

A EXCLUSÃO DE EMPRESAS DO SIMPLES NACIONAL POR COMERCIALIZAÇÃO DE MERCADORIAS OBJETO DE CONTRABANDO OU DESCAMINHO

Luciano Bernart  

Contextualização: A aplicação do art. 29, VII da Lei Complementar nº 123/06, que prevê a exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional por comercializarem mercadorias objeto de contrabando ou descaminho, tem sido feito de forma ampla. Em regra, a exclusão tem sido procedida com base em qualquer ato relacionado com a comercialização, tais como transporte, armazenamento ou outros.

Objetivo: Identificar e precisar os termos constantes no texto legal, de forma a compreender sua abrangência e delimitação imposta à atuação do Fisco ao excluir de ofício os optantes pelo Simples Nacional.

Metodologia: A partir do aprofundamento na análise interpretativa, utiliza-se hipótese e dedução de forma a concluir qual seria a norma imposta. Utiliza-se também a comparação com outro dispositivo normativo.

Resultados: Apenas o efetivo comércio da mercadoria, no sentido de realização de negócio jurídico entre partes, caracteriza-se como a infração prevista no art. 29, VII da LC 123/06, não devendo ser punidos por esta previsão a posse ou outro ato relacionado ao de comercializar.

Palavras-chave: Exclusão do Simples Nacional; Comércio; Mercadoria; Contrabando; Descaminho.

EXCLUSION OF COMPANIES FROM SIMPLES NACIONAL FOR TRADING GOODS ORIGINATED IN SMUGGLING OR IMPROPER CLEARANCE

Contextualization: The application of article 29, VII of Complementary Law N° 123/06, which provides for the automatic exclusion of companies opting for Simples Nacional for trading goods originated in smuggling or improper clearance, has been broadly interpreted. Generally, exclusion has been carried out based on any act related to trade, such as transportation, storage, or others.

Objectives: To identify and specify the terms contained in the legal text, in order to understand its scope and the limitations imposed on the Tax Authority when excluding ex officio those opting for Simples Nacional.

Methodology: Based on an in-depth interpretative analysis, hypotheses and deductions are used to conclude what the imposed rule would be. Comparison with another normative provision is also used.

Results: Only the effective trade of goods, in the sense of carrying out a legal business between parties, constitutes the offense envisaged in article 29, VII of LC 123/06. Possession or any other act related to trading should not be punished under this provision.

Keywords: Exclusion from Simples Nacional; Trade; Goods; Smuggling. Improper clearance.

LA EXCLUSIÓN DE EMPRESAS DEL SIMPLES NACIONAL POR COMERCIALIZACIÓN DE MERCANCÍAS OBJETO DE CONTRABANDO O FRAUDE ADUANERO

Contextualización del tema: La aplicación del art. 29, VII de la Ley Complementaria 123/06, que prevé la exclusión de oficio de las empresas que opten por el Simples Nacional para la comercialización de mercancías que hayan sido objeto de contrabando o fraude aduanero, ha sido amplia. Por regla general, la exclusión se ha basado en cualquier acto relacionado con la comercialización, como el transporte, el almacenamiento u otros.

Objetivos: Identificar y clarificar los términos contenidos en el texto legal, con el fin de comprender su alcance y los límites impuestos a la actuación de la Administración tributaria a la hora de excluir de oficio a quienes opten por el Simples Nacional.

Metodología: A partir del análisis interpretativo en profundidad, se utilizan hipótesis y deducciones para concluir cuál sería la regla impuesta. También se utiliza la comparación con otro dispositivo normativo.

Resultados: Únicamente se tipifica como infracción prevista en el art. 29, VII de la LC 123/06 el comercio propiamente dicho de bienes, en el sentido de realizar un negocio jurídico entre partes, no debiendo sancionarse por este precepto la posesión o cualquier otro acto relacionado con el comercio.

Palabras clave: Exclusión del Simples Nacional. Comercio. Mercancías. Contrabando. Fraude Aduanero.

INTRODUÇÃO

Ao estabelecer “normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte”, a Lei Complementar (LC) nº 123/06 também dispôs tratamento diferenciado para a arrecadação de tributos.

A Lei impôs requisitos e condições para a inclusão das empresas¹ nesse Regime. Uma dessas condições é que a pessoa não comercialize mercadorias objeto de contrabando e descaminho, caso em que a autoridade fiscal, de ofício, deve excluir o comerciante optante pelo tratamento diferenciado.

Em análise à jurisprudência, tanto administrativa como judicial, percebe-se que a aplicação do dispositivo é habitual. Um exemplo comum da situação se dá com o comércio de cigarros estrangeiros², proibidos no Brasil.

Os efeitos da exclusão são bastante significativos, uma vez que ela é feita a partir do mês em que foi constatada a infração, sendo proibido ao infrator o reingresso no Regime pelos próximos três anos-calendários. Se for utilizado meio fraudulento que induza a fiscalização em erro, então o prazo de proibição para reingresso é elevado para dez anos.

