

O SIMPLES NACIONAL SOB A PERSPECTIVA DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO: PERPLEXIDADES

*Carlos Renato Cunha*¹

Sumário: 1. Introdução; 2. Ordem Econômica, Praticabilidade Tributária; 3. Oito tributos em um: regra-matriz, plexo normativo e o Tû-Tû; 4. A Regra-Matriz do Simples Nacional, as regras-matrizes dos tributos inseridos no regime simplificado e as “distorções” normativas ; 5. Conclusão; 6. Referência.

1. INTRODUÇÃO

O trocadilho é quase inevitável: o Simples Nacional não tem nada de simples. Incluído no bojo do Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, instituído pela Lei Complementar n. 123/2006, como forma de tratamento favorecido no âmbito tributário às pequenas empresas, o

1. Doutor e Mestre em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná – UFPR. Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET. Professor Conferencista do IBET. Professor Seminarista do IBET-Londrina. Professor do Programa de Mestrado em Direito, Sociedade e Tecnologias das Faculdades Londrina. Professor de Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica do Paraná – PUC-PR, *campus* Londrina. Procurador do Município de Londrina (PR). Advogado. E-mail: renato.cunha@pucpr.br.

Simples Nacional substituiu o até então vigente Simples Federal, possibilitando aos micro e pequenos empresários o recolhimento conjunto e simplificado de oito tributos, federais, estaduais e municipais (o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, a Contribuição para o PIS/PASEP, a Contribuição Patronal Previdenciária – CPP, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS e o Imposto sobre Serviços – ISS).

Os pontos que podem causar espécie ao nos debruçarmos sobre os aspectos jurídicos do Simples Nacional não são poucos: afinal, o Simples Nacional é um mero regime tributário ou, na realidade, trata-se de um tributo diverso a incidir sobre a receita bruta dos optantes? Num ou noutro caso, encontraria ele, o regime especial, efetivo respaldo constitucional na forma como instituído pelo legislador complementar nacional? Haveria ofensa ao Princípio Federativo pela aparente centralização legislativa referente aos elementos da norma de incidência tributária – e mesmo, em grande parte, uma centralização no que se refere à capacidade tributária ativa? As limitações à não-cumulatividade no que tange às parcelas atinentes ao ICMS e ao IPI sustentam-se em nosso ordenamento jurídico? A possibilidade de opção dada ao sujeito passivo e a eventual redução de carga tributária serviriam como instrumentos validadores de toda e qualquer excentricidade? Os amplos poderes outorgados ao Comitê Gestor do Simples Nacional – CGSN atendem à Legalidade? Essas são algumas das questões, a que se somam muitas outras afetas ao campo pragmático de funcionamento do regime especial.

Não temos, aqui, oportunidade de tratar de todas essas questões. Tivemos a oportunidade de analisar o tema de forma aprofundada em obra específica.² O presente texto tem um

2. CUNHA, Carlos Renato. *O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo: Limites da Praticabilidade Tributária*. Curitiba: Juruá, 2011.

objetivo bem mais modesto: dentro de um tema tão pouco estudado sob o viés científico, pretendemos pinçar alguns pontos que causam – ou deveriam causar – perplexidade ao cientista do Direito, sob a perspectiva do Constructivismo Lógico-Semântico, focando nas, ao menos aparentes, “distorções” que a sistemática do Simples Nacional causa às regra-matrizes dos tributos por ele abrangidos.

2. ORDEM ECONÔMICA, PRATICABILIDADE TRIBUTÁRIA

Não nos parece possível compreender os fenômenos jurídicos que se manifestam no âmbito do Simples Nacional sem ter em mente que parece ser ele um exemplo paradigmático de utilização da Praticabilidade Tributária, tão bem estudada por duas autoras no âmbito nacional, MISABEL DE ABREU MACHADO DERZI e REGINA HELENA COSTA, a que se somam outros trabalhos posteriores de relevo.³

Não conhecemos enunciado prescritivo da Constituição de 1988 que peça a utilização da praticabilidade tributária de forma tão explícita quanto o constante de seu art. 179. Ali se deixa claro – e falamos da redação original do Texto Maior –, que o legislador infraconstitucional se encontra autorizado a estabelecer a simplificação das obrigações tributárias das empresas de pequeno porte.

Nota-se, aqui, o fundamento remoto do tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas no âmbito da regulação constitucional sobre a Ordem Econômica, como especificação do princípio previsto no artigo 170, inciso IX, da Constituição Federal.

3. DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2 ed. Atual e ver. São Paulo: RT, 2007, *passim*; COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007, *passim*.

Posteriormente, com a EC n. 42/2003, o art. 146, III, “d”, e seu parágrafo único, também deixaram expressa a possibilidade de utilização da praticabilidade tributária, em vista da previsão, em relação às micro e às pequenas empresas: a) regimes especiais e simplificados para o ICMS e contribuições sociais patronais; e b) a instituição de um regime único de arrecadação, centralizado e unificado, de impostos e contribuições de todos os entes federativos.

Do teor de tais enunciados, podemos construir uma norma de competência legislativa que permite ao legislador complementar nacional o estabelecimento de um regime tributário distinto, no que tange a impostos e contribuições, em favor das micro e das pequenas empresas, de cunho simplificado, em face do regime normal dos demais contribuintes, com arrecadação centralizada e unificada. Típico exemplo, portanto, de norma de competência que permite a simplificação da execução de norma hierarquicamente superior, ou seja, caso paradigmático de exigência de praticabilidade tributária.

