

AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE 7.765 DISTRITO FEDERAL

RELATOR : **MIN. DIAS TOFFOLI**
REQTE.(S) : **CONFEDERACAO NACIONAL DA INDUSTRIA**
ADV.(A/S) : **ALEXANDRE VITORINO SILVA**
ADV.(A/S) : **MARCOS ABREU TORRES**
INTDO.(A/S) : **PRESIDENTE DA REPÚBLICA**
PROC.(A/S)(ES) : **ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO**
INTDO.(A/S) : **CONGRESSO NACIONAL**
PROC.(A/S)(ES) : **ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO**
INTDO.(A/S) : **SECRETÁRIO ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO
BRASIL**
PROC.(A/S)(ES) : **ADVOGADO-GERAL DA UNIÃO**

VOTO

O SENHOR MINISTRO DIAS TOFFOLI (RELATOR):

Cuida-se de ação direta de inconstitucionalidade ajuizada pela Confederação Nacional da Indústria (CNI), com pedido de medida liminar, tendo como objeto os arts. 43 e 44 da Lei nº 14.973/24.

Em resumo, esses artigos dispõem sobre a obrigatoriedade, sob pena de multa, de as pessoas jurídicas que usufruem de benefícios fiscais informarem à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, por meio de declaração eletrônica — atualmente, conhecida como declaração de incentivos, renúncias, benefícios e imunidade de natureza tributária (Dirbi) —, os incentivos, as renúncias, os benefícios ou as imunidades de natureza tributária usufruídos, bem com o valor do crédito correspondente. Os mencionados dispositivos ainda estabelecem condições, como a necessidade de quitação de tributos, para a concessão, o reconhecimento, a habilitação e a coabilitação de incentivo, a renúncia ou o benefício de natureza tributária de que trata o primeiro daqueles artigos.

Eis o teor dos dispositivos questionados:

“Art. 43. A pessoa jurídica que usufruir de benefício fiscal deverá informar à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, por meio de declaração eletrônica, em formato

simplificado:

I – os incentivos, as renúncias, os benefícios ou as imunidades de natureza tributária de que usufruir; e

II – o valor do crédito tributário correspondente.

§ 1º A Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil estabelecerá:

I – os benefícios fiscais a serem informados; e

II – os termos, o prazo e as condições em que serão prestadas as informações de que trata este artigo.

§ 2º Sem prejuízo de outras disposições previstas na legislação, a concessão, o reconhecimento, a habilitação e a coabilitação de incentivo, a renúncia ou o benefício de natureza tributária de que trata este artigo são condicionados ao atendimento dos seguintes requisitos:

I – regularidade quanto ao disposto no art. 60 da Lei nº 9.069, de 29 de junho de 1995, no inciso II do caput do art. 6º da Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002, e no art. 27 da Lei nº 8.036, de 11 de maio de 1990;

II – inexistência de sanções a que se referem os incisos I, II e III do caput do art. 12 da Lei nº 8.429, de 2 de junho de 1992, o art. 10 da Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998, e o inciso IV do **caput** do art. 19 da Lei nº 12.846, de 1º de agosto de 2013;

III – adesão ao Domicílio Tributário Eletrônico (DTE), conforme estabelecido pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil; e

IV – regularidade cadastral, conforme estabelecido pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil.

§ 3º A comprovação do atendimento dos requisitos a que se refere o § 2º será processada de forma automatizada pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, dispensada a

entrega prévia de documentos comprobatórios pelo contribuinte.

Art. 44. A pessoa jurídica que deixar de entregar ou entregar em atraso a declaração prevista no art. 43 estará sujeita à seguinte penalidade calculada por mês ou fração, incidente sobre a receita bruta da pessoa jurídica apurada no período:

I – 0,5% (cinco décimos por cento) sobre a receita bruta de até R\$ 1.000.000,00 (um milhão de reais);

II – 1% (um por cento) sobre a receita bruta de R\$ 1.000.000,01 (um milhão de reais e um centavo) até R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais); e

III – 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento) sobre a receita bruta acima de R\$ 10.000.000,00 (dez milhões de reais).

§ 1º A penalidade será limitada a 30% (trinta por cento) do valor dos benefícios fiscais.

§ 2º Será aplicada multa de 3% (três por cento), não inferior a R\$ 500,00 (quinhentos reais), sobre o valor omitido, inexato ou incorreto, independentemente do previsto no caput.”

Para o requerente, esses dispositivos violaram os princípios da simplicidade tributária, da razoabilidade, da proporcionalidade, da livre iniciativa, da livre concorrência, da segurança jurídica e do tratamento favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte; os direitos de petição e de acesso ao Poder Judiciário; bem como as orientações do Tribunal constantes das Súmulas nºs 70, 323, 544 e 574.

DAS QUESTÕES PRELIMINARES

Inicialmente, afasto a alegação constante das informações prestadas pelo Presidente da República de que a CNI não teria legitimidade ativa

para questionar, mediante ação direta, os arts. 43 e 44 da Lei nº 14.973/24. Tal alegação se fundamenta na ideia de que faltaria pertinência temática, considerando os objetivos institucionais da requerente e o fato de os citados artigos terem como destinatários todas as pessoas jurídicas enquadradas na situação por eles disciplinada, não dizendo respeito a interesse específico e próprio do setor industrial. Afirma-se que “os aspectos impugnados nesta ADI não est[ariam] relacionados, diretamente, com os interesses dos representados pela Autora”.

A meu ver, a pertinência temática existe. Os dispositivos questionados, no que dizem respeito à Dirbi, são direcionados a pessoas jurídicas que usufruem de benefícios fiscais. É evidente, portanto, que tais dispositivos podem atingir diretamente pessoas jurídicas do setor industrial. Como expresso na petição inicial, as empresas industriais de qualquer ponto do país que possuam benefício fiscal deverão, por força das normas impugnadas, prestar aquelas informações à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, ficando sujeitas a multa, se for o caso. Anote-se, ainda, que aquelas condições para a concessão, o reconhecimento, a habilitação e a coabilitação de incentivo, a renúncia ou o benefício de natureza tributária de que trata o primeiro daqueles artigos, como a necessidade de quitação de tributos, também se aplicam às empresas do setor industrial.

