critério de discrimine que pode validamente a ser utilizado.¹⁸

O Programa de Regularização Tributária trouxe inúmeros benefícios aos contribuintes com débitos fiscais, sendo a melhor opção para regularização das dívidas tributárias, no entanto algumas restrições previstas no programa como a exclusão dos contribuintes optantes pelo SIMPLES ofendem ao princípio da isonomia e da legalidade tributária uma vez que tal restrição não veio positivada na lei, apenas prevista na norma regulamentadora.

4 - ANÁLISE SOBRE A NÃO OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Os doutrinadores ensinam que o parcelamento fiscal visa garantir o crédito e autotutela do Fisco e, principalmente, uma forma de arrecadação de débitos tributários mais efetivos e ágeis. Esta atividade de arrecadação como todo ato administrativo tributário, deve ser realizada com observância do princípio da igualdade, já que a lei, no Estado de Direito, exige que todos sejam onerados com a mesma intensidade, para que haja tratamento igual a todos¹⁹.

Luciano Amaro ensina, de forma esclarecedora, que a adequação do imposto à capacidade contributiva do contribuinte encontra expressão no princípio da

¹⁷MELLO, op. cit.

¹⁸MACHADO, op. Cit., 2007.

¹⁹TORRES, op. cit.

proporcionalidade, segundo o qual o gravame fiscal deve ser diretamente proporcional à riqueza evidenciada em cada situação impositiva²⁰.

Ensina ainda que a mera ideia de proporcionalidade expressa apenas uma relação matemática entre o crescimento da base de cálculo e o do imposto, ao passo que a capacidade contributiva reclama mais do que isto, pois exige que se afira a justiça da incidência em cada situação isoladamente considerada, e não somente a justiça relativa entre uma e outra das duas situações. Assim, pois, o princípio da capacidade contributiva, aliado ao da igualdade, direciona os impostos para a proporcionalidade, mas não se esgota nesta²¹.

Vale salientar, por fim, que o princípio da capacidade contributiva somente pode ser compreendido como manifestação exata da isonomia quanto aos tributos com finalidade eminentemente fiscal. Isto porque, quanto aos tributos com fins extrafiscais, a observância deste princípio é mitigada – e não completamente excluída, já que o “mínimo vital” sempre deverá ser preservado – diante da necessidade de perseguir outros objetivos, de modo que, em razão da extrafiscalidade, autorizada está a prescindibilidade da graduação dos impostos consoante a capacidade econômica do contribuinte, para que se atinjam finalidades outras que não a mera obtenção de recursos, homenageadas pela ordem constitucional²². Assim, no bojo de uma tributação extrafiscal em que se busque, por exemplo, assegurar a função social da propriedade, proteger o meio ambiente ou incentivar a cultura, pode o Poder Público derrogar parcialmente o princípio da capacidade contributiva, sem que isto importe em ofensa ao princípio da isonomia.

O princípio da capacidade contributiva está consagrado no artigo 145 § 1º da Constituição Federal de 1988 e traz umas das limitações do poder de tributar do Estado e ainda é um dos princípios ordenadores do sistema tributário nacional.

Cumprir destacar que tal princípio defende a ideia de observância do Estado quanto a capacidade contributiva de cada indivíduo a fim de evitar que este seja onerado de forma a prejudicar a sua subsistência e de sua família e na mesma proporção delimitando a quantia a ser definida a título de tributos a fim de concretizar a justiça tributária a todos os cidadãos.

²⁰AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p.167.

²¹Ibidem. p.176.

²²COSTA, Regina Helena. *O Princípio da Capacidade Contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p.96.

Importante trazer à baila o entendimento do ilustre doutrinador José de Albuquerque Rocha²³ que nos ensina que nos casos em que há omissão na legislação, os princípios deverão atuar como elemento garantidor do direito. A função de fonte subsidiária exercida pelos princípios não está em contradição com sua função fundamentadora. Ao contrário, é decorrência dela. De fato, a fonte formal do direito é a lei. Como, porém, a lei funda-se nos princípios, estes servem seja com guia para a compreensão de seu sentido (interpretação), sejam como guia para o juiz suprir a lacuna da lei.

Este importante princípio da capacidade contributiva merece destaque no ordenamento constitucional tributário e pode ser utilizado tanto como fundamento do tributo como ainda pressuposto, sendo ainda utilizado como critério para o limite do poder de tributar, bem como para graduação deste.

A utilização deste princípio é uma forma segura de atingir a igualdade tributária e a justiça fiscal tributária.

Deve-se destacar a ideia de que na imposição tributária, sem observância da diretriz da capacidade contributiva, há indícios de inconstitucionalidade do ato, sendo importante apontar o excesso de carga fiscal aplicado a esta pessoa²⁴.

CONCLUSÃO

A Medida Provisória 783/2017 que institui o Programa de Recuperação Tributária foi convertida na Lei 13.496/2017.

A nova lei manteve o veto para as empresas optantes pelo regime do simples nacional de aderirem ao programa, caracterizando possíveis inconstitucionalidades aos Princípios da isonomia e da capacidade contributiva sob o argumento que se tratava de matéria de lei complementar, e os recursos oriundos do Simples Nacional são de competência dos Estados e Municípios.