Nesse sentido, aduz REGINA HELENA COSTA que o “[...] Texto Fundamental contempla diversas normas que sinalizam a noção de praticabilidade. Ilustra-se com o disposto no art. 146, III, d [...], e seu parágrafo único [...]; e art. 179, dentre muitas outras.”⁴

Alguns dispositivos da Lei Complementar n. 123/06 afirmam, expressamente, dispor ela acerca do tratamento diferenciado e favorecido às micro e às pequenas empresas, e não acerca da instituição de um novo tributo, fundamentada no art. 146, III, “d”, da CR/88, e não no art. 154, inciso I ou 195, § 4º, por exemplo. Nesse sentido, reza seu art. 1º:

Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao **tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno** porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:

4. Cf. *Praticabilidade e Justiça Tributária*: exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte, p. 231.

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; [...]. [grifo nosso]

Posteriormente, em seus arts. 12 e 13, dispõe:

Art. 12. Fica instituído o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

Art. 13. O Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições:

I – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ;

II – Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

III – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;

IV – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

V – Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º deste artigo;

VI – Contribuição Patronal Previdenciária – CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar;

VII – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS;

VIII – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

Utilizando de nossa classificação sobre os tipos de técnicas de praticabilidade tributária,⁵ pode-se afirmar que, no caso do Simples Nacional, há o uso simultâneo de quatro técnicas diversas: a) a **Sintetização**, em que se verifica a aglutinação

5. CUNHA, Carlos Renato. *Praticabilidade Tributária: Eficiência, Segurança Jurídica e Igualdade*. São Paulo: Almedina, 2021, p. 359-458.

sinfática de normas jurídicas de incidência diversas dos oito tributos incluídos na sistemática, que, sob a perspectiva do destinatário e do próprio Estado, passam a se comportar como uma só, sendo recolhidas numa única guia de pagamento com posterior transferência às devidas destinações; b) a **Generalização**, consistente no uso de presunções na materialidade e na base de cálculo dos tributos incluídos no regime especial, que passam todos a incidir sobre a receita bruta, com evidentes distorções semânticas nas normas de incidência tributária; c) a **Delegação**, em que o recolhimento unificado do ICMS estadual/distrital e do ISS municipal/distrital passam a ser feitos à União, com transferência imediata aos entes competentes, assim como a cobrança do crédito tributário fica centralizada quase que totalmente na esfera federal, salvo convênios e d) uma *sui generis* **Delegação Legislativa**: toda a norma de incidência passa a ser fixada por lei complementar nacional, que ultrapassa qualquer limite razoável no cumprimento do papel de norma geral em matéria tributária e não deixa espaço para que Estados, Distrito Federal e Municípios tratem, salvo exceções expressamente arroladas, sobre o ICMS ou o ISS, mesmo sobre a alíquota aplicável.

Isso corresponde a duas das formas de viabilização da praticabilidade apontadas por REGINA HELENA COSTA, atuando através do que ela denomina de abstrações generalizantes: as normas de simplificação – primeira atuação no caso do SIMPLES – e as presunções tributárias – segunda atuação.⁶

REGINA HELENA COSTA classifica o SIMPLES, tão somente, como aplicação de normas de simplificação, mas, de qualquer modo, como uma adequada forma de aplicação da praticabilidade tributária.⁷ Também tratam do Simples Nacional como um caso de bom uso da praticabilidade tributária DANIEL GIOTTI DE PAULA, DANIEL TEIXEIRA, SÉRGIO SAAD e FERNANDO

6. COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade...*, op. cit., p. 159-162, 167-169, 170-175, *passim*.

7. COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade...*, op. cit., p. 262-266.

AURÉLIO ZILVETI, sendo, para EDUARDO ROCHA, um caso de válida demonstração de confiança sistêmica.⁸

3. OITO TRIBUTOS EM UM: REGRA-MATRIZ, PLEXO NORMATIVO E O TÔ-TÔ

Como premissa, partimos do entendimento de que o Simples Nacional “é um plexo de normas que determinam o recolhimento simplificado de oito tributos diversos, assim como implica a utilização de ficção tributária,⁹ na hipótese e no conseqüente das normas tributárias de incidência de tais tributos”, razão pela qual não vislumbramos a existência de um novo tributo, em substituição aos que estão incluídos na sistemática.¹⁰

É que, no Simples Nacional, sob a aparência do recolhimento unificado, numa única guia, dos tributos incidentes sobre as atividades das empresas optantes, tem-se um plexo normativo, um instituto cujo nome oculta uma complexidade grandiosa de normas jurídicas.

Trata-se de aplicação da praticabilidade tributária que denominamos de **Sintetização**, que corresponde a uma aglutinação sintático-normativa.

8. PAULA, Daniel Giotti de. *A Praticabilidade no Direito Tributário*: controle jurídico da complexidade. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018p. 300; TEIXEIRA, Daniel Alves. *Praticidade no Direito Tributário*: fundamento e controle. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 135-148; SAAD, Sergio Sydionir. *Simplificação e Praticabilidade no Direito Tributário*. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014, p. 197-202; ZILVETI, Fernando Aurélio. *Simplicius Simplicissimus*: os limites da Praticabilidade diante do Princípio da Capacidade Contributiva. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 22, 2008, p. 186-187; ROCHA, Eduardo Morais. *Teoria Institucional da Praticabilidade Tributária*. São Paulo: Noeses, 2016p. 163-166.