A CNI, por seu turno, é entidade sindical de âmbito nacional, tendo sido constituída, conforme o estatuto acostado aos autos, “para fins de representação, estudos e coordenação dos interesses das categorias econômicas da indústria”. Além disso, depreende-se que é um de seus objetivos “defender os interesses gerais da indústria, contribuindo, direta ou indiretamente, para fomentar a expansão e a competitividade do setor industrial e o desenvolvimento econômico e social do País”. Também é objetivo seu “propor medidas judiciais na defesa dos interesses da indústria”.

Vale lembrar, ainda, que a Suprema Corte já reconheceu a legitimidade da CNI para discutir normas tributárias que atingiam o setor

ADI 7765 / DF

industrial, embora não fossem destinadas exclusivamente a ele. Cito, por exemplo: ADI nº 5.635/DF, na qual se questionou o Fundo Estadual de Equilíbrio Fiscal (FEEF) e o Fundo Orçamentário Temporário (FOT) do Estado do Rio de Janeiro; ADI nº 6.055/DF, na qual se debateu sobre o Reintegra; ADI nº 4.905/DF, na qual se impugnou multa isolada, prevista em lei federal, aplicada em razão de não homologação de compensação; e a ADI nº 2.558/DF, na qual se debateu o imposto de renda e proventos de qualquer natureza no contexto da participação de empresa controladora ou coligada nacional nos lucros auferidos por pessoa jurídica controlada ou coligada sediada no exterior.

Também afasto a alegação, constante das informações prestadas pela Presidência da República, de que a ação direta não mereceria conhecimento quanto à Instrução Normativa RBF nº 2.198/24.

Com efeito, o pedido da CNI é dirigido contra os arts. 43 e 44 da Lei nº 14.973/24. Apenas por **arrastamento** é que a requerente pede a declaração de inconstitucionalidade da referida instrução normativa que dispôs sobre a Dirbi. E, considerando a íntima conexão entre tal instrução normativa e aqueles dispositivos legais, é certo que, na hipótese de a ação direta ser julgada procedente, o referido ato normativo infralegal também poderá ser declarado inconstitucional por arrastamento, o que é admitido pela Suprema Corte.

Ultrapassadas as questões preliminares, passo ao exame do mérito.

DA CONSTITUCIONALIDADE DA EXIGÊNCIA DA DECLARAÇÃO A QUE SE REFEREM OS DISPOSITIVOS QUESTIONADOS

Já há algum tempo que o volume de benefícios fiscais existentes no país, especialmente na esfera federal, é discutido. Não é por acaso que a EC nº 109/21 previu a necessidade de elaboração de plano para a redução gradual de incentivos e benefícios federais de natureza tributária, acompanhado das correspondentes propostas legislativas e estimativas de impactos orçamentários e financeiros. Estabeleceu também que lei complementar deve tratar, entre outros assuntos, sem prejuízo do citado

ADI 7765 / DF

plano, da redução gradual de incentivos fiscais federais de natureza tributária.

Estimava-se que, em 2021, tais benesses atingiam cerca 4% do PIB, o que correspondia a R\$ 308 bilhões na época, aproximadamente¹. A ideia, conforme a citada emenda, é fazer com que o montante total dos incentivos e benefícios em questão, em até oito anos, não ultrapasse 2% do PIB.

Insta lembrar que o Deputado Relator da PEC nº 186/19 (que ensejou a referida emenda constitucional), em parecer pela Comissão Especial proferido no Plenário da Câmara dos Deputados, argumentou que a aprovação das citadas disciplinas era necessária para a reversão dos “seguidos déficits primários obtidos desde 2014, auxiliando a União a sanear suas contas e poder retomar os pagamentos das dívidas constituídas ao longo dos últimos anos”.

Em janeiro de 2024, o Poder Executivo Federal apresentou o PL nº 15/24, visando a instituir programas de conformidade tributária e aduaneira no âmbito da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, bem como a dispor sobre o devedor contumaz e as condições para fruição de benefícios fiscais. Nos arts. 41 e 42 da referida proposição legislativa, foram inseridos textos praticamente idênticos aos dos arts. 43 e 44 da Lei nº 14.973/24, debatidos na presente ação direta.

Na exposição de motivos que acompanhou a proposição legislativa, constou que, no Projeto de Lei Orçamentária Anual (PLOA) de 2024, o montante dos benefícios federais estava estimado em cerca de 4,6% do PIB, sendo que, em 2007, o montante era muito menor, estimado em 1,7% do PIB. Consignou-se que o grande aumento dos gastos tributários em duas décadas ensejou a necessidade de criação de mecanismos para sua redução e que seria necessário aumentar o controle desses gastos pela

¹ Vide parecer proferido em plenário pelo Deputado Daniel Freitas, pela Comissão Especial, que concluiu pela aprovação da PEC nº 186/19. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=1973537&filename=PPP+1+CEURG+%3D%3E+PEC+186/2019+%28Fase+1+-+CD%29. Acesso em: 7 abr. 2025.

ADI 7765 / DF

Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, “de maneira a excluir os benefícios daqueles contribuintes que não cumprem as condições necessárias para sua manutenção”.

Ainda na referida exposição de motivos, ressaltou-se que o Código Tributário Nacional, no art. 198, com a redação conferida pela LC nº 187/21, acrescentou novas exceções à vedação de a Administração Pública divulgar informações de natureza tributária. Nessa toada, cabe realçar que é permitida, conforme o inciso IV do § 3º do citado artigo, a divulgação de informações relativas a incentivo, renúncia, benefício ou imunidade de natureza tributária cujo beneficiário seja pessoa jurídica. Também naquele documento, registrou-se a necessidade crescente de aprimoramento do controle e da transparência dos gastos tributários, “com vistas ao atingimento do equilíbrio fiscal e ao atendimento da histórica carência de estruturas de gestão e governança, avaliação e monitoramento por parte do Poder Executivo Federal”. Na oportunidade, ainda se destacou que a sociedade e os órgãos de controle vinham frequentemente questionando a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil sobre os resultados das políticas públicas relacionadas à concessão de incentivos fiscais.