Sem entrar na discussão sobre a conveniência e extensão da punição, fato é que a aplicação de tal penalidade ocasiona prejuízos severos à atuação da empresa. Difícil imaginar uma atividade econômica, desenvolvida por pessoa inserida no Simples Nacional, que não sofra com a sua exclusão do regime.

Independente disso, são comuns decisões que aplicam a penalidade da exclusão em virtude de mera posse³ e até “introdução irregular”⁴ no país de mercadoria qualificada como oriunda de contrabando ou descaminho, sem o efetivo comércio.

Pretende-se, por meio do presente exame, constatar qual o significado do comando normativo em questão: ele exige o efetivo comércio ou autoriza a exclusão em outras hipóteses?

¹ Empresa, para fins desse artigo, engloba todas as pessoas que podem se enquadrar no regime da lei, de acordo com a indicação do art. 3º da LC nº 123/06. Tratar-se-á disso em tópico posterior.

² TRF3, 6ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 0007377-39.2014.4.03.6102, Rel. Desembargador Federal DIVA PRESTES MARCONDES MALERBI, julgado em 09/02/2021, Intimação via sistema DATA: 11/02/2021.

³ TRF3, 3ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 5003283-09.2018.4.03.6106, Rel. Desembargador Federal NERY DA COSTA JUNIOR, julgado em 08/11/2021, DJEN DATA: 25/11/2021.

⁴ TRF4, AG 5005948-14.2022.4.04.0000, PRIMEIRA TURMA, Relator LEANDRO PAULSEN, juntado aos autos em 21/06/2022; TRF 3ª Região, 6ª Turma, ApCiv - APELAÇÃO CÍVEL - 0007377-39.2014.4.03.6102, Rel. Juiz Federal Convocado FABIANO LOPES CARRARO, julgado em 24/01/2020, Intimação via sistema DATA: 31/01/2020.

1. DEFINIÇÃO E DELIMITAÇÕES

1.1 LC nº 123/06 e empresa

A LC nº 123/06 instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa (ME) e da Empresa de Pequeno Porte (EPP). Referida Lei, de aplicação nacional, determina que os Poderes de todas as pessoas políticas, ou seja, da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, devem dispensar à ME e à EPP tratamento diferenciado e favorecido. Dentre as matérias objeto do tratamento privilegiado estão a trabalhista, tributária, previdenciária e administrativa.

Sobre a definição de ME e de EPP, o art. 3º da LC prevê que ela se dá de acordo com o montante da receita bruta auferida em cada ano-calendário. Para a primeira, o valor que a caracteriza é de até de R\$ 360.000,00. Já para a segunda, a monta de receita deve superior ao da ME e até R\$ 4.800.000,00. O tipo societário não se configura como um empecilho para que a pessoa possa se beneficiar do tratamento dispensado pela Lei.

O dispositivo prevê ainda que tanto a sociedade empresária, como a sociedade simples podem se caracterizar como ME e EPP, assim como o empresário, nos termos do art. 966 do Código Civil (CC). Em verdade, o art. 3º-B determina que as previsões da LC nº 123, salvo o que foi disposto no Capítulo IV, são aplicáveis a todas as pessoas que se encaixem na definição. Dentro desse raciocínio, o termo “empresa”, quando empregado relativamente ao Regime do Estatuto, pode se referir a qualquer uma das pessoas que se enquadrem nas condições descritas, até mesmo porque os termos empregados na Lei - Microempresa e Empresa de Pequeno Porte - também se aplicam ao empresário.

Em seu Capítulo IV, a Lei institui o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, denominado Simples Nacional⁵. Como o nome faz menção, a ideia é simplificar o recolhimento de tributos pelas empresas beneficiadas, uma vez que é feito um único pagamento mensal dos tributos indicados no art. 13, independentemente de quem possui competência para a instituição deles. Outro benefício trazido pelo Regime é a redução quantitativa da tributação incidente sobre atos e fatos tributáveis realizados ou situações em que se encontram os sujeitos passivos.

1.2 Contrabando e descaminho

Com a alteração feita pela Lei nº 13.008/14, o Código Penal (CP) passou a ter dois dispositivos para os tipos em comento. Um artigo para o descaminho (art. 334) e outro

⁵ Sobre o Simples Nacional, ver tópico **Erro! Fonte de referência não encontrada..**

para o contrabando (art. 334-A).

O artigo que trata do descaminho tem como conduta punível “iludir, no todo ou em parte, o pagamento de direito ou imposto devido pela entrada, pela saída ou pelo consumo de mercadoria.”. O Código prevê ainda, no § 1º do art. 334, as condutas chamadas de “descaminho por assimilação”⁶, as quais incorrem na mesma pena que a prevista no *Caput*. São elas as seguintes:

Art. 334. [...]