A LC 123/06 que instituiu o regime simples, autorizou que às microempresas e empresas de pequeno porte efetuem, mediante um regime único de arrecadação, o recolhimento de impostos e contribuições da União Federal, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, inclusive, relativo às obrigações acessórias.

²³ROCHA, José de Albuquerque. *Teoria Geral do Processo*. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

²⁴ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios, da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2006.p.107.

A não abrangência no PERT das dívidas das empresas optantes pelo Simples Nacional não observa os princípios Constitucionais da Isonomia e da Capacidade Contributiva e com isso desrespeita o direito fundamental de tratamento diferenciado previsto no artigo 170 IX da CRFB/88 às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, tendo esta aplicabilidade imediata e plena eficácia nos termos do Artigo 5º Parágrafo Único da CRBB/88.

A não aplicação dos princípios supra somente são possíveis de forma plenamente justificada e devidamente fundamentada e com isso traz à baila a questão da ausência de lei complementar ser ou não suficiente para não concessão de tal benesse, pois temos um direito fundamental, com previsão legal no artigo 170 IX da CRFB/88 sucumbindo a ausência de legislação própria, qual seja, lei complementar, que trate do tema.

O princípio da isonomia que aparenta não ter sido observado no Novos Refis se origina de tratamento diferenciado e com isso menos vantajoso de determinadas empresas.

Tal princípio pode ser usado como limitador da lei, com fulcro na proteção das partes menos favorecidas da nossa sociedade.

Além disso, cabe observar o importante princípio da capacidade contributiva previsto no artigo 145 § 1º da CRFB/88 que nada mais é que a limitação do poder de tributar do Estado que em sua função tributante, deverá observar e respeitar a capacidade contributiva do indivíduo.

Com o objetivo de estabelecer diretrizes justas, como forma de arrecadar recursos da população, estas são inspiradas em ideias de cunho Socialista, como se pode observar no inciso I, do artigo 3º, do Ordenamento Maior, que prescreve os objetivos fundamentais do nosso Estado, qual seja, construir uma sociedade livre, justa e solidária.

A simples ideia da não observância do princípio da capacidade contributiva, poderia por si só configurar a inconstitucionalidade do ato, uma vez que despeita o seu mínimo existencial.

Em dezembro de 2017 foi aprovado pelo Senado o Refis para as empresas optantes pelos Simples Nacional, conforme se extrai do Projeto de Lei PLC 164/2017 (PERT-SN).

O Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) deverá regulamentar o novo refis de micro e pequenas empresas.

Com isso, evidencia-se que a exclusão dos programas de regularização tributária, requer observância dos princípios contidos da nossa Lei Maior, além dos já falados princípios da capacidade contributiva e princípio da isonomia, importante observar os princípios do contraditório e ampla defesa, direitos fundamentais previstos na Nossa Constituição.

Tem se como conclusão que a nova lei visa a aplicação da capacidade contributiva e o princípio da isonomia as pessoas jurídicas optantes pelo regime Simples Nacional com mesmo fato gerador de riqueza, qual seja, dívida tributária, afastando, assim a discussão acerca do tratamento diferenciado e mais benéfico concedido a empresas não optantes pelo regime do simples nacional.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *Direito Tributário Brasileiro*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Teoria dos Princípios, da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. São Paulo: Malheiros, 2006.

BARROS, Lilian. *Refis: os vetos, o novo prazo e o que mais pode entrar no programa*. Disponível em: < <http://vazdealmeida.com/refis-os-vetos-o-novo-prazo-e-o-que-mais-pode-entrar-no-programa/>>. Acesso em: 10 jan 2018.

BITTAR, Djaima. Refis: a Exclusão da Empresa Optante com Fundamento no Inciso If do art. 5º da Lei nº 9.964/00. Inadmissibilidade, *Revista Dialética de Direito Tributário* nº 81. São Paulo: Dialética.

BRASIL. Lei 5172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em 20 fev. 2018.

COSTA, Regina Helena. *O Princípio da Capacidade Contributiva*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

ENDRINGER, Tamires. *Refis: entenda sobre os programas de recuperação fiscal*. Disponível em: <<https://www.sinfisco.com.br/refis-entenda>>. Acesso em: 16 jan 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. rev., atual. e ampla. São Paulo: Malheiros, 2005.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 3 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

MENDONÇA, Christine. *O Regime Jurídico do Programa de Recuperação Fiscal - Refis: Parcelamento Stricio Sensu*. In VERGUEIRO, Guilherme Von Muller Lessa (coord.). *Refis - Aspectos Jurídicos Relevantes*. Bauru: Edipro, 2001.

PAOLIELLO, Patrícia Brandão. *O princípio da capacidade contributiva*. Disponível em: > <https://jus.com.br/artigos/4138/o-principio-da-capacidade-contributiva>>. Acesso em 05 dez 2017.

ROCHA, José de Albuquerque. *Teoria Geral do Processo*. 10 ed. São Paulo: Atlas, 2009.

TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação - Imunidade e Isonomia*. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

TROIANELLI, Gabriel Lacerda; ESTELLITA, Heloisa. *Exclusão dos Refis: aspectos constitucionais e penais*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 89, fev. 2003.