Em relação ao projeto de lei, no ponto relacionado ao contexto acima descrito, foram ressaltados como principais objetivos:

“a) aumentar a transparência ativa relativa às renúncias de receitas e garantir o acesso à informação de interesse coletivo ou geral, facilitando o controle social;

b) contribuir para a redução gradual do montante global referente aos benefícios fiscais, em consonância com a Emenda Constitucional nº 109, de 2021;

c) melhorar a gestão e a governança dos benefícios tributários utilizados como instrumentos de promoção de objetivos de políticas públicas; e

ADI 7765 / DF

d) concorrer para a melhoria do desempenho e dos resultados das políticas públicas implementadas por meio de incentivos fiscais”.

Em 4 de junho de 2024, foi editada a MP nº 1.227/24, trazendo o conteúdo dos arts. 41 e 42 do citado PL nº 15/24 (equivalentes aos arts. 43 e 44 da Lei nº 14.973/24). Foi com base nesse ato normativo que foi editada a IN RFB nº 2198, de 17 de junho de 2024, dispondo sobre a declaração de incentivos, renúncias, benefícios e imunidades de natureza tributária (Dirbi), a ser apresentada pelas pessoas jurídicas que usufruem benefícios tributários listados em seu anexo único.

Conforme ato declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional, a referida medida provisória teve seu prazo de vigência encerrado em 1º/10/24². Mas, antes do fim desse prazo, as normas constantes daqueles artigos foram inseridas no PL nº 1.847/24, de autoria do Senado Federal, por meio de substitutivo. Vale lembrar que esse projeto foi oriundo de diálogo entre os Poderes Legislativo e Executivo, considerando-se as decisões da Suprema Corte na ADI nº 7.633/DF, para se estabelecer um regime de transição, com medidas compensatórias, para a desoneração da folha de pagamentos de 17 (dezesete) setores da economia.

Na citada ação direta, o Relator, Ministro **Cristiano Zanin**, havia, em sede de medida cautelar **ad referendum** do Plenário, determinado a suspensão, enquanto não sobreviesse demonstração do cumprimento do art. 113 do ADCT ou até ulterior julgamento do mérito da ação direta, dispositivos da Lei nº 14.784/23 que haviam prorrogado a referida desoneração da folha de salários e previsto outros benefícios tributários. Um dos principais argumentos levantados pelo Ministro foi a

² Ato declaratório do Presidente da Mesa do Congresso Nacional nº 95, de 2024. In: Diário Oficial da União - seção 1. Nº 197, quinta-feira, 10 de outubro de 2024. Disponível em: https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra?codteor=2484355&filename=Tramitacao-MPV%201227/2024 . Acesso em: 24 abr. 2025.

necessidade de observância do princípio da sustentabilidade orçamentária. Nesse contexto, cabe recordar que o citado dispositivo constitucional estabelece que a proposição legislativa que crie ou altere despesa obrigatória ou renúncia de receita deverá ser acompanhada da estimativa de seu impacto orçamentário e financeiro. Por força da demonstração de que aqueles Poderes estavam engajados no diálogo para cumprir o referido dispositivo constitucional, Sua Excelência concedeu efeito prospectivo àquela medida cautelar para que produzisse efeitos no prazo de 60 (sessenta dias), a fim de que a solução fosse construída. A decisão foi referendada pelo Plenário da Corte. Após, houve prorrogações do prazo.

Tendo tramitado em ambas as casas legislativas o PL nº 1.847/24 (oriundo daquele diálogo institucional) e sido feitas algumas modificações, foi ele aprovado, culminando na Lei nº 14.973/24, que entrou em vigor na data de sua publicação. Conforme o Portal da Legislação, essa lei foi publicada no DOU de 16/9/24, antes, portanto, do encerramento do prazo de vigência da MP nº 1.227/24.

AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DA SIMPLICIDADE TRIBUTÁRIA, DA RAZOABILIDADE E DA PROPORCIONALIDADE NO ART. 43

Alegou a requerente que a obrigação tributária prevista no artigo em alusão teria desrespeitado os princípios da simplicidade tributária, da razoabilidade e da proporcionalidade. A seu ver, tal obrigação seria desnecessária, além de ter aumentado os custos de conformidade e a burocracia.

Julgo que o relato acima aponta para a direção de que inexistem, no art. 43 da lei questionada, essas inconstitucionalidades. No caso, estamos diante de obrigação tributária acessória, estabelecida à luz do interesse público.

É fato que o texto constitucional prevê que o sistema tributário nacional deve observar o princípio da simplicidade (art. 145, § 3º). Mas esse princípio convive com outros preceitos de igual envergadura

constitucional, como os princípios da transparência, da justiça tributária e do equilíbrio fiscal. Convém registrar, ainda nessa seara, que o texto constitucional expressamente possibilita às administrações tributárias das unidades federadas identificar o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas dos contribuintes, especialmente para conferir efetividade ao caráter pessoal dos impostos e à graduação desses tributos segundo a capacidade econômica dos contribuintes (art. 145, § 1º).

No caso, não vislumbro violação do princípio da simplicidade tributária, da razoabilidade ou da proporcionalidade. Em primeiro lugar, a própria lei previu que a prestação à Secretaria Especial da Receita Federal de informações a que se refere o **caput** do artigo por parte das pessoas jurídicas que usufruem de benefício fiscal deve ser feita **por meio de declaração eletrônica, em formato simplificado**. Atualmente, essa declaração consiste, como se viu, na declaração de incentivos, renúncias, benefícios e imunidade de natureza tributária (Dirbi). Segundo informações constantes da Nota Conjunta Cosit/Cocad/Sutri/Suara/RFB nº 8, de 23 de dezembro de 2024 (e-doc. 40), a Dirbi é preenchida e transmitida por meio do Centro Virtual de Atendimento da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (e-CAC).