9. Sob um viés que leve em conta a dimensão pragmática de análise jurídica, melhor diríamos hoje que se tem, no caso do Simples Nacional, o uso de “presunções”, conforme nosso entendimento mais recente. Cf. CUNHA, Carlos Renato. *Praticabilidade Tributária*: Eficiência, Segurança Jurídica e Igualdade. São Paulo: Almedina, 2021, p. 427-450.

10. CUNHA, Carlos Renato. *O Simples Nacional...op. cit.*, p. 301.

O Simples Nacional é um *nomen iuris* simplificador da múltipla incidência concomitante de muitas normas jurídicas, no que se assemelha ao que ALF ROSS denomina de expressões “Tû-Tû”.¹¹ Ross narra um curioso caso de uma tribo das Ilhas Oasuli, no Pacífico Sul, que crê que, quando um determinado tabu é violado, surge o “tû-tû”, “[...] uma espécie de força ou estigma perigoso [...]” de que o infrator fica investido, e que implica na obrigação de passar por um ritual de purificação.¹² Afirma referido autor que se trata o “tû-tû” de “[...] uma palavra sem significado [...]”, um discurso “[...] puramente destituído de sentido.”¹³ Na realidade, poder-se-ia prescindir da utilização da expressão em questão e afirmar, diretamente, por exemplo: “[...] se uma pessoa ingeriu alimento do chefe, deverá ser submetida a uma cerimônia de purificação.”¹⁴

Partindo dessa narrativa, o referido autor afirma: tal “[...] alegoria refere-se a nós.”¹⁵ Isso porque “Trata-se da discussão sobre o uso de expressões tais como ‘direito subjetivo’ e ‘dever’, enfocadas de um novo ângulo. Porque nossas normas jurídicas estão, em grande medida, cunhadas numa terminologia de tipo ‘tû-tû’.”¹⁶

“Tû-tû” é uma palavra vazia semanticamente, que substitui diversas outras numa língua tribal, e com a qual Ross traça um paralelo em relação a expressões utilizadas no Direito, como “direito subjetivo” ou “propriedade”.¹⁷ KARL OLIVECRONA tem um pensamento semelhante, fazendo uma analogia de tais expressões a um entroncamento ferroviário, da qual afluem e saem diversas linhas, facilitando o manejo

11. ROSS, Alf. *Tû-Tû*. Trad. Edson L. M. Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2004, *passim*.

12. Id., p. 13-14.

13. Id., p. 14-15.

14. Id., p. 18.

15. Id., p. 28.

16. Id., p. 28-29.

17. Id., p. 13-18, p. 28-29, p. 34-35.

normativo.¹⁸ Tais palavras escondem uma miríade de normas jurídicas que poderiam ser expressas sem seu uso, mas isso seria algo tão complexo que se tornaria inútil.

Temos a sincera impressão de que o SIMPLES Nacional é uma expressão de tipo “tû-tû” no direito brasileiro. Isso porque tal nome, em si anêmico, semanticamente, engloba, na realidade, um plexo consideravelmente grande de normas jurídicas diversas entre si. Poderíamos expressar as normas jurídicas que dizem respeito ao SIMPLES Nacional sem utilizar tal expressão, mas seria tão grande e tão complexa a missão, que seria ela inútil. Utilizando um gráfico, baseado em um análogo utilizado por Ross, teríamos a seguinte situação:¹⁹



Ilustração 1 - Plexo normativo SIMPLES

O SIMPLES Nacional é, então, um plexo normativo com vistas à simplificação da aplicação de normas tributárias. E isso podemos notar tanto da previsão dos artigos 12 e 13 da LC 123/2006, quanto de uma análise sistemática dos dispositivos que tratam da forma de recolhimento e destinação dos valores arrecadados.

Quando se fala da incidência tributária do Simples Nacional, o que se está a fazer é tornar mais simples e compreensível uma realidade mais complexa: na realidade, quando ocorre o fato jurídico tributário previsto por tal sistemática,

18. OLIVECRONA, Karl. *Linguagem Jurídica e Realidade*. Trad. Edson L. M. Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 94-95.

19. ALF ROSS, *Tû-Tû*, p. 37. No gráfico ora apresentado, “F1” é o um fato, ligado à consequência “C1”, e assim por diante.

incidem as normas tributárias correspondentes aos mesmos oito tributos referidos; no entanto, não são as mesmas normas, ordinariamente previstas para a generalidade dos contribuintes: tem-se novas normas de incidência tributária, seja do IRPJ, do ICMS, da CSLL *etc.*

Cada um desses tributos possui sua própria norma de incidência *modificada* pelo regime do Simples Nacional, com a possibilidade de reconstrução de regras-matrizes individuais e diferentes daquelas encontráveis com base no regime ordinário de tributação.

