

UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

SÉRGIO DE ABREU BRITO

**SIMPLES NACIONAL: ANÁLISE DE SUA ESTRUTURA NORMATIVA SOB OS
PLANOS DA LINGUAGEM PRESCRITIVA DO DIREITO**

Maceió
2013

SÉRGIO DE ABREU BRITO

**SIMPLES NACIONAL: ANÁLISE DE SUA ESTRUTURA NORMATIVA SOB OS
PLANOS DA LINGUAGEM PRESCRITIVA DO DIREITO**

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Alagoas da Universidade Federal de Alagoas (FDA/UFAL), como requisito parcial para obtenção do título de Mestre em Direito Público.

Área de concentração: Fundamentos Constitucionais dos Direitos.

Linha de pesquisa: Finanças Públicas, Tributação e Cidadania.

Orientador: Prof. Dr. Gabriel Ivo.

Maceió

2013

Catálogo na fonte
Universidade Federal de Alagoas
Biblioteca Central
Divisão de Tratamento Técnico
Bibliotecária Responsável: Fabiana Camargo dos Santos

B862s Brito, Sérgio de Abreu.
 Simples nacional : análise de sua estrutura normativa sob os planos da
linguagem prescritiva do direito / Sérgio de Abreu Brito. – 2013.
 214 f.

 Orientador: Gabriel Ivo.
 Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal de Alagoas.
Faculdade de Direito. Maceió, 2013.

 Bibliografia: f. 201-208.
 Anexos: f 209-214.

 1. Direito tributário. 2. Microempresa. 3. Simples nacional. I. Título.

CDU: 342.9:336.215.2



UNIVERSIDADE FEDERAL DE ALAGOAS - UFAL
FACULDADE DE DIREITO DE ALAGOAS - FDA
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO - PPGD
MESTRADO EM DIREITO

SÉRGIO ABREU DE BRITO

**“SIMPLES NACIONAL: análise de sua estrutura normativa sob os planos da
linguagem prescritiva do direito”**

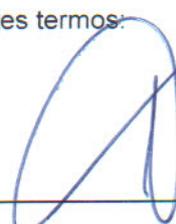
Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em
Direito da Faculdade de Direito de Alagoas – UFAL, como
requisito parcial à obtenção do grau de Mestre.

Orientador: Prof. Dr. Gabriel Ivo

A Banca Examinadora, composta pelos professores abaixo, sob a presidência do primeiro, submeteu
a candidato à defesa, em nível de Mestrado, e a julgou nos seguintes termos:

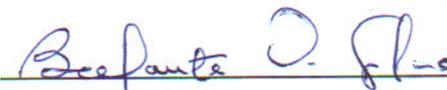
Prof. Dr. Manoel Cavalcante (UFAL)

Julgamento: APROVADO (10,00)

Assinatura: 

Prof. Dr. Beclaute Oliveira (UFAL)

Julgamento: APROVADO (10,0)

Assinatura: 

Profª. Drª. Aurora Tomazini de Carvalho (UEL)

Julgamento: Aprovado (10,0)

Assinatura: 

Maceió, 15 de abril de 2013.


Sara Regina A. França
Secretária de Mestrado - FDAUFAL
SIAPE 1940798

À minha esposa e sempre companheira, Datiana, pelo apoio incondicional, e à minha filhinha, Clarice, que nasceu no transcorrer do mestrado.

A meus pais, Senhor Wilson e Dona Elza, com gratidão e amor, por terem dedicado significativa parte de suas vidas em prol de minha educação e da de meus oito irmãos.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Professor Gabriel Ivo, que me guiou, como um farol, ao longo deste trabalho, com sábios ensinamentos e, sobretudo, pela sua enorme simplicidade e presteza.

Aos Professores do Mestrado da Faculdade de Direito da Universidade Federal de Alagoas – FDA/UFAL, na pessoa do decano Prof. Marcos Bernardes de Mello, pelas relevantes contribuições na pesquisa, com indagações que me levaram a refletir mais profundamente sobre o tema.

Aos servidores da Justiça Federal em Alagoas (4ª e 8ª Varas), que tiveram a compreensão necessária para conviver, nestes últimos dois anos, com um magistrado que tem o tempo dividido entre as atividades jurisdicional e acadêmica.

Aos meus colegas Gustavo Mendonça e Mariana Falcão, pelo apoio nos momentos de grande aperto.

Por fim, ao Sidney Wanderley, pelas revisões e correções.

“Quando um rio corta, corta-se de vez
o discurso-rio de água que ele fazia;
cortado, a água se quebra em pedaços,
em poços de água, em água parálitica.
Em situação de poço, a água equivale
a uma palavra em situação dicionária:
isolada, estanque no poço dela mesma,
e, porque assim estanque, estancada;
e mais: porque assim estancada, muda,
e muda porque com nenhuma comunica,
porque cortou-se a sintaxe desse rio,
o fio de água por que ele discorria.

O curso de um rio, seu discurso-rio,
chega raramente a se reatar de vez;
um rio precisa de muito fio de água
para refazer o fio antigo que o fez.
Salvo a grandiloquência de uma cheia
lhe impondo interina outra linguagem,
um rio precisa de muita água em fios
para que todos os poços se enfrasem:
se reatando, de um para outro poço,
em frases curtas, então frase e frase,
até a sentença-rio do discurso único
em que se tem voz a seca ele combate.”

(João Cabral de Melo Neto, *Rios sem discurso*)

RESUMO

A dissertação aborda o Simples Nacional, regime simplificado de tributação das micro e pequenas empresas, instituído pela Lei Complementar n. 123/2006, com o propósito de concretizar o mandamento constitucional que prevê o tratamento tributário favorecido e diferenciado em favor destes pequenos entes econômicos (CF/88, arts. 146, inciso III, alínea “d” e parágrafo único, 170, inciso IX, e 179). Nesse regime, os tributos são apurados de modo rápido e prático, tomando-se como parâmetros de cálculo a receita bruta do contribuinte e os percentuais fixados nos anexos da aludida lei complementar. O objetivo central deste trabalho é aferir a compatibilidade do mencionado regime especial com os enunciados constitucionais que fundamentam sua criação, bem como aqueles que conferem competência tributária aos entes federados. Para tanto, utiliza-se uma abordagem semiótica, com ingresso nos planos sintático, semântico e pragmático da linguagem prescritiva do direito positivo. A partir desse instrumento metodológico, examina-se a estrutura normativa do Simples Nacional, construindo-se todas as regras-matrizes de incidência dos tributos nele incluídos. Após a identificação dos critérios da hipótese e do conseqüente dessas normas tributárias, está-se apto a responder a uma série de questionamentos atinentes ao regime simplificado de tributação em apreço, por exemplo: houve modificação no critério material da hipótese de incidência de alguns tributos? A receita bruta do optante pelo Simples Nacional seria a base de cálculo de todos os tributos abarcados por esse regime diferenciado?

Palavras-chaves: Direito Tributário. Simples Nacional. Micro e pequenas empresas. Abordagem semiótica.

ABSTRACT

The dissertation addresses the Simples Nacional, simplified tax regime for micro and small enterprises, established by Brazilian Supplementary Law n. 123/2006, in order to fulfill the constitutional commandment that provides the favored tax treatment and differential in favor of small economic entities (CF/88, arts. 146, section III, paragraph "d" and sole paragraph 170, section IX and 179). In this regime, taxes are calculated quickly and practical, taking as parameters for calculating the gross revenue of the taxpayer and the percentages set out in annexes of the mentioned complementary law. The main objective of this work is to assess the compatibility of that special regime with the rule constitutional underpinning its creation, as well as those that confer taxing power on the federal entities. To do so, we use a semiotic approach, with entry into the syntactic, semantic and pragmatic plans of prescriptive language of the positive law. From this methodological tool examines the normative structure of the Simples Nacional, building up all the tax rules included in it. With the identification of the criteria of the hypothesis and the consequent of these tax rules, will be able to answer a series of questions pertaining to the simplified taxation scheme under consideration, for example, was altered in material criterion of the hypothesis incidence of some taxes? The gross revenue of opting for Simple National would be the calculation base of all taxes encompassed by this differentiated regime?

Keywords: Tributary Law. Simples Nacional. Micro and small enterprises. Semiotic approach.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 SEMIÓTICA E DIREITO	15
1.1 O Direito como sistema de comunicação e o cerco inapelável da linguagem	15
1.2 O signo e o triângulo semiótico	18
1.3 Os três planos de análise da Semiótica	21
1.4 O plano sintático	22
1.4.1 Sintaxe – conceito e abrangência.....	22
1.4.2 A lógica como expressão do plano sintático.....	23
1.4.3 A lógica jurídica	28
1.4.4 A estrutura lógica da norma jurídica	30
1.4.5 Validade como aspecto sintático	32
1.5 O plano semântico	36
1.5.1 Semântica e interpretação	36
1.5.2 O percurso gerador de sentido no Direito.....	40
1.5.3 Problemas semânticos: vaguidade e ambiguidade.....	43
1.6 O plano pragmático	45
1.6.1 Pragmática: definição e suas dimensões.....	45
1.6.2 A intencionalidade e a realização de valores pelo Direito.....	49
2 O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO E FAVORECIDO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS	54
2.1 A matriz constitucional do regime de tributação diferenciado e favorecido das microempresas e empresas de pequeno porte	54
2.1.1 Nossa concepção de “princípio jurídico”	54
2.1.2 O tratamento tributário favorecido e diferenciado das empresas de pequeno porte como princípio constitucional expresso e seu contraponto com o princípio federativo..	63

2.2	O tratamento favorecido e diferenciado das MEs e EPPs como medida extrafiscal.....	69
2.3	O regramento constitucional do tratamento tributário favorecido e diferenciado das MEs e EPPs como normas de estrutura.....	72
2.4	A relação do princípio do tratamento favorecido e diferenciado das MEs e EPPs com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária	78
2.5	O tratamento tributário favorecido e diferenciado das MEs e EPPs no plano infraconstitucional - Lei Complementar n. 123/2006	82
2.5.1	Os beneficiários do Simples Nacional.....	82
2.5.2	Os tributos incluídos no regime simplificado de tributação	88
2.5.3	A natureza jurídica do Simples Nacional	88
2.5.4	A forma de apuração dos tributos incluídos no regime simplificado de tributação	91
3	A ESTRUTURA NORMATIVA DOS TRIBUTOS INCLUÍDOS NO SIMPLES NACIONAL	94
3.1	O caminho a ser seguido na construção das normas impositivas dos tributos incluídos no regime simplificado de tributação das MEs e EPPs.....	94
3.2	A regra-matriz de incidência tributária	94
3.2.1	A fórmula lógica da regra-matriz de incidência tributária.....	94
3.2.2	Os critérios da hipótese tributária.....	96
3.2.3	Os critérios do consequente da regra-matriz de incidência tributária.....	98
3.3	Das presunções.....	100
3.3.1	Conceito e espécies.....	100
3.3.2	Presunção legal e ficção jurídica	103
3.4	As regras-matrizes de incidência dos tributos que compõem o Simples Nacional .	104
3.4.1	Imposto de Renda da Pessoas Jurídica (IRPJ).....	105
3.4.1.1	No regime de tributação comum.....	105
3.4.1.2	No Simples Nacional	108
3.4.2	Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL)	112

3.4.2.1	No regime de tributação comum.....	112
3.4.2.2	No Simples Nacional	114
3.4.3	Imposto sobre produtos industrializados (IPI).....	116
3.4.3.1	No regime de tributação comum.....	116
3.4.3.2	No Simples Nacional	118
3.4.4	Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS.....	122
3.4.4.1	No regime de tributação comum.....	122
3.4.4.2	No Simples Nacional	123
3.4.5	Contribuição Previdenciária Patronal (CPP)	125
3.4.5.1	No regime de tributação comum.....	125
3.4.5.2	No Simples Nacional	126
3.4.6	Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)	131
3.4.6.1	No regime de tributação comum.....	131
3.4.6.2	No Simples Nacional	135
3.4.7	Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS).....	140
3.4.7.1	No regime de tributação comum.....	140
3.4.7.2	No Simples Nacional	141
3.5	Análise da constitucionalidade do uso de presunções legais absolutas no regime simplificado de tributação	143
4	QUESTÕES PRÁTICAS DO SIMPLES NACIONAL	148
4.1	As questões postas	148
4.2	As hipóteses de vedação ao ingresso no Simples Nacional e o exame de sua constitucionalidade	148
4.3	As regras de imunidade e o regime simplificado de tributação das MEs e EPPs	159
4.4	As isenções previstas no regime geral de tributação e o Simples Nacional	163
4.5	A não cumulatividade do ICMS e do IPI no Simples Nacional	172

4.5.1	Noções essenciais sobre a não cumulatividade	172
4.5.2	A não cumulatividade do ICMS e do IPI no regime simplificado em relação aos optantes.....	175
4.5.3	A não cumulatividade do ICMS e do IPI no regime simplificado em relação aos adquirentes não optantes	178
	CONCLUSÃO	183
	REFERÊNCIAS	201
	ANEXOS	209

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem por objeto o Simples Nacional, que se constitui no regime diferenciado, favorecido e simplificado de tributação para microempresas (MEs) e empresas de pequeno porte (EPPs), instituído pela Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, com esteio nos enunciados prescritivos dos artigos 146, inciso III, alínea “d” e parágrafo único¹, 170, inciso IX², e 179³ do Texto Maior de 1988. Esse regime também é denominado por alguns de SuperSimples⁴, para distingui-lo do Simples Federal criado pela Lei n. 9.317/1996.

A relevância do tema se justifica por dois motivos essenciais. Primeiro, em função do papel fundamental desempenhado pelas micro e pequenas empresas na economia brasileira. Para se ter uma ideia, do total de empregos gerados no ano de 2011 (1.566.043), as microempresas de até 4 (quatro) trabalhadores foram responsáveis por 1.324.727 das vagas criadas⁵. Segundo, o assunto ainda não mereceu da doutrina pátria estudo aprofundado, visto que a maioria das obras sobre a matéria se limita, quase sempre, a reproduzir os enunciados prescritivos, sem se preocupar com investigações atinentes à natureza jurídica do Simples Nacional, à sua estrutura normativa, aos critérios da regra-matriz de incidência dos tributos incluídos nesse regime, dentre outras.

¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. 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.

² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. 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)

³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. 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.

⁴ SILVA, Renaldo Limiro da; LIMIRO, Alexandre. **Manual do Supersimples: comentários à lei geral da microempresas e empresas de pequeno porte (Lei Complementar 123/2006)**. Curitiba: Juruá Editora, 2008.

⁵ Fonte <<http://www.sebrae.com.br/customizado/estudos-e-pesquisas/temas-estrategicos/emprego>> pesquisa realizada em: 28.jun.2012.

O problema central a ser examinado no presente estudo é a constitucionalidade desse regime especial de tributação. Sobretudo, no que respeita às “aparentes modificações” da base de cálculo e do critério material da hipótese de incidência de alguns tributos pela LC n. 123/2006, já que se apura o montante dos tributos devidos pelos optantes do Simples Nacional pela aplicação de determinado percentual sobre a receita bruta da ME ou EPP. Como hipótese, adota-se a constitucionalidade desse regime simplificado.

Parte-se da concepção do direito positivo (objeto) como sistema comunicacional, que inevitavelmente se apresenta como um corpo de linguagem. Assim, por meio da utilização de mecanismos da Ciência dos Signos (Semiótica), busca-se compreender o espectro normativo do regime simplificado de tributação em apreço. Nesse sentido, a partir da análise semiótica dos respectivos enunciados prescritivos, identificam-se as regras de estrutura com assento constitucional e constroem-se as diversas regras-matrizes de incidência dos tributos incluídos no Simples Nacional. Esse instrumental é indispensável para responder a uma série de questionamentos a respeito desse regime especial de tributação, por exemplo, (i) a sua natureza jurídica; (ii) o critério material da hipótese de incidência dos tributos incluídos nesse regime seria “auferir receita bruta” e esta última se qualificaria como a base de cálculo? (iii) é possível aplicar as isenções do regime geral de tributação aos optantes pelo Simples Nacional? (iv) seriam constitucionais as vedações ao ingresso nesse regime tributário diferenciado de determinadas empresas?

No primeiro capítulo, intenta-se delimitar o marco teórico adotado nessa empreitada. O cerco inapelável da linguagem conduz a uma concepção semiótica dos textos jurídicos. Dessa forma, o estudo do signo (relação triádica entre um suporte físico, um significado e uma significação) abarca os planos sintático, semântico e pragmático. No plano sintático, faz-se uma análise estrutural do direito positivo e da norma jurídica; no semântico, uma análise do seu conteúdo; e, por fim, sob o plano pragmático, tem-se uma abordagem do uso do signo.

Nesse capítulo inicial, encontra-se o arsenal teórico para o enfrentamento das questões práticas que surgem a respeito do Simples Nacional. A título exemplificativo, apresentam-se noções fundamentais como a distinção entre norma e texto (plano da expressão), e o conceito de norma jurídica em sentido estrito (= significação dos enunciados prescritivos, construída pelo intérprete, e posta numa estrutura sintática de um juízo implicacional que vincula um antecedente a um conseqüente). O preenchimento do arranjo sintático da norma jurídica demanda o ingresso nos planos semântico e pragmático,

exurgindo daí o relevante papel da interpretação que nada mais é do que conferir sentido aos suportes físicos dos signos.

Investiga-se, no Capítulo II, em primeiro lugar, a matriz constitucional do tratamento tributário diferenciado e favorecido das micro e pequenas empresas, com abordagem prévia sobre o tema “princípio jurídico”. Traça-se a sua relação com os princípios constitucionais do federalismo, da capacidade contributiva e isonomia, além de ressaltar seu papel como medida extrafiscal. Identificam-se ainda as regras de produção normativa para a criação desse regime tributário simplificado. Em seguida, ingressa-se no plano infraconstitucional com exame dos enunciados prescritivos da LC n. 123/2006. Nesse ponto, busca-se analisar a natureza jurídica do Simples Nacional, seus beneficiários, tributos incluídos nesse regime especial, além de identificar a sistemática de apuração desses tributos.

O Capítulo III está centrado na construção das regras-matrizes de incidência dos tributos incluídos no regime simplificado de tributação das MEs e EPPs. Além da abordagem da teoria da regra-matriz de incidência tributária, necessário realizar um estudo sobre o tema das presunções jurídicas, destacando suas dessemelhanças com as ficções jurídicas. O principal objetivo desse capítulo é demonstrar que: (i) o Simples Nacional opera com presunções em alguns critérios da regra-matriz de incidência de certos tributos; (ii) o critério material da hipótese de incidência de todos os tributos incluídos no Simples Nacional não se traduz em “auferir receita bruta”; e (iii) a receita bruta não é base de cálculo de todos os tributos incluídos no Simples Nacional, nem constituem alíquotas todos os percentuais utilizados na apuração do montante consolidado dos tributos incluído nesse regime especial, constantes dos Anexos I a V da LC n. 123/2006⁶. Além disso, propõe-se um modelo interpretativo que fundamente a simplificação da apuração dos tributos incluídos no Simples Nacional, sem ofensa aos princípios constitucionais tributários, por exemplo, a não cumulatividade do ICMS.

Finalmente, no último capítulo, pretende-se analisar as seguintes questões práticas do Simples Nacional: (i) a constitucionalidade das vedações ao ingresso no Simples Nacional; (ii) a influência das regras de imunidade na regra-matriz de incidência tributária do Simples Nacional, (iii) a possibilidade de aplicação de isenções do regime geral de tributação aos optantes do regime simplificado de tributação; e (iv) a norma de não cumulatividade do ICMS

⁶ Os referidos Anexos encontram-se na parte final da dissertação (p. 189 e ss).

e IPI no regime simplificado de tributação. Cumpre salientar que algumas questões postas inicialmente (v.g., a natureza jurídica do Simples Nacional) serão respondidas ao longo dos demais capítulos e não estão incluídas no Capítulo IV, para que se evitem repetições desnecessárias.

1 SEMIÓTICA E DIREITO

1.1 O Direito como sistema de comunicação e o cerco inapelável da linguagem

Num processo comunicacional, o remetente envia uma mensagem ao destinatário. Segundo Roman Jakobson, para esta mensagem ser eficaz, requer um contexto, um código comum, e finalmente, um contato (canal físico) e uma conexão psicológica entre o emissor e o receptor⁷. Logo, são sete os elementos do processo comunicacional: (a) o emissor, que envia a mensagem; (b) o receptor, que a recebe; (c) a mensagem, que é a informação transmitida; (d) o canal, ou seja, o meio através do qual se transmite a informação, permitindo assim a conexão do receptor ao emissor (por exemplo, o cabo telefônico para a comunicação telefônica); (e) o código comum, que é o conjunto de signos e regras de estrutura definidas dentro de um sistema de sinais; (f) o contexto, que é o meio envolvente e a realidade que circunscreve o fenômeno observado; e (g) a conexão psicológica, definida por Paulo de Barros Carvalho como a concentração subjetiva do emissor e receptor na expedição e na recepção da mensagem.⁸

Esse modelo comunicativo pode ser aplicado, perfeitamente, ao direito positivo, do seguinte modo: o agente competente para instituição do veículo normativo como emissor; os sujeitos das prescrições como destinatários da mensagem; a norma jurídica como a mensagem; as circunstâncias histórico-culturais que envolvem o emissor e receptor como contexto; a concentração subjetiva de ambos na expedição e recepção da mensagem como a conexão psicológica; a língua portuguesa como o código comum; o diário oficial, enquanto suporte físico, onde se encontram gravadas as palavras na forma de marcas de tintas no papel, como canal que estabelece a conexão entre emissor e destinatário.⁹

Destarte, no sistema jurídico, é possível identificar as mensagens enviadas pelo legislador aos destinatários como uma sequência de enunciados prescritivos (termo hipótese e termo consequência), que combinados, constituem as normas jurídicas.¹⁰ Não é difícil, portanto, concluir que o direito é praticado por meio de comunicação. Na lição de Clarice Von

⁷ JAKOBSON, Roman. **Linguística e comunicação**. 22ª ed. Trad. José Paulo Paes e Isodoro Blikstein. São Paulo: Cultrix, 2010, p. 156.

⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2009, p. 167.

⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. 2ª ed. São Paulo: Editora Noeses, 2010, p. 169.

¹⁰ ARAUJO, Clarice von Oertzen de. **Semiótica do direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 46.

Oertzen, “o Direito como sistema comunica aos seus destinatários/usuários padrões de conduta social”¹¹. Eros Roberto Grau sustenta que “o direito é, fundamentalmente, comunicação, seja para ordenar situações de conflito, seja para instrumentalizar políticas”¹². Cristiano Carvalho, de igual forma, concebe o direito positivo como “um sistema comunicacional integrado por atos de fala primordialmente diretivos de condutas”¹³.