§ 1º Incorre na mesma pena quem:

I - pratica navegação de cabotagem, fora dos casos permitidos em lei;

II - pratica fato assimilado, em lei especial, a descaminho;

III - vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira que introduziu clandestinamente no País ou importou fraudulentamente ou que sabe ser produto de introdução clandestina no território nacional ou de importação fraudulenta por parte de outrem;

IV - adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria de procedência estrangeira, desacompanhada de documentação legal ou acompanhada de documentos que sabe serem falsos. [...]

Como se observa dos dispositivos, várias são as condutas que conduzem à punibilidade de quem as pratica. Observa-se, contudo, que quase todas elas convergem para a proteção jurídica da Administração Pública, mais especificamente seu erário⁷, sendo a mercadoria proibida ou direito ou imposto devido em razão daquela, cujo pagamento total ou parcial foi iludido, sendo esse o objeto material do delito⁸.

Já no contrabando, a conduta punível prevista pelo *caput* do artigo é a importação ou exportação de mercadoria proibida. Igualmente ao que ocorre no descaminho, há as condutas por assimilação, tendo o artigo a seguinte redação:

Art. 334-A. Importar ou exportar mercadoria proibida:

Pena - reclusão, de 2 (dois) a 5 (cinco) anos.

§ 1º Incorre na mesma pena quem:

I - pratica fato assimilado, em lei especial, a contrabando;

II - importa ou exporta clandestinamente mercadoria que dependa de registro, análise ou autorização de órgão público competente;

III - reinsere no território nacional mercadoria brasileira destinada à exportação;

IV - vende, expõe à venda, mantém em depósito ou, de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria proibida pela lei brasileira;

⁶ CUNHA, Rogério Sanches. **Manual de direito penal: parte especial (arts. 121 ao 361)**. 11. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2019. p. 919.

⁷ CUNHA, Rogério Sanches. **Manual de direito penal: parte especial (arts. 121 ao 361)**. 11. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2019. p. 913.

⁸ GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal: parte especial**. 14 ed. Niterói: Impetus, 2017. Volume III, Capítulo 120, item 4. Objeto material e bem juridicamente protegido.

V - adquire, recebe ou oculta, em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial, mercadoria proibida pela lei brasileira. [...]

Todas as condutas puníveis previstas nesse artigo têm relação com mercadoria proibida pela lei brasileira, sendo esta o objeto material do delito. Inclusive, a proibição relativa à mercadoria é ponto fundamental para diferenciar contrabando de descaminho. De maneira geral, o descaminho cuida de atos tendentes a frustrar o pagamento, parcial ou total, de impostos ou direitos pertinentes à mercadoria lícita. Já o contrabando trata de importação, exportação, venda e outros atos descritos pelo Código com mercadoria absoluta ou relativamente proibida⁹. O bem juridicamente protegido no contrabando é a saúde, a higiene, a ordem pública, dentre outros interesses públicos¹⁰.

2. SIMPLES NACIONAL: OPÇÃO E EXCLUSÃO

A LC 123/06 dispõe sobre o Simples Nacional em seus arts. 12 a 41. Dentre os diversos temas, tais como tributário, financeiro e processual, dois assuntos devem ser destacados: a opção pelo Simples e a exclusão do Regime.

De acordo com o art. 16 da LC, a opção pelo Simples se dará conforme regramento estabelecido pelo Comitê Gestor¹¹, ou seja, incumbe ao interessado escolher pelo seu ingresso no Regime Simplificado, desde que cumpra os prazos e requisitos definidos pela Lei e pelo órgão colegiado. Tal situação revela exercício de escolha, pautado no direito à liberdade, que engloba a liberdade econômica, a qual é expressa por meio da livre iniciativa e livre concorrência expressamente prevista pelo art. 170 da Constituição. Com isso, cabe ao interessado definir se prefere desenvolver suas atividades sob a tributação regular ou sob o regime simplificado. Obviamente, a tendência é que haja a escolha pelo Simples, pela facilidade e pela carga menos onerosa de obrigações, o que inclui as obrigações acessórias¹².

Quanto à exclusão, essa é tratada pelos arts. 28 a 32 da LC e ela pode ser feita de ofício pela autoridade administrativa com base no direito/dever de fiscalização, como dispõe o art. 33, ou mediante comunicação. Em suma, a primeira forma de exclusão ocorre nos casos previstos no art. 29, devendo a autoridade notificar o beneficiário sobre sua retirada do Simples.

A exclusão mediante comunicação é feita por opção da própria ME ou EPP ou quando essas incorrerem em situação de vedação prevista na Lei, o que inclui ultrapassar

⁹ HUNGRIA, Néelson. **Comentários ao Código Penal**. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1959. Vol. IX, p. 432.

¹⁰ MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de direito penal: parte especial**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2006. Vol. 3, p. 370.

¹¹ De acordo com o art. 2º, I da LC 123/06, o Comitê Gestor do Simples Nacional é competente para tratar dos aspectos tributários.