Não temos dúvida de que o esforço de decomposição analítico-estrutural da norma de incidência tributária chegou ao estado da arte com a criação da Regra-Matriz de Incidência Tributária – RMIT, pelo Prof. PAULO DE BARROS CARVALHO.²⁰ Trata-se, como já tivemos oportunidade de escrever, de “um poderoso instrumental de análise científica do núcleo lógico-estrutural de uma norma de incidência tributária”, uma ferramenta de decomposição dos elementos da estrutura sintática da norma que, partindo do pressuposto da formação hipotético-condicional da norma de incidência tributária, aponta a existência dos critérios material, espacial e temporal no antecedente normativo e dos critérios pessoal – com os sujeitos ativo e passivo – e quantitativo – com a base de cálculo e a alíquota – no consequente.

Pois bem. Voltando ao tema das regras-matrizes dos tributos inseridos na sistemática do Simples Nacional, como elas mantêm-se padronizadas – afinal, elas passam a ter como materialidade e como base de cálculo os mesmos elementos normativos – é possível falar-se de uma “regra-matriz de incidência” do Simples Nacional como um todo, equivalente à soma de cada regra-matriz individual, sem que isso se confunda com a afirmação de que temos um novo tributo equivalente à

20. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018p. 256 *et seq.*; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999; p. 80-84; CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 527-589.

soma de suas partes. Eis uma inusitada consequência normativa da praticabilidade tributária existente nessa sistemática.

Não é uma afirmação trivial a de que podemos utilizar o instrumental da Regra-Matriz de Incidência Tributária – RMIT para a análise do Simples Nacional. Afinal, a RMIT serve para a decomposição lógica de uma norma tributária de incidência, isoladamente, o que levaria, no presente caso, ao estudo em separado, de cada uma das oito normas de incidência tributárias diversas.

Como afirmamos, contudo, é possível, por opção metodológica, analisar referidas normas de incidência tributária de forma conjunta, unidas que estão pela sistemática diferenciada. Eis uma das características da utilização da Praticabilidade Tributária ao caso sob análise: assim como, para o contribuinte, trata-se de forma simplificada de recolhimento de diversos tributos, faz-se viável a análise científica conjunta de tais normas, utilizando-se a Regra-Matriz de Incidência.

Sob a perspectiva do sujeito passivo, o Simples Nacional *parece* ser um tributo único e isso ocorre pelo seu cálculo e recolhimento unificados de tributos diversos, sob os mesmos elementos normativos de incidência, situação que oculta a complexidade jurídica da incidência conjunta de normas tributárias diversas. Trata-se de uma eficiente “ilusão” jurídica que, por suas características, permite a construção, por opção metodológica e didática, de uma só Regra-Matriz ou o estudo separado da situação de cada um dos tributos inclusos na sistemática simplificada.

Para tanto, recordamos nosso entendimento no sentido de que, ao se partir do pressuposto da homogeneidade sintática das normas jurídicas, “a estrutura da RMIT pode ser transplantada para a análise de toda e qualquer norma jurídica”, com o que estamos de acordo com AURORA TOMAZINI DE CARVALHO, quando afirma que a regra-matriz de incidência pode ser utilizada “[...] na construção de qualquer norma jurídica (em sentido estrito).”²¹

21. CUNHA, Carlos Renato. Da Regra -Matriz de Incidência Tributária à Regra-Matriz Normativa. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. São Paulo: RT, n. 4, vol. 2,

Pontuamos também que nossa visão sobre os critérios da Regra-Matriz de Incidência Tributária diverge, um pouco, do grande mestre PAULO DE BARROS CARVALHO, tendo em vista que consideramos necessária a inclusão, na Hipótese Normativa, um critério pessoal; e, no Consequente Normativo, critérios material, temporal e espacial, como já explicamos, detalhadamente, alhures.²²

4. A REGRA-MATRIZ DO SIMPLES NACIONAL, AS REGRAS-MATRIZES DOS TRIBUTOS INSERIDOS NO REGIME SIMPLIFICADO E AS “DISTORÇÕES” NORMATIVAS

Afirmamos linhas acima que uma das aplicações da praticabilidade tributária existente no âmbito do Simples Nacional, que denominamos de **Generalização**, é o uso de presunção tributária da ocorrência do critério material e da base de cálculo de alguns dos tributos incluídos na sistemática. Utilizando-se ainda o mesmo exemplo, vê-se que, “a priori”, o IRPJ passa a incidir quando a ME ou a EPPs auferir receita bruta – e não o lucro –, sendo tal materialidade sua base de cálculo, à qual se aplica uma das alíquotas da tabela, conforme a faixa. O mesmo ocorre em relação a cada um dos seis tributos incluídos no recolhimento unificado e em cada uma das demais hipóteses de incidência do SIMPLES Nacional.

Num grande esforço de síntese, podemos afirmar que, com o auxílio das ferramentas da Regra-Matriz Normativa, a norma jurídica de incidência da regra simplificadora tributária do SIMPLES Nacional é a seguinte:

Hipótese: Dado o fato de uma pessoa jurídica microempresária ou empresária de pequeno porte cuja opção pelo SIMPLES

Jan./Fev. 2017, p. 183; CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009, p. 358.

22. Vide: O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo...*op.cit.*, p. 101-109, *passim*; Da Regra -Matriz de Incidência Tributária à Regra-Matriz Normativa, *passim*.