A teoria da comunicação, desde há muito, tem sido o fundamento das reflexões que têm por ponto de partida o inter-relacionamento humano por meio de linguagens¹⁴. Onde existir comunicação, necessariamente haverá uma linguagem. Quer dizer, a comunicação se dá por meio de uma linguagem. Nessa perspectiva, a linguagem nada mais é do que um instrumento de comunicação.

Então, partindo-se da premissa de que o direito consiste num sistema comunicacional, inevitável reconhecer que se apresenta como um corpo de linguagem. Portanto, não se pode cogitar de manifestação do direito sem uma linguagem que lhe sirva de veículo de expressão. Nesse sentido, destaca Gregorio Robles que “o direito sempre se manifesta em linguagem. A linguisticidade é sua forma natural de ser”¹⁵. Não se desvia dessa linha de pensamento Alfredo Castanheira Neves, ao afirmar que “o direito é linguagem, e terá de ser considerado em tudo como linguagem”¹⁶. Também para Juan-Ramon Capella, todo direito tem por condição de existência a de ser formulável numa linguagem imposta pelo postulado da alteridade.¹⁷

Como salienta Paulo de Barros Carvalho, é temerário tratar do jurídico sem atinar a seu meio exclusivo de manifestação: a linguagem, mais precisamente a linguagem verbal-escrita. Para o jusfilósofo paulista, “o direito, no seu particularíssimo modo de existir, manifesta-se necessariamente na forma de linguagem”¹⁸. De igual modo, Eduardo Bittar assevera que “o Direito, enquanto retículo sociocultural e produto da comunhão de diversos valores sociais (organização, política, convívio, obediência, trabalho...) tem como uma de

¹¹ ARAUJO, Clarice von Oertzen de. **Semiótica do direito**. Op. cit., p. 17.

¹² GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 195.

¹³ CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no direito tributário**. São Paulo: Editora Noeses, 2008, p. 168.

¹⁴ BITTAR, Eduardo C. B. **Linguagem jurídica**, 5ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010, p. 37.

¹⁵ ROBLES, Gregorio. **O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito**. Trad. Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005, p. 2.

¹⁶ NEVES, Alfredo Castanheira. **Metodologia jurídica – problemas fundamentais**. Coimbra: Universidade de Coimbra, 1993, p. 90.

¹⁷ CAPELLA, Juan-Ramon. **El derecho como language**. Barcelona: Ediciones Ariel, 1968, p. 28.

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 165.

suas características a linguagem. É a linguagem, assim, uma de suas características”¹⁹. Enfim, um atributo basilar do direito é apresentar-se em linguagem.

Em função disso, não há como fugir do cerco da linguagem ao direito, pois onde existir norma jurídica, haverá, necessariamente, uma linguagem em que ela se manifesta.²⁰ Na perspicaz lição de Gabriel Ivo, “a linguagem consiste numa explosão sem a qual a norma não se mostra, não se constrói. Fica no limbo”²¹.

Esse cerco inapelável da linguagem conduz, certamente, a uma concepção semiótica dos textos jurídicos.²² Afinal, conforme observa Gregorio Robles, “como texto, o direito é suscetível das análises típicas de qualquer outro texto”²³. Assim, podem ser utilizados, na análise do fenômeno jurídico, os mecanismos da Semiótica, definida por Winfried Nöth como a “ciência dos signos e dos processos significativos (semiose) na natureza e na cultura”²⁴.

Para Eurico de Santi, “a aplicação da Semiótica ao estudo do direito potencializa o discurso da Ciência do Direito, instrumentalizando o jurista para descrever com maior precisão e riqueza as realidades imanentes ao fenômeno lingüístico do direito”²⁵. Em idêntica linha de raciocínio, conclui o Professor Gabriel Ivo:

Pois bem, essa lingüisticidade que o direito necessariamente apresenta possibilita a utilização de mecanismos da lingüística para a sua análise. Afinal de contas, se o direito se apresenta por meio de uma linguagem, o seu estudo tem como objetivo penetrar na intimidade dessa linguagem. Não para afirmar uma espécie de ontologia do direito, mas para poder falar sobre o direito. Um ponto de partida para a sua análise. Um índice temático, não um fim temático.²⁶

Impende destacar que o direito positivo (objeto) e a Ciência do Direito são dois corpos de linguagem distintos. São duas realidades diversas, embora designadas, muitas vezes, pelo mesmo termo “Direito”. Portanto, há uma linguagem do direito positivo, chamada de linguagem objeto, e outra linguagem de sobrenível, qualificada como metalinguagem em relação à primeira. O direito positivo é um corpo de linguagem com função prescritiva, que se dirige ao campo das condutas intersubjetivas com a finalidade de alterá-las. Por sua vez, a

¹⁹ BITTAR, Eduardo C. B. **Linguagem jurídica**. Op. cit., p. 15-6.

²⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 41.

²¹ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006, p. XXXVI.

²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 162.

²³ ROBLES, Gregorio. **O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito**. Trad. Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005, p. 2.

²⁴ NÖTH, Winfried. **Panorama Semiótico: de Platão a Pierce**. São Paulo: Annablume, 2003. p. 17.

²⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. 2ª ed. São Paulo: Max Limonad, 2001, p. 32.

²⁶ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. Op. cit., p. XXXV-XXXVI.

Ciência do Direito é um corpo de linguagem com função descritiva, que tem como objeto o direito positivo.²⁷ Hans Kelsen já fazia esta distinção ao advertir que “as normas jurídicas decretadas pelas autoridades legislativas são prescritivas; as regras de Direito formuladas pela ciência jurídica são descritivas”²⁸.

Registre-se que toda teoria implica a adoção de uma perspectiva sobre o objeto em análise. Assim, a teoria comunicacional do direito configura justamente uma das perspectivas para poder falar sobre (*i.e.*, mostrar) o direito (objeto). Não por outra razão, Gregorio Robles frisa que “la teoría comunicacional del derecho, como cualquier otra concepción, es asimismo perspectivista. Contempla su materia – el fenómeno jurídico – desde una perspectiva determinada: la comunicación humana”²⁹.

1.2 O signo e o triângulo semiótico

O falar em linguagem remete o pensamento, forçosamente, para o sentido de outro vocábulo: o signo.³⁰ A linguagem consiste num conjunto estruturado de signos. Em outros termos, o signo é a unidade fundamental da linguagem. Cumpre salientar que a língua, objeto de estudo da Linguística, é o mais importante de todos os sistemas sígnicos. Por isso, segundo Saussure, a linguística é parte integrante da ciência geral dos signos.³¹

Num conceito genérico, signo é tudo que representa algo para alguém, um objeto, um desenho, um dado físico, um gesto, uma expressão facial etc.³² Nas palavras de José Luiz Fiorin, “signo é toda produção humana dotada de sentido”³³. Segundo o autor, com base na lição de Hjelmslev, “o signo é a união de um plano da expressão a um plano do conteúdo”³⁴. Portanto, adota o modelo diádico de Saussure, que trata o signo, sob a ótica mentalista, não como uma relação entre uma coisa e uma palavra, mas entre um conceito (significado) e uma

²⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. Op. cit., p. 117.

²⁸ KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Trad. Luís Carlos Borges. 3ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000, p. 63.

²⁹ ROBLES, Gregorio. Perspectivismo textual y principio de relatividad sistémica en la teoría comunicacional del derecho. In **Teoria comunicacional do direito: diálogo entre Brasil e Espanha**. ROBLES, Gregorio; CARVALHO, Paulo de Barros (Orgs.). São Paulo: Noeses, 2011, p. 7.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 33.

³¹ JAKOBSON, Roman. **Linguística e comunicação**. Op. cit., p. 20.

³² CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. Op. cit., p. 159.

³³ FIORIN, José Luiz. Teoria dos signos. In **Introdução à Linguística. I. Objetos Teóricos**. FIORIN, José Luiz (org). 6ª ed. São Paulo: Contexto, 2011, p. 68.

³⁴ *Ibid.*, p. 65.

imagem acústica (significante)³⁵. Deve-se registrar que o signo, na perspectiva de Saussure, é arbitrário, ou seja, o laço que une o significante ao significado é arbitrário.³⁶

Na terminologia de Edmund Husserl, adotada no presente trabalho, o signo é uma relação triádica entre: (i) um suporte físico; (ii) um significado; e (iii) uma significação.³⁷ Quer dizer, o signo possui *status* lógico de uma relação que se estabelece entre o suporte físico, o significado e a significação. Conforme descreve Fabiana Del Padre Tomé:

O suporte físico é o elemento material que funciona como estímulo à mente do sujeito que com ele entra em contato (plano da expressão), referindo-se a certo objeto entendido como a idéia individualizada daquilo que se pretende representar (significado) e dando ensejo à produção mental (significação).³⁸

Portanto, o triângulo semiótico identifica o signo sob três aspectos constitutivos: suporte físico, significado e significação.³⁹ O suporte físico refere-se ao aspecto material do signo, justamente o que é apreendido pelos nossos sentidos, aquilo com que temos contato fisicamente (por exemplo, os gestos da mímica, as ondas sonoras da fala, as marcas de tinta no papel da escrita). O signo sempre se refere a algo que está no mundo (interior ou exterior, concreto ou imaginário, atual, passado ou futuro); tal aspecto é o significado. Ademais, o signo suscita, em nossa mente, uma noção, ideia ou conceito: a significação.⁴⁰

Husserl desenvolveu os fundamentos de sua teoria da significação nas *Investigações Lógicas*, Volume II. No parágrafo 9º, este filósofo afirma que:

Quando uma expressão não é um puro som, mas um sinal e um sinal especial, isso se deve ao fato de ela ser captada por alguém enquanto algo que possui uma significação. A pura escrita ou o puro som não tem por isso mesmo significação, mas uma significação lhes é conferida na medida em que são captados num determinado modo.⁴¹

Charles S. Peirce, tomando por base a relação estabelecida entre o suporte físico (que também é denominado de signo pelo referido filósofo) e objeto designado (*i.e.*, seu

³⁵ NÖTH, Winfried. **A semiótica no século XX**. 3ª ed. São Paulo: Annablume, 1996, p. 30-1.

³⁶ *Ibid.*, p. 25.

³⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. Op. cit., p. 159.

³⁸ TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005, p. 74.

³⁹ Também adotam a relação triádica: Umberto Eco, designando *significante* o suporte físico, *significado* para a significação e *referente* para o significado; Peirce, que denomina *signo* o suporte físico, *interpretante*, a significação e *objeto*, o significado; e Morris, que elegeu *veículo signo*, no lugar de suporte físico, *designatum* em vez de significação e *denotatum* para aludir ao significado (CARVALHO, Paulo de Barros, **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 34).

⁴⁰ CARVALHO, Paulo de Barros, **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 33-4.

⁴¹ Apud OLIVEIRA, Manfredo A. de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea**. 3ª ed. São Paulo: Edições Loyola, 2006, p. 43-4.

significado), classifica os signos em três modalidades: o ícone, o índice e o símbolo.⁴² No primeiro, há uma relação qualitativa com seu objeto (ex.:  é ícone do evento natural tempestade). O índice é o signo em que há relação factual com o objeto (ex.: raios e nuvens carregadas no céu constituem índice do evento tempestade). Por fim, no símbolo, a relação com o objeto designado é convencional, não guardando, em princípio, nenhuma ligação com o objeto do mundo que ele significa (a palavra “*tempestade*”, no idioma Português, ou “*storm*”, em Inglês, é símbolo do evento tempestade).

Entre os signos, o de maior relevância é a palavra, que se caracteriza como um símbolo, na classificação peirciana. Na visão de Vilém Flusser, “os elementos do cosmos da língua são as palavras. Correspondem aos átomos dentro do cosmos democritiano, ou às mônadas dentro do cosmos leibniziano”⁴³. Sustenta o filósofo tcheco que “as palavras são apreendidas e compreendidas como símbolos, isto é, como tendo significado. Substituem algo, apontam para algo, são procuradores de algo”⁴⁴. A rigor, como observa José Luiz Fiorin, a menor unidade dotada de forma fônica e significado é o morfema.⁴⁵

Cabe frisar que o significado de um signo poderá abarcar qualquer coisa: um objeto (concreto ou abstrato), um fato (evento) ou uma ideia. Da mesma forma, pode referir-se a algo individualizado ou que represente um conjunto. Nesse sentido, leciona Lúcia Santaella: “O objeto do signo não é necessariamente aquilo que concebemos como ‘coisa’ individual e palpável. Ele pode ser desde a mera possibilidade a um conjunto ou coleção de coisas, um evento ou uma ocorrência até uma abstração ou um universal”⁴⁶.

Por fim, conforme salienta Guilherme Mendes, “não só as palavras, mas também frases e textos inteiros, por maiores que sejam, como um enciclopédia completa, podem ser considerados signos com múltiplos objetos, no caso, com objetos complexos”⁴⁷. O referido autor, com base na terminologia de Peirce, emprega o termo “objeto” como sinônimo de

⁴² O autor apresenta outras classificações dos signos, porém estas são as mais relevantes. Na verdade, esta classificação é tomada em relação ao objeto por ele designado. Mas há outras classificações apresentadas pelo autor em relação com o interpretante: rema, dicissigno e argumento; e com relação a outros signos: qualissigno, sinsigno e legissigno. (PEIRCE, Charles S. **Semiótica**. Trad. José Teixeira Coelho Neto. 4ª ed. São Paulo: Perspectiva, 2010, p. 51-55).

⁴³ FLUSSER, Vilém. **Língua e Realidade**. 3ª ed. São Paulo: Annablume, 2007, p. 41.

⁴⁴ Ibid.

⁴⁵ FIORIN, José Luiz. Teoria dos signos. In **Introdução à Lingüística. I. Objetos Teóricos**. Op. cit., p. 60.

⁴⁶ SANTAELLA, Lúcia. **A teoria geral dos signos: como as linguagens significam as coisas**. São Paulo: Cengage Learning, 2008, p. 8-9.

⁴⁷ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. Tese de Doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2009, p. 26.

“significado”. Aliás, do mesmo modo que o faz Lúcia Santaella, conforme se observa na citação do parágrafo anterior. Não obstante a diferença terminológica, a essência dessas afirmações é compatível com o entendimento que se adota de que o significado de um signo pode abarcar qualquer coisa.

1.3 Os três planos de análise da Semiótica

Numa visão ampla, Winfried Nöth define Semiótica como a “ciência dos signos e dos processos significativos (semiose) na natureza e na cultura”⁴⁸.

Eduardo Bittar afirma que os espectros em que se divide a teoria semiótica atualmente não permitem que se fale da Semiótica como constituindo um campo de estudo dotado de um único método, de uma ciência delimitada em seus umbrais, de um enfoque unitário dentro do conjunto de teorias da linguagem.⁴⁹ O autor identifica quatro eixos básicos do estudo semiótico: (i) teorias estritamente baseadas na teoria clássica da comunicação; (ii) teorias saussurianas do signo, (iii) teorias semióticas propriamente ditas, dentre as quais se destaca a teoria peirciana do signo e (iv) teoria semiótica greimasiana.⁵⁰

No presente trabalho, adota-se a concepção de Peirce e Charles Morris, que distinguem três planos na investigação dos sistemas sígnicos: o sintático, em que se estudam as relações dos signos entre si, isto é, signo com signo; o semântico, em que o foco de indagação é o vínculo do signo (aqui tomado como suporte físico) com a realidade que ele exprime; e o pragmático, no qual se examina a relação do signo com os utentes da linguagem (emissor e destinatário).⁵¹ Sob essa óptica, o conhecimento de toda e qualquer manifestação de linguagem requer a análise de seus três planos fundamentais: a sintaxe, a semântica e a pragmática.

Ademais, conforme observou Rupert Schreiber, “estos tres aspectos de la investigación de un lenguaje se encuentran entre sí en la siguiente relación: la pragmática

⁴⁸ NÖTH, Winfried. **Panorama Semiótico**. Op. cit., p. 17.

⁴⁹ BITTAR, Eduardo C. B. **Linguagem jurídica**. Op. cit., p. 29.

⁵⁰ *Ibid.*, p. 30-31.

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 36.

presupone la sintaxis y la semántica, la semántica presupone la sintaxis”⁵². Deste modo, para o emissor da mensagem cumprir a função pragmática pretendida (noticiar, prescrever, perguntar etc.) deve se valer de enunciado com sentido, o qual, para tanto, há de ser formulado em observância às regras sintáticas.

No estudo do direito positivo, como corpo de linguagem, pode-se, perfeitamente, aplicar esse método da Semiótica. Em linhas gerais, o plano sintático conduz a uma análise estrutural, a semântica a uma análise do conteúdo, e, por fim, sob o plano pragmático, tem-se uma abordagem do uso da linguagem jurídica. Na lição de Aurora Tomazini de Carvalho, “cada um desses planos caracteriza-se como um ponto de vista sobre o direito, de modo que para conhecê-lo devemos percorrer todos eles”⁵³.

1.4 O plano sintático

1.4.1 Sintaxe – conceito e abrangência

A Sintaxe (ou Sintática), na lição de Ricardo Guibourg, “estuda a relação entre os signos com independência de seus significados”⁵⁴. O plano sintático é formado pelo relacionamento que os signos mantêm entre si, sem nenhuma alusão ao mundo exterior ao sistema.⁵⁵

Qualquer linguagem é formada por três classes de elementos: (i) um conjunto de signos primitivos, (ii) um conjunto de regras de formação, e (iii) um grupo de regras de derivação. São símbolos primitivos aquelas entidades significativas de uma linguagem que não necessitam ser definidas explicitamente mediante outros signos da mesma linguagem. Numa primeira aproximação, dentro de uma linguagem natural, esses signos primitivos são as palavras⁵⁶, destinadas à formação de uma sequência portadora de mensagens (orações,

⁵² SCHREIBER, Rupert. **Lógica del Derecho**. Traducción de Ernesto Garzón Valdés. 4ª ed. México: Fontamara, 1999, p. 23.

⁵³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. Op. cit., p. 166.

⁵⁴ GUIBOURG, Ricardo A; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al conocimiento científico**. Buenos Aires: EUDEBA, 1994, p. 31.

⁵⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p.199.

⁵⁶ Esta primeira aproximação, na verdade, é uma simplificação didática. A rigor, os termos primitivos de uma linguagem natural não são as palavras (sujeitas a variações segundo gênero, número ou, entre os verbos, segundo modo, tempo e pessoa), mas os morfemas, considerados para a teoria linguística contemporânea como os

enunciados). As regras de formação indicam como as palavras (signos primitivos) de um idioma devem ser combinadas para que se forme uma expressão correta (do ponto de vista sintático) em determinada linguagem. Por fim, as regras de derivação permitem transformar uma expressão em outra ou obter novas expressões a partir de outras tomadas como ponto de partida.⁵⁷

A Sintática abrange o estudo de signos primitivos (por exemplo, analisar quais palavras pertencem ou não a determinada linguagem) e das regras de formação (nas linguagens naturais, a gramática em geral) e de derivação. Por esta última via, a sintática inclui a Lógica, que será tratada em item específico.

A observância das regras sintáticas é pressuposto para o sentido do enunciado. Desse modo, a frase formulada sem atender ao critério sintático de formação é desprovida de sentido, isto é, não possui nenhum valor semântico. Na lição de Roman Jakobson, “a agramaticalidade efetiva priva um enunciado de sua informação semântica”⁵⁸. Por exemplo, a frase “da caiu o bicicleta menino” não atende às regras sintáticas e não possui sentido algum. Com esses mesmos símbolos, observando as regras gramaticais, constrói-se o enunciado “o menino caiu da bicicleta”, pleno de sentido. Entretanto, a validade sintática não assegura o conteúdo de verdade desse enunciado, pois, conforme observa Barros Carvalho:

Estamos, aqui, em pleno campo semântico, isto é, no domínio da relação das palavras e expressões com as realidades interiores ou exteriores que elas denotam. Havendo a ponte entre o suporte material dos signos e os objetos significados, surge o valor de verdade, como atributo do enunciado.⁵⁹

1.4.2 A lógica como expressão do plano sintático

O termo “lógica” pode ser utilizado em duas acepções: Ciência ou sistema linguístico estrutural. Como Ciência, a Lógica estuda as estruturas formais de outra linguagem.⁶⁰ Por sua vez, a lógica, como linguagem, é um sistema de significações dotado de regras sintáticas rígidas – com plano semântico em que seus signos representam um e somente um sentido – e

menores elementos significativos da fala (GUIBOURG, Ricardo A; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al conocimiento científico**. Op. cit., p. 31).

⁵⁷ GUIBOURG, Ricardo A; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al conocimiento científico**. Op. cit., p. 31-32.

⁵⁸ JAKOBSON, Roman. **Linguística e comunicação**. Op. cit., p. 122.

⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 28.

⁶⁰ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. Op. cit., p. 179.

que procura reproduzir, com recursos da simbologia, as relações que se estabelecem entre termos, proposições e argumentos de determinada linguagem.⁶¹

Segundo Peirce, “o lógico não se importa com qual possa ser o resultado; seu desejo é o de compreender a natureza do processo pelo qual se alcança o resultado”⁶².

Como ciência ou linguagem, a lógica pressupõe sempre uma linguagem que é seu objeto epistemológico. Quer dizer, as investigações lógicas tomam o fato da linguagem como ponto de partida. Segundo Lourival Vilanova, “a experiência da linguagem é o ponto de partida para a experiência das estruturas lógicas”⁶³. De forma mais específica, conforme destaca o jurista pernambucano, “para os fins estritos da análise lógica, interessam as estruturas de linguagem mediante as quais se exprimam proposições, isto é, asserções de que algo é algo, de que tal objeto tem propriedade tal”⁶⁴.

Não se deve confundir proposição com enunciado. Este é o produto da enunciação, apresentando-se como um conjunto de fonemas ou de grafemas que, obedecendo a regras gramaticais de determinado idioma, consubstancia a mensagem expedida pelo sujeito emissor para ser recebida pelo destinatário, no contexto da comunicação.⁶⁵ Refere-se, portanto, ao suporte físico. Por sua vez, a proposição é, nas palavras de Delia Echave, “*el significado de un enunciado*”⁶⁶. Vários enunciados podem ter o mesmo significado, ou seja, expressar a mesma proposição (v.g., “chove”, “llueve” e “it rains”). Da mesma forma, o mesmo enunciado pode expressar proposições diversas (v.g., o enunciado “a manga está molhada” pode referir-se tanto à fruta tropical ou como à parte de uma camisa).

A Lógica lida, na verdade, com estruturas proposicionais e não com enunciados, enquanto suporte físico, cuja análise estrutural cabe à Gramática e não à Lógica. Nesse sentido, pertinente a lição de Aurora Tomazini, ao apontar que “por analogia, podemos então

⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p.68.