¹² Ver art. 25 e seguintes da LC 123/06.

o limite, total ou proporcional da receita bruta para o ano-calendário. O termo “comunicação” se refere ao comunicado que deve ser feito à Secretaria da Receita Federal, nos prazos e forma dispostos pelo Comitê Gestor.

3. A EXCLUSÃO PREVISTA NO ART. 29, VI DA LC 123/06

Uma das causas de exclusão de ofício do Simples Nacional, prevista no inciso VII do art. 29 da LC, é o comércio de mercadorias objeto de contrabando ou descaminho. O texto legal assim dispõe:

Art. 29. A exclusão de ofício das empresas optantes pelo Simples Nacional dar-se-á quando:

[...]

VII - comercializar mercadorias objeto de contrabando ou descaminho; [...]

A interpretação para a aplicação do dispositivo em casos concretos demanda análise minuciosa, levando em conta os termos de sua previsão, o que se faz a seguir.

3.1 Tipo, legalidade e liberdade

A conduta punível para o Simples Nacional, com base no inciso acima indicado, se constitui com o ato de “comercializar mercadorias que tenham sido objeto de contrabando ou descaminho”. O exame do tipo deve levar em conta toda a extensão dos termos utilizados na redação. A sua interpretação não pode desconsiderar quaisquer vocábulos constantes na lei, nem deve levar em conta algum não inserido. O mesmo se aplica à abrangência deles. Qualquer desvio, nos sentidos citados, certamente conduziria à infração da legalidade, transgredindo a expressão inserida na Constituição de que ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer algo senão em virtude de lei.

Como visto em tópico anterior, o ingresso no Simples é feito por opção do interessado, mas sua exclusão compulsória somente pode ser feita nas situações em que a lei determine. A opção pelo Regime constitui uma liberdade proveniente da legalidade, pois aos particulares a regra é tudo o não for proibido é permitido. Já a perspectiva para a administração pública, com base nos mesmos princípios, é que ela somente pode fazer o que a lei autoriza¹³.

Com base nisso, é necessário reconhecer que a exclusão do Simples não pode ocorrer porque a empresa tenha realizado (ou tenha sido utilizada para realizar) ou contribuiu de alguma forma para o contrabando ou o descaminho. As sanções para essas condutas estão previstas no Código Penal, nos arts. 334 e 334-A. Não é possível inserir no art. 29, VII da LC 123/06 as tipicidades dos artigos do Código Penal, nem atribuir a elas a sanção prevista na lei complementar. É certo que os termos se encontram no dispositivo

¹³ MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 26 ed., atual. São Paulo: Malheiros, 2001. p. 82.

que trata do Simples, mas apenas como indicadores ou caracterizadores da procedência da mercadoria. A conduta punível com a exclusão é a de “comercializar” produtos com a origem indicada. Esse é o ato que gera a exclusão por ofício, e não a prática ou a concorrência para a prática de crimes de contrabando ou descaminho.

Com efeito, não é possível conceber que a incidência da norma sancionatória exija que o infrator tenha participado de alguma forma do contrabando ou do descaminho. A consumação da previsão no inciso VII do art. 29 não demanda a realização de uma conduta criminosa anterior para, então, após a segunda conduta (comercializar mercadoria), haver a exclusão. Isso quer dizer que havendo o comércio de mercadoria oriunda de descaminho ou contrabando por empresa no Simples, essa deve ser excluída de ofício, independentemente de ter ou não participado e/ou contribuído para qualquer um dos crimes previstos no art. 334 e 334-A do Código Penal.

3.2 Abrangência do termo “comercializar”

3.2.1 Especificidade do termo em relação à atividade

O termo “comercializar” é bastante específico e tem relação direta com a atividade desenvolvida. De pronto, é possível afirmar que o exclusivo prestador de serviços não pode ser enquadrado como sujeito passível da exclusão de ofício para o caso, mesmo que em suas atividades ele venha a usar objetos oriundos da prática de contrabando ou descaminho. Tal afirmação decorre de duas constatações.

A primeira consiste no fato de que o inciso VII do art. 29 da LC 123/06 é específico em dispor sobre o comércio, não permitindo que se inclua nesse conceito outra atividade que não especificamente aquela. Ainda que possa parecer apropriado punir um prestador de serviços que se utiliza de material contrabandeado ou proveniente de descaminho para atender seus clientes, até em virtude da deslealdade com seus concorrentes, não há previsão normativa sobre tal situação, o que novamente remete à observância da legalidade¹⁴.

A segunda constatação está no complemento da ação, descrita como conduta, que é “mercadorias objeto de contrabando ou descaminho”. O vocábulo “mercadoria” tem conotação específica, trata-se de bem que adquire contornos específicos, pois sua destinação é voltada para o comércio¹⁵. Dessa forma, a expressão confirma que a ação é voltada exclusivamente para o comércio e não para a prestação de serviços.