Nacional foi deferida (**critério pessoal**), auferir receita bruta (**critério material**), no território nacional (**critério espacial**), no último átimo de tempo de cada mês (**critério temporal**);

Consequente: Deve ser a relação jurídica em que tal optante (**critério pessoal - sujeito passivo**) recolha em favor da União (**critério pessoal – sujeito ativo**) o montante pecuniário encontrado após a aplicação de uma das alíquotas previstas nas tabelas dos anexos da LC n. 123/06 (**critério quantitativo – alíquotas**) sobre o total da receita bruta auferida no mês, com as exclusões e adições previstas na mesma lei (**critério quantitativo – base de cálculo**), em banco integrante da rede arrecadadora do SIMPLES Nacional (**critério espacial**), até o último dia útil da primeira quinzena do mês subsequente (**critério temporal**).

Veja-se que tal estruturação, que equivale à junção das normas de incidência tributária dos oito tributos incluídos na sistemática simplificadora, determina o recolhimento unificado de um valor pecuniário que serve ao adimplemento de tais obrigações tributárias. Poderíamos construir a regra-matriz de cada um deles, apenas identificando as alíquotas específicas previstas nas tabelas dos anexos da LC 123/2006.

Cada um dos critérios da Regra-Matriz acima exposta mereceria aprofundamento e seria um tema disputável. Interessamos, contudo, a deformação normativa – em relação ao regime ordinário dos tributos inseridos na sistemática simplificada – causada pelo Simples Nacional quanto ao critério material da hipótese e a base de cálculo do critério quantitativo do consequente normativo, assim como em relação à sujeição ativa.

Há, no caso do Simples Nacional, o uso da técnica de generalização por meio de presunções, consistente no desvio da materialidade e da base de cálculo das normas de incidência para a receita bruta – *rectius*, para o faturamento, pela definição do § 1º do artigo 3º da LC n. 123/06 –, com exceção da COFINS, da contribuição ao PIS e da Contribuição Previdenciária Patronal – CPP.

Nos dois primeiros casos, tem-se identidade entre as previsões do Simples Nacional e as normas de competência constitucional. No caso da CPP, apesar de já termos pensado de modo diverso²³, cremos que a previsão de incidência sobre a receita bruta encontra fundamento constitucional.

Não há dúvida que no caso da CPP inexistente possibilidade de ligação semântica (o que denominamos de “Metonimização”) possível entre a materialidade elegida pela LC 123/06 (“receita bruta”) e a regra de competência constitucional (“folha de salários”). Anteriormente, havíamos entendido pela validade da previsão por que se trataria de um adicional de COFINS com outro nome, com a isenção pragmática da CPP do regime ordinário. Hoje enxergamos o tema de modo diverso, tendo em vista que a redundância da COFINS para as micro e pequenas empresas levaria a um *bis in idem* não permitido constitucionalmente (art. 154, I c/c art. 194, § 4º, CF/88) e pela diversa destinação dos recursos arrecadados (Previdência, no primeiro caso; toda a Seguridade Social, no segundo).

Entendemos como válida a previsão como caso de substituição da própria materialidade da CPP, uma nova regra de competência autorizada pelo § 13 do artigo 195 da CF/88 incluído pela EC 42/2003 e, especificamente, na própria alínea “d” do inciso III do art. 146, CF/88.

De outro lado, em relação aos demais tributos, temos o uso de presunções absolutas²⁴ que atendem à **metonimização**, havendo inferência semântica possível – um liame de probabilidade fática – entre o “auferir faturamento”/“valor do faturamento” e as materialidades e bases de cálculo do IRPJ, da CSLL, do IPI, do ICMS e do ISS.

23. CUNHA, Carlos Renato. *O Simples Nacional...*, op. cit., p. 369-372.

24. “É evidente que a implementação e consecução do Simples Nacional calcam-se num grande conjunto de presunções [...]”. Cf. HARET, Florence. *Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 91.

Quanto ao **IRPJ**, nos termos do art. 153, III, da CR/88, o critério material da hipótese é a ação de “auferir renda”.²⁵ Sua base de cálculo é, portanto, o montante da renda auferida (o lucro).²⁶ A forma de seu cálculo, no entanto, não é simplória: demanda a análise das receitas auferidas, com a subtração das despesas realizadas, durante um determinado período de tempo. No entanto, com a incidência da norma de inclusão no Simples, a norma de incidência do IRPJ passa a ter a seguinte estrutura: a) hipótese: dado o fato do micro ou do pequeno empresário, com opção deferida no SIMPLES, auferir receita bruta, no território nacional, no último átimo de cada mês; deve ser o b) consequente: deve o optante recolher à União um percentual sobre a receita bruta, na rede bancária autorizada até o décimo quinto dia útil do mês subsequente.

Veja-se que se presume a existência de renda com o mero auferimento de receita bruta, e o IR é calculado com um percentual sobre esta.

Apesar de semelhante à situação do IRPJ calculado sobre o lucro presumido, não há identidade. É que este último – apesar de também existir ficção do auferimento de renda com o recebimento de receita, ou seja, no critério material, respaldada a ficção pela natureza opcional do regime especial – implica o recolhimento de um percentual sobre **renda presumida**, e não sobre a receita bruta. Assim, não há o cálculo direto sobre a receita bruta. Há a presunção da existência de renda, que é encontrada com a aplicação de um percentual sobre a receita bruta auferida. Sobre esta, então, que não é mais a receita bruta, mas a renda presumida, incide a alíquota do IRPJ. No caso do SIMPLES é diferente. Não há cálculo da renda presumida. O que há é o cálculo do valor a ser pago sobre a própria receita bruta. E isso, parece-nos, tem grandes implicações sobre a validade da praticabilidade em cada um dos casos.

25. GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 191.

26. BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 93.

No caso do IRPJ sob o regime de lucro presumido, a base de cálculo é a renda, ainda que presumida validamente pela opção do contribuinte. Sobre ela se aplica a alíquota para se encontrar a compostura numérica do montante a ser pago. Já no caso do SIMPLES Nacional, a base de cálculo do IRPJ é a própria receita bruta, e sobre ela é calculado o valor a ser pago. Com isso, a base de cálculo eleita infirma o critério material da hipótese do IRPJ, que passa a ser não o auferimento de renda, ainda que presumido, mas, sem rodeios, o auferimento de receita bruta. Com isso, há ofensa à estrita legalidade tributária, pela desestruturação da norma de incidência do IR, assim como à capacidade contributiva; afinal, receita bruta não equivale à renda.

O mesmo problema ocorre em relação à **CSLL**, que possui idêntica estrutura normativa, quando analisada através do instrumental da RMIT, à do IRPJ.²⁷

Em relação a este ponto, hoje, poderíamos dizer que há o uso de uma outra técnica de praticabilidade: a Sintetização: pode-se afirmar que existe uma elipse da indicação do montante do lucro presumido, reconstruível pela desaglutinação que levasse em consideração os percentuais de lucro presumido e às alíquotas aplicáveis às demais empresas, chegar ao valor considerado como de lucro presumido no caso do Simples, o que superaria essa inconstitucionalidade

No que se refere ao **IPI**, que tem por fundamento de validade o artigo 153, inciso IV, da CR/88, o critério material ordinário é o “realizar operações com produtos industrializados” e sua base de cálculo é “o valor da operação”.²⁸

Esposamos o entendimento de que existe correlação entre a delimitação constitucional de competência do IPI – produtos

27. QUEIROZ, Mary Elbe. Apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A desconsideração de 100% dos custos e despesas. Obrigatoriedade do arbitramento do lucro. *CONGRESSO DO IBET, III*. Interpretação e Estado de Direito. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2006, p. 620-621.

28. VIEIRA, José Roberto. *A Regra-Matriz de Incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993, p. 75, 116-119.

industrializados - e o fato escolhido para presumir de modo absoluto sua ocorrência – auferir receita bruta, tendo em vista que, no caso do Simples, tal signo de riqueza está delimitado ao conceito de “faturamento”. Ora, como há destaque das receitas conforme a atividade de que se originam, a incidência do IPI, na sistemática simplificada, dá-se, tão somente, quando o micro ou o pequeno empresário aufera faturamento advindo das operações jurídicas com produtos industrializados.

Ademais, na norma simplificadora a base de cálculo do IPI passa a ser a receita bruta auferida pelo micro ou pelo pequeno empresário. Como visto, não toda receita bruta, mas a referente ao faturamento advindo das operações jurídicas com produtos industrializados. Vê-se, aqui, a existência de uma correlação entre a riqueza medida e a norma de competência constitucional, e, portanto, a base de cálculo não infirma, mas confirma, a ocorrência da hipótese tributária ficta.

Os problemas do IPI no Simples Nacional são outros. Ao imposto em questão são aplicáveis a regra da não-cumulatividade e o Princípio da Seletividade. Referidos preceitos constitucionais são, no entanto, afastados na sistemática simplificada. E parece-nos fora de dúvida que, a inclusão do IPI no Simples Nacional, sem a observância da norma de competência constitucional que determina a não-cumulatividade, é inconstitucional. O mesmo ocorre pela desconsideração do Princípio da Seletividade, simplesmente rechaçado pela sistemática simplificada. E não existe exceção a tais imperativos, ainda que para instituição da sistemática simplificada, no texto constitucional.

As mesmas conclusões aqui expostas são aplicáveis ao **ICMS** e ao **ISS**, sendo que, em relação a este último, inexistem as eivas pela falta de observância da Não-cumulatividade e da Seletividade, eis que não lhe são aplicáveis.

São problemas que perduram, mas que podem ser superados mediante os seguintes argumentos: no caso do ICMS, o próprio art. 146, III, “d” da CF/88 autoriza regimes especiais ou simplificados (o que não está previsto para o IPI). Nessa

hipótese, se for considerado que a não-cumulatividade e a seletividade não são cláusulas pétreas, o que é possível se o primeiro for entendido como proteção à capacidade contributiva do contribuinte de direito, englobada e conformada na metonimização e pelo direito de opção por ele realizada, e o segundo for entendido não como expressão da capacidade contributiva juridicizada, eis que se volta a contribuintes de fato, que não fazem parte da relação jurídica (num signo de proteção ao valor da capacidade contributiva como ideal político prévio à positivação), sendo na verdade um caso de extrafiscalidade imposta constitucionalmente. Recordamos que o problema quanto à falta de seletividade no caso do IPI perduraria, por não haver exceção no texto constitucional para regimes especiais quanto a esta matéria

Obviamente que perduraria o problema do uso de presunções absolutas no âmbito do Direito Tributário, o que, a nosso ver, é superável pelo direito de opção do contribuinte, que nos parece dar validade ao uso da **generalização**.²⁹

Por fim, afirmamos que o **sujeito ativo** de todas as normas de incidência do Simples Nacional é a **União Federal**. Na norma de incidência do SIMPLES, os demais entes federativos não se encontram no polo ativo da relação jurídica, e somente receberão o repasse dos valores arrecadados para pagamento dos créditos tributários de que são titulares. Trata-se, portanto, de transferência da capacidade tributária ativa em relação ao ICMS e ISS, dos Estados, Distrito Federal e Municípios, em favor da União, realizada por força de lei complementar nacional, fundamentada em dispositivo da CR/88 incluído por Emenda Constitucional.