⁶² PEIRCE, Charles S. **Semiótica**. Trad. José Teixeira Coelho Neto. 4ª ed. São Paulo: Perspectiva, 2010, p. 175.

⁶³ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 41.

⁶⁴ Ibid.

⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 85.

⁶⁶ ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A. **Lógica, proposición y norma**. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1995, p. 36-7.

dizer que a Lógica está para a proposição assim como a Gramática de uma língua está para o enunciado”⁶⁷.

A Lógica apresenta preocupações eminentemente sintáticas.⁶⁸ Trata-se de linguagem formalizada – pois sem formalização não há lógica – que visa a descrever a estrutura formal de outra linguagem, por isso se qualifica como metalinguagem. Nas palavras de Lourival Vilanova, “a lógica é a teoria formalizada da linguagem-de-objetos (da linguagem natural e da linguagem científica). Mas, para fazê-lo, a lógica é uma linguagem. Para falar formalmente de linguagens quaisquer é inevitável outra linguagem, uma sobre-linguagem formal”⁶⁹.

A formalização ocorre com a substituição de todas as palavras do discurso expresso na linguagem-objeto por símbolos lógicos. Por exemplo, no enunciado descritivo “João é médico”, com a formalização, a palavra-objeto “João” é substituída por “S” e a palavra-predicado “médico” é substituída pelo símbolo “P”. Assim, temos a estrutura formal “S é P”, que é a mesma dos enunciados “Sócrates é mortal” e “A baleia é um mamífero”. De acordo com Paulo de Barros Carvalho:

Trata-se de despojarmos a linguagem natural, técnica, científica ou qualquer outra, de seus teores estritos de significação, substituindo-os por símbolos que expressem os objetos em geral, os predicados em geral, além das partículas que cumprem funções meramente sintáticas ou operacionais. Desse modo, edificamos um sistema de conhecimento reduzido às suas estruturas formais, em que os materiais empíricos ou intuitivos são postos entre parênteses, para que surjam em evidência as relações sintáticas do discurso.⁷⁰

A linguagem formalizada da lógica possui vocabulário próprio – os símbolos de constantes e os símbolos de variáveis – e as regras de formação que estabelecem como construir estruturas formais dotadas não de sentido empírico, ou significações determinadas, mas de sentido sintático. Tais regras evitam o sem-sentido sintático (v.g., “o mar é um se então”) e impedem o contrassentido meramente analítico (A é não-A). Além disso, essa linguagem formalizada contém regras de transformação de uma estrutural formal em outra estrutura, fazendo da linguagem lógica um sistema nomológico (aquele cujo desenvolvimento obedece à derivação dedutiva de proposições básicas intrassistema).⁷¹

⁶⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. Op. cit., p. 183.

⁶⁸ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. Op. cit., p.149.

⁶⁹ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. Op. cit., p. 48.

⁷⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 73-74.

⁷¹ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. Op. cit., p. 56.

As formas lógicas são estruturas compostas de variáveis e de constantes, isto é, de símbolos substituíveis por quaisquer objetos de um domínio qualquer, e de símbolos que exercem funções operatórias definidas, fixas, invariáveis.⁷² São produzidas mediante o processo de formalização. Segundo as categorias de Edmund Husserl, as fórmulas lógicas enquadram-se na região ôntica dos objetos ideais.⁷³ Portanto, não possuem existência concreta e independem da experiência.

A proposição, sob o aspecto interno, contém (i) variáveis de objeto e variáveis de predicado, denominados de “*categoremas*”; e (ii) partículas constantes cuja função é meramente sintática dentro do esquema proposicional, chamadas de “*sincategoremas*”. Por exemplo, na fórmula clássica da estrutura proposicional “S é P”, “S” e “P” são variáveis (categoremas), respectivamente, objeto e predicado, enquanto o “é” apofântico (constante) atua como sincategorema.⁷⁴ Na lição de Lourival Vilanova, “a forma lógica é uma estrutura, cuja matéria é dada pelas variáveis e cuja relação é conferida pelas constantes”⁷⁵. Frise-se que inexistente forma lógica contendo-se só com as constantes lógicas (por exemplo, “se.... então”) ou apenas com variáveis (“Sócrates mortal”).

As constantes lógicas atuam não só como operadores intraproposicionais, mas também como operadores interproposicionais. Nesta última situação, tem-se a Lógica Proposicional, na qual são analisadas relações entre proposições, sem se preocupar com a estrutura interna de cada proposição. Para compor as formas lógicas proposicionais, utilizam-se operadores ou conectivos⁷⁶, que são partículas que cumprem a função operatória de associar as variáveis-de-proposição, representadas, geralmente, por letras minúsculas (p, q, r, s, t). Os conectivos são em número de 6 (seis): o negador, o conjuntor, o disjuntor incluyente, o disjuntor excluyente, o condicional ou implicador e o bicondicional ou bi-implicador. Há muitas notações para representar estas constantes lógicas, porém, para fins deste trabalho, serão utilizados, respectivamente, os seguintes símbolos: “-”, “.”, “v”, “ $\underline{\vee}$ ”, “ \rightarrow ” e “ \equiv ”. Existem fórmulas atômicas, construídas exclusivamente por uma variável proposicional não modificada por nenhum operador lógico (por exemplo, “p”) e fórmulas moleculares, compostas do operador

⁷² Ibid., p. 47.

⁷³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. Op. cit., p. 180.

⁷⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 77.

⁷⁵ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. Op. cit., p. 47.

⁷⁶ Os conectivos são conhecidos também como “conectivos extensionais”, “constantes lógicas”, “operadores” ou “functores”.

monádico negador (ex: “-q”) ou que resultam de uma combinação de fórmulas unidas por conectivos diádicos (ex: “r v s”, “z →w”).⁷⁷

Na construção das fórmulas lógicas complexas, empregam-se símbolos auxiliares: os parênteses “()”, os colchetes “[]” e as chaves “{ }”. Esses pares de sinais gráficos têm o fim de apontar os conectivos dominantes, evitando dualidade de interpretações, com o mesmo efeito da linguagem da Álgebra.⁷⁸ Em termos prioritários, a ordem para solução dos cálculos lógicos é (i) parênteses, (ii) colchetes e (iii) chaves. Por exemplo: $\neg[p \rightarrow (q \vee s)]$, deve-se, primeiro, resolver a fórmula $(q \vee s)$, em seguida, o condicional e, no final, aplicar o negador.

A Lógica não se contenta apenas em alcançar a forma de um discurso da linguagem-objeto, pois uma vez obtida esta fórmula, procede à operação de cálculos e de deduções em linguagem puramente formalizada para a construção de teoremas, tudo como base em regras de formação e transformação pertencentes ao próprio sistema.⁷⁹ Por exemplo, as “Leis de De Morgan” permitem transformar uma conjunção em disjunção e vice-versa $(p \cdot q) \equiv \neg(\neg p \vee \neg q)$ e $(p \vee q) \equiv \neg(\neg p \cdot \neg q)$.⁸⁰

Para finalizar este subitem, cumpre advertir que a cada função linguística compete uma lógica diferente. Dentro do conceito de proposição, devem-se compreender tanto os enunciados da linguagem descritiva de objetos, como os enunciados da linguagem prescritiva de situações objetivas, ou seja, da linguagem cuja finalidade é ‘alterar a circunstância’ e cujo destinatário é o homem e sua conduta no universo social.⁸¹ Assim, existe a Lógica Apofântica ou Alética, para a linguagem utilizada na função descritiva, cujos valores são a verdade e a falsidade; e a Lógica Deôntica, para linguagem utilizada na função prescritiva, cujos valores são a validade e a não validade.⁸²

⁷⁷ ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A. **Lógica...** Op. cit., p. 46.

⁷⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método.** Op. cit., p. 94.

⁷⁹ MOUSSALEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária.** São Paulo: Noeses, 2005, p. 40.

⁸⁰ ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A. **Lógica...** Op. cit., p. 91.

⁸¹ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo.** Op. cit., p. 41-2.

⁸² CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito.** Op. cit., p. 186.

1.4.3 A lógica jurídica

Aplicada ao direito, a Lógica possibilita conhecer sua estrutura, a forma e as relações que se estabelecem entre suas unidades normativas. Deste modo, diz muito sobre a linguagem jurídica, sendo um instrumento essencial para conhecer seu plano sintático.

Entretanto, como observa Aurora Tomazini, “o estudo proporcionado com emprego da lógica não é completo, pois dirige-se apenas a um aspecto da linguagem, ficando os outros planos (semântico e pragmático) prejudicados”⁸³. Lourival Vilanova também menciona que a lógica jurídica “não nos oferta uma ontologia do direito, mas tão-somente uma capa desse ser do direito, o delicado estrato das estruturas formais”⁸⁴. Por tal razão, a análise formal do direito positivo, que se refere à lógica jurídica (plano sintático da linguagem jurídica), deve vir acompanhada das análises nos planos semântico e pragmático.

O termo “lógica jurídica” pode referir-se à linguagem prescritiva do direito posto, à linguagem da Ciência do Direito ou ao estudo do complexo de formas de argumentação. Na lição de Paulo de Barros Carvalho, “essas três ‘lógicas’ se acomodam dentro do campo semântico da expressão ‘Lógica jurídica’, com os nomes, respectivamente, de ‘Lógica deontico-jurídica’, ‘Lógica da ciência jurídica’ e ‘Lógica da retórica jurídica’”⁸⁵.

Desta feita, pode-se tratar de uma lógica deontico-jurídica que tem como objeto a linguagem dos enunciados prescritivos e de uma lógica da Ciência do Direito, que se ocupa dos enunciados descritivos proferidos pelos juristas. Neste trabalho, o objetivo é estudar a primeira.

Como visto, a Lógica Alética está credenciada tão só para revelar a sintaxe da linguagem com função descritiva de situações, não servindo, portanto, à linguagem prescritiva do direito positivo, que se sujeita à formalização pela lógica deontica. Isso ocorre porque, ao se formalizar a linguagem do direito positivo, verifica-se que as formas lógicas encontradas não se mostram com a mesma composição de uma proposição descritiva. Dessa forma, a lógica jurídica se justifica como tema próprio. Ademais, a lógica deontica, desenvolvida para formalizar enunciados prescritivos, não lida com os valores verdade/falsidade, mas

⁸³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. Op. cit., p. 192.

⁸⁴ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. Op. cit., p. 88.

⁸⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 71.

validade/invalidade. Lourival Vilanova sustenta que as proposições normativas do direito positivo diferem das proposições descritivas nos seguintes aspectos:

a) têm estrutura relacional deôntica, sendo o functor específico o dever-ser (D), que se triparte em três submodais: o obrigatório (O), o proibido (V) e o permitido (P) – seu aspecto sintático ou compositivo; b) têm o modo-de-referência à realidade: alterar normativamente a conduta – seu aspecto semântico; c) são usadas pelos sujeitos na comunidade do discurso e na comunidade social para motivação do comportamento – seu aspecto pragmático; d) por tudo isso carecem de função veritativa (têm outros valores: de justiça, de ordem, de validade ou de invalidade) no interior do sistema jurídico positivo.⁸⁶

Para o jurista pernambucano, “o direito positivo se exprime com locuções como ‘estar facultado a fazer ou omitir’, ‘estar obrigado a fazer ou omitir’, ‘estar impedido de fazer ou omitir’. E tais locuções não descrevem como factualmente o sujeito agente se comporta, mas como deve comportar-se”⁸⁷.

O functor “dever-ser” constitui o operador diferencial da linguagem das proposições normativas; um de seus subdomínios é o do direito. Nas palavras de Lourival Vilanova, “na proposição normativa ou deôntica, o dever-ser (que se triparte nas modalidades O, P, V, obrigatório, permitido e proibido) é constitutivo da estrutura formal, é o operador específico que conduz à proposição deôntica. Faltando, desfaz-se a estrutura”⁸⁸.

São três, portanto, os modais deônticos: permitido (P), proibido (V) e obrigatório (O). O chamado comportamento facultativo (Fp) não é um quarto modal (regra do quarto excluído), precisamente porque se resolve sempre numa permissão bilateral: permitido cumprir a conduta, mas permitido também omiti-la (Pp.P-p).⁸⁹ Esses funtores são relacionais, pois determinado sujeito S_1 fica obrigado (proibido ou permitido) a fazer ou omitir certa conduta C perante outro sujeito S_2 .⁹⁰

A proposição normativa tem, portanto, estrutura relacional deôntica, sendo functor específico o dever-ser (D), que se triparte em três submodais: o obrigatório (O), o proibido (V) e o permitido (P). Eis o seu aspecto sintático.

⁸⁶ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. Op. cit., p. 79.

⁸⁷ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. Op. cit., p. 68.

⁸⁸ Ibid., p. 70.

⁸⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 83.

⁹⁰ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. Op. cit., p. 70.

1.4.4 A estrutura lógica da norma jurídica

Os comandos jurídicos, para terem sentido (*i.e.*, serem devidamente compreendidos pelos destinatários), devem possuir um *quantum* de estrutura formal.⁹¹ Ocorre que o revestimento verbal dos enunciados prescritivos contidos no texto legislativo não obedece a uma forma padrão. Segundo Lourival Vilanova,

Vertem-se nas peculiaridades de cada idioma e em estruturas gramaticais variadas. Geralmente, usam o indicativo-presente ou indicativo-futuro, modo verbal esse que oculta o verbo propriamente deôntico. O dever-ser transparece no verbo ser acompanhado de adjetivo participial: ‘está obrigado’, ‘está facultado ou permitido’, ‘está proibido’ (sem falar em outros verbos como ‘poder’ no presente ou futuro do indicativo).⁹²

Por tal razão, faz-se necessário reduzir as múltiplas modalidades verbais à estrutura formalizada da linguagem lógica, para se chegar ao enunciado “se ocorrer a hipótese H qualquer, então o sujeito S₁ deve fazer, ou deve omitir ou pode fazer ou omitir, conduta C ante outro sujeito S₂”. Nesse sentido, ao se formalizar a linguagem do direito positivo, reduzindo-o do ponto de vista gramatical à sua estrutura lógica, encontra-se o esquema da norma jurídica: D [H → C(S₁RS₂)].⁹³

Como leciona Barros Carvalho, “os enunciados prescritivos recebem tratamento formal ao serem acolhidos em nossa mente, que os agrupa e dispõe na conformidade lógica daquela fórmula iterativa”⁹⁴. Assim, todo discurso do legislador (em sentido amplo) é redutível a regras jurídicas, cuja composição sintática é absolutamente constante. De acordo com o jurista paulistano, trata-se do “princípio da homogeneidade sintática das regras do direito positivo”⁹⁵.

Ademais, independentemente da ordem advinda dos enunciados prescritivos, sem esse esquema formal não há possibilidade de sentido deôntico completo. Por isso se diz que a norma jurídica é o “mínimo irredutível de manifestação do deôntico”⁹⁶. Quer dizer, a norma jurídica constitui a unidade significativa mínima da mensagem legislada, ou seja, o mínimo necessário para que a comunicação jurídica seja bem-sucedida. Assim, as mensagens normativas, para serem compreendidas e cumpridas, devem apresentar um *quantum* de

⁹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p.189.

⁹² VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. Op. cit., p. 91.

⁹³ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. Op. cit., p. 211.

⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 190.

⁹⁵ *Ibid.*, p. 603.

⁹⁶ *Ibid.*, p. 189.

estrutura formal: um antecedente (hipótese) ligado a um conseqüente, por um juízo implicacional.

Passa-se a examinar cada um dos elementos da mencionada fórmula lógica.

A hipótese (H) é o descritor de possível situação fática do mundo (natural ou social, social juridicizada, inclusive), cuja ocorrência na realidade concretiza o descrito na hipótese. A hipótese não deve ser interpretada como proposição prescritiva, já que nada se prescreve na hipótese. É descritiva, porém sem valor veritativo, ou seja, independentemente de verificado ou não o fato jurídico, no suporte fático, a hipótese não adquire o valor verdade (verdadeiro/falso).⁹⁷

A constante lógica simbolizada por “ \rightarrow ” indica a relação implicacional (*se..., então ...*) entre a hipótese e o conseqüente. Já o símbolo “D” representa o functor (o sincategorema que indica a operação deôntica) incidente sobre a mencionada relação interproposicional, estatuidando que deve-ser a implicação entre hipótese e tese. A implicação não é, mas deve ser, ainda que os correspondentes semânticos dessa estrutura sintática não se verifiquem na realidade.⁹⁸ A incidência do functor é sobre a relação de implicação, que inexistiria sem tal functor. Essa relação implicacional é estatuída pelo direito positivo. Na lição de Lourival Vilanova,

[...] sem a norma vincular as duas proposições, elas estariam isoladas, ou ligadas por outros vínculos, formalmente necessários, ou empiricamente dados nos fatos aos quais as proposições se referem. É a norma mesma, é o Direito positivo que institui o relacionamento entre o descritor (hipótese) e o prescritor (tese). Agora, uma vez posta a relação, uma vez normativamente constituída, a relação-de-implicação, como relação lógico-formal, obedece às leis lógicas. Assim, se se dá a hipótese, segue-se a conseqüência; se não se dá a conseqüência, necessariamente não se dá a hipótese ('se p, então q', 'se não-q, então não-p').⁹⁹

A tese ou conseqüente (C), normativamente vinculada à hipótese, tem estrutura interna de proposição prescritiva. Nas palavras de Lourival Vilanova, “é a relação em que um sujeito S' fica face a outro sujeito S”. A tese é proposição relacional¹⁰⁰. Portanto, o conseqüente normativo indica que um sujeito qualquer S₁ mantém uma relação qualquer R, em face de outro sujeito S₂. Assim, em linguagem formalizada, tem-se a seguinte estrutura relacional

⁹⁷ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. Op. cit., p. 92.

⁹⁸ VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 2ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 1989, p. 60.

⁹⁹ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. Op. cit., p. 93.

¹⁰⁰ Ibid., p. 94.

S_1RS_2 , na qual R é uma variável relacional, cujos valores são o obrigatório (O), o proibido (V) e o permitido (P). O aludido jurista da UFPE salienta que “R não pode ter por substitutivos nomes de objetos ou condutas, nomes de indivíduos, nomes de propriedades de indivíduos e de classes de indivíduos, nem é substituível por proposições. Os valores de R são, aludindo em símbolos ao caráter deôntico, O, V e P”¹⁰¹.

Há um functor deôntico com incidência sobre a relação de implicação entre hipótese e tese e outro functor deôntico no interior da estrutura proposicional da tese. Nas palavras de Aurora Tomazini, “distinguimos, assim, (i) o functor deôntico “D”, modal genérico que afeta todo complexo proposicional normativo D ($H \rightarrow C$); e (ii) o modal deôntico relacional “R”, interno à proposição conseqüente $S' R S''$ ”¹⁰². O “dever-ser” interproposicional, que liga hipótese e conseqüente, é neutro, não recebendo nenhuma modalização.

Cumprido mencionar que a proposição normativa completa (norma jurídica completa) possui estrutura dual, ou seja, é composta de duas partes (norma primária e norma secundária), unidas pelo conectivo disjuntor-includente, sendo representada pela seguinte fórmula lógica: $D [(f \rightarrow r) \vee (-r \rightarrow s)]$. Em termos de metalinguagem, tem-se que “deve-ser que se ocorrer o fato “f”, então se instaure a relação “r”; ou se não for cumprida a conduta estabelecida na relação “r”, seja aplicada a sanção “s”.¹⁰³ O dever-ser, simbolizado por “D”, nessa situação, incide sobre a estrutura implicacional interna da primeira proposição, da segunda proposição e sobre o operador disjuntivo “v” (ou).¹⁰⁴

Portanto, vê-se que é de ordem sintática a estrutura intranormativa, e dentro dela, o laço condicional que une a hipótese ao conseqüente, assim como o vínculo entre a norma que estipula a conduta (o dever) e aquela outra que veicula a sanção.¹⁰⁵

1.4.5 Validade como aspecto sintático

No sistema do direito positivo, o aspecto sintático se apresenta ainda nas articulações das normas entre si. Frise-se que a norma ostenta a natureza de signo.¹⁰⁶ Assim, é sintática

¹⁰¹ Ibid., p. 74.

¹⁰² CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. Op. cit., p. 212.

¹⁰³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 83-4.

¹⁰⁴ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. Op. cit., p. 134.

¹⁰⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 212.

(relação de signos entre si), por exemplo, a relação entre a norma da Constituição e aquela da lei ordinária. Ademais, nas palavras de Barros Carvalho, “não há qualquer exagero ao afirmar que os problemas relativos à validade das normas jurídicas, à constitucionalidade de regras do sistema são questões que têm um lado sintático”¹⁰⁷.

Lourival Vilanova assevera que “falamos de sistema onde se encontrem elementos e relações e uma forma dentro de cujo âmbito, elementos e relações se verifiquem. Sistema implica ordem, isto é, uma ordenação das partes constituintes, relações entre as partes ou elementos”¹⁰⁸. Nesse aspecto, o direito positivo, como conjunto estruturado de enunciados prescritivos, caracteriza-se como sistema. Logicamente que a existência de contradições entre as proposições normativas, conforme observa Lourival Vilanova, não lhe retira a condição de sistema, pois a ‘lei lógica de não contradição’ não lhe é aplicável, por não ser um sistema científico.¹⁰⁹ Tomam-se como sinônimas as expressões “sistema jurídico” e “ordenamento jurídico”, uma vez que o direito positivo, como estrato de linguagem prescritiva, assume a condição de sistema.¹¹⁰

O sistema do direito apresenta uma particularidade: suas normas estão dispostas numa estrutura hierarquizada pela fundamentação ou derivação que se opera nos aspectos material e formal, o que lhe imprime possibilidade dinâmica, regulando, ele mesmo, sua criação e suas transformações.¹¹¹ Quer dizer, a produção de enunciados prescritivos é regulada pelo próprio direito. O direito se autorregula. Nas palavras de Lourival Vilanova:

O sistema jurídico consta de proposições normativas; uma proposição normativa tem sua origem (reason of validity) em outra proposição normativa; uma proposição normativa só pertence ao sistema se podemos reconduzi-la à proposição fundamental do sistema. Cada norma provém de outra norma e cada norma dá lugar, ao se aplicar à realidade, a outra norma. O método de construção de proposições normativas está estipulado por outras normas.¹¹²

Assim, regra jurídica alguma ingressa no direito positivo sem que seja introduzida por outra norma.¹¹³ Essa particularidade que possui o direito (objeto) de regular a sua própria criação é ressaltada no modelo kelseniano, desenvolvido na Teoria Pura do Direito, que trata a ordem jurídica sob a forma piramidal, na qual se estabelece uma hierarquia, traduzida numa

¹⁰⁶ ARAUJO, Clarice von Oertzen de. **Semiótica do direito**. Op. cit., p. 70.

¹⁰⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 199.

¹⁰⁸ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. Op. cit., p. 162.