Uma hipótese que pode ocorrer é a empresa ter em seu ato de formação a previsão de que exercerá tanto o comércio quanto a prestação de serviços. Se for desenvolvido o

¹⁴ Ver tópico **Erro! Fonte de referência não encontrada.**

¹⁵ Ver tópico **Erro! Fonte de referência não encontrada.**

comércio por parte do beneficiário, então há a possibilidade de incidência do art. 29, VII da LC 123/06. Como a Lei não dispõe sobre exclusão parcial, somente em relação a uma atividade, por exemplo, havendo infração, a pessoa deve ser excluída do Regime. O mesmo se aplica se o comércio com as mercadorias provenientes de contrabando ou descaminho for informal, ou seja, mesmo que não haja previsão no ato constitutivo sobre prática comercial, a infração pode ser caracterizada com a atuação vedada. A transgressão não demanda o cumprimento de tal formalidade para sua ocorrência.

3.2.2 Termo “Comercializar” e atos voltados para o comércio

Acredita-se que esse é o ponto de maior discussão na presente análise, pois dependendo da significância da expressão “comercializar”, a mera posse, sua manutenção em estoque ou à exposição para venda de mercadorias provenientes de contrabando ou descaminho poderia justificar a exclusão de pessoa do Simples Nacional. Como visto na Introdução, há na jurisprudência decisões que partem desse pressuposto. É o caso do Agravo em Recurso Especial nº 1.347.482/RS, no qual, em decisão monocrática, o Ministro Gurgel de Faria entendeu que não havia como conceder a tutela de urgência para reinclusão da empresa no Simples, naquele processo, uma vez que não houvera a demonstração de verossimilhança das alegações da interessada¹⁶.

Em sentido contrário, a Terceira Turma do Tribunal Regional Federal (TRF) da 3ª Região entendeu que caracterização da comercialização de mercadorias mereceria valor probatório mais robusto, mesmo que elas estivessem dentro do estabelecimento, no caso não expostas à venda e em quantidade pequena¹⁷.

¹⁶ [...] Ocorre que, entre os bens apreendidos no estabelecimento da autora, não havia somente os 79 vinhos cuja propriedade sustenta ser de Néelson, mas também 528 energéticos, 37 licores, 43 uísques e 17 espumantes (cf. auto de apreensão do evento 1, PROCADM5, do processo originário). Em relação a essas mercadorias, a autora não logrou demonstrar que não lhe pertenciam, sendo que o próprio Néelson Merlo declarou à Delegacia de Polícia Federal em Santa Cruz do Sul - RS que os whiskys e energéticos e demais bebidas referidos no documento não lhe pertenciam; QUE acredita que, mas não tem certeza, que os whiskys estavam dentro do restaurante (cf. termo de declaração do evento 1, OUT32, do processo originário). Acresce que no Auto de Infração nº 1010300/43/2016 restou consignado que As mercadorias apreendidas estavam expostas à venda ou no depósito do estabelecimento comercial (evento 1, PROCADM5, pg. 7, do processo originário), inexistindo nos autos elementos que afastem essa conclusão. Assim, ao menos em juízo de cognição sumária, não há como conceder a tutela de urgência na origem para fins de determinar a reinclusão da parte autora no regime do Simples Nacional, porque não demonstrada a verossimilhança das suas alegações. [...] STJ. AREsp n. 1.347.482, Ministro Gurgel de Faria, DJe de 08/11/2018.

¹⁷ [...] 2. A autora teve contra si lavrado o auto de infração, por desrespeito à legislação aduaneira, por ter concorrido com a prática de contrabando ou descaminho, em razão da localização, no interior de seu estabelecimento comercial, em poder de sua filha, 87 maços de cigarros de origem estrangeira, sem a documentação comprobatória da regular interação. Em razão desta atuação, foi excluída do SIMPLES Nacional, através do Ato Declaratório Executivo nº 143, por estar comercializando mercadorias objeto de contrabando ou descaminho, nos termos do artigo 29, VII, da Lei Complementar nº 123/2006. 3. A autora é empresária individual, cuja atividade econômica principal é a fabricação de produtos de padaria e confeitaria, com predominância de produção própria, consoante demonstra sua inscrição no Cadastro Nacional da Pessoa Jurídica - CNPJ. Afirma vender em seu estabelecimento, dentre outros produtos, cigarros de produção nacional devidamente autorizada pelo Governo Federal. Por ocasião de verificação policial, a autora não se encontrava no local, sendo a mercadoria encontrada embaixo do balcão, tendo sua filha imediatamente assumido a propriedade dos cigarros. 4. Em depoimento prestado em Juízo, a filha da autora reafirmou serem as mercadorias de sua propriedade, aduzindo que uma parte era de seu pai, pois ambos são fumantes. Pai e filha afirmaram que os cigarros eram adquiridos na cidade de São José do Rio Preto, de um camelô, e compravam uma quantidade maior, por serem mais baratos que os cigarros nacionais, pois a filha fumava um

Nas decisões pesquisadas para a elaboração desse artigo, de maneira geral, o entendimento é que a mera exposição da mercadoria no estabelecimento comercial seria suficiente para caracterizar a infração. Há casos mais amplos, em que o julgador entende que praticamente qualquer ato anterior à efetiva venda ao Consumidor geraria a transgressão, como é o caso de decisão em uma turma de “Câmara baixa” no Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF)¹⁸.