Diferentemente do revogado Simples Federal, no Simples Nacional os entes federativos não podem optar pela sua inclusão na sistemática, pois, como prevê o artigo 1º da LC n. 123/06, em tal regime simplificado encontram-se albergados impostos de competência de Estados, Distrito Federal e

29. CUNHA, Carlos Renato. *Praticabilidade Tributária...op. cit.*, p. 427-450.

Municípios. Nesse diapasão, a LC n. 123/06 incluiu, sem a previsão de opção, o ICMS e o ISS em sua sistemática de recolhimento unificado. Como vimos, a norma jurídica de simplificação acaba por ter, quando analisada com o auxílio da teoria da Regra-Matriz de Incidência, com sujeito ativo no critério pessoal do conseqüente normativo, **a União**.

Isso implica a transferência compulsória da capacidade tributária ativa, nos referidos tributos, realizada não por lei do ente federativo competente para instituí-los, mas pelo legislador nacional.

Segundo SILAS SANTIAGO, isso não ocorreria, pois teríamos, no caso, competências compartilhadas entre os entes federativos.³⁰ Haveria, em seu entender, “mitigação da competência legislativa, mas fortalecimento da capacidade tributária ativa.”³¹ Não nos parece que haja, no entanto, manutenção da capacidade tributária ativa a Estados, Distrito Federal e Municípios, na sistemática do Simples Nacional, ainda que exista repasse automático de valores recolhidos pela instituição financeira, sem passagem pelos cofres federais, ou ainda que exista fiscalização compartilhada entre os entes federativos. Para tanto, basta a leitura do artigo 41 da LC 123/06:

Art. 41. Os processos relativos a impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional serão ajuizados em face da União, que será representada em juízo pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto no § 5º deste artigo.

§ 1º Os Estados, Distrito Federal e Municípios prestarão auxílio à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, em relação aos tributos de sua competência, na forma a ser disciplinada por ato do Comitê Gestor.

§ 2º Os créditos tributários oriundos da aplicação desta Lei Complementar serão apurados, inscritos em Dívida Ativa da União e cobrados judicialmente pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, observado o disposto no inciso V do § 5º deste artigo.

30. SANTIAGO, Silas. *Simples Nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 42.

31. Id., p. 44.

§ 3o Mediante convênio, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá delegar aos Estados e Municípios a inscrição em dívida ativa estadual e municipal e a cobrança judicial dos tributos estaduais e municipais a que se refere esta Lei Complementar.

Ora, referido dispositivo escancara que a capacidade tributária ativa, no caso do Simples Nacional, é somente da União; afinal, a ela somente compete a busca pela satisfação do crédito judicialmente, no caso de descumprimento da obrigação pelo sujeito passivo, com posterior repasse das parcelas do ICMS e do ISS aos demais entes federativos.

Não é só tal aspecto que causa perplexidade ao estudioso do Direito, em relação ao tolhimento da competência legislativa dos entes federativos no Simples Nacional.³² Mas, trata-se, com certeza, do principal problema a ser analisado, sobre a possível invalidade da forma elegida pelo legislador complementar para instituição da sistemática simplificada. Vê-se que a LC n. 123/06, em diversos momentos, amesquinhou a competência tributária e administrativa de Estados-membros, Distrito Federal e Municípios, visto que o legislador nacional se arrogou o poder de dizer se seus tributos serão cobrados, como e quando o serão.

Esse é um dos “calcanhares de Aquiles” da sistemática simplificada. Existiam opções diversas, que não seriam tão violentas na relação com o Princípio Federativo, para a sua instituição, mormente levando-se em consideração a possibilidade de uso de instrumentos de informática que permitiriam o mesmo efeito de recolhimento unificado e simplificado

32. Aqui, exemplificativamente, recordamos: a) a questionável centralização das lides judiciais sobre o SIMPLES contra a União Federal, mesmo no que tange a tributos estaduais e municipais, inclusive a cobrança judicial dos créditos tributários decorrentes da sistemática diferenciada; b) a concessão de uma moratória geral de tributos de todos os entes federativos, prevista no artigo 79 da LC 123/06; c) a possibilidade de órgão administrativo federal, o CGSN, limitar a competência municipal e estadual para prever casos de substituição tributária, nos termos do artigo 13, § 6º, inciso I do Estatuto; e d) a instituição de ISS em lugar de todos os Municípios, que, em face da facultatividade da competência tributária, poderiam escolher simplesmente não instituí-lo, entre outros.

sem o amesquinamento da competência legislativa dos entes federativos.