¹⁰⁹ Ibid., p. 181.

¹¹⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 213.

¹¹¹ Ibid., p. 214.

¹¹² VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. Op. cit., p.153.

¹¹³ ARAUJO, Clarice von Oertzen de. **Semiótica do direito**. Op. cit., p.83.

relação de subordinação, em que a norma de escalão inferior encontra fundamento de validade na norma que lhe é imediatamente superior, e assim sucessivamente até alcançar a norma hipotética fundamental.¹¹⁴ Além disso, na lição de Kelsen, “uma norma que regula a produção de outra norma é aplicada na produção, que ela regula, dessa outra norma. A aplicação do Direito é simultaneamente produção do Direito”.¹¹⁵ Lourival Vilanova anota que:

Quando Kelsen observa que o sistema jurídico tem a particularidade de regular a sua própria criação, podemos traduzi-lo em termos de sintaxe: o sistema de proposições normativas contém, como parte integrante de si mesmo, as regras (proposições) de formação e de transformação de suas proposições. As normas que estatuem como criar outras normas, isto é, as normas-de-normas, ou proposições-de-proposições, não são regras sintáticas fora do sistema. Estão no interior dele. Não são metassistemáticas.¹¹⁶

Assim, as normas que regulam a produção de outras normas apresentam um caráter nitidamente sintático.¹¹⁷ Saliente-se que as normas de produção estão contidas dentro do próprio sistema jurídico, pois o direito se autorregula.

Para Gabriel Ivo, “as normas de produção normativa que regulam a criação dos enunciados prescritivos promovem, quando atendidas, a validade destes”¹¹⁸. Daí, exsurge a noção de validade. Todavia, o conceito de validade não é unânime na doutrina. Há duas grandes teorias sobre a validade: (i) uma que a trata como sinônimo de existência e (ii) outra que a trata como uma característica da norma averiguada depois que esta é tomada como existente.¹¹⁹

Esta última corrente foi pensada por Pontes de Miranda, que considerava o universo jurídico sob três planos: (a) da existência, (b) da validade e (c) da eficácia. Nas palavras do jurista alagoano, “para que algo valha, é preciso que exista, não tem sentido falar de validade ou de invalidade de algo que não existe”¹²⁰. Portanto, nessa óptica, existência e validade são coisas distintas.

Kelsen, por sua vez, encabeça a primeira teoria, ao afirmar que:

¹¹⁴ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 7ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 215-308.

¹¹⁵ Ibid. p. 260.

¹¹⁶ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. Op. cit., p.153.

¹¹⁷ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrajudicialidade: análise semiótica**. Op. cit., p. 149.

¹¹⁸ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. Op. cit., p. 114.

¹¹⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. Op. cit., p. 695.

¹²⁰ MIRANDA, Pontes de. **Tratado de direito privado**, tomo IV. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, p. 39.

Por ‘validade’ queremos designar a existência específica de normas. Dizer que uma norma é válida é dizer que pressupomos sua existência ou – o que redundaria no mesmo – pressupomos que ela possui ‘força de obrigatoriedade’ para aqueles cuja conduta regula. As regras jurídicas, quando válidas, são normas.¹²¹

Paulo de Barros Carvalho, na linha kelseniana, sustenta que “é intuitivo crer que a validade se confunde com a existência, de sorte que afirmar que u’ a norma existe implica reconhecer sua validade, em face de determinado sistema jurídico”¹²². Gabriel Ivo, de igual modo, defende que o existir do mundo jurídico é a validade dos seus elementos. Nas palavras do professor da UFAL, “valer é o modo especial de existência do enunciado prescritivo. Existir sem validade desemboca na confusão dos planos do ser e do dever-ser. A lógica deôntica não comporta o valor existir. É a lógica do terceiro excluído”¹²³.

Deveras, a lógica-deôntica, que se desenvolveu para formalizar os enunciados prescritivos, só admite o valor validade/invalidade. Por tal razão, adota-se a validade jurídica como um valor relacional entre o enunciado prescrito (ou a norma jurídica) e o sistema, mais precisamente, uma relação de pertinência ao sistema. Logo, se pertence ao sistema, é válido o enunciado (ou norma); se não pertence, é inválido. Porém, surge a indagação: qual o critério utilizado nessa relação de pertinência? Segundo Lourival Vilanova, “o critério para saber se uma proposição pertence ao sistema S é, ele mesmo, proposição normativa no interior do sistema”¹²⁴. Esse critério abrange, segundo o jurista em apreço, “as proposições que estatuem sobre a forma e o conteúdo que as proposições normativas devem apresentar, e indicam que órgão está habilitado competencialmente para criar normas”¹²⁵.

Então, pertencer ao sistema significa a própria validade (e a própria existência) do enunciado prescritivo (ou da norma), e se traduz na observância das regras de produção do direito. Nas palavras de Gabriel Ivo, “a validade jurídica é o resultado da produção normativa em conformidade com as regras de formação jurídica”¹²⁶. O autor aponta três modalidades de infrações que levam à invalidade jurídica: infração à norma que (i) estabelece a competência, (ii) fixa o procedimento, e (iii) delimita a matéria.

Destarte, a validade jurídica exige relações sintáticas para que um enunciado prescritivo pertença ao corpo de linguagem do direito positivo. Ao examinar a Teoria Pura do

¹²¹ KELSEN, Hans. **Teoria geral do direito e do estado**. Op.cit., p. 43.

¹²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 443.

¹²³ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. Op. cit., p. 123.

¹²⁴ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. Op. cit., p.269.

¹²⁵ Ibid., p. 268.

¹²⁶ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. Op. cit., p. 124.

Direito de Kelsen, Tercio Sampaio Ferraz Jr. afirma que “podemos extrair, desta teoria, que a validade é uma qualidade sintática da norma, pois com ela designamos uma propriedade das relações entre normas, independentemente do seu usuário ou da sua relação a um comportamento, que a norma exige”¹²⁷.

Encerra-se este subitem com o fundamental registro de Gabriel Ivo, de que “a validade situa-se no plano da expressão, no plano do sentido e no plano das normas jurídicas. Mas, dada a importância do plano da expressão, a validade no plano da expressão, dos enunciados prescritos, abarca as outras”¹²⁸. Esses planos, idealizados por Barros Carvalho, serão abordados no item seguinte.

1.5 O plano semântico

1.5.1 Semântica e interpretação

A Semântica é, na definição de Charles Morris, “o ramo da semiótica que estuda a significação dos signos”¹²⁹. Frise-se que o signo, sob a óptica husserliana adotada no presente trabalho, possui *status* lógico de uma relação triádica que se estabelece entre o suporte físico, a significação e o significado. Toda linguagem, enquanto conjunto sígnico, oferece esses três ângulos de análise, quer dizer, compõe-se de um substrato material de natureza física que lhe sirva de suporte; uma dimensão ideal na representação que se forma na mente dos falantes (plano da significação); e o campo dos significados (objetos referidos pelos signos e com os quais eles mantêm relação semântica).¹³⁰

A significação é o processo que relaciona um objeto, um ser, uma noção ou um acontecimento a um signo capaz de evocá-los.¹³¹ Para Pierre Guiraud, a significação “é um processo psíquico, tudo se passa no espírito”¹³². Na mesma diretriz, Kelsen sustentara que “uma significação não se pode, porém, perceber materialmente; apenas se pode entendê-lo,

¹²⁷ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa**. 4ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 97.

¹²⁸ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. Op. cit., p. 202.

¹²⁹ Apud NÖTH, Winfried. **A semiótica do Século XX**. Op. cit., p. 189.

¹³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 186.

¹³¹ GUIRAUD, Pierre. **A semântica**, 5ª ed. Trad. Maria Elisa Mascarenhas. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1989, p. 10.

¹³² Ibid., p. 16.

i.e., apreender mentalmente. Este procedimento é um processo interior que precisa ser diferenciado também da percepção material da expressão, do ouvir ou do ver a expressão”¹³³.

Na perspectiva de Peirce, o sentido de um signo é outro signo pelo qual ele pode ser traduzido.¹³⁴ Clarice von Oertzen afirma que “um signo refere-se a seu objeto através de uma relação expressa por outro signo, denominado interpretante do primeiro”¹³⁵. Assim, o processo gerativo de sentido consubstancia-se numa semiose, compreendida como a produção de novos signos. Na lição de Lúcia Santaella, que estudou profundamente a obra peirciana, “o signo, por sua própria constituição, está fadado a germinar, crescer, desenvolver-se num interpretante (outro signo) que se desenvolverá em outro e assim indefinidamente”¹³⁶.

Limitando esta análise à linguagem idiomática (verbal ou escrita), que é a aquela que interessa ao direito, tem-se a “palavra” como o signo mínimo (mais precisamente na modalidade símbolo). É certo que, a rigor, essa unidade mínima é o morfema. As palavras vêm organizadas em frases. Os textos, por sua vez, são formados por frases. Por fim, forma-se o sistema a partir do conjunto de textos.

Desta forma, conforme salienta Guilherme Mendes, as questões de âmbito semântico não se restringem à significação de meras palavras ou simples frases, mas a todo e qualquer texto, independentemente da sua extensão e complexidade¹³⁷. Ademais, como bem observou o autor, “o significado de um texto depende do significado de suas partes [...]. De igual sorte, o significado das partes (palavras e textos) sofre influência do próprio texto no qual estão inseridas”¹³⁸. Em síntese, na construção do sentido, as partes agem sobre o todo e, por sua vez, o todo atua sobre as partes. Trata-se de uma visão sistemática de produção do sentido que concebe, nas palavras de Diana de Barros, “o texto, e não mais a frase, como unidade de sentido e que consideram, portanto, que o sentido da frase depende do sentido do texto”¹³⁹.

Vilém Flusser, na mesma diretriz, estabeleceu que “o significado de cada símbolo torna-se compreensível somente dentro do conjunto do sistema inteiro”¹⁴⁰. Essa constatação foi feita anteriormente por Wittgenstein, ao afirmar que “só a proposição possui sentido; só

¹³³ KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre, Fabris, 1986, p. 44.

¹³⁴ JAKOBSON, Roman. **Linguística e comunicação**. Op. cit., p. 38.

¹³⁵ ARAUJO, Clarice von Oertzen de. **Semiótica do direito**. Op. cit., p. 70.

¹³⁶ SANTAELLA, Lúcia. **A teoria geral dos signos: como as linguagens significam as coisas**. Op. cit., p. 29.

¹³⁷ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. Op. cit., p. 116.

¹³⁸ Ibid.

¹³⁹ BARROS, Diana Luz Pessoa de. **Teoria semiótica do texto**. São Paulo: Ática, 1997, p. 6.

¹⁴⁰ FLUSSER, Vilém. **Língua e Realidade**. Op. cit., p. 43.

em conexão com a proposição um nome tem denotação”¹⁴¹. Sob esta óptica, a palavra só tem significação enquanto membro de uma frase, e não mais independentemente dela, como era na doutrina tradicional da linguagem. Caminhando da frase (enunciado) para o texto (conjunto de enunciados), uma frase só tem significação enquanto elemento de um texto. Por fim, o texto só terá significação enquanto componente de um sistema. Em última análise, o significado do símbolo sofre influência do sistema no qual está inserido.

O texto, que ocupa o tópico do suporte físico na relação trilateral, é o ponto de partida para a formação das significações e, ao mesmo tempo, para a referência aos entes significados. A atividade utilizada para tanto é a interpretação, pois interpretar é atribuir valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e, por meio dessas, referências a objetos.¹⁴² De acordo com Eduardo Bittar, “a interpretação tem lugar onde existem signos”¹⁴³ e “é em busca do sentido que o destinatário de qualquer produção sígnica se vale da interpretação”¹⁴⁴.

Entretanto, para existir texto, necessariamente deve haver contexto. Desse modo, conforme ressalta Guilherme Mendes, “é obrigatório o processo de significação extrapolar as fronteiras do texto para encontrar o que não é texto; com o texto, porém, jamais perde contato”¹⁴⁵. Assim, o texto deve ser analisado em relação ao contexto sócio-histórico que o envolve e que lhe atribui sentido.

No campo específico do direito positivo, devem-se diferenciar enunciados prescritivos (textos na acepção de suporte material) de normas jurídicas. Aqueles se apresentam como frases, plenas de sentido, porém sem encerrar uma unidade completa de significação deôntica. Para se formar as normas jurídicas em sentido estrito, conjugam-se as significações dos enunciados, na estrutura lógica de um juízo implicacional. Portanto, o texto legislativo atua na condição de suporte físico que veicula um conteúdo de significação: as normas jurídicas.¹⁴⁶

No prisma semântico da linguagem do direito positivo, situam-se estudos das denotações e conotações dos termos contidos nos enunciados prescritivos.¹⁴⁷ Entretanto, a

¹⁴¹ WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus logico-philosophicus**. Trad. José Arthur Giannotti. São Paulo: Companhia Editora Nacional - Editora da Universidade de São Paulo, 1968, p. 65.

¹⁴² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 180.

¹⁴³ BITTAR, Eduardo C. B. **Linguagem jurídica**. Op. cit., p.115.

¹⁴⁴ Ibid., p. 118.

¹⁴⁵ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. Op. cit., p.119.

¹⁴⁶ ARAUJO, Clarice von Oertzen. **Semiótica do direito**. Op. cit, p. 104.

¹⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 200.

semântica sozinha não leva à significação, já que o sentido dependerá da função pragmática utilizada na mensagem. Como ensina Gregorio Robles, “para entender um elemento concreto de um texto não se pode perder de vista a função pragmática do conjunto”¹⁴⁸. Deste modo, na construção da significação, mister ingressar também no plano pragmático. Nesse sentido, a lição de Manfredo de Oliveira:

a Semântica só atinge sua finalidade chegando à Pragmática, pois seu problema central, o sentido das palavras e frases, só pode ser resolvido pela explicitação dos contextos pragmáticos. Uma consideração lingüística que não atinge o contexto pragmático é, nesse sentido, essencialmente abstrata, como é o caso da teoria da significação no pensamento tradicional, para quem a linguagem é, em última análise, puro meio de descrição do mundo, sem a percepção de que a significação de uma palavra resulta das regras de uso seguidas nos diferentes contextos da vida.¹⁴⁹

Para encerrar este subitem, cumpre mencionar que Barros Carvalho aponta dois axiomas da interpretação: a intertextualidade e a inesgotabilidade do sentido. Nas palavras do jurista em apreço:

A intertextualidade é formada pelo diálogo que os textos mantêm entre si, sejam eles passados, presentes ou futuros, pouco importando as relações de dependência estabelecidas entre eles. Assim que inseridos no sistema, iniciam a conversação com outros conteúdos, intra-sistêmicos e extra-sistêmicos, num denso intercâmbio de comunicações. [...] A inesgotabilidade, por sua vez, é a idéia de que toda a interpretação é infinita, nunca restrita a determinado campo semântico. Daí a inferência de que todo texto poderá ser sempre reinterpretado.¹⁵⁰

A intertextualidade configura procedimento basilar que, partindo de duas ou mais materialidades textuais, desenha e atualiza o sentido na situação específica de interdiscursividade. Trata-se, portanto, de um processo de relação dialógica. Nesse sentido, têm-se, por exemplo, enunciados de leis ordinárias dialogando com enunciados constitucionais. De acordo com Paulo de Barros Carvalho, a intertextualidade no direito se apresenta em dois níveis: (a) a intertextualidade interna ou intrajurídica, que se estabelece entre os vários ramos do ordenamento, e (b) a intertextualidade externa ou extrajurídica, que abrange todos os setores que têm o direito como objeto, embora o considerem sob o ângulo externo e com outras propostas cognoscentes (Sociologia do Direito, a História do Direito, a Antropologia Cultural do Direito, etc.).¹⁵¹

No que toca à inesgotabilidade, há mutações semânticas, ou seja, alterações no plano da significação, sem nenhuma modificação no plano da expressão (dos enunciados

¹⁴⁸ ROBLES, Gregorio. **O direito como texto...** Op. cit., p. 32.

¹⁴⁹ OLIVEIRA, Manfredo A. de. **Reviravolta lingüístico-pragmática ...** Op. cit., p.139.

¹⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método.** Op. cit., p. 193.

¹⁵¹ Ibid., p. 195.

prescritivos). Normalmente, tal alteração decorre de mudança nos fatores pragmáticos. Na lição do autor em exame:

Os signos do direito surgem e vão se transformando ao sabor das circunstâncias. Os fatores pragmáticos, que intervêm na trajetória dos atos comunicativos, provocam inevitáveis modificações no campo de irradiação dos valores significativos, motivo pelo qual a historicidade é aspecto indissociável do estudo das mensagens comunicacionais.¹⁵²

Exemplo desse fenômeno são as chamadas mutações constitucionais, originadas da conjugação da peculiaridade da linguagem constitucional, polissêmica e indeterminada, com os fatores externos, de ordem econômica, social e cultural, que a Constituição intenta regular e que, dialeticamente, interagem com ela, produzindo leituras sempre renovadas das mensagens enviadas pelo constituinte.¹⁵³

1.5.2 O percurso gerador de sentido no Direito

Barros Carvalho propõe um percurso gerador de sentido, a ser adotado, obrigatoriamente, por todos aqueles que tenham o propósito de conhecer o sistema jurídico normativo. Esse percurso constitui instrumento adequado para a exploração, em níveis mais profundos, dos textos do direito positivado, decompondo-os em quatro subsistemas (planos), todos eles qualificados como jurídicos. Entretanto, conforme adverte o autor, essas incisões são de caráter meramente epistemológico, não podendo ser vistas as fronteiras dos subsistemas no trato superficial com a literalidade dos textos.¹⁵⁴

Esses quatro subsistemas (planos) são: a) subsistema da literalidade textual ou conjunto de enunciados (plano da expressão ou plano dos significantes), b) conjunto de conteúdos de significação dos enunciados prescritivos (plano das significações), c) o domínio articulado de significações normativas (plano das normas jurídicas), e d) os vínculos de coordenação e subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas.¹⁵⁵ São quatro planos linguísticos distintos. Nas palavras do autor em exame:

Observa-se a existência dos quatro planos da linguagem, representados por S1, S2, S3 e S4, partindo a interpretação do plano da literalidade textual (S1), que compõe o

¹⁵² Ibid., p. 198.

¹⁵³ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**, São Paulo: Editora Saraiva, 2007, p. 123.

¹⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 181.

¹⁵⁵ Ibid., p. 185.

texto em sentido estrito (TE), passando, mediante o processo gerador de sentido, para o plano do conteúdo dos enunciados prescritivos (S2), até atingir a plena compreensão das formações normativas (S3), e a forma superior do sistema normativo (S4), cujo conjunto integra o texto em sentido amplo (TA). Esse processo interpretativo encontra limites nos horizontes da nossa cultura (H1 e H2), pois fora dessas fronteiras não é possível a compreensão.¹⁵⁶

A trajetória da interpretação ou percurso gerativo de sentido tem como ponto de partida o plano da expressão (S1). É a partir do contato com a literalidade textual que o intérprete inicia o processo de interpretação propriamente dito, passando a construir os conteúdos significativos dos vários enunciados prescritivos (S2) para, em seguida, ordená-los na forma estrutural (esquema implicacional: antecedente → conseqüente) de normas jurídicas (S3). Por fim, há os vínculos de coordenação e de subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas formadas no terceiro plano, para construir o sistema jurídico-normativo (S4).

Gabriel Ivo sintetiza, de forma precisa, o percurso gerativo de sentido proposto por Barros Carvalho. Nas insubstituíveis palavras do Professor da UFAL:

Em suma, no plano S1 temos os enunciados prescritivos no nível da expressão, imersos na literalidade textual. Em estado de dicionário. No plano S2, os textos que estavam na sua expressão literal ganham sentido em face da sua relação com outros enunciados. O que estava parado, estancado, é colorido de sentido. No plano S3 são construídas as normas jurídicas, ajustadas no esquema sintático de juízos implicacionais (antecedente e conseqüente). No plano S4 as normas jurídicas construídas são agrupadas nas relações mútuas de subordinação e coordenação, na forma superior de sistema.¹⁵⁷

O plano dos significantes (= plano de expressão) é o veículo que manifesta graficamente, no direito positivo, a mensagem expedida pelo autor.¹⁵⁸ Para Gabriel Ivo, “é no plano da expressão que se encontram depositados os documentos normativos, comprováveis por todos”¹⁵⁹. Esses documentos consistem em textos escritos em um suporte físico. São, para Eurico de Santi, “os veículos que manifestam graficamente a mensagem expedida pelo sujeito produtor do direito”¹⁶⁰. O plano de expressão, na lição de Barros Carvalho, “na sua implexa totalidade, constitui o sistema morfológico e gramatical do direito posto, conjunto de frases prescritivas introduzidas por fatos jurídicos que a ordenação positiva para tanto credencia”¹⁶¹. Nesse plano, encontram-se a Constituição, as leis, os decretos, as sentenças, etc.

¹⁵⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 165.

¹⁵⁷ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. Op. cit., p. XXXIX.

¹⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 185.

¹⁵⁹ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. Op. cit., p. XXXVII.

¹⁶⁰ SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e prescrição no direito tributário**, 4ª ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 37.

¹⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 185.

Deve-se ressaltar a importância desse primeiro plano, já que os outros três planos (S2, S3 e S4) dependem dele. Para Gabriel Ivo, “o plano da literalidade é condição necessária para a existência dos outros três”¹⁶². Deveras, em qualquer sistema sógnico, a decodificação tomará por base o texto (suporte físico) e o processo interpretativo fixará, nessa instância material, todo o sustentáculo de suas construções.¹⁶³ Ademais, sem o texto (enunciado) não haverá significação e, conseqüentemente, tampouco norma.

No plano das significações, o intérprete oferece sentido às palavras. Nesse momento, ele vai juntar as palavras que estão dispostas nos documentos normativos, para que dessa junção seja possível a construção do sentido.¹⁶⁴ Conforme leciona Barros Carvalho:

Tendo o intérprete isolado a base física do texto que pretende compreender, estabelecendo, por este modo, o primeiro contacto com o sistema objetivado das literalidades, avança agora disposto a atribuir valores unitários aos vários signos que encontrou justapostos, selecionando significações e compondo segmentos portadores de sentido. Claro está que os enunciados haverão de ser compreendidos isoladamente no primeiro ímpeto, para depois serem confrontados com outros enunciados, de superior e do mesmo status, buscando o exegeta sua integração na totalidade do conjunto.¹⁶⁵

No terceiro subsistema, ocorre a construção das normas jurídicas. Nesse plano, os conteúdos significativos dos enunciados prescritivos são ordenados na forma estrutural de normas jurídicas, ou seja, no esquema lógico-formal $D [F \rightarrow (S'RS'')]$. As significações dos enunciados prescritivos ingressam na estrutura sintática das normas, na condição de proposição-hipótese (antecedente) ou de proposição-tese (consequente). Vê-se, portanto, que a norma corresponde ao comando extraído ou construído a partir de enunciado(s)¹⁶⁶, mais precisamente, refere-se à significação construída a partir desses enunciados prescritivos sob a estrutura lógico-formal supramencionada, não se confundindo com o texto (= conjunto de palavras que formam os enunciados prescritivos).