Afora isso, creio que não importa em ônus demasiado para as pessoas jurídicas a realização da declaração exigida pelo art. 43 em comento. As informações a serem prestadas são relativas aos incentivos, renúncias, benefícios ou imunidades de natureza tributária de que usufruírem e ao valor do crédito tributário correspondente. Ainda nesse contexto, entendo ser importante mencionar que a referida nota conjunta aponta que, considerando **o período de entrega das Dirbis até agosto de 2024, menos de 1% das declarações continha mais de um benefício tributário**. Mais especificamente, do total de 370.324 declarações, apenas 2.710 se enquadraram nesse cenário.

Mesmo no que se refere à comprovação dos requisitos para a concessão, o reconhecimento, a habilitação e a coabilitação de incentivo, a renúncia ou o benefício de natureza tributária, também não vislumbro

ofensa ao princípio da simplicidade. A lei impugnada estabelece que tal comprovação **deve ser processada de forma automatizada por aquela secretaria, dispensando, ainda, a entrega prévia de documentos comprobatórios pelo contribuinte.**

Outrossim, julgo que a razoabilidade e a proporcionalidade foram respeitadas. Com efeito, o próprio histórico referido no item anterior do presente voto indica a necessidade de criação de mecanismos para reduzir gastos tributários, aumentar a transparência fiscal, melhorar a eficiência da fiscalização por parte da Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, aprimorar a gestão e a governança por parte do Poder Executivo e permitir o adequado controle das políticas públicas relacionadas a esses gastos. Relembre-se que, na PLOA de 2024, os gastos tributários federais foram estimados em 4,6% do PIB. No Projeto de Lei de Diretrizes Orçamentárias referente a 2026 (PLDO 2026), estima-se que os gastos tributários federais serão de 4,53% do PIB³. Não há dúvida de que a declaração exigida pelo art. 43 é medida que contribui, dentro da razoabilidade e da proporcionalidade, para atingir as citadas finalidades, considerando as dimensões que tomaram os gastos tributários federais no país e a **“histórica carência de estruturas de gestão e governança, avaliação e monitoramento por parte do Poder Executivo Federa”** (grifo nosso), como pontuou o Ministro da Fazenda na exposição de motivos que acompanhou o PL nº 15/24. De mais a mais, os benefícios, evidentemente conectados ao interesse público que a medida enseja superam muito aqueles ônus aos quais ficam sujeitos as pessoas jurídicas que usufruem de benefícios fiscais.

AUSÊNCIA DE VIOLAÇÃO, NO ART. 43, DOS DIREITOS DE PETIÇÃO E DE ACESSO AO PODER JUDICIÁRIO; DOS PRINCÍPIOS DA LIVRE INICIATIVA, DA LIVRE CONCORRÊNCIA E DA SEGURANÇA JURÍDICA E DAS SÚMULAS NºS 70, 323 E 547

³ Disponível em: <https://www.gov.br/planejamento/pt-br/assuntos/orcamento/orcamentos-anuais/2026/pldo/16-anexo-iv-15-renuncia-de-receita-2026.pdf>. Acesso em: 25 abr. 2025.

Alega a requerente que a condição prevista no inciso I do § 2º do art. 43 da lei impugnada, relativamente à quitação de tributos, teria violado os direitos de petição e de acesso ao Poder Judiciário; os princípios da livre iniciativa, da livre concorrência e da segurança jurídica e as Súmulas nºs 70, 323 e 547 da Corte.

Julgo que condicionar a concessão, o reconhecimento, a habilitação e a coabilitação de incentivo, a renúncia ou o benefício de natureza tributária de que trata o art. 43 à quitação de tributos federais não importa em violação dos preceitos constitucionais citados ou das aludidas súmulas.

Em primeiro lugar, o estabelecimento de condições para a concessão (**lato sensu**) de benefícios tributários federais está no âmbito de conformação da União. Como ensinou José Souto Maior Borges: “[n]o poder de tributar se contém o poder de eximir, como o verso e o reverso de uma medalha”⁴.

Em segundo lugar, como indicado na exposição de motivos que acompanha o PL nº 15/24, o § 2º do art. 43 da lei impugnada **tão somente reuniu requisitos gerais que já existiam**, embora espalhados na legislação, para a concessão, o reconhecimento, a habilitação e a coabilitação de incentivo, a renúncia ou o benefício de natureza tributária em alusão. A ideia foi conferir maior segurança jurídica, na medida em que, quando estavam espalhadas as condições, surgiam, ocasionalmente, dúvidas sobre a necessidade de se atender a alguma delas para se ter direito a um benefício. Nesse ponto, cito o teor do art. 60 da Lei nº 9.069/95; do inciso II do art. 6º da Lei 10.522/02 e do art. 27 da Lei nº 8.036/90, mencionados no inciso I do § 2º do art. 43 da lei ora impugnada:

Lei nº 9.069/95:

“Art. 60. A concessão ou reconhecimento de **qualquer incentivo ou benefício fiscal**, relativos a tributos e

⁴ BORGES, José Souto Maior. **Teoria geral da isenção tributária**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 30.

contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal fica condicionada à comprovação pelo contribuinte, pessoa física ou jurídica, da **quitação de tributos e contribuições federais**” (grifo nosso).

Lei 10.522/02:

“Art. 6º É obrigatória a consulta prévia ao Cadin, pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, direta e indireta, para:

(...)

II - concessão de incentivos fiscais e financeiros;” (grifo nosso).