Partindo da análise do texto normativo em comento, parece que há, em algumas decisões, uma sobreposição do termo comercialização, esse no sentido amplo de atos voltados para o comércio, sobre o termo que consta no inciso VII do art. 29 da LC 123/06, o qual é “comercializar”. Enfatiza-se que o legislador utilizou um verbo para descrever a conduta punível. Acredita-se que, mais do que a mera concordância gramatical do texto, houve uma escolha deliberada por um verbo, o qual expressa uma ação específica, comissiva.

Poderia o legislador ter dado maior amplitude ao dispositivo, como o fez para descrever os delitos de contrabando ou descaminho. Veja-se que tanto no art. 334, III, como no art. 334-A, IV, ambos do CP, a construção gramatical: “de qualquer forma, utiliza em proveito próprio ou alheio, no exercício de atividade comercial ou industrial”, engloba praticamente toda e qualquer ato no processo comercial e industrial. Por outro lado, poderia ter também restringido o termo e colocado apenas “vender”, copiando um dos

maço por dia, enquanto o pai pouco mais de 2 maços por dia. 5. A mercadoria encontrava-se oculta embaixo do balcão do estabelecimento, portanto, não estava exposta à venda, não demonstrando estar a autora efetivamente praticando o comércio ilegal. Trata-se, na realidade, de mera presunção, insuficiente para embasar a exclusão da autora do regime especial. 6. Em que pese as mercadorias terem sido apreendidas no interior do estabelecimento da autora, o fato é que a conduta que enseja a exclusão do SIMPLES é “comercializar mercadorias objeto de contrabando ou descaminho”, o que à evidência, não restou caracterizado, diante da ausência de provas concretas nesse sentido. 7. Afigura-se ilegal e desproporcional a penalização da autora com a exclusão do SIMPLES Nacional, baseando-se em meras conjecturas. Saliento ser a autora empresa que não possui empregados, laborando em regime familiar, sendo certo que a sua exclusão do regime tributário especial, decerto acarretará o encerramento de suas atividades. 8. Ainda que a legislação citada tenha o escopo de penalizar o contribuinte com sua exclusão do gozo de regime especial de pagamento de tributos, de molde a reprimir a conduta irregular de comercialização de produtos ilícitos, não é demais ressaltar ter a autoridade fiscal avaliado a mercadoria em R\$ 66,12 (sessenta e seis reais e doze centavos), portanto, na hipótese de tributação, os valores devidos ao fisco seriam irrisórios, sequer autorizando sua inscrição em dívida ativa, quanto mais o ajuizamento de execução fiscal cobrança judicial, cujos valores mínimos equivalem a R\$ 1.000,00 e 20.000,00, respectivamente, nos termos da Portaria MF nº 75/2012. 9. O mesmo entendimento aplica-se ao Auto de Infração e Termo de Apreensão e Guarda Fiscal, pois indevida sua lavratura em desfavor da autora, eis que as mercadorias eram confessadamente de propriedade e posse de sua filha, bem como não se encontravam expostas à venda, mas estavam guardadas no interior do estabelecimento em compartimento não acessível à clientela, sendo de rigor sua anulação. Saliento, outrossim, que a apreensão resultou na aplicação da pena de perdimento às mercadorias, as quais já foram, inclusive, destruídas (f. 71). [...] TRF3. TRF 3ª Região, TERCEIRA TURMA, Ap - APELAÇÃO CÍVEL - 1852654 - 0001262-92.2011.4.03.6106, Rel. JUÍZA CONVOCADA ELIANA MARCELO, julgado em 05/06/2014, e-DJF3 Judicial 1 DATA:13/06/2014.

¹⁸ [...] O ato de comercializar uma mercadoria vai muito mais além do que o simples e derradeiro evento de tradição do bem ao consumidor final, posto que envolve várias etapas, com a execução de operações mercantis que compreendem desde a aquisição, o recebimento, o pagamento, sua internação no país, ainda que ilegal, proibida ou irregular, a circulação pelo território brasileiro, a entrada no estabelecimento da pessoa jurídica, seu registro formal ou mesmo nenhum registro em seu estoque, verificação da qualidade, etc., até que se verifique a venda que é espécie, da qual a comercialização é gênero. [...] CARF. Processo nº 10925.720312/2013-98. Acórdão nº 1402-005.031. Sessão de 14 de outubro de 2020. Conselheiro Redator Designado: Paulo Mateus Ciccone.

vocábulo que também consta nos citados incisos do Código Penal. O fato é que o termo utilizado foi “comercializar”, e se acredita que a melhor interpretação para ele é a de efetivo ato de comércio, com a realização do negócio jurídico entre comerciante e adquirente. Essa seria a conduta punível prevista pela Lei.