O último plano (S4) configura estrato mais elevado, que organiza as normas numa estrutura escalonada, presentes os laços de coordenação e de subordinação entre as unidades construídas.¹⁶⁷ As normas produzidas em S3, no plano S4, são organizadas na forma de sistema jurídico-normativo. Como leciona o Professor Gabriel Ivo, “o plano S4 volta-se para

¹⁶² IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. Op. cit., p. XLII.

¹⁶³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 187.

¹⁶⁴ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. Op. cit., p. XXXVII.

¹⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 114.

¹⁶⁶ GRAU, Eros Roberto. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. Op. cit., p. 19.

¹⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 158.

o plano S3 numa função metalingüística, organizando-o conforme as relações que se estabelecem entre seus elementos”¹⁶⁸.

1.5.3 Problemas semânticos: vaguidade e ambiguidade

O sentido de uma palavra, de uma expressão, de uma frase e até mesmo de todo um texto pode ser comprometido por fenômenos conhecidos como vaguidade e ambiguidade.¹⁶⁹

É fato incontroverso que a linguagem – exceto a linguagem da lógica – é, de certo modo, ambígua, uma vez que as expressões não possuem uma significação definitiva. Ademais, existe um espaço de vaguidade, essencial aos conceitos da linguagem comum, o que Stegmüller chama de “abertura de conceitos”¹⁷⁰.

Para Manfredo Oliveira é possível, por meio de regras, diminuir o campo de vaguidade dos conceitos empíricos ou dos conceitos de linguagem comum, mas é impossível afastar toda e qualquer vaguidade, pois isso pressupõe conceitos cuja significação está estabelecida de modo definitivo e não se pode, *a priori*, estabelecer regras para todos os casos. Nas palavras do filósofo cearense: “nossos conceitos são essencialmente abertos por admitirem a possibilidade de aplicação a casos não previstos”¹⁷¹.

No direito positivo, como corpo de linguagem, tais fenômenos estão presentes. Aliás, podem ser identificados com o que Hart denominou “textura aberta do direito”. Nas palavras do jurista inglês:

Qualquer que seja a estratégia escolhida para a transmissão de padrões de comportamento, seja o precedente ou a legislação, esses padrões, por muito facilmente que funcionem na grande massa de casos comuns, se mostrarão imprecisos em algum ponto, quando sua aplicação for posta em dúvida; terão o que se tem chamado de textura aberta.¹⁷²

¹⁶⁸ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. Op. cit., p. XXXIX.

¹⁶⁹ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrajurídica: análise semiótica**. Op. cit., p. 125.

¹⁷⁰ OLIVEIRA, Manfredo A. de. **Reviravolta lingüístico-pragmática ...** Op. cit., p.131.

¹⁷¹ OLIVEIRA, Manfredo A. de. **Reviravolta lingüístico-pragmática ...** Op. cit., p.131.

¹⁷² HART. H.L.A. **O conceito de direito**. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009, p.166.

Da mesma forma, Eros Grau observou que “se torna indispensável à consciência, também, de que o direito porta em si a ambigüidade”¹⁷³.

Ambigüidade e vaguidade são problemas semânticos distintos. Na ambigüidade, que se relaciona a um problema designativo, há dúvida sobre a qual conjunto de objetos o signo se refere. Assim, há mais de um conjunto de propriedades designativas aplicável. Por sua vez, a vaguidade, que se refere a um problema denotativo, dá-se sempre que não houver certeza sobre a aplicação de um conceito a determinado caso.¹⁷⁴ Ante um termo vago, sob o aspecto denotativo, há três zonas ou áreas. A zona de certeza positiva – composta por objetos em que não há nenhuma dúvida em relação à inclusão no espaço denotativo –; a zona de certeza negativa – composta por objetos ou situações que não se incluem no espaço denotativo –; e a zona de incerteza – na qual existem dúvidas legítimas sobre a sua inclusão ou não no espaço denotativo.¹⁷⁵

Kelsen, ao definir a interpretação como uma operação mental que acompanha o processo de aplicação do Direito no seu progredir de um escalão superior para um escalão inferior, indicou uma relativa indeterminação do ato de aplicação do Direito. Para o jurista de Praga, essa indeterminação pode ser intencional ou não intencional.¹⁷⁶ No primeiro caso, a indeterminação está na intenção do órgão que estabeleceu a norma a aplicar. Na indeterminação não intencional, há, segundo o autor, “pluralidade de significações de uma palavra ou de uma seqüência de palavras em que norma se exprime: o sentido verbal da norma não é unívoco, o órgão que tem de aplicar a norma encontra-se perante várias significações possíveis”¹⁷⁷.

Nas situações de indeterminação, o Direito a aplicar forma, para Kelsen, “uma moldura dentro da qual existem várias possibilidades de aplicação, pelo que é conforme Direito todo ato que se mantenha dentro deste quadro ou moldura, que preencha esta moldura em qualquer sentido possível”¹⁷⁸. Sob essa óptica, à interpretação jurídico-científica tão somente cumpre estabelecer as possíveis significações (a moldura) da norma jurídica. A partir daí, defende Kelsen, “a produção do ato jurídico dentro da moldura da norma jurídica

¹⁷³ GRAU, Eros Roberto. **O direito posto e o direito pressuposto**. São Paulo: Malheiros, 2000, p. 113.

¹⁷⁴ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrajudicialidade: análise semiótica**. Op. cit., p. 126-7.

¹⁷⁵ SILVA, Beclate Oliveira. Dimensões da linguagem e a efetividade dos direitos fundamentais: uma abordagem lógica. **Revista do Mestrado em Direito da Universidade Federal de Alagoas**, ano 2, n. 02, 1º Semestre 2006, p. 184.

¹⁷⁶ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Op. cit., p. 387-9.

¹⁷⁷ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Op. cit., p. 389.

¹⁷⁸ *Ibid.*, p. 390.

aplicanda é livre, isto é, realiza-se segundo livre apreciação do órgão chamado a produzir o ato”¹⁷⁹. Em síntese, há uma moldura na qual podem ser inseridas múltiplas significações.

O certo é que essa indeterminação, conforme lição de Beclaute Oliveira, “deve ser solvida no momento da aplicação sob pena de, para aquele caso, não ser possível construir-se norma, pois tanto o antecedente como o conseqüente são proposições, e estas são significados”¹⁸⁰.

Em síntese, como o direito positivo não está isento de vaguidade e ambiguidade, a significação de muitos enunciados prescritivos não está fixada de forma definitiva. Entretanto, o fato de não se poder conhecer, de modo definitivo, a significação desses enunciados não implica dizer que estes sejam desprovidos de sentido, mas que este há de ser construído pelo intérprete, à luz do caso concreto, dentro de seu universo de linguagem. Nas palavras de Barros Carvalho:

Segundo os padrões da moderna Ciência da Interpretação, o sujeito do conhecimento não ‘extrai’ ou ‘descobre’ o sentido que se achava oculto no texto. Ele o ‘constrói’ em função de sua ideologia e, principalmente, dentro dos limites de seu ‘mundo’, vale dizer; do seu universo de linguagem.¹⁸¹

Nessa construção de sentido, os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas.¹⁸² No próximo capítulo, aborda-se o tema “princípios jurídicos”.

1.6 O plano pragmático

1.6.1 Pragmática: definição e suas dimensões

A Pragmática, geralmente, é definida como a disciplina que estuda o discurso como um ato humano dirigido à produção de certos efeitos. Entretanto, seu campo de interesse é

¹⁷⁹ Ibid., p. 393.

¹⁸⁰ SILVA, Beclaute Oliveira. **Dimensões da linguagem e a efetividade dos direitos fundamentais: uma abordagem lógica**. Op. cit. p. 185.

¹⁸¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p.194.

¹⁸² Ibid., p. 262.

mais amplo do que a mera análise do discurso.¹⁸³ Na definição de José Luiz Fiorin, “a Pragmática é a ciência do uso lingüístico, estuda as condições que governam a utilização da linguagem, a prática lingüística”¹⁸⁴. Morris a conceitua como “a ciência da relação dos signos com os seus intérpretes”, “aquele ramo da semiótica que estuda a origem, os usos e os efeitos dos signos”¹⁸⁵. O estudo do uso dos signos faz-se necessário, uma vez que há palavras e enunciados cuja interpretação só pode ocorrer na situação concreta do ato de fala.

Tercio Sampaio Ferraz Jr. destaca que há três tipos básicos de análise pragmática. O primeiro, denominado “teoria do uso de sinais”, ligado à Escola de Praga, concebe a pragmática como uma das partes da semiótica e encara os signos na sua relação entre si próprios (sintaxe), na sua relação aos objetos extralingüísticos (semântica) e na sua relação com seus intérpretes ou usuários (pragmática). O segundo tipo, chamado “pragmática como linguística do diálogo”, parte da distinção entre *langue* e *parole*, conforme propõe Saussure; já Habermas e Appel vão mais longe, tomando como ponto de partida o fenômeno da intersubjetividade comunicativa, tornando a análise do diálogo uma disciplina filosófica no sentido de determinação das condições transcendentais do diálogo. Por fim, há a pragmática como teoria da ação locucionária (do ato de falar), que realiza um afastamento da linguística sistemática, na medida em que encara o falar como forma de ação social.¹⁸⁶

Para o pragmatista, segundo Adrualdo Catão, “ao contrário de se buscar uma essência, seria mais útil buscar no vocabulário da prática e da ação, do que no da teoria e da contemplação, alguma informação sobre o significado das coisas do mundo”¹⁸⁷. Sob essa perspectiva, não há sentido em se perguntar sobre a “essência”, uma vez que inexiste uma “essência” sem correspondência com as necessidades humanas.

Neste trabalho, adota-se a concepção de que o plano pragmático é um dos três aspectos da linguagem, tecido pelas formas segundo as quais os utentes da linguagem a empregam na comunidade do discurso e na comunidade social para motivar comportamentos.¹⁸⁸ Cumpre salientar que a pragmática tem por escopo não só a relação do

¹⁸³ GUIBOURG, Ricardo A.; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al conocimiento científico**. Op. cit., p. 65.

¹⁸⁴ FIORIN, José Luiz. **A linguagem em uso**. In Introdução à Lingüística. I. Objetos Teóricos. FIORIN, José Luiz (org). 6ª ed. São Paulo: Contexto, 2011, p. 166.

¹⁸⁵ Apud NÖTH, Winfried. **A semiótica do Século XX**. Op. cit., p. 189.

¹⁸⁶ FERRAZ JR., Tercio Sampaio. **Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa**. Op. cit., p. 2-3.

¹⁸⁷ CATÃO, Adrualdo de Lima. **Decisão jurídica e racionalidade**. Maceio: EdUfal, 2007, p. 26.

¹⁸⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 199.

receptor com o signo, mas também a do destinatário e o que há de comum entre ambas que permite o estabelecimento da comunicação.¹⁸⁹

Para se levar a efeito a análise pragmática proposta, devem-se investigar as dimensões pragmáticas da comunicação, que incluem o próprio processo de comunicação (enunciação), o seu produto (enunciado) e os seus agentes (enunciador e enunciatário).¹⁹⁰

Sem enunciação, que é o processo de comunicação, não há que se falar em enunciado, que é o produto, o resultante da enunciação.¹⁹¹

A enunciação é o ato que produz o enunciado, o qual deixa traços no próprio enunciado. Na lição de José Luiz Fiorin, “esse conjunto de marcas enunciativas colocado no interior do enunciado não é a enunciação propriamente dita, cujo modo de existência é ser pressuposto lógico do enunciado, mas é a enunciação-enunciada”¹⁹². Assim, a enunciação enunciada são as marcas e traços que a enunciação propriamente dita deixa no enunciado.

O enunciado contém ainda o enunciado enunciado, que é a sequência enunciada sem as marcas da enunciação. Para Gabriel Ivo, “é o conteúdo do texto, abstraído o seu processo. O enunciado sem a enunciação enunciada”¹⁹³.

Por fim, o enunciador é o emitente da mensagem e o enunciatário é para quem se destina o ato de fala.

No Direito, como corpo de linguagem, encontram-se todos esses elementos. A enunciação é o processo de produção do direito; o produto deste processo são os enunciados prescritivos, os quais se dividem em (a) enunciação enunciada, que documenta o processo de produção normativa, ou seja, são os registros contidos nos documentos normativos que remetem à atividade de enunciação; e (b) o enunciado enunciado, que veicula o conteúdo, ou seja, refere-se à prescrição de condutas propriamente dita. Conforme registra Gabriel Ivo, “a partir desses enunciados prescritivos construímos as normas jurídicas”¹⁹⁴. As normas jurídicas

¹⁸⁹ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. Op. cit., p. 85.

¹⁹⁰ Ibid., p.86

¹⁹¹ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. Op. cit., p. XLV.

¹⁹² FIORIN, José Luiz. **Pragmática**, In Introdução à Linguística II. Princípios de análise. FIORIN, José Luiz (org). 5ª ed. São Paulo: Contexto, 2011, p. 162.

¹⁹³ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. Op. cit., p. XLV.

¹⁹⁴ Ibid., p. 2.

em sentido estrito não são os enunciados prescritivos, mas as significações atribuídas aos enunciados prescritivos, sob a forma de juízo implicacional.

O enunciador do direito positivo é o legislador, que, num sentido amplo, abrange todos os agentes legitimados pela ordem jurídica para introduzir não só as normas gerais e abstratas, mas também as individuais e concretas.¹⁹⁵

Por derradeiro, o enunciatário é destinatário do enunciado. O enunciatário, na lição de Guilherme Mendes:

não deve ser concebido apenas como alguém que deve interpretar a norma, mas principalmente como um elemento do fenômeno comunicacional que determina mais um aspecto a ser considerado no processo de interpretar. O enunciatário não deve interpretar o signo comunicacional como um signo qualquer, mas sim como um intencionalmente dirigido a ele.¹⁹⁶

O jurista não é enunciatário do direito positivo, porém, à medida que lê o texto e o compreende, fornecendo-lhe sentido, participa, de certo modo, do ato de comunicação.¹⁹⁷ O direito positivo não é elaborado com o propósito de conformar a conduta do jurista. Ademais, a doutrina não se qualifica como fonte de direito (= ato criador de norma). Contudo, não se pode negar que exerce marcante influência sobre o ato comunicacional do direito. Ora, quando a ciência jurídica interpreta os enunciados prescritivos (interpretação “não-autêntica”, na designação de Kelsen, por não criar direito¹⁹⁸), conferindo-lhes significações, o resultado dessa interpretação é, em muitos casos, levado em consideração pelo aplicador do direito, ainda que inexista qualquer efeito vinculante. Prova disso é que os magistrados, frequentemente, recorrem à doutrina para fundamentar suas decisões.

Além de enunciador, enunciação, enunciado e enunciatário, há outro componente da comunicação: a recepção. Esse componente não pode ser afastado, sobretudo no direito, em que o intérprete tem papel fundamental na construção da norma jurídica. Sob esse mesmo entendimento, Guilherme Mendes afirma que a comunicação é composta por dois processos: a enunciação e a recepção. São esclarecedoras as palavras do autor:

A simplificação, que decorre da supressão da recepção, é oportuna apenas quando as coordenadas contextuais das duas atividades são as mesmas. Para o direito, contudo, essa premissa é totalmente falsa. Nessa seara específica da comunicação humana, o

¹⁹⁵ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. Op. cit., p. 87.

¹⁹⁶ Ibid., p. 88.

¹⁹⁷ Ibid., p. 89-90

¹⁹⁸ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Op. cit., p. 395.

momento da enunciação e o da recepção estão geralmente distanciados, não por minutos, mas por dias, meses, anos, décadas, quiçá séculos. E tal circunstância não pode ser desconsiderada.¹⁹⁹

No plano pragmático do Direito (objeto), estão as questões referentes à eficácia, à vigência e à aplicação das normas jurídicas, incluindo-se a própria atividade de interpretação, com o seu forte ângulo pragmático.²⁰⁰ Na lição de Beclaute Oliveira, é “onde de fato toda a produção normativa começa e se efetiva. No pragmático está o princípio e o fim da atividade jurídica”²⁰¹.

1.6.2 A intencionalidade e a realização de valores pelo Direito

De acordo com José Luiz Fiorin, “a Pragmática tal como conhecemos hoje tem início quando Austin começa a desenvolver sua teoria dos atos de fala. Até então, a Lingüística pensava que as afirmações serviam para descrever um estado de coisas e, portanto, eram verdadeiras ou falsas”²⁰².

Para John Searle, sucessor de Austin, a diferença entre marcas naturais e as produzidas por seres humanos em atividade comunicacional só pode ser estabelecida em razão da intenção de produzi-las.²⁰³ Na lição de Searle, “do lado do falante, dizer e querer dizer significar alguma coisa está estreitamente ligado com a intenção de produzir certos efeitos no ouvinte. Do lado do ouvinte, entender a enunciação do falante está fortemente ligado ao reconhecimento das suas intenções”²⁰⁴.

Portanto, a intenção constitui elemento fundamental nos atos de fala, sobretudo no que toca à sua força ilocucionária, que indica o uso que o falante está empregando no ato.²⁰⁵ Nesse aspecto, a investigação sobre a intencionalidade é de cunho eminentemente pragmático.

A teoria dos atos de fala busca, em última análise, esclarecer a tese da Pragmática Analítica de Wittgenstein de que a significação das expressões linguísticas consiste em seu

¹⁹⁹ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. Op. cit., p.95.

²⁰⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 200.

²⁰¹ SILVA, Beclaute Oliveira. **Dimensões da linguagem e a efetividade dos direitos fundamentais: uma abordagem lógica**. Op. cit., p. 188.

²⁰² FIORIN, José Luiz. **A linguagem em uso**. Op. cit., p. 170.

²⁰³ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. Op. cit., p. 37.

²⁰⁴ Apud MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. Op. cit., p. 38

²⁰⁵ CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no direito tributário**. Op.cit., p. 48.

uso.²⁰⁶ Nessa teoria, todo ato de fala é composto de três dimensões: um ato locucionário, um ato ilocucionário e um ato perlocucionário. Frise-se que não são atos distintos, mas dimensões de um único ato de fala.

O ato locucionário é o que se realiza enunciando uma frase; é o ato linguístico de dizer.²⁰⁷ Nas palavras de Alaôr Caffé Alves, “a base material e o significado (ato fonético, fático e rético) de uma frase constituem o que se pode chamar ‘ato locucionário’”²⁰⁸.

O ato ilocucionário indica a expressão de determinada função da linguagem, isto é, mostra como o ato locucionário é usado: se para informar, perguntar, ameaçar, prometer, ordenar, etc. Conforme salienta Cristiano Carvalho, denota “a intenção do falante ao utilizar a linguagem: afirmar, perguntar, ordenar, descrever, expressar um desejo, etc.”²⁰⁹. Em muitos casos, o ato ilocucionário não é explícito, assim sua força só pode ser evidenciada por meio de considerações de todo o contexto.²¹⁰

Por fim, o ato perlocucionário, como terceira dimensão do ato de fala, refere-se à produção, por meio de expressões linguísticas, de certos efeitos nos sentimentos, pensamentos e ações de outras pessoas.²¹¹ Quer dizer, é o ato que produz efeito sobre o interlocutor.

Para clarificar esses conceitos, convém citar o exemplo de Manfredo de Oliveira:

Que Pedro diga essa frase – o jacaré é perigoso – é um ato locucionário; que Pedro, por meio dessa expressão linguística, faça uma advertência, isso é o ato ilocucionário; que por meio dessa expressão Pedro consiga afastar alguém do jacaré, isto é o ato perlocucionário. Os três atos são realizados por meio da mesma expressão linguística, o que manifesta que não se trata de três atos distintos, mas de três dimensões do mesmo ato de fala. Não se trata, pois, de atos diversos, mas de ‘três aspectos, dimensões, momentos do único ato de fala’.²¹²

John Searle assevera que há cinco tipos de atos ilocucionários: assertivos, diretivos, compromissivos, expressivos e declarativos.²¹³ Os assertivos têm o propósito de comprometer o ouvinte com verdade da proposição, apresentando-a como uma representação de um estado de coisas no mundo (por exemplo, uma afirmação científica). Os diretivos visam a alterar a

²⁰⁶ OLIVEIRA, Manfredo A. de. **Reviravolta lingüístico-pragmática ...**, Op. cit., p. 157.

²⁰⁷ FIORIN, José Luiz. **A linguagem em uso**. Op. cit., p. 173.

²⁰⁸ ALVES, Alaôr Caffé. **Lógica – pensamento formal e argumentação – elementos para do discurso jurídico**. São Paulo: Quartier Latin, 2002, p. 352.

²⁰⁹ CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no direito tributário**. Op. cit., p. 47.

²¹⁰ OLIVEIRA, Manfredo A. de. **Reviravolta lingüístico-pragmática ...** Op. cit., p. 159.

²¹¹ Ibid., p. 159-60.

²¹² OLIVEIRA, Manfredo A. de. **Reviravolta lingüístico-pragmática ...** Op. cit., p. 160.

²¹³ Apud CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no direito tributário**. Op. cit., p. 49-51.

conduta do ouvinte, levando-o a fazer algo (v.g., uma ordem). Os compromissivos têm o propósito de comprometer o falante com alguma linha futura de ação (por exemplo, a promessa). Nos expressivos, busca-se expressar um estado psicológico, especificado na condição de sinceridade a respeito de um estado de coisa, determinado no conteúdo proposicional (exemplo: um agradecimento). Por derradeiro, os declarativos são aqueles cuja realização bem-sucedida garante a correspondência entre o conteúdo proposicional e o mundo (por exemplo, se o juiz de paz é bem-sucedido em declará-lo casado, você está casado).

Por ser o direito positivo um sistema comunicacional, seus componentes são atos linguísticos, denominados “atos de fala” pela Pragmática da Linguagem.²¹⁴ Tárek Moussalem assevera que “as normas jurídicas (em sentido amplo) são atos de fala deônticos”²¹⁵. Cristiano Carvalho sustenta que “o direito positivo, entendido como sistema cujos elementos são normas, é um intrincado mecanismo emissor de atos de fala. O macro-ato de fala jurídico é de força ilocucionária diretiva – essa é a função precípua do direito, ordenar o cumprimento de condutas”²¹⁶.

Sob o prisma pragmático, portanto, as normas jurídicas, enquanto atos de fala, em sua dimensão ilocucionária, têm propósito de alterar a conduta do enunciatário, levando-o a fazer algo, apresentando, portanto, força ilocucionária diretiva, que se traduz numa intenção (= vontade dirigida a determinado fim) do emissor dos enunciados prescritivos.