Lei nº 8.036/90:

“Art. 27. A apresentação do Certificado de Regularidade do FGTS, fornecido na forma do regulamento, é obrigatória nas seguintes situações: (Redação dada pela Lei nº 13.932, de 2019)

a) habilitação e licitação promovida por órgão da Administração Federal, Estadual e Municipal, direta, indireta ou fundacional ou por entidade controlada direta ou indiretamente pela União, Estado e Município;

b) obtenção, por parte da União, dos Estados ou dos Municípios, ou por órgãos da Administração federal, estadual ou municipal, direta, indireta ou fundacional, ou indiretamente pela União, pelos Estados ou pelos Municípios, de empréstimos ou financiamentos realizados com lastro em recursos públicos ou oriundos do FGTS perante quaisquer instituições de crédito; (Redação dada pela Lei nº 13.805, de 2019)

c) obtenção de favores creditícios, isenções, subsídios, auxílios, outorga ou concessão de serviços ou quaisquer

outros benefícios concedidos por órgão da Administração Federal, Estadual e Municipal, salvo quando destinados a saldar débitos para com o FGTS;

d) transferência de domicílio para o exterior;

e) registro ou arquivamento, nos órgãos competentes, de alteração ou distrato de contrato social, de estatuto, ou de qualquer documento que implique modificação na estrutura jurídica do empregador ou na sua extinção” (grifo nosso).

De mais a mais, anote-se que o § 2º do art. 43 da lei hostilizada não criou qualquer obstáculo para que a pessoa jurídica se utilize do direito de petição ou de ação judicial para discutir qualquer exigência tributária que entenda ser indevida. Nesse cenário, cabe ainda realçar que a lei impugnada em nenhum momento afastou, *v.g.*, as normas do Código Tributário Nacional que tratam do lançamento tributário, possibilitam a impugnação do sujeito passivo ou estabelecem as hipóteses de suspensão da exigibilidade de crédito tributário.

DAS MULTAS PREVISTAS NO ART. 44 DA LEI Nº 14.973/24.

No caso de a pessoa jurídica deixar de entregar ou entregar em atraso a declaração prevista no art. 43 da lei questionada, fica ela sujeita a multa calculada por mês ou fração, incidente sobre a receita bruta da pessoa jurídica apurada no período. O dimensionamento dessa penalidade consta dos incisos do art. 44, ficando limitada ao **teto de 30% do valor dos benefícios fiscais**. Previu-se, ainda, independentemente dessa primeira penalidade, a multa de **3%, não inferior a R\$ 500,00, sobre o valor omitido, inexato ou incorreto**.

As multas em comento consistem em multas punitivas decorrentes do descumprimento de deveres instrumentais. Como se sabe, os limites das multas desse tipo estão em discussão no Tema nº 487, RE nº 640.452/RO, Rel. Min. **Roberto Barroso**. O julgamento do mérito desse

tema já iniciou. Em voto-vista, propus que a Corte fixe parâmetros objetivos para determinar a partir de que dimensão tais multas passam a ter caráter confiscatório. Transcrevo trechos do voto que proferi:

“[A]té então, o legislador complementar não editou normas gerais a respeito dos limites qualitativos e quantitativos das sanções tributárias impostas por infração à legislação tributária, objeto do tema em discussão. Na ausência dessas normas e estando em jogo norma constitucional protetiva de direitos fundamentais do contribuinte, como a vedação do confisco, cumpre ao Poder Judiciário, ante provocação, atuar.

(...)

Inicialmente, registro que as multas impostas às infrações aos deveres formais dos contribuintes, responsáveis ou substitutos tributários são, **fundamentalmente, punitivas**. Ademais, o fato de a Corte ter reconhecido, no Tema nº 872, a constitucionalidade da multa prevista no art. 7º, inciso II, da Lei nº 10.426/02 – multa de 2% ao mês ou fração, limitada a 20%, decorrente de atraso ou não entrega da DCTF e incidente sobre o montante dos tributos e contribuições informados em tal declaração, ainda que integralmente pago – não conduz, necessariamente, ao entendimento de que é sempre inconstitucional qualquer outra multa decorrente de descumprimento de dever instrumental aplicada em patamar superior a esse. Note-se que a referida multa é devida tão somente em razão do mero atraso na entrega da DCTF ou de sua entrega com incorreções ou omissões.

Afora isso, julgo que adotar, tal como propôs o Relator, Ministro **Roberto Barroso**, o patamar de 20% do montante do tributo devido, quando há obrigação principal subjacente, como teto para as multas decorrentes de descumprimento de dever instrumental é insuficiente para reprimir ou prevenir determinadas condutas ou, ainda, induzir certos contribuintes

infratores a entrar em conformidade com a lei. Creio não ser equiparável a orientação da Corte no sentido de ser razoável multa no percentual de 20% nas hipóteses em que o sujeito passivo cumpre regularmente seus deveres instrumentais mas recolhe espontaneamente o tributo fora do prazo legal com a questão das multas punitivas lançadas no bojo de procedimento administrativo, como é o caso da multa isolada. Enquanto a multa moratória surge com a falta de pagamento do tributo até a data de seu vencimento, a multa pelo descumprimento de obrigação acessória origina-se de fato distinto.

Como se viu nos estudos já mencionados, há, de fato, contribuintes que, decididamente, resolvem não cumprir os deveres instrumentais impostos pela legislação tributária, independentemente de tributação vinculada. No esquema apresentado pelo Australian Tax Office (ATO), esses contribuintes estão no vértice da pirâmide. Em relação a eles, a estratégia é **usar toda a força da lei**. No esquema da Inland Revenue Authority of Singapore (IRAS), a estratégia para os contribuintes infratores, que ocupam o vértice da pirâmide, é justamente **penalizar e dissuadir**. No estudo em que se propôs o modelo da ladeira escorregadia, no qual se evidenciou ser a confiança nas autoridades um importante fator para a conformidade voluntária dos contribuintes, bem se expressou que multas muito baixas podem resultar em tratamento injusto (contribuintes desonestos não estariam tendo a retribuição adequada) e corroer tal confiança.

Vale lembrar, a propósito, relevantes casos concretos que demonstram ser muitíssimo baixo o teto proposto pelo Relator de 20% do montante do tributo vinculado, quando esse exista, para as multas decorrentes de descumprimento de dever instrumental. Além disso, há variados casos em que não existe tributo vinculado ao descumprimento dessa obrigação, como nas hipóteses de imunidade e isenção. Há notícias de que, por exemplo, em determinado estado da Federação, foi criada uma

verdadeira empresa de produção de falsos créditos de ICMS, mediante notas frias, os quais eram tomados por outras empresas. Sem que as obrigações tributárias acessórias fossem cumpridas, inclusive por outros sujeitos da cadeia econômica que se relacionavam com aquela empresa, dificilmente o esquema ilícito seria desvendado.