Mais do que se restringir a natureza gramatical da locução, no sentido de ação, a interpretação no sentido proposto encontra fundamento no art. 112, incisos I e II do Código Tributário Nacional (CTN), os quais dispõem que a interpretação da lei tributária que define infrações deve ser feita de maneira mais favorável ao acusado quanto à capitulação legal do fato, “à natureza ou às circunstâncias materiais do fato, ou à natureza ou extensão dos seus efeitos”.

A discussão é exatamente essa. Trata da extensão do tipo normativo e quais atos ou fatos são puníveis com a exclusão do Simples Nacional. Com base no dispositivo legal, a interpretação e aplicação da norma devem ser as mais favoráveis ao integrante do Regime, ou seja, o tipo deve ser aquele menos abrangente e que menos agrava a situação da empresa. No caso é a consideração de que “comercializar” se refere especificamente ao ato jurídico entre comerciante e adquirente que tem por objeto a mercadoria proveniente de contrabando ou descaminho.

3.2.3 Mercadorias objeto de contrabando ou descaminho

O conceito de mercadoria possui relação com a destinação dada a um bem, quer seja produto ou não. O bem se torna mercadoria quando se constitui como objeto de relação comercial. Tal conceituação encontra respaldo em entendimento do STF. No julgamento do Tema nº 1099, o Tribunal firmou a seguinte tese de repercussão geral: “Não incide ICMS no deslocamento de bens de um estabelecimento para outro do mesmo contribuinte localizados em estados distintos, visto não haver a transferência da titularidade ou a realização de ato de mercancia.”¹⁹. Ao analisar o conceito de circulação de mercadoria, a decisão consignou que a mercadoria assim se constitui quando for objeto de realização de ato de mercancia. Inclusive, diga-se de passagem, entende-se que o ato de mercancia indicado no acórdão não parece ser outro que não aquele relacionado ao negócio jurídico entre mercador (comerciante) e adquirente, o que confirmaria a hipótese aqui sustentada.

Uma observação que se faz é que o termo constante no inciso VII, do art. 29 da LC é “mercadorias”, portanto, no plural. Inicialmente, isso gera o questionamento se a pluralidade do vocábulo diz respeito à quantidade dos bens ou à qualidade deles, ou seja,

¹⁹ STF. Leading Case: ARE 1255885 RG, Relator(a): MINISTRO PRESIDENTE, Tribunal Pleno, julgado em 14/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-228 DIVULG 14-09-2020 PUBLIC 15-09-2020.

a multiplicidade de bens pode ser dirigida a quantos bens são comercializados ou à diversidade deles. No primeiro caso haveria o comércio de um só tipo de mercadoria, mas de pelo menos duas unidades, para a caracterização da infração. Já na segunda situação deveria haver o comércio de diferentes mercadorias para se justificar a exclusão.

Apesar de ser uma interpretação possível, entende-se não ser adequado assumir que a multiplicidade seja direcionada à variedade de mercadorias a serem comercializadas para a ocorrência do tipo legal. Isso seria reconhecer que a finalidade do dispositivo seria o de autorizar a venda de produtos provenientes dos delitos em comento, desde que fosse apenas um tipo de mercadoria, incentivando, assim, essa prática e ao mesmo tempo infringindo os princípios da livre iniciativa e a livre concorrência. Isso não condiz com o Sistema Jurídico. Com fundamento no mesmo entendimento não seria possível ainda alegar a aplicação do art. 112 do CTN, principalmente por se estar interpretando uma possível permissão e incentivo à prática de atividade com objetos provenientes de delitos.

De qualquer forma, a expressão foi utilizada pelo legislador no plural, e isso não pode ser ignorado. Assim, com base na Legalidade, é necessário reconhecer que para a ocorrência da infração deve haver o comércio de pelo menos duas unidades de mercadorias, independente se de mesmo tipo ou diferentes.

3.2.4 Ônus da prova, comprovação e legalidade

Dentro dessa linha interpretativa mais restrita quanto à ocorrência do tipo previsto no art. 29, VII da LC 123/06, de que apenas com o negócio jurídico entre comerciante e adquirente é que haveria a incidência normativa no caso concreto, é possível se questionar sobre a eventual dificuldade de comprovação do comércio de mercadorias, uma vez que a mera posse delas não seria suficiente.

Inicialmente, é para se reconhecer, com base no art. 373 do CPC, que o ônus da prova na comprovação da ocorrência dos fatos juridicamente relevantes para a situação incumbe à autoridade administrativa. É ela quem deve, dentro dos procedimentos previstos em lei, demonstrar que a empresa agiu da forma vedada.