É cediço que as normas positivas são fixadas por ato de vontade humana. Na lição de Kelsen, a norma é “o sentido de um querer, de um ato de vontade”²¹⁷. Contudo, mesmo a norma sendo produto de um ato de vontade, a sua existência (validade) independe dessa vontade inicial. Como ilustra Kelsen, “o indivíduo que, com o seu ato intencional dirigido à conduta de outrem, criou uma norma jurídica, não precisa continuar a querer essa conduta para que a norma que constitui o sentido do seu ato valha (seja vigente)”²¹⁸. Enfim, a norma pode valer ainda que já não mais exista o ato intencional que lhe deu origem.

Nesse ponto, encontra-se a problemática central da teoria jurídica da interpretação: existe a vontade do legislador histórico (*voluntas legislatoris*) ou essa vontade é da própria lei (*voluntas legis*)? Nas palavras de Karl Engisch:

²¹⁴ CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no direito tributário**. Op. cit., p. 30.

²¹⁵ MOUSSALEM, Tárek Moysés. **Revogação em matéria tributária**. Op. cit., p. 69.

²¹⁶ CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no direito tributário**. Op. cit., p. 64.

²¹⁷ KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Op. cit., p. 3.

²¹⁸ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Op. cit., p. 11.

Antes, é precisamente aqui que começa a problemática central da teoria jurídica da interpretação: o conteúdo objetivo da lei e, conseqüentemente, o último escopo da interpretação, são determinados e fixados através da vontade do legislador histórico, manifestada então e uma vez por todas, de modo que a dogmática jurídica deva seguir as pisadas do historiador – não, claro está, em razão da história, mas em razão da própria matéria em causa –, ou não será pelo contrário, que o conteúdo objetivo da lei tem autonomia em si mesmo e nas suas palavras, enquanto vontade da lei, enquanto sentido objetivo que é independente do mentar e do querer subjetivos do legislador histórico e que, por isso, em caso de necessidade, é capaz de movimento autônomo, e susceptível de evolução como tudo aquilo que participa do espírito objetivo?²¹⁹

De acordo com a teoria objetivista, a lei desprende-se do seu autor e adquire uma existência objetiva. Por sua vez, na teoria subjetivista, encabeçada por Savigny, interpretar significa colocar-se em pensamento no ponto de vista do legislador e recapitular mentalmente a sua atividade.²²⁰ Há argumentos favoráveis e desfavoráveis às duas correntes. No entanto, descabe aqui mencioná-los, e tampouco se entrará em maiores discussões sobre qual corrente deve prevalecer. Primeiro, por estar fora do escopo deste trabalho. Segundo, porque, conforme observa Tercio Sampaio Jr, há uma conotação ideológica em sua raiz: o subjetivismo favorece certo autoritarismo personalista ao privilegiar a figura do legislador, enquanto o objetivismo, levado ao extremo, favorece certo anarquismo, deslocando a responsabilidade do legislador para os intérpretes.²²¹

Independentemente da corrente adotada, o certo é que as normas jurídicas são intencionais, quer dizer, contêm uma vontade dirigida a algum fim. Na lição de Guilherme Mendes, “a intencionalidade do signo jurídico é essencialmente teleológica. O direito é editado para cumprir uma dada finalidade [...]. Toda finalidade apresenta bagagem axiológica”²²². Assim, em última análise, a intencionalidade, no Direito, aponta para a realização de determinado(s) valor(es). Em suma, o direito positivo, ao disciplinar condutas intersubjetivas com os seus três modais deônticos (obrigatório, permitido e proibido), canaliza comportamentos em direção a determinados valores que se pretende implantar.

Valores são, nas palavras de Tercio Sampaio Jr, “centros significativos que expressam uma preferibilidade (abstrata e geral) por certos conteúdos de expectativas, ou melhor, por certos conjuntos de conteúdos abstratamente integrados num sentido consistente”²²³. O valor

²¹⁹ ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. 10ª ed. Trad. J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Galouste Gulbenkian, 2009, p. 170.

²²⁰ Ibid., p. 170-2.

²²¹ FERRAZ JR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito. Técnica, decisão, dominação**. 5ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2007, p. 269.

²²² MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. Op. cit., p. 99.

²²³ FERRAZ JR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**. Op.cit., p. 112.

importa sempre uma tomada de posição do ser humano perante alguma coisa. Aponta para uma direção determinada, para um fim, o que se traduz na mencionada preferibilidade.²²⁴ Daí, exata a conclusão de Guilherme Mendes: “a finalidade determina uma preferência”²²⁵.

Destarte, toda norma jurídica positiva um valor, configurando-se, assim, expressão de um juízo de preferência. Conforme registra Paulo de Barros Carvalho:

Ao escolher, na multiplicidade intensiva e extensiva do real-social, quais os acontecimentos que serão postos na condição de antecedente de normas tributárias, o legislador exerce uma preferência: recolhe um, deixando todos os demais. Nesse instante, sem dúvida, emite um juízo de valor; de tal sorte que a mera presença de um enunciado sobre condutas humanas em interferência subjetiva, figurando na hipótese da regra jurídica, já significa o exercício da função axiológica de quem legisla.²²⁶

Deve-se salientar que muitos valores estão postos no Texto Constitucional, sob a forma de princípios, e, portanto, originaram-se de tomada de posição do “poder constituinte”. Como bem anota Beclaute Oliveira, “no plano pragmático a Constituição fixa as suas diretrizes. Exemplo disso encontra-se na prescrição do art. 3º da CF/88. Estas disposições, dentre outras, são dirigidas aos aplicadores, devendo ser um dos guias na realização do Direito”²²⁷.

²²⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 177.

²²⁵ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. Op. cit., p. 99.

²²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 174.

²²⁷ SILVA, Beclaute Oliveira. **Dimensões da linguagem e a efetividade dos direitos fundamentais: uma abordagem lógica**. Op. cit., p. 189-190.

2 O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO E FAVORECIDO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

2.1 A matriz constitucional do regime de tributação diferenciado e favorecido das microempresas e empresas de pequeno porte

2.1.1 Nossa concepção de “princípio jurídico”

Em observação incisiva, Carlos Sundfeld assevera que “vive-se hoje um ambiente de geléia geral no direito público brasileiro, em que princípios vagos podem justificar qualquer decisão”²²⁸. A aplicação dos princípios de forma desmedida para afastar, em muitas situações, enunciados expressos compromete a segurança jurídica. Em última análise, qualquer decisão pode ser fundada em algum princípio, sobretudo num cenário em que, por exagero, tudo passa a ser extraído do ordenamento como princípio, nas palavras de Harrison Leite, “como se tirassem objetos da cartola”²²⁹. Trata-se daquilo que Lenio Streck denominou de “pan-principiologismo”, verdadeira usina de produção de princípios despídos de normatividade.²³⁰ Diante desse quadro, necessário compreender o que vem a ser um “princípio jurídico”.

Seguindo as pegadas de Paulo Bonavides, o Professor Manoel Cavalcante de Lima Neto observa que “uma das concepções que se invoca sobre os princípios indica que eles derivam da linguagem da geometria, onde se designam as verdades primeiras, exatamente porque ‘estão, a princípio’, constituindo as premissas de todo um sistema”²³¹.

A doutrina costuma mencionar que os princípios, ao lado das regras, constituem espécie do gênero norma jurídica. Humberto Ávila, ao analisar a evolução doutrinária sobre a distinção entre princípios e regras, aponta que há distinções fracas (Esser, Larenz e Canaris) e fortes (Dworkin e Alexy).²³²

²²⁸ SUNDFELD, Carlos Ari Vieira. Princípio é preguiça? In: **Direito e interpretação: racionalidades e instituições**. MACEDO JR, Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada (Org.). São Paulo: Saraiva, 2011, p. 286.

²²⁹ LEITE, Harrison Ferreira. Quais os tipos de eficácia dos princípios? **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 76, a.15, p. 137.

²³⁰ STRECK, Lenio Luiz. **O pan-principiologismo e o sorriso do lagarto**. Revista Consultor Jurídico, 22 de março de 2012 Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2012-mar-22/senso-incomum-pan-principiologismo-sorriso-lagarto>>, Acesso em: 24.abr.2012.

²³¹ LIMA NETO, Manoel Cavalcante. **Substituição Tributária: uma visão do instituto no ordenamento jurídico brasileiro e sua aplicação na esfera do ICMS**. Curitiba: Juruá, 2000, p. 103.

²³² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 8ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 39.

Para Josef Esser, princípios são aquelas normas que estabelecem fundamentos para que determinado mandamento seja encontrado. De acordo com Karl Larenz, os princípios seriam pensamentos diretivos de uma regulação jurídica existente ou possível, mas que ainda não são regras suscetíveis de aplicação, porquanto lhes falta o caráter formal de proposições jurídicas, isto é, a conexão entre uma hipótese e uma consequência jurídica. Canaris distingue os princípios das regras com base em dois critérios: (i) os princípios possuiriam um conteúdo axiológico explícito e careceriam de regras para sua concretização; e (ii) os princípios receberiam seu conteúdo de sentido somente por meio de um processo dialético de complementação e limitação.²³³

Ronald Dworkin sustenta que a diferença entre princípios jurídicos e regras jurídicas é de natureza lógica. Leciona que “as regras são aplicáveis à maneira do tudo-ou-nada. Dados os fatos que uma regra estipula, então ou a regra é válida, e neste caso a resposta que ela fornece deve ser aceita, ou não é válida, e neste caso em nada contribui para a decisão”²³⁴. Assim, uma vez ocorrido o fato descrito na hipótese da regra, ou é a regra válida e o consequente é aplicado, ou a regra não é válida. Para o jurista norte-americano, os princípios “não apresentam consequência jurídica que se seguem automaticamente quando as condições são dadas”²³⁵. Na sua concepção, um princípio “não pretende estabelecer condições que tornem sua aplicação necessária. Ao contrário, enuncia uma razão que conduz o argumento em uma certa direção, mas necessita uma (sic) decisão particular”²³⁶. Dessa primeira distinção decorre outra, verificável no caso de colisão. No modelo de Dworkin, quando há conflito de princípios, que possuem dimensão de peso ou importância, prevalece o de maior peso, sem que o outro princípio perca sua validade; e, existindo conflito de regras, que não possuem dimensão de peso, uma delas deve ser considerada inválida, com base em algum critério fornecido pelo próprio sistema jurídico: a de maior hierarquia, a promulgada mais recentemente, a regra mais específica ou outra coisa desse gênero.²³⁷

Segundo Robert Alexy, toda norma ou é uma regra ou é um princípio. Nas palavras do jurista alemão, “os princípios são normas que ordenam que algo será realizado na maior medida do possível dentro das possibilidades jurídicas e fáticas existentes. Princípios são, por

²³³ Apud Humberto Ávila. **Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios...** Op. cit., p. 35-6.

²³⁴ DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a sério**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002, p. 39.

²³⁵ Ibid., p. 40.

²³⁶ Ibid., p.41.

²³⁷ Ibid., p.42-3.

consequente, mandamentos de otimização”²³⁸. Por sua vez, as regras “são normas que são sempre ou satisfeitas ou não satisfeitas. Se uma regra vale, então, deve se fazer exatamente aquilo que ela exige; nem mais, nem menos.”²³⁹ No que toca à solução de conflitos, Alexy assevera que “um conflito de regras somente pode ser solucionado se se introduzir, em uma das regras, uma cláusula de exceção que elimine o conflito, ou se pelo menos uma das regras for declarada inválida”²⁴⁰; por sua vez, na colisão de princípios, o princípio de menor peso terá de ceder. Isso ocorre, contudo, sem que, nas palavras do autor, “o princípio cedente deva ser declarado inválido, nem que nele deverá ser introduzida uma cláusula de exceção. Na verdade, o que ocorre é que um dos princípios tem precedência em face do outro sob determinadas condições”²⁴¹.

De acordo com Humberto Ávila, as distinções anteriores podem ser agrupadas nos seguintes critérios de distinção: (i) critério do caráter hipotético-condicional – as regras possuem uma hipótese e uma consequência que predeterminam a decisão, sendo aplicadas ao modo “se x, então y”. Os princípios só indicam o fundamento a ser utilizado pelo aplicador para futuramente encontrar a regra para o caso concreto; (ii) critério do modo final de aplicação – as regras são aplicadas de modo absoluto (tudo ou nada), ao passo que os princípios são aplicados de modo gradual mais ou menos; (iii) critério do relacionamento normativo – na antinomia de regras, a solução dá-se com a declaração de invalidade de uma das regras ou com a criação de uma exceção. Por sua vez, o conflito entre os princípios é solucionável mediante ponderação que atribua uma dimensão de peso a cada um deles; e (iv) critério do fundamento axiológico – considera os princípios, diferentemente das regras, como fundamentos axiológicos para a decisão a ser tomada.²⁴²

Após efetuar várias críticas a esses critérios distintivos (este não é o lugar para examiná-las), Humberto Ávila propõe a seguinte definição de princípios:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementaridade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.²⁴³

²³⁸ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 90.

²³⁹ ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2008, p. 91.

²⁴⁰ *Ibid.*, p. 92.

²⁴¹ *Ibid.*, p. 93.

²⁴² ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios...** Op. cit., p. 35-6

²⁴³ *Ibid.*, p. 78-80.

Portanto, para o referido Professor da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, os princípios estabelecem um fim a ser atingido, estatuidando o dever de adotar comportamentos necessários à sua realização. Surge, porém, a seguinte indagação: qual seria o conteúdo do “comportamento necessário” a ser adotado em relação a certo princípio?

Barros Carvalho atribui quatro acepções, no campo do direito, para o termo princípio:

a) como norma jurídica de posição privilegiada e portadora de valor expressivo; b) como norma jurídica de posição privilegiada que estipula limites objetivos; c) como os valores insertos em regras jurídicas de posição privilegiada, mas considerados independentemente das estruturas normativas; e d) como limite objetivo estipulado em regra de forte hierarquia, tomado, porém, sem levar em conta a estrutura da norma. Nos dois primeiros, temos ‘princípio’ como ‘norma’; nos dois últimos, ‘princípio’ como ‘valor’ ou como ‘critério objetivo’.²⁴⁴

Destarte, o autor paulista concebe o princípio como norma, dividindo-a em dois tipos: (i) portadora de valor expressivo ou (ii) estipuladora de limites objetivos. Quando o princípio se apresenta como “valor”, há um alto grau de subjetividade, porém, como “critério objetivo”, refere-se à regra objetiva de fácil determinação.²⁴⁵ A título exemplificativo, os princípios da legalidade e da anterioridade são limites objetivos e o princípio da segurança jurídica configura valor específico. Em última análise, porém, todo e qualquer princípio visa a realizar certo valor. Nesse sentido, conforme leciona Barros Carvalho, “os princípios limites objetivos trabalham no sentido de realizar valores, funcionam como verdadeiros mecanismos que dão força de eficácia a estes primados axiológicos do direito”. Assim, o princípio da anterioridade é limite objetivo que opera para a realização do sobreprincípio da segurança jurídica, pois tem o propósito de evitar que o contribuinte seja surpreendido com exação tributária inesperada.

Contudo, em outro trecho de sua obra, o autor paulista parece não estar tão convencido de que os princípios sejam, verdadeiramente, normas jurídicas. *In verbis*:

Estes não existem ao lado de normas, co-participando da integridade do ordenamento. Não estão ao lado das unidades normativas, justapondo-se ou contrapondo-se a elas. Acaso estivessem, seriam formações lingüísticas portadoras de uma estrutura sintática. E qual é esta configuração lógica? Ninguém, certamente, saberá responder a tal pergunta, porque ‘princípio’ são ‘normas jurídicas’ carregadas de forte conotação axiológica.²⁴⁶

Beclaute Oliveira sustenta que “os princípios são pedras angulares das normas, compõem-nas, mas não são normas. Muitas vezes manifestam-se como valor e outras vezes

²⁴⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 262.

²⁴⁵ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. Op. cit., p. 54.

²⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 257.

como limite objetivo. Devem sempre nortear a produção normativa sob pena de fazer ruir o edifício jurídico”²⁴⁷. Assim, o aludido Professor da UFAL é taxativo ao excluir os princípios do conceito de normas, apesar de ressaltar a sua importância na produção normativa. Em outra passagem, leciona que:

Só se sabe se um enunciado prescritivo é veiculativo de princípio após a interpretação. O foro competente para esta disputa será o plano semântico e o pragmático, mas não o sintático. Por esta razão é falsa a questão de saber se o princípio tem ou não estrutura de norma, pois o plano sintático se ocupa como o enfoque estrutural da norma sem se deter com o aspecto, como dito, de conteúdo.²⁴⁸

Para Cristiano Carvalho, os princípios são normas, ao lado das regras. Sustenta que: “são normas, por assim dizer, de uma categoria especial. São traduções axiológicas, digitalizações lingüísticas de valores sociais, internalizadas no sistema pelo legislador constituinte”²⁴⁹. O autor, a partir da Teoria dos Sistemas e da Teoria dos Atos de Fala, propõe a distinção entre princípios e regras, com base nos seguintes critérios: (i) os destinatários imediatos dos princípios são os órgãos emissores de regras (sistema jurídico), como forma de regular a autogeração normativa, e não os cidadãos (sistema social), ao passo que as regras podem ter por destinatários os indivíduos (regras de comportamento) ou os órgãos produtores de regras (metarregras); (ii) As regras têm uma formulação implicacional (se p então q), ao passo que os princípios simplesmente dizem o que se pode e o que não se pode fazer na autogeração jurídica.²⁵⁰

Marcos Bernardes de Mello defende que os princípios têm estrutura lógico-formal normativa completa sob a óptica da “doutrina não-sancionista”. Os princípios, nas suas palavras, “contêm a descrição de um antecedente (=suporte fático) e a prescrição de um conseqüente (=preceito)”²⁵¹. Na visão do jurista alagoano mencionado, “os princípios são apenas casos de normas em que existe indeterminação na expressão dos elementos de sua estrutura lógica”²⁵².

²⁴⁷ SILVA, Beclate Oliveira. **Dimensões da linguagem e a efetividade dos direitos fundamentais: uma abordagem lógica**. Op. cit., p. 197.

²⁴⁸ SILVA, Beclate Oliveira. **Dimensões da linguagem e a efetividade dos direitos fundamentais: uma abordagem lógica**. Op. cit., p. 177-8.

²⁴⁹ CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no direito tributário**. Op.cit., p. 163.

²⁵⁰ Ibid., p. 162-167.

²⁵¹ MELLO, Marcos Bernardes de. Notas sobre o caráter normativos dos princípios e das normas programáticas. **Revista do Mestrado em Direito da Universidade Federal de Alagoas**, Maceió, ano 2, n. 03, 2º Semestre 2008, p. 105.

²⁵² Ibid.

Pelos apontamentos anteriores, vê-se que permeia verdadeira celeuma na doutrina a respeito dos princípios. Todavia, faz-se necessária uma tomada de posição, com base numa análise dos três planos semióticos.

Antes, porém, cumpre mencionar didática exposição sobre o assunto feita por Virgílio Afonso da Silva, na qual aponta uma grave impropriedade metodológica acerca da distinção entre regras e princípios.²⁵³ Passa-se a sintetizá-la. Na literatura jurídica brasileira, princípios são definidos, tradicionalmente, como “mandamentos nucleares” ou “disposições fundamentais de um sistema”. Por outro lado, o conceito de princípio, na teoria de Alexy, é um conceito que nada diz sobre a fundamentalidade da norma. Na perspectiva do jurista germânico, um princípio pode ser um “mandamento nuclear do sistema”, mas pode também não o ser, já que, na sua concepção, uma norma é um princípio apenas em razão de sua estrutura normativa e não de sua fundamentalidade. Por exemplo, o princípio da legalidade é uma norma fundamental em qualquer Estado de Direito, porém, a despeito de sua fundamentalidade, com base nos critérios estabelecidos por Alexy, não poderia ser considerado como princípio, devendo ser incluído na categoria de regras. Assim, aqueles que classificam determinada norma como princípio ou regra devem, necessariamente, especificar o(s) critério (s) adotado(s), e, além disso, devem manter coerência ao proceder à distinção. Nesse sentido, não se pode fazer uma distinção entre princípios e regras com base nas teorias de Dworkin ou Alexy (baseada em critério lógico), ou em ambas, para em seguida realizar uma tipologia dos princípios constitucionais, nos moldes da concepção tradicional (lastreada na fundamentalidade).

Passamos a expor nossa concepção de princípio.

Inicialmente, no plano sintático, cumpre indagar se o princípio se reveste ou não de estrutura lógica implicacional: $D(p \rightarrow q)$? Ousamos discordar de Marcos Bernardes, tendo em vista que essa estrutura lógica não se amolda ao atributo essencial dos princípios apontado por Ronald Dworkin (não aplicação sob a forma do tudo ou nada) e Robert Alexy (mandado de otimização = realização na medida do possível). Ora, uma vez posta a relação lógico-formal de implicação entre o antecedente e o conseqüente, esta obedece às leis lógicas. Assim, nas palavras de Lourival Vilanova, “se se dá a hipótese, segue-se a conseqüência; se não se dá a conseqüência, necessariamente não se dá a hipótese (‘se p, então q’, ‘se não-q, então não-

²⁵³ Silva, Luís Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**. Vol. I. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 607-630.

p’)²⁵⁴. Portanto, se os princípios tivessem estrutura lógica de um juízo implicacional, a sua aplicação se daria sob a forma do tudo ou nada, ficando afastada qualquer possibilidade de ponderação, pois ocorrido o fato do descritor, o conseqüente “deve-ser” e não “pode-ser”. Sem contar que, em determinados casos, ficaria difícil (ou impossível) a própria construção do prescritor da norma. Por exemplo, no princípio da dignidade da pessoa humana, qual o objeto (conduta) da relação jurídica contida no conseqüente da fórmula lógico-sintática?