Os casos mencionados pela Procuradoria-Geral do Estado de São Paulo em memorial apontam para a inadequação do citado patamar. Vale lembrar que incide em violação de dever instrumental, podendo ensejar multa pertinente a isso, não só quem deixa de prestar determinadas informações ao Fisco, mas também quem presta informações falsas a ele.

(...)

Existem diversas outras infrações relativas a documentos fiscais e impressos fiscais, livros fiscais e registros magnéticos, informações econômico-fiscais, sistemas eletrônicos, retenção de tributos, etc., as quais, objetivamente consideradas, podem causar prejuízos graves não só a boa administração tributária, mas também à livre concorrência. Não há como se equipararem esses casos com aquele da DCTF, julgado no Tema nº 872, já comentado.

Para que fiquem claras as coisas, reitero que as multas decorrentes de descumprimento de deveres instrumentais estão, usualmente, relacionadas com o dever de prestar informações à administração tributária e que, muitas das vezes, o descumprimento desse dever tem potencial extremamente lesivo não só para o interesse público na arrecadação regular das receitas necessárias ao Estado Fiscal, mas também para a livre concorrência. Com efeito, no contexto atual, o fluxo de informações é, para o Fisco, importante ferramenta no gerenciamento da tributação, incluindo o gerenciamento de riscos. É com informações de uma ou de diversas partes que o Fisco consegue, v.g., realizar cruzamentos e, assim, realizar

auditoria eficaz e eficiente.

Levando em conta essas considerações, proporei alguns parâmetros mínimos para estabelecer limites quantitativos às multas decorrentes de infrações por descumprimento de dever instrumental.

(...)

5.2) Do estabelecimento dos limites e da necessidade de gradação em razão da gravidade do comportamento descrito no tipo e das circunstâncias agravantes e atenuantes

Examinada a aplicação do princípio da consunção, passo a tratar dos tetos da multa decorrente de descumprimento de dever instrumental. Visando a simplificar a explicação que farei mais à frente, peço vênha para expor esses tetos na tabela abaixo:

| | Limite quantitativo | Com agravantes |
|---|---|---|
| Multa com tributo ou com crédito indevido vinculado. | Até 60% do valor do tributo ou do crédito indevido. | Até 100% do valor do tributo ou do crédito indevido. |
| Multa sem tributo ou crédito indevido, mas com valor de operação ou prestação vinculado à penalidade. | Até 20% do valor da operação ou prestação, não podendo ultrapassar 0,5% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo pertinente. | Até 30% do valor da operação ou prestação, não podendo ultrapassar 1% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo pertinente. |

(...)

a) Do teto na hipótese de existência de tributo ou de crédito indevido vinculado

Verifica-se que, via de regra, as multas decorrentes do descumprimento de dever instrumental são dimensionadas com base no valor do tributo vinculado ou do crédito indevido, ou no valor sobre o qual a tributação normalmente incide (ou, ainda, são elas aplicadas em valor fixo, assunto que refoge ao presente tema de repercussão geral).

Em primeiro lugar, **havendo tributo vinculado**, penso que a multa lançada de ofício por descumprimento de dever instrumental deve ser estipulada em percentuais gradativos e não pode ultrapassar 60% do valor do tributo. No caso de existência de circunstâncias agravantes, poderá ser majorada (gradativamente) para até 100% do valor do próprio tributo lançado vinculado. Explico melhor.

Tenho, para mim, que o parâmetro máximo de 100% acima citado foi, inclusive, o previsto pela Primeira Turma da Corte, no julgamento do já citado RE nº 754.554/GO-AgR, DJe de 28/11/13, de relatoria do Ministro **Celso de Mello**. Recorde-se de que, nesse caso, debateu-se multa decorrente de descumprimento de dever instrumental estabelecida em 25% sobre o valor da operação. Verifica-se que tal multa era aplicada, abstratamente, em diversas situações, abrangendo não só caso de simples falta de emissão de documentos fiscais exigido (sem circunstância agravante), mas também (entre outros) o caso de adulteração ou falsificação de documentos fiscais (circunstância agravante ou até qualificadora). A Turma concluiu ser inconstitucional essa multa quando ela superasse o valor do tributo vinculado.

(...)

O patamar em comento de 100% do valor do tributo vinculado, insta reiterar, depende de circunstâncias agravantes.

De outro giro, por razões de justiça, é de 60% o limite quantitativo da multa em questão, valendo recordar que, nesse limite, devem ser consideradas circunstâncias atenuantes e estabelecidos critérios para redução gradativa da multa e até mesmo para o seu afastamento.

Em segundo lugar, importa ter em mente que, por diversas razões, os contribuintes podem realizar creditamentos. Isso é bastante comum no caso de tributos sujeitos à não cumulatividade, como o ICMS, o IPI e o PIS/COFINS não cumulativo. Em casos como esses, o creditamento pode decorrer, v.g, da própria não cumulatividade (no caso do PIS/COFINS, vale lembrar que o legislador tem boa liberdade para tratar do assunto) ou então de um crédito presumido concedido, por liberalidade, pelo ente tributante.

Nessa toada, **havendo crédito indevido vinculado**, o teto da multa decorrente do descumprimento de dever instrumental é igual ao já proposto quando tratamos do primeiro teto, mas adaptado ao presente contexto. Sendo assim, a multa em questão não poderá ultrapassar 60% do próprio valor do crédito indevido, podendo ser majorada para até 100%, no caso de existência de circunstâncias agravantes devidamente justificadas.

(...)

b) Estabelecimento de teto na hipótese de, não havendo tributo ou crédito indevido vinculado, haver valor de operação ou prestação vinculado à penalidade

De início, anote-se que, em variadas situações, não existe nem efetivo tributo nem crédito indevido vinculado à multa decorrente do descumprimento de dever instrumental.