5. CONCLUSÃO

Não há dúvida que se trata de um regime tributário bastante benéfico à generalidade dos contribuintes que preenchem os requisitos de enquadramento, colaborando com a igualdade material entre pequenas e grandes empresas. Pelo incentivo à formalização dos negócios, também passa a ser um fomentador de arrecadação, apesar da renúncia fiscal existente. Ou seja, sob diversas ópticas, é um instrumento de eficiência tributária estatal e ainda funciona como norma de tratamento simplificado em favor do contribuinte: praticamente, o melhor dos mundos. Até mesmo criticá-lo pontualmente, apesar de tantos pontos positivos, pode parecer um sacrilégio. O Simples parece um “verdadeiro milagre”, como apontou SILAS SANTIAGO.³³

Em nossos estudos sobre o tema, concluímos que a forma escolhida pelo legislador complementar por meio da LC n. 123/06 não era a única possível e que apresentava alguns pontos de inconstitucionalidade. Persistem, interessantes questionamentos, de índole constitucional, trazidos por referida sistemática, seja em relação ao Princípio Federativo, seja no que tange às modificações trazidas às Regras-Matrizes de cada um dos tributos inseridos no regime simplificado. São reflexões necessárias, mas que não estão sendo analisadas pela doutrina nacional, na profundidade e na quantidade necessárias. Nosso intuito foi dar, aqui, um primeiro passo.

Recordemos, contudo, que ainda que seja um regime tributário extremamente benéfico sob o aspecto de simplificação e de redução de carga tributária aos particulares, as afrontas existentes à Constituição Federal, grandes ou pequenas, não podem deixar de ser apontadas, sob pena de passarmos a

33. SANTIAGO, Silas. *Simples...*, *op. cit.*, p. 32.

trabalhar sob a máxima maquiaveliana de que “os fins justificam os meios”.³⁴

6. REFERÊNCIA

BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a Renda e Preços de Transferência*. São Paulo: Dialética, 2001.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: o constructivismo lógico-semântico*. São Paulo: Noeses, 2009.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 2. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 1999.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, linguagem e método*. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008.

COSTA, Regina Helena. *Praticabilidade e Justiça Tributária: Exequibilidade de Lei Tributária e Direitos do Contribuinte*. São Paulo: Malheiros, 2007.

CUNHA, Carlos Renato. Da Regra-Matriz de Incidência Tributária à Regra-Matriz Normativa. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*. São Paulo: RT, n. 4, vol. 2, Jan./Fev. 2017, p. 171-187.

CUNHA, Carlos Renato. *O Simples Nacional, a Norma Tributária e o Princípio Federativo: limites da praticabilidade tributária*. Curitiba: Juruá, 2011.

CUNHA, Carlos Renato. *Praticabilidade Tributária: Eficiência, Segurança Jurídica e Igualdade*. São Paulo: Almedina, 2021.

34. Recordamos que JOSÉ ROBERTO VIEIRA aponta inexistir a frase “os fins justificam os meios” na obra de Nicolau Maquiavel, tendo sido fruto de “[...] traduções que foram além do original [...]” Cf. Crédito presumido do IPI na industrialização por encomenda: um Estado “maquiaveliano” e talvez “maquiavélico”, in CONGRESSO DO IBET, VI, *Sistema tributário brasileiro e a crise atual*, p. 451-519.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito Tributário, Direito Penal e Tipo*. 2 ed. Atual e ver. São Paulo: RT, 2007.

GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a Renda: pressupostos constitucionais*. São Paulo: Malheiros, 2000.

HARET, Florence. *Teoria e Prática das Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2010.

OLIVECRONA, Karl. *Linguagem Jurídica e Realidade*. Trad. Edson L. M. Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

PAULA, Daniel Giotti de. *A Praticabilidade no Direito Tributário: controle jurídico da complexidade*. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018.

QUEIROZ, Mary Elbe. Apuração da base de cálculo do IRPJ e da CSLL. A desconsideração de 100% dos custos e despesas. Obrigatoriedade do arbitramento do lucro. CONGRESSO DO IBET, III. *Interpretação e Estado de Direito*. Barreto, Aires Fernandino e outros. São Paulo: Noeses, 2006, p. 613-658.

ROCHA, Eduardo Morais. *Teoria Institucional da Praticabilidade Tributária*. São Paulo: Noeses, 2016.

ROSS, Alf. *Tû-Tû*. Trad. Edson L. M. Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

SAAD, Sergio Sydionir. *Simplificação e Praticabilidade no Direito Tributário*. 2014. Dissertação (Mestrado em Direito Econômico e Financeiro) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo, 2014.

SANTIAGO, Silas. *Simples Nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2011.

TEIXEIRA, Daniel Alves. *Praticidade no Direito Tributário: fundamento e controle*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016.

VIEIRA, José Roberto. Crédito presumido do IPI na industrialização por encomenda: um Estado “maquiaveliano” e talvez “maquiavélico”. In: CONGRESSO DO IBET, VI. Sistema

tributário brasileiro e a crise atual. Macedo, Alberto et. all. São Paulo: Noeses, 2009, p. 451-519.

VIEIRA, José Roberto. *A Regra-Matriz de Incidência do IPI: texto e contexto*. Curitiba: Juruá, 1993.

ZILVETI, Fernando Aurélio. *Simplicius Simplicissimus: os limites da Praticabilidade diante do Princípio da Capacidade Contributiva*. *Revista de Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 22, p. 179-192, 2008.