Nesse sentido, tomando-se a norma jurídica como combinação de duas proposições (antecedente e conseqüente) organizadas segundo a forma lógica de juízo condicional, os princípios não se qualificam como norma jurídica no sentido estrito (plano S3 de Barros Carvalho). Do contrário, haveria situações em que a implicação deontica seria formalmente não válida, especificamente quando a ocorrência do fato descrito na hipótese não implicasse o conseqüente (*i.e.*, se p, então não-q). Enfim, essa estrutura seria inválida do ponto de vista formal. Como leciona Lourival Vilanova:

No domínio das proposições deonticas, a lei formal de implicação dirá: a implicação deontica é não-válida (conceito paralelo ao de validade) se a proposição antecedente for válida e conseqüente não válida. Todas as outras possibilidades combinatórias são válidas: V/V, I/V, I/I (V para abreviatura de validade positiva e I para validade negativa). Por isso, com base na lei formal, sabemos, sem qualquer consulta aos dados-de-fato, que se se verifica o antecedente e não ocorre o conseqüente (Se A, então não-C) inexistente a relação que Kelsen denominou imputativa. A norma que contiver em seu interior essa estrutura é formalmente não-válida.²⁵⁵

Como visto, o corpo da linguagem prescritiva, na lição de Barros Carvalho, divide-se em quatro subsistemas. Nesse item, interessam os três primeiros: (i) conjunto de enunciados (plano da expressão – S1); (ii) conjunto de conteúdos de significação (plano da significação – S2); e (iii) domínio articulado de significações (plano das normas – S3). Como os princípios jurídicos não são normas jurídicas em sentido estrito, não se encontram no plano S3. Estão situados nos planos S1 e S2. No plano da expressão, como enunciados prescritivos, e no plano da significação, como resultado da interpretação dos respectivos enunciados. É certo que só se sabe se um enunciado prescritivo é veiculativo de princípio após a sua interpretação. Quer dizer, pela mera análise da estrutura do enunciado não é possível concluir se está diante de um princípio. Nesse sentido, Cristiano Carvalho leciona que “sendo toda norma um ato de fala com finalidade ilocucionária diretiva, o que diferencia uma espécie da outra, a saber, princípios e regras? Note-se que, pela mera estrutura frásica dos enunciados normativos, não é

²⁵⁴ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. Op. cit., p. 93.

²⁵⁵ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. Op. cit., p. 117.

possível distinguir uma espécie da outra”²⁵⁶. Não obstante estarem situados nos planos S1 e S2, os princípios não estão fora do campo do direito positivo, pois como mensagens prescritivas irão influenciar no preenchimento do significado dos signos do arranjo lógico-sintático (se p, então q) da norma a ser produzida.

Todavia, nos princípios referentes a limites objetivos, é possível visualizar a relação implicacional entre antecedente e conseqüente, sem recorrer a qualquer outro enunciado prescritivo. Por exemplo, no princípio da anterioridade, uma vez instituído ou majorado certo tributo, a sua exigência só deverá se dar no exercício financeiro seguinte, salvo as exceções previstas no Texto Constitucional. Nesse caso, a estrutura lógica implicacional pode ser utilizada, adequadamente, de modo que “se houver a majoração ou instituição de tributo, então deve ser que a sua exigência só se dará no exercício financeiro seguinte”. A rigor, para aqueles que adotam a divisão entre regras e princípios com base no modelo de Alexy ou Dworkin, este enunciado tem conteúdo de verdadeira regra. Nessa situação, porém, trata-se de norma de estrutura, dirigida aos sujeitos produtores de norma jurídica, e não de norma de comportamento.

No plano semântico, os enunciados veiculativos de princípios apresentam-se com alto grau de subjetividade quando o princípio se apresenta como um “valor expresso”. Porém, como “critério objetivo”, o princípio refere-se à regra objetiva de fácil determinação²⁵⁷, ou seja, como conceito mais fechado. Impende destacar que os princípios podem constar de preceito expresso, logrando o legislador constitucional enunciá-los com clareza e determinação, podendo, porém, estar subjacente à dicção do produto legislado, suscitando um esforço indutivo para percebê-los e isolá-los²⁵⁸.

Na análise pragmática, os princípios, mesmo aqueles que veiculam limites objetivos, estão sempre atrelados a um valor, que se traduz numa expressão de preferencialidade. Nesse sentido, possível conceber os princípios jurídicos como signos que veiculam valores.²⁵⁹ Por consequência, a verificação da finalidade – que possui bagagem axiológica – de certo princípio constitui também investigação no mencionado plano semiótico. Ainda sob o aspecto pragmático, na dimensão do enunciatário da mensagem, entendemos, na mesma diretriz de Cristiano Carvalho, que os destinatários imediatos dos princípios são os órgãos produtores de

²⁵⁶ CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no direito tributário**. Op. cit., p. 162.

²⁵⁷ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Decadência e prescrição no direito tributário**. Op. cit., p. 54.

²⁵⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 262-3.

²⁵⁹ ARAUJO, Clarice von Oertzen de. **Semiótica do direito**. Op. cit., p. 39.

normas, como forma de regular a autogeração normativa, e não imediatamente os cidadãos. Na lição de Cristiano Carvalho, os princípios “buscam, enquanto normas endógenas, que seus receptores, os órgãos emissores de regras, produzam atos perlocucionários, isto é, os sigam como diretivos que são, quando produzirem novas normas no sistema”²⁶⁰.

Em função disso, não há como aplicar um princípio diretamente a um caso concreto, pois ele só informa como se deve produzir a regra (norma) de conduta pelos órgãos normativos.²⁶¹ Ou seja, só se pode aplicar um princípio através da construção de uma norma jurídica, esta compreendida “como unidade mínima e irreduzível de significação do deôntico”²⁶². Como leciona Clarice Von Oertzen, “no sistema jurídico poderíamos identificar as mensagens como uma seqüência de enunciados prescritivos (termo hipótese e termo conseqüência) combinados, constituindo normas jurídicas”²⁶³. Os princípios estão entre essas mensagens. Por exemplo, o princípio da insignificância do Direito Penal, que afasta a tipicidade do crime de furto de coisas de diminuto valor, por inexistir lesão ao bem jurídico protegido. Nessa situação, ao se construir a norma penal incriminadora, o fato descrito na hipótese não será tão somente o significado extraído do art. 155 do Código Penal: “subtrair, para si ou para outrem, coisa alheia móvel”, já que o princípio em exame agrega uma nova circunstância à hipótese: “a relevância da lesão ao bem jurídico protegido”. Desta feita, o descritor passa a ser “subtrair, para si ou para outrem, coisa alheia móvel, cujo valor represente relevante lesão ao patrimônio do ofendido”.

Por fim, cabe mencionar que a noção de princípio aqui desenvolvida não afasta a figura da ponderação, defendida por Alexy. Como a significação do enunciado veiculador de princípio situa-se no plano S2 (plano das significações), onde há um “mar de significações”, é certo que, com muita frequência, surgem significações, oriundas de signos de instrumentos normativos de mesma hierarquia, que apontam em diretrizes distintas, instalando-se o conflito. Nesses casos, caberá ao intérprete verificar qual sentido deverá prevalecer diante das circunstâncias do caso concreto. Ora, essa tarefa demanda o exercício de ponderação: decidir qual significação deve ter maior peso na circunstância, com inevitável ingresso no plano pragmático.

²⁶⁰ CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no direito tributário**. Op. cit., p. 166.

²⁶¹ Ibid., p. 174.

²⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 189-190.

²⁶³ ARAUJO, Clarice von Oertzen de. **Semiótica do direito**. Op. cit., p. 46.

2.1.2 O tratamento tributário favorecido e diferenciado das empresas de pequeno porte como princípio constitucional exposto e seu contraponto com o princípio federativo

Dentre os princípios da ordem econômica, previstos no art. 170 da Carta Maior, há, em seu inciso IX, o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.²⁶⁴ O enunciado original fazia referência a tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte. O princípio em exame foi reproduzido no enunciado prescritivo do art. 179 da Constituição Federal:

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.

Eros Roberto Grau, ao analisar a natureza jurídica do enunciado constitucional em apreço, afirma que:

Trata-se, formalmente, de princípio constitucional impositivo (Canotilho), já que a Constituição como princípio o tomou, daí o seu caráter constitucional conformador. Não consubstancia, no entanto, como os demais princípios da ordem econômica, uma diretriz (Dworkin) ou norma-objetivo. Ainda assim, fundamenta a reivindicação, por tais empresas, pela realização de políticas públicas.²⁶⁵

Esse tratamento favorecido revela, segundo André Ramos Tavares, “a necessidade de se proteger os organismos que possuem menores condições de competitividade em relação às grandes empresas e conglomerados, para que dessa forma efetivamente ocorra a liberdade de concorrência (e de iniciativa)”²⁶⁶. Ademais, representa requisito essencial para que o direito à livre-iniciativa assista, efetivamente, a um maior número de indivíduos e empresas. Para Lafayette Petter, “o tratamento favorecido é decorrente, entre outras razões, das desvantagens comparativas que as menores têm em relação às outras”²⁶⁷.

²⁶⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. 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).

²⁶⁵ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem econômica na Constituição de 1988**. 8ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 222.

²⁶⁶ TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2ª Edição. São Paulo: Método, 2006, p. 216.

²⁶⁷ PETTER, Lafayette Josué. **Princípios constitucionais da ordem econômica: o significado e o alcance do art. 170 da Constituição Federal**. São Paulo: RT, 2005, p. 264.

Da interpretação dos enunciados prescritivos dos art. 170, IX, e 179 da Carta Magna de 1988, pode-se inferir que existe, no ordenamento pátrio, princípio jurídico que prevê o tratamento tributário favorecido e diferenciado, pelos três entes federativos, às microempresas (MEs) e às empresas de pequeno porte (EPPs). Embora não contido no Capítulo do Sistema Tributário Nacional (arts. 145 a 162 da CF/88) na redação original do Texto Maior, tal fato não excluía sua natureza tributária. É certo que a previsão constitucional de tratamento diferenciado e favorecido não se restringe ao âmbito tributário, conforme interpretação literal do art. 179, mas esse aspecto é que constitui o objeto de estudo do presente trabalho. Daí a incisão metodológica.

A Emenda Constitucional nº 42/2003 introduziu inovações sobre a matéria. O constituinte derivado trouxe, para dentro do Capítulo do Sistema Tributário Nacional, a exigência do tratamento diferenciado e favorecido nas relações jurídico-tributárias entre os entes federados e as MEs e EPPs, conforme se extrai do art. 146, III, da CF/88:

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.

A primeira inovação refere-se à exigência de lei complementar como veículo normativo adequado para estabelecer normas gerais, em matéria tributária, sobre a definição de tratamento tributário diferenciado e favorecido para as MEs e EPPs, inclusive regimes especiais ou simplificados em relação ao ICMS, às contribuições da seguridade social, previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13 (COFINS, contribuição social sobre o lucro líquido,

contribuição previdenciária a cargo do empregador), e à contribuição ao PIS/PASEP (CF/88, art. 239).

Além disso, determinou o constituinte derivado que a referida lei complementar poderá instituir regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observados os seguintes requisitos: 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.

Sob o ponto de vista semântico, em decorrência do enunciado do art. 179 da CF/88, o tratamento tributário diferenciado e favorecido deve abranger não só o aspecto do dever instrumental (simplificação de obrigações acessórias), mas, sobretudo, a exigência de menor carga tributária das MEs e EPPs comparativamente aos demais contribuintes. De igual modo, assevera Sérgio Karkache que “parece lícito afirmar que o artigo 179 prescreve a simplificação, redução ou eliminação tanto das obrigações pecuniárias (que obriguem ao pagamento de tributos), como às obrigações acessórias (que tem (sic) relação com exigências formais burocráticas).”²⁶⁸ Debora Sotto segue a mesma diretriz, ao concluir que:

Consequentemente, não apenas o **valor dos tributos** a ser recolhido, por micro e pequenas empresas, deverá ser menor do que o suportado pelas empresas de médio e grande porte, como, também, o **plexo de deveres instrumentais** a ser suportado, por micro e pequenas empresas, deverá ser mais simples ou reduzido do que o suportado pelas empresas de médio e grande porte.²⁶⁹ (Grifo da autora)

Trata-se da primeira acepção do signo “tratamento tributário favorecido e diferenciado”, mas surge uma questão crucial: esse tratamento mais benéfico deve ser em relação a cada tributo individualmente considerado ou em relação à “cesta de tributos” do regime simplificado, ou seja, só no todo? Essa questão será retomada no Capítulo IV.

Além disso, o regramento constitucional sobre a matéria deixa em aberto uma série de outras questões: qual critério será usado para qualificar determinado contribuinte como ME

²⁶⁸ KARKACHE, Sérgio. **O princípio do tratamento favorecido: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor**. Dissertação de Mestrado. Curitiba: UFPR, 2009, p. 109.

²⁶⁹ SOTTO, Debora. **Tributação da microempresa (ME) e da empresa de pequeno porte (EPP)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.57.

ou EPP? Como se dá a opção ao regime simplificado de tributação? Todos os pequenos contribuintes podem fazê-la? O tratamento tributário favorecido e diferenciado se traduz em quê? Para quais tributos se aplica? Qual o grau de redução da carga tributária? A solução de todas essas questões depende da atuação do legislador infraconstitucional, que delineará esse tratamento tributário diferenciado e favorecido, respeitados os contornos constitucionais.

No plano pragmático, tem-se que a finalidade buscada pelo constituinte (enunciador) é o incentivo e a proteção aos pequenos empreendimentos. Nas palavras de Eros Roberto Grau, “o princípio estabelece proteção em favor de empresas de pequena porte”²⁷⁰. Esta, portanto, a finalidade perseguida pelo enunciado prescritivo em exame, cujo conteúdo se caracteriza como princípio. Como visto, na lição de Humberto Ávila, “os princípios são normas imediatamente finalísticas. Eles estabelecem um fim a ser atingido”²⁷¹.

No que concerne ao regramento da conduta das MEs e EPPs no âmbito tributário, sob o aspecto sintático, o princípio em exame não apresenta estrutura lógica implicacional de norma jurídica, com a descrição de um fato na hipótese e de uma relação jurídica no consequente. Quer dizer, tão somente com esse enunciado prescritivo, não se pode chegar às normas tributárias impositivas completas (regras de conduta) com antecedente e consequente definidos. Entretanto, por estar situado nos planos S1 e S2, como mensagem prescritiva destinada aos órgãos normativos, irá influenciar no preenchimento do arranjo lógico-sintático (se p, então q) da norma tributária a ser produzida. Porém, essa construção de significados está no plano semântico, lembrando-se que, para se chegar ao plano semântico, deve o intérprete passar pelo pragmático.

Com a EC n. 42/2003, abriu-se a possibilidade de instituição, por lei complementar, de regime simplificado único de tributação para as microempresas e empresas de pequeno porte que englobe todos os entes federados. Paralelamente a isso, a referida emenda constitucional estabeleceu no art. 94 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias que “Os 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”. Buscou, portanto, o constituinte derivado a uniformização do tratamento tributário diferenciado das MEs e EPPs, com a extinção da pluralidade de regimes tributários especiais até então existente. Essa medida tem o propósito

²⁷⁰ GRAU, Eros Roberto. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988**. Op.cit., 2003, p. 222.

²⁷¹ AVILA, Humberto. **Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios...** Op. cit., p. 79.

maior de promover a simplificação das obrigações tributárias dos pequenos entes econômicos. Na mesma senda, leciona Debora Sotto que:

A uniformização do tratamento tributário diferenciado do micro e pequeno empresário em todo o território nacional, por meio da eliminação dos inúmeros regimes especiais regionais e locais hoje existentes, é condição *sine qua non* para o cumprimento do desiderato constitucional da simplificação das obrigações tributárias, principais e acessórias, tão claramente veiculado pelo artigo 179 da Constituição da República.²⁷²

Há discussão, na doutrina, se esse tratamento unificado, a ser instituído por meio de lei complementar da União, viola o princípio federativo (cláusula pétrea, prevista no art. 60, §4º, I, da CF/88), por intromissão na autonomia dos Estados, Distrito Federal e Municípios para instituir e cobrar tributos de sua competência constitucional. Segundo Marins e Bertoldi, “o argumento principal reside na afirmação de que semelhante regime conspira contra o pacto federativo ao permitir que o Congresso Nacional modifique, ao seu livre talante, as bases de incidência de tributos de competência Estadual, Municipal e Distrital”²⁷³. Por não constituir a questão central deste trabalho, não iremos nos aprofundar nessa controvérsia. Todavia, não podemos nos eximir de trazer breves apontamentos a respeito da matéria.

Para Robinson Barreirinhas, o artigo 94 do ADCT, inserido pela EC n. 42/93, seria inconstitucional, por ferir a cláusula pétrea do pacto federativo.²⁷⁴

Carlos Renato Cunha assevera que os enunciados dos arts. 170, IX, e 179 não significam:

permissão para o legislador nacional expedir normas sobre matérias de competência de Estados, Distrito Federal e Municípios. Com tais dispositivos, cada um dos entes federativos tem competência para instituir tratamento diferenciado e favorecido que lhe aprouver, observados os limites constitucionais inerentes, o que, aliás, se coaduna harmonicamente com os demais dispositivos constitucionais que determinam a forma federativa de Estado.²⁷⁵

Entretanto, conforme observam Marins e Bertoldi, o modelo federativo brasileiro não é pronto e acabado. É, nas palavras dos autores em apreço, “susceptível a ajustes, rearranjos, modificações, aperfeiçoamentos, desde que, é claro, semelhantes alterações não lhe

²⁷² SOTTO, Debora. **Tributação da microempresa e da empresa de pequeno porte**. Op. cit., p.72.

²⁷³ MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional: Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007, p. 25-6.

²⁷⁴ BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Inconstitucionalidade do "Super Simples". **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 126, mar.2006, p. 44.

²⁷⁵ CUNHA, Carlos Renato. **O simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo**. Curitiba: Juruá, 2011, p. 339.

modifiquem a fisionomia a ponto de extinguir a federação e ferir de morte a Constituição Federal”²⁷⁶.

A criação, por meio de lei complementar da União, de regime único e simplificado de tributação para os três entes federativos, com a finalidade de concretizar o tratamento diferenciado e favorecido, disposto nos arts. 170, IX, e 179 da Constituição Federal, através da simplificação das obrigações tributárias das MEs e EPPs, de fato, produzirá pequena limitação da competência tributária dos Estados, Distrito Federal e Municípios. Entretanto, tal situação não significa ofensa ao pacto federativo, mas mero ajustamento de competências tributárias, por meio de lei complementar nacional, para promover relevante valor constitucional: o tratamento favorecido e diferenciado das MEs e EPPs. Como anota Hugo de Brito Machado Segundo,

Haveria inconstitucionalidade, isso sim, se o ‘favorecimento’ concedido às microempresas e empresas de pequeno porte fosse maior em relação aos tributos estaduais e municipais que em relação aos federais. Ou se houvesse desequilíbrio em relação à partilha do montante arrecadado de forma unificada. Mas não pelo fato de se instituir, em nível nacional, um tratamento unificado e favorecido destinado a realizar mandamentos constitucionais da maior fundamentalidade.²⁷⁷

Debora Sotto também assevera que “não se vislumbra nenhuma inconstitucionalidade material nas previsões abstratas contidas nesses novos dispositivos”²⁷⁸ inseridos pela EC n. 42/2003. Outro não é o entendimento de Marins e Bertoldi, ao afirmarem que “o regime único de tributação para pequenos contribuintes previsto pela EC 42/2003 está longe de representar tendência à extinção da federação, e, portanto, encontra-se distante de resvalar em impedimento do art. 60, § 4º, da Constituição”²⁷⁹.

Acrescente-se ainda que fica difícil imaginar como seria possível a criação de um regime unificado senão por meio de lei complementar nacional de observância obrigatória para todos os entes da federação, sobretudo depois da tentativa frustrada de unificação baseada na cooperação entre os entes federativos no SIMPLES Federal com a Lei 9.317/1996.²⁸⁰ Naquele regime, era facultativa a adesão dos Estados, Distrito Federal e Municípios, operando-se por meio da celebração de convênios, distinto, portanto, do regime unificado previsto no enunciado do art. 146, parágrafo único, da CF/88, obrigatório para todos

²⁷⁶ MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional: Estatuto da ...** Op. cit., p. 26.

²⁷⁷ MAMEDE, Gladston *et al.* **Comentários ao estatuto nacional da microempresa e da empresa de pequeno porte.** São Paulo: Atlas, 2007, p.97.

²⁷⁸ SOTTO, Debora. **Tributação da microempresa e da empresa de pequeno porte.** Op. cit., p.72.

²⁷⁹ MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional: Estatuto da ...** Op. cit., p. 26.

²⁸⁰ KARKACHE, Sérgio. **O princípio do tratamento favorecido: o direito das ...** Op. cit., p. 240.

os entes federativos. Assim, como a inclusão do ISS e do ICMS no Simples Federal só ocorreria com a adesão de Estados, Distrito Federal e Municípios²⁸¹, as MEs e EPPs estavam sujeitas a um emaranhado de regimes especiais, o que, certamente, contrariava o mandamento constitucional referente à simplificação de suas obrigações tributárias principais e acessórias.

É certo que o legislador constituinte parece ter tentado afastar a inconstitucionalidade em relação ao princípio federativo, por intermédio das seguintes previsões: (i) a possibilidade, aberta pela Constituição, no artigo 146, parágrafo único, inciso II, de se estabelecer condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (ii) O inciso III do mesmo artigo e parágrafo determina a partilha imediata e incondicionada dos recursos correspondentes aos entes descentralizados; e (iii) a arrecadação, fiscalização e cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, conforme o mesmo artigo e parágrafo, inciso IV.²⁸²

Por essas razões, não se vislumbra na espécie nenhuma violação ao princípio federativo.

2.2 O tratamento favorecido e diferenciado das MEs e EPPs como medida extrafiscal

Diz-se que determinado tributo possui natureza fiscal quando sua instituição tem por objetivo preponderante abastecer os cofres públicos, sem se preocupar com outros interesses de natureza social, política ou econômica. Todavia, há situações em que a lei tributária, com o desígnio de realizar determinados valores sociais, políticos ou econômicos, dispensa tratamento mais favorável ou mais gravoso. Por exemplo, a isenção de imposto de renda com o propósito de incentivar a instalação de indústrias em região com baixo nível de desenvolvimento econômico. Na lição de Barros Carvalho, “a essa forma de manejar elementos jurídicos usados na configuração de tributos, perseguindo elementos objetivos alheios aos meramente arrecadatórios, dá-se o nome de extrafiscalidade”²⁸³.

²⁸¹ Os Estados preferiram não aderir ao Simples e instituíram regimes próprios de tributação, o que acabou resultando em 27 tratamentos tributários diferentes em todo o Brasil. Poucos Municípios aderiram ao Simples Federal e a maioria não estabeleceu qualquer benefício para as microempresas e empresas de pequeno porte estabelecidas em seus territórios (Fonte Sebrae: <http://www.sebrae.com.br/customizado/lei-geral/lei-geral/simples-nacional>, consulta realizada em 5/6/2012).

²⁸² KARKACHE, Sérgio. **O princípio do tratamento favorecido: o direito das ...** Op. cit., p. 240.

²⁸³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 287.

Para Ruy Barbosa Nogueira, a extrafiscalidade corresponde à intervenção do Estado mediante tributos, a estimular ou a desestimular condutas.²⁸⁴ Nas palavras de Juan Enrique Vanora Alabern, “al tributo extrafiscal le preocupa más inculcar hábitos y generar determinadas actitudes sociales que el recaudar dinero”²⁸⁵. Mizabel Derzi assevera que “o ordenamento jurídico, a doutrina e a jurisprudência têm reconhecido ao legislador tributário a faculdade de estimular ou desestimular comportamentos, por meio de uma tributação progressiva ou regressiva, ou da concessão de benefícios e incentivos fiscais”²⁸⁶.