A inexistência de efetivo tributo pode ser dar, por exemplo, em razão de benefícios fiscais, como concessão de isenção, de alíquota zero etc. Em casos assim, a multa

decorrente de descumprimento de dever instrumental **deve observar, nas hipóteses em que isso se mostrar possível, os tetos anteriormente propostos, tal como se o tributo existisse de modo vinculado**. É essa a técnica aplicada, por exemplo, no art. 596, § 2º, do RIPI. Esse dispositivo estabelece, v.g., que, no caso de produtos isentos de IPI, os fabricantes desses produtos que não emitirem, ou emitirem de forma irregular, as notas fiscais a que são obrigados ficam sujeitos à multa lá estipulada, **calculada com base no valor do imposto que, de acordo com as regras de classificação e de cálculo estabelecidas no Regulamento, incidiria sobre o produto ou a operação, se tributados fossem**.

Na impossibilidade de se aplicar essa técnica, cumpre ressaltar que nas hipóteses em que não há nem efetivo tributo, nem crédito indevido vinculado à multa, pode existir valor de operação ou prestação (em sentido amplo) vinculado à penalidade. Usualmente, trata-se do valor da base de cálculo sobre o qual a tributação normalmente incidiria. Aqui se consideram, conforme o caso, por exemplo, o valor da operação de circulação de mercadoria ou, eventualmente, o valor comercial da mercadoria, no caso do ICMS-mercadoria; o valor da prestação de serviço, no caso do ISS; o valor do faturamento ou da receita, no caso do PIS/COFINS; o valor do rendimento, no caso do IR; o valor do lucro, real ou presumido, no caso da CSLL; e assim por diante.

(...)

Para casos como esses, em que inexistente tributo ou crédito indevido vinculado, mas existe valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa decorrente do descumprimento de dever instrumental não pode ultrapassar 20% de tal valor, podendo ser majorada para até 30%, no caso de existência de circunstâncias agravantes devidamente justificadas.

(...)

Qualquer que seja o teto aplicado em cada caso concreto, isso é, 30%, na existência de circunstância agravante, ou 20% do valor da operação ou prestação já referido, proponho, ainda, que a multa não poderá ultrapassar 1% valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo pertinente à penalidade, devido ou como se devido fosse, nas hipótese de existir circunstância agravante, ou de 0,5% do mesmo valor, respectivamente.

(...)

Ressalte-se, em obiter dictum, que Christophe Waerzeggers, Cory Hillier e Irving Aw, consultores fiscais do Departamento Jurídico do FMI, inclusive sugeriram, na Nota de Legislação Fiscal, de 2019 intitulada *Designing interest and tax penalty regimes*⁵, em exemplo de conjunto de normas relativas a penalidades administrativas (vide apêndice B), a possibilidade de aplicação de multa decorrente de descumprimento de dever instrumental de 1% da renda tributável total do último ano ou de \$ 1.000,00, o que for maior, em caso de declaração falsa ou enganosa, se a declaração ou omissão foi feita conscientemente ou de forma imprudente; ou de 0,5% daquela renda ou \$ 500,00 o que for maior, nos demais casos.

Em meu modo de ver, a última referência que sugeri (de 1% ou 0,5% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo pertinente à penalidade) se alinha com esse estudo quando adaptado à realidade brasileira, em que existem diversas materialidades tributárias, com características bastante diferentes, e diversos entes tributantes.

⁵ Waerzeggers, Christophe; Cory Hillier; Irving Aw. 2019, "Designing Interest and Tax Penalty Regimes", Tax Law IMF Technical Note 1/2019, IMF Legal Department. Disponível em: <https://www.elibrary.imf.org/subject/008>. Acesso em: 17 de mai. de 2023

(...)

8. Do dispositivo

Ante o exposto, pedindo vênia para divergir parcialmente do ilustre Relator, homologo a desistência do recurso extraordinário interposto pelas Centrais Elétricas do Norte do Brasil S/A (Eletronorte).

Proponho a fixação da seguinte tese para o Tema nº 487 da repercussão geral:

‘1. Havendo tributo ou crédito, a multa decorrente do descumprimento de dever instrumental estabelecida em percentual não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes.

2. Não havendo tributo ou crédito tributário vinculado, mas havendo valor de operação ou prestação vinculado à penalidade, a multa em questão não pode superar 20% do referido valor, podendo chegar a 30% no caso de existência de circunstâncias agravantes. Nessa hipótese, a multa aplicada isoladamente fica limitada, respectivamente, a 0,5% ou 1% do valor total da base de cálculo dos últimos 12 meses do tributo pertinente.

3. Na análise individualizada das circunstâncias agravantes e atenuantes, o aplicador das normas sancionatórias por descumprimento de deveres instrumentais pode considerar outros parâmetros qualitativos, tais como: adequação, necessidade, justa medida, princípio da insignificância e ne bis in idem.’

Proponho a modulação dos efeitos da decisão para estabelecer que ela passe a produzir efeitos a partir da data da

publicação da ata do julgamento do mérito. Ficam ressalvadas as ações judiciais pendentes de conclusão até a mesma data.

É como voto.”

Como visto, no julgamento do Tema nº 487, propus que, havendo tributo ou crédito vinculado ao deveres instrumentais, a multa por seu descumprimento não pode ultrapassar 60% do valor do tributo ou do crédito vinculado, podendo chegar a 100% no caso de existência de circunstâncias agravantes.

As multas previstas em percentuais no art. 44 da lei ora impugnada atendem a esses parâmetros, considerando os valores máximos que elas podem atingir. Cabe realçar que, na espécie, existem créditos vinculados à obrigação acessória de as pessoas jurídicas que usufruem de benefícios fiscais informarem à Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, por meio de declaração, as informações atinentes aos incentivos, renúncias, benefícios ou imunidades de natureza tributária de que usufruírem. Dá conta disso, aliás, o fato de que, na declaração, aquelas pessoas jurídicas também devem informar “o valor do crédito tributário correspondente” (inciso II do art. 43 da Lei nº 14.973/24).