Quanto ao aumento de dificuldade para levar a cabo a fiscalização e comprovação, não parece se tratar de caso que as inviabilizasse. Nem sequer haveria infração ao princípio da praticidade²⁰. A adequada interpretação do referido inciso VII não se constitui como empecilho para o trabalho da autoridade. Certo é, como antes mencionado,

²⁰ A praticidade, também chamada de praticabilidade, segundo Josef Isensee "é o nome que designa a totalidade das condições que garantem uma execução eficiente e econômica das leis.". ISENSEE, Josef citado por DERZI, Misabel Abreu Machado. Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, "para frente". In DERZI, Misabel Abreu Machado (Coordenadora). **Construindo o direito tributário na constituição**: uma análise da obra do ministro Carlos Mário Velloso. Belo Horizonte: Del Rey, 2004. p. 177.

que será necessário um pouco mais de esforço para comprovar que houve o negócio, pois não se trata de mera apreensão de mercadorias, dentro ou fora do estabelecimento. De qualquer forma, não é possível conceber que a interpretação do dispositivo dependa da facilidade da comprovação. Pelo contrário, a atuação do agente administrativo deve ser pautada na previsão legislativa. Prevendo ela que é o negócio jurídico que deve ser comprovado, então sem ele não há como excluir de ofício por tal motivo o beneficiário do regime em comento. É de se reconhecer, contudo, que a comprovação pode ser feita de qualquer maneira admitida em direito, a exemplo de recibos de venda, prova testemunhal, dentre outros.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A interpretação da norma prevista no art. 29, VII da LC 123/06 conduz ao entendimento de que não são os delitos de contrabando e descaminho, nem a posse ou outro ato relacionado à mercadoria, que faz incidir referida norma de exclusão do Simples Nacional, mas tão somente o seu efetivo comércio, ou seja, a realização de negócio jurídico entre partes.

REFERÊNCIAS DAS FONTES CITADAS

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11^a ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

CUNHA, Rogério Sanches. **Manual de direito penal: parte especial (arts. 121 ao 361)**. 11. ed. rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2019.

FORGIONI, Paula A. **Os fundamentos do antitruste**. 2. ed., rev. e atual. São Paulo, SP: Revista dos Tribunais, 2005.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988: interpretação e crítica**. 10. ed., rev. atual. São Paulo, SP: Malheiros, 2005.

GRECO, Rogério. **Curso de Direito Penal: parte especial**. 14 ed. Niteroi: Impetus, 2017. Vol. III.

HUNGRIA, Néelson. **Comentários ao Código Penal**. Rio de Janeiro: Revista Forense, 1959. Vol. IX.

ISENSEE, Josef citado por DERZI, Misabel Abreu Machado. Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”. In DERZI, Misabel Abreu Machado (Coordenadora). **Construindo o direito tributário na constituição: uma análise da obra do ministro Carlos Mário Velloso**. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

MEIRELLES, Hely Lopes. **Direito administrativo brasileiro**. 26. São Paulo: Malheiros, 2001.

MIRABETE, Julio Fabbrini. **Manual de direito penal: parte especial**. 21. ed. São Paulo: Atlas, 2006. Vol. 3.

NEGRÃO, Ricardo. **Curso de direito comercial e de empresa: teoria geral da empresa e direito societário**. 18. São Paulo: Saraiva Jur, 2022. Vol. 1.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 39. ed., rev. e atual. / até a Emenda Constitucional n. 90, de 15.09.2015. São Paulo: Malheiros, 2016.

SOUZA, James José Marins de, e Marcelo M. Bertoldi. **Simples nacional : estatuto da microempresa e empresa de pequeno porte, comentado : LC 123, de 14.12.2006, LC 127, de 14.08.2007**. São Paulo: Revista dos Tributnais, 2007.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário**. 13 rev., atual. São Paulo: Saraiva Jur, 2022. Vol. 1.

COMO CITAR:

BERNART, Luciano. A exclusão de empresas do simples nacional por comercialização de mercadorias objeto de contrabando ou descaminho. **Revista Direito e Política**. Programa de Pós-Graduação Stricto Sensu em Ciência Jurídica da UNIVALI, vº 19, nº13, 1º quadrimestre de 2024. Disponível em: <https://periodicos.univali.br/index.php/rdp> - ISSN 1980-7791. DOI: <https://doi.org/10.14210/rdp.v19n1.p24-37>

INFORMAÇÕES DOS AUTORES:

Luciano Bernart

Membro Fundador e Presidente Executivo da Academia Brasileira de Direito Constitucional – ABDConst. Doutor em Direito pela Ludwig-Maximilians-Universität München – LMU, Alemanha. Ex-Conselheiro Titular do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF. Procurador Jurídico da INVEST PARANÁ. E-mail: luciano@bernart.com.br. Link Lattes: <http://lattes.cnpq.br/5523839690390808>; Link ORCID: <https://orcid.org/0009-0007-2405-9962>

Received: 12/12/2023
Approved: 02/02/2024

Recebido em: 12/12/2023
Aprovado em: 02/02/2024