No que diz respeito à multa mínima de R\$ 500,00 estabelecida no § 2º do art. 44 julgo que ela é razoável e proporcional, considerando a realidade brasileira. A propósito, note-se que essa quantia é bem inferior àquelas quantias fixas (\$ 1,000 ou \$ 500) referidas na publicação **Designing interest and tax penalty regimes**, preparada por fiscais do Departamento Jurídico do FMI, citada em meu voto no Tema nº 487.

DA ALEGAÇÃO DE QUE HOVE OFENSA À NECESSIDADE DE TRATAMENTO JURÍDICO DIFERENCIADO A SER DISPENSADO ÀS PEQUENAS E ÀS MICROEMPRESAS

Alegou a requerente que o art. 43 ora impugnado não teria feito qualquer distinção em relação às microempresas e às empresas de

pequeno porte. Defende que, em razão das normas constitucionais que garantiriam a tais empresas tratamento jurídico diferenciado, o **caput** e o § 1º do artigo em alusão teriam de ser declarados inconstitucionais sem redução de texto **para afastar qualquer interpretação que possibilite submeter essas empresas à obrigação acessória de entrega da Dirbi**. Destaca, ainda, que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, na IN RFB nº 2.198/2024, exigiu essa declaração das microempresas e das empresas de pequeno porte sujeitas ao pagamento da contribuição previdenciária sobre a receita bruta (CPRB).

No julgamento do Tema nº 363, RE nº 627.543/RS, debrucei-me sobre o princípio do tratamento favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte, destacando que ele decorre de um conjunto de dispositivos constitucionais e que a LC nº 123/06 estabeleceu normas gerais, **inclusive sobre obrigações acessórias**, relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado a tais empresas no âmbito dos Poderes da União, dos estados, do Distrito Federal e dos municípios:

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

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

‘Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

(...)

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País' (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995).

'Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei.'

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

'Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

(...)

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso

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

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

I - será opcional para o contribuinte;

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

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

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

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

'[o]s regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios cessarão a partir da entrada em vigor do regime previsto no art. 146, III, d, da Constituição'.

O conjunto desses dispositivos constitucionais traduz, na teoria jurídica, para alguns autores, o chamado princípio do tratamento favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte. Para além de razões jurídicas, esse princípio está fundado em questões econômicas e sociais ligadas à necessidade de se conferirem condições justas e igualitárias de competição para essas empresas. Segundo dados estatísticos públicos e privados, 97,5% (noventa e sete e meio por cento) das empresas registradas em nosso país são microempresas ou empresas de pequeno porte. Essas empresas geram 57% dos empregos formais e respondem por 26% da massa salarial total do Brasil.

Não obstante, nas palavras de Sérgio Karkache:

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

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

Federal e dos municípios, especialmente no que se refere:

I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, **inclusive obrigações acessórias**;

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

III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão' (art. 1º da Lei Complementar nº 123/06).

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

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

ADI 7765 / DF

O princípio do tratamento favorecido para microempresas e empresas de pequeno porte, como se nota, aplica-se não só em relação às obrigações tributárias principais, mas também às obrigações tributárias acessórias. Mas disso não decorre que essas empresas nunca poderão ficar sujeitas a obrigações, principais ou acessórias, impostas às pessoas jurídicas em geral. Com efeito, o princípio em alusão convive com diversas outras normas também de envergadura constitucional. Em determinadas situações, pode o legislador complementar, em juízo de ponderação das normas constitucionais em jogo, concluir pela necessidade de sujeitar as pequenas e microempresas a obrigações tributárias próprias das empresas em geral.

A Suprema Corte, aliás, já reconheceu a constitucionalidade de situação enquadrada nessa hipótese. No Tema nº 517, por exemplo, o Tribunal concluiu pela validade da exigência do recolhimento antecipado do diferencial de alíquotas de ICMS, tal como estipulado pela LC nº 123/06 (art. 13, inciso XIII, alínea g), de empresa optante do Simples Nacional adquirente de mercadoria de outro estado, valendo lembrar que tal recolhimento se faz fora do regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições. A respeito do assunto, remeto o leitor ao voto que proferi no julgamento desse caso.

Essa lei complementar prevê diversas outras situações nas quais as microempresas e empresas de pequeno porte têm de observar a legislação tributária aplicável às demais pessoas jurídicas. Sobre o assunto, **vide** o § 1º do art. 13 da LC nº 123/06. Em razão disso, elas também têm de recolher fora daquele regime, por exemplo, quando sujeitas a este tributo, a CPRB (a qual não se confunde com a CPP, referida no art. 13, inciso VI, do referido diploma), devendo observar a legislação das empresas em geral. Cabe lembrar, ainda, que a lei complementar (art. 26, § 4º) somente veda a exigência de obrigações tributárias acessórias além daquelas estipuladas pelo CGSN e atendidas por meio do Portal do Simples Nacional se forem relativas aos **tributos apurados na forma do Simples Nacional** (grifo nosso).

À luz das considerações acima, julgo que não há como se acolher o pedido formulado pelo requerente em relação ao **caput** e ao § 1º do art. 43 da Lei nº 14.973/24 para que seja afastada **qualquer interpretação que possibilite submeter as microempresas e as empresas de pequeno porte à obrigação acessória de entrega da Dirbi.**

Ressalto, ainda nesse contexto, que esses dispositivos (**caput** e o § 1º do art. 43 da Lei nº 14.973/24) em nenhum momento afastaram a aplicação das normas estabelecidas pelo legislador complementar relativas ao tratamento diferenciado e favorecido das microempresas e das empresas de pequeno porte (LC nº 123/06). Sendo assim, é evidente que a Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, ao exercer a atribuição prevista no § 1º do art. 43 da lei questionada, deve se atentar para o estatuto das microempresas e das empresas de pequeno porte previsto na LC nº 123/06.

DISPOSITIVO

Ante o exposto, julgo improcedente a ação direta de inconstitucionalidade.

É como voto.