Assim, a principal finalidade de muitos tributos, como leciona Augusto Becker, “não será a de um instrumento de arrecadação de recursos para o custeio das despesas públicas, mas a de um instrumento de intervenção estatal no meio social e na economia privada”²⁸⁷. Frise-se, porém, que fiscalidade e extrafiscalidade estão sempre presentes numa mesma figura impositiva. O que ocorre, na verdade, é que uma finalidade sobrepuja a outra.

Feitas essas considerações, não é difícil concluir que o tratamento diferenciado e favorecido das MEs e EPPs apresenta propósito essencialmente extrafiscal, já que o objetivo não é arrecadar recursos para os cofres públicos, mas proteger e incentivar os pequenos empreendimentos. Na lição de Guilherme Mendes, “as simplificações e reduções quantitativas da tributação para as empresas de menor porte econômico apresentam claros escopos extrafiscais, tanto econômicos como sociais”²⁸⁸. Na mesma senda, Marcus Gouvêa, em análise ao Simples Federal da Lei nº 9.317/1996, aduz que:

O instituto funciona reduzindo a carga tributária e as obrigações acessórias das micro e pequenas empresas, e surte o efeito extrafiscal de preservar estas modestas iniciativas, tendo em vista os valores constitucionais da livre iniciativa, do pleno emprego e do desenvolvimento econômico.

É lícito dizer que o SIMPLES constitui um estímulo à regularização da economia informal e à criação de pequenas empresas, pois os indivíduos sabem que gozarão de benefícios que facilitará (sic) sua sobrevivência. Possível, também, dizer, que o SIMPLES facilita o crescimento dessas pequenas empresas.²⁸⁹

Destarte, o constituinte (enunciador), ao prever a criação, pelo legislador complementar, de regime jurídico-tributário favorável para as microempresas e empresas de

²⁸⁴ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1986, p. 196 e ss.

²⁸⁵ ALABERN, Juan Enrique V. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2009, p. 31.

²⁸⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas *In* BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 234.

²⁸⁷ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2010, p. 629.

²⁸⁸ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. Op. cit., p. 248.

²⁸⁹ GOVÊA, Marcus de Freitas. **A extrafiscalidade no direito tributário e suas classificações**. Jus Navigandi, Teresina, ano 11, n. 1226, 9 nov. 2006. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/9151>>. Acesso em: 25 abr. 2012.

pequeno porte, indica a sua intenção de encorajar condutas.²⁹⁰ Conforme visto no primeiro capítulo, a intencionalidade liga-se ao uso do signo, situando-se, assim, no plano pragmático. Portanto, exata a conclusão de Carlos Renato Cunha de que “a extrafiscalidade não se inclui numa análise jurídica tributária de tipo sintático-semântica. Não se encontra ela dentro da estrutura normativa tributária, e um estudo de tal índole é, em relação a ela, míope. Mais correto seria dizer: cego”²⁹¹. Glauco Aguiar, em dissertação de mestrado sobre o tema da tributação extrafiscal, seguindo a mesma diretriz, leciona que:

Afirmar a natureza indutora de uma norma jurídica nada tem que ver com dizer o seu conteúdo. Ao contrário, a natureza indutora ou diretiva aborda um outro aspecto da norma jurídica, sua finalidade da perspectiva econômica. Melhor dizendo, o aspecto indutor da norma jurídica encerra, na perspectiva semiótica, uma análise pragmática, ou seja, a interação da norma com seu destinatário.²⁹²

Nas palavras de Juan Enrique Alabern, “el fator extrafiscal no adviene al tributo como um añadido, como si de um aditamento se tratara, sino que se imbrica em la misma estructura interna del tributo”²⁹³.

Deveras, a distinção entre tributos com natureza fiscal e extrafiscal encontra-se no plano pragmático, mais especificamente na finalidade da mensagem normativa. Independentemente de o tributo possuir natureza fiscal ou extrafiscal, não há nenhuma distinção na estrutura da norma tributária (plano sintático). Tampouco o conteúdo (= sentido construído a partir da interpretação dos signos = plano semântico) levará à distinção da essência do tributo de cunho fiscal e extrafiscal. Nessa senda, as preciosas palavras de Barros Carvalho:

Com efeito, a tônica da extrafiscalidade não reside na existência de um instrumento jurídico-tributário, considerado em si mesmo e analisado segundo seus efeitos no universo do Direito. Toda ênfase desse conceito se aloja nos objetivos consoante os quais virá a ser empregado o dispositivo jurídico armado aos propósitos disciplinadores. O estudioso da problemática extrafiscal não vai perquirir da natureza jurídica essencial do instrumento empregado, mas apenas da sua adequação a determinados fins, que, por razões políticas, sociológicas ou econômicas, o Estado visa alcançar. Essa especulação é sobre a conveniência ou não do meneio de certa figura tributária, tendo em vista a ordenação de alguma atividade, que suscite o controle do Estado. Daí por que não vemos qualquer diferença de essência jurídica entre os chamados tributos fiscais e extrafiscais, entre o imposto de renda, quando implantando com objetivos meramente arrecadatórios e o mesmo gravame, enquanto meio de estímulo a comportamento social que o legislador entenda útil e necessário.

²⁹⁰ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**, op. cit., p. 221.

²⁹¹ CUNHA, Carlos Renato. **O simples nacional, a norma tributária e ...** Op. cit., p. 125-126.

²⁹² AGUIAR, Glauco Lubacheski de. **Tributação extrafiscal e intervenção econômica: uma análise concorrencial dos convênios de ICMS e do SIMPLES nacional**. Dissertação de Mestrado. Marília: Universidade de Marília, 2008, p. 94-5.

²⁹³ ALABERN, Juan Enrique V. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Op. cit., p. 24.

[...] Assim, no plano das iniciativas extrafiscais, tanto como no campo das simples fiscalidade, estará o jurista às voltas com as mesmas categorias: normas jurídicas, hipóteses tributárias, sujeito ativo, sujeito passivo, base de cálculo, alíquota, imunidade, isenção, constitucionalidade, legalidade, competência, capacidade, etc.²⁹⁴

Quando o jurista paulista em exame afiança que inexistente distinção na essência jurídica de tributos fiscais e extrafiscais, sua abordagem, na verdade, situa-se tão só nos planos sintático e semântico, haja vista a cristalina diferença no plano pragmático. Lembre-se que o direito positivo, como corpo de linguagem, há de ser analisado sob o prisma dos três planos semióticos.

2.3 O regramento constitucional do tratamento tributário favorecido e diferenciado das MEs e EPPs como normas de estrutura

Noberto Bobbio idealizou a classificação das normas em dois grandes grupos: normas de conduta (ou de comportamento) e normas de estrutura (ou de produção). Na lição do jusfilósofo italiano:

Existem normas de comportamento ao lado de normas de estrutura. As normas de estrutura podem também ser consideradas como normas para a produção jurídica: quer dizer, como as normas que regulam os procedimentos de regulamentação jurídica. Elas não regulam o comportamento, mas o modo de regular um comportamento ou, mais exatamente, o comportamento que elas regulam é o de produzir regras.²⁹⁵

As primeiras regulam imediatamente a conduta das pessoas nas relações intersubjetivas. Por sua vez, as normas de produção normativa são metarregras cujo objeto é a criação de normas jurídicas.²⁹⁶ Estas têm por objeto, nas palavras de Barros Carvalho, “os comportamentos relacionados à produção de novas unidades deôntico-jurídicas, motivo pelo qual dispõem sobre órgãos, procedimentos e estatuem de que modo as regras devem ser criadas, transformadas ou expulsas do sistema”²⁹⁷.

Cabe ressaltar, porém, que toda norma jurídica é dirigida à conduta humana. A distinção, como observa Tarek Moussallem, é que a norma de conduta “dirige-se à conduta

²⁹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. O instituto da isenção como instrumento de extrafiscalidade. **Projeção: revista brasileira de tributação e economia**, Brasília, ano. 1, n. 11, out.1976, p. 32.

²⁹⁵ BOBBIO, Noberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Trad. Maria Celeste C. J. Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 6ª ed., 1995, p. 45.

²⁹⁶ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. Op. cit., p. 13.

²⁹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 186.

humana como escopo final”, ao passo que a norma de produção normativa “volta à conduta humana com a finalidade de pautar a produção normativa.”²⁹⁸. Nesse sentido, a norma constitucional que autoriza o Estado a instituir o ICMS é uma norma de produção, já a regra-matriz de incidência desse imposto é uma norma de conduta.

A divisão entre regras de conduta (comportamento) e de estrutura (de produção) é bastante similar à separação entre normas primárias e secundárias de Herbert Hart. Para o jurista inglês, as normas primárias seriam aquelas que impõem comportamentos, seja criando direitos ou impondo obrigações aos membros da comunidade. Por sua vez, as normas secundárias são aquelas que estipulam como e por quem as normas primárias podem ser estabelecidas, declaradas legais, modificadas ou abolidas.²⁹⁹

As normas de produção, como qualquer norma jurídica, necessitam de documento normativo (suporte físico) veiculador de enunciados prescritivos, que, depois de interpretados, permitem a sua construção. Enfim, o intérprete, a partir da leitura dos enunciados prescritivos (S1), articula suas significações (S2) e compõe a norma jurídica (S3).

As normas de estrutura, nas palavras de Gabriel Ivo, “regulam a (i) competência, o (ii) procedimento e a (iii) matéria dos instrumentos normativos”³⁰⁰. A norma que regula a competência atribui a determinado órgão a possibilidade de criar certo veículo introdutor de normas. Conforme observa Tárek Moussallem, “é o próprio sistema do direito positivo que qualifica determinado sujeito como competente para emitir enunciados prescritivos”³⁰¹. As normas que regulam o procedimento disciplinam o modo do exercício do poder conferido à autoridade normativa. No que toca às normas de estrutura que delimitam a matéria, Gabriel Ivo observa que:

Algumas normas regulam permissivamente a matéria a ser veiculada (Pp). Outras proibem certas matérias (Vp), e outras obrigam determinado conteúdo (Op).

A forma que a matéria é regulada merece alguns esclarecimentos. A norma indica a matéria que pode ser tratada, sem ainda introduzir-se especificamente no conteúdo. A forma de indicação da matéria pode estar relacionada com um determinado instrumento introdutor (como por exemplo a lei complementar), ou referente à pessoa competente, tendo em vista a distribuição espacial de competências.

²⁹⁸ MOUSSALLEN, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2006, p. 77.

²⁹⁹ HART, H. L. A. **O conceito de direito**. Op. cit., p.103-128.

³⁰⁰ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. Op. cit., p. 14.

³⁰¹ MOUSSALLEN, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. Op. cit., p. 83.

Indicada a matéria, a norma estabelece como a matéria deve ser disposta. A matéria ainda é modelada quanto aos âmbitos de vigência, tendo em vista os aspectos territoriais, pessoais e temporais.³⁰²

As normas de produção que delimitam a matéria atuam para perfazer o desenho final da competência, pois não há como falar de competência sem a delimitação de seu conteúdo. Assim, em última análise, todas as normas de estrutura giram em torno do elemento “competência”, sendo que uma define quem a exerce (autoridade normativa), outra estabelece o seu conteúdo (delimitação da matéria) e, por fim, há aquela que fixa a forma como a competência deve ser exercida (procedimento).

Qual seria a estrutura da norma de produção? Ela tem a mesma conformação das demais normas do sistema jurídico: no antecedente, há a descrição de um fato cuja ocorrência, por conta da imputabilidade, faz surgir uma relação jurídica no seu conseqüente.

Para a norma de estrutura que outorga competência, segundo Gabriel Ivo, “de forma simplificada, teríamos a hipótese: dada a existência de uma autoridade normativa. Conseqüência: deve ser a competência para produzir enunciados prescritivos por meio de um determinado veículo normativo”³⁰³. Tárek Moussallem detalha o conseqüente dessa norma de produção, apontando os elementos da relação jurídica ali contida. Vejamos:

Ao se qualificar um sujeito como competente (2), instala-se no conseqüente normativo a relação jurídica de competência legislativa (3) modalizada pelo functor permitido (Pp), na qual o sujeito ativo é o detentor de direito subjetivo de criar normas jurídicas, e a comunidade é sujeito passivo portador do dever jurídico de se abster (Vp), não impedir o direito subjetivo do sujeito ativo.

Entretanto, nada impede que a relação jurídica de competência seja também um dever jurídico (Op). É o caso das competências jurisdicional e executiva.³⁰⁴

Impende ressaltar que, até mesmo na competência legislativa, o modal deôntico pode ser do tipo obrigatório (Op). Por exemplo, nas situações em que é cabível a ação direta de inconstitucionalidade (ADI) por omissão.³⁰⁵ Nesses casos, na relação jurídica contida no conseqüente normativo, o sujeito passivo é o detentor do dever jurídico de exercer a

³⁰² IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. Op. cit., p. 25-26.

³⁰³ IVO, Gabriel. **Norma jurídica: produção e controle**. Op. cit., p. 15-6.

³⁰⁴ MOUSSALLEN, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. Op. cit., p. 83.

³⁰⁵ Art. 103.

[...]

§ 2º - Declarada a inconstitucionalidade por omissão de medida para tornar efetiva norma constitucional, será dada ciência ao Poder competente para a adoção das providências necessárias e, em se tratando de órgão administrativo, para fazê-lo em trinta dias.

competência normativa e o sujeito ativo é aquele que pode exigir a atuação do sujeito passivo em produzir a norma.

Na norma de procedimento, nas palavras de Tárek Moussallem, “se o sujeito ou órgão competente exercer a competência deve-ser, está obrigado a observar o procedimento previsto pelo ordenamento para seu exercício, e a comunidade tem o direito subjetivo de exigir que se cumpra o procedimento”³⁰⁶.

Quanto à norma que delimita a matéria, conforme ensina Gabriel Ivo, “a estrutura dessa norma seria antecedente: dado o fato de o sujeito ou órgão competente exercer a competência. Conseqüente: deve ser a observância de observar os contornos materiais previstos na Constituição”³⁰⁷. A nosso ver, a presente lição do Professor da UFAL pode ser complementada, para dizer que, em contrapartida, os sujeitos passivos (destinatários da norma a ser criada – norma abstrata – ou criada – norma concreta) possuem o direito de não ter sua conduta moldada fora dos contornos materiais fixados pela norma de estrutura.

Aplicando-se os apontamentos anteriores ao nosso objeto de estudo, tem-se que: (i) da interpretação dos enunciados constitucionais dos arts. 170, IX, 179 e 146, III, d e parágrafo único (plano S1), chega-se às respectivas significações (plano S2); e (ii) assentando essas significações no arranjo sintático da norma de produção, podem-se construir as normas de estrutura (plano S3) referentes ao tratamento diferenciado e favorecido em matéria tributária para as MEs e EPPs.

Em primeiro lugar, a competência para a instituição desse tratamento diferenciado e favorecido para as MEs e EPPs é de todos os entes políticos (CF/88, art. 179), sendo a União o ente com competência para estabelecer, através de lei complementar, normas gerais sobre a definição desse tratamento diferenciado e favorecido, inclusive de regimes especiais ou simplificados em relação ao ICMS, PIS/PASEP e COFINS, contribuição social sobre o lucro líquido e contribuição previdenciária a cargo do empregador ou empresa. No que concerne à introdução dessas normas gerais, no exercício de sua competência, a União deverá seguir o procedimento da lei complementar, cuja aprovação exige maioria absoluta nas duas casas do Congresso Nacional (art. 69, CF/88). Na instituição do tratamento favorecido, todos os entes políticos devem editar leis ordinárias (frise-se que o art. 179 estabelece “por meio de lei”).

³⁰⁶ MOUSSALLEN, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. Op. cit., p. 86.

³⁰⁷ IVO, GABRIEL. **Norma jurídica: produção e controle**. Op. cit., p.26.

Quanto ao modal deôntico da norma de estrutura de procedimento, não há dúvidas de que este se apresenta com modal obrigatório (Op), quer dizer, é obrigatória a observância do respectivo procedimento.

A questão, porém, é se os entes competentes estão obrigados a exercer a sua competência normativa (modal deôntico obrigatório, Op) na matéria em apreço ou há mera permissão (Pp). No caso de modal deôntico obrigatório, a omissão significará violação da ordem constitucional e, portanto, cabível a ação direta de inconstitucionalidade por omissão (CF/88, art. 103, § 2º). Conforme destaca Gilmar Mendes, “a omissão constitucional pressupõe a inobservância de um dever constitucional de legislar”³⁰⁸.

É cediço que a concretização do tratamento favorecido e diferenciado às MEs e EPPs dependerá, necessariamente, da edição de regras de conduta, por meio de enunciados prescritivos infraconstitucionais. Quer dizer, não há como os pequenos contribuintes usufruírem desse tratamento diretamente das normas de estrutura construídas a partir dos enunciados constitucionais em exame, já que estas são destinadas à autoridade normativa. Para a criação de normas de conduta abstratas e gerais sobre essa matéria, mister a edição de veículo normativo adequado (lei complementar federal para as normas gerais e lei ordinária para as demais situações) com o propósito de introduzir os enunciados prescritivos que servirão de base para a construção das respectivas normas de conduta.

Roque Carrazza, analisando a situação de eventual omissão do legislador em implementar o princípio do tratamento favorecido e diferenciado no âmbito federal, assevera que:

digamos que, por inércia do Congresso Nacional, uma empresa de pequeno porte não possa desfrutar, em relação a um dado tributo federal, das vantagens supra-referidas. Nesse caso, está facultada a requerer, a qualquer das pessoas ou entidades elencadas no art. 103 da CF, que promova, perante o Supremo, a ação direta de inconstitucionalidade por omissão.³⁰⁹

Ives Gandra da Silva Martins defende que “a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios estão obrigados a ofertar tal tratamento diferenciado, risco de ferimento da Constituição, se não o fizerem. Não se trata de uma faculdade ofertada aos Poderes Públicos,

³⁰⁸ MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**. Op. cit., p. 975.

³⁰⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007, p. 401.

mas de uma obrigação”³¹⁰. De igual modo, Debora Sotto assevera que “União, Estados, Distrito Federal e Municípios não têm a faculdade, mas sim o dever de conferir tratamento tributário diferenciado às micro e pequenas empresas brasileiras, nos termos do art. 179 da Constituição de República”³¹¹.

Concordamos com esse entendimento, pois, na hipótese de omissão legislativa dos entes federativos, impossível conferir o tratamento favorecido e diferenciado das micro e pequenas empresas determinado pelo mandamento constitucional. Destarte, o modal deôntico dessa regra de estrutura de competência é obrigatório (Op).

No que concerne aos contornos da matéria, o constituinte derivado estabeleceu que poderá ser instituído regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios. Quer dizer, quanto à instituição de um regime único de arrecadação, o modal deôntico é permissivo (Pp). Contudo, uma vez instituído esse regime, obrigatoriamente: (i) este deve ser opcional para o contribuinte e (ii) o recolhimento deve ser unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento. Logo, o conseqüente dessa regra de estrutura obriga tais conteúdos (modal deôntico obrigatório, Op). Ademais, instituído o regime único de arrecadação, poderão: (i) ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado e (ii) a arrecadação, a fiscalização e a cobrança ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. Nestes dois últimos aspectos, portanto, o modal deôntico é permissivo (Pp).

Ainda quanto à delimitação da matéria, a partir da interpretação dos enunciados dos arts. 170, IX, e 179 da CF/88, conclui-se que esse tratamento favorecido e diferenciado em matéria tributária deverá consubstanciar-se na simplificação das obrigações tributárias dos pequenos entes econômicos, bem como na eliminação ou redução destas, com vistas a incentivá-los. Aliás, essa determinação constitui a essência do tratamento favorecido e diferenciado. Para Sérgio Karkache, trata-se de direito subjetivo das MEs e EPPs. Nas palavras do autor,

A norma constitucional assegura às pequenas empresas brasileiras o direito subjetivo a receberem do Estado tratamento favorecido e diferenciado, tanto para simplificar

³¹⁰ MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A constituição federal e as empresas de pequeno porte – inteligência dos arts. 170, inc. IX e 179 da Lei Suprema – Parecer.** <http://www.gandramartins.adv.br/site_gandra/> Consulta realizada em 28/5/2012.

³¹¹ SOTTO, Debora. **Tributação da microempresa e da empresa ...** Op. cit., p.56-7.

suas obrigações burocráticas, como para que possam contribuir proporcionalmente a sua capacidade contributiva e, portanto, menos que as empresas de maior porte.³¹²

Com efeito, esses enunciados referentes ao princípio do tratamento favorecido e diferenciado das MEs e EPPs impõem limites positivos (“ordem de mandar”, nas palavras de Noberto Bobbio³¹³, por impor determinado conteúdo) ao legislador infraconstitucional no exercício da competência tributária. Portanto, nesse aspecto, quanto ao modo de regulação da matéria no regime simplificado de tributação, tem-se o modal deôntico obrigatório (Op) no conseqüente da respectiva norma de estrutura. No entanto, como já dito, só com os enunciados dos arts. 170, IX, e 170 da CF/88 não se chega à norma de conduta, sendo necessária a atuação do legislador infraconstitucional para a produção de novos enunciados prescritivos, a fim de que, a partir da norma de conduta construída com base nesses novos enunciados, as micro e pequenas empresas usufruam do tratamento diferenciado e favorecido.

2.4. A relação do princípio do tratamento favorecido e diferenciado das MEs e EPPs com os princípios da capacidade contributiva e da isonomia tributária

A primeira acepção do princípio da capacidade contributiva, que é mais genérica, refere-se ao próprio fundamento da exação: o tributo somente será legitimado se incidir sobre um signo presuntivo de riqueza. Quer dizer, a hipótese de incidência de qualquer tributo deve ter um conteúdo econômico. Assim, por exemplo, o fato de um indivíduo usar óculos jamais poderá ser considerado fato gerador de tributo. Sob esse ângulo objetivo, Helenilson Cunha Pontes leciona que “o princípio da capacidade contributiva consubstancia a exigência normativa de que o legislador escolha, para figurar no pressuposto de fato da hipótese de incidência tributária, atos, fatos ou situações reais que revelem conteúdo econômico”³¹⁴. Enfim, o legislador infraconstitucional deve obrigatoriamente, nas palavras de Augusto Becker, “escolher para a composição da hipótese de incidência da regras jurídica criadora do tributo, exclusivamente fatos que sejam signos presuntivos de renda ou capital”³¹⁵.

³¹² KARKACHE, Sérgio. **O princípio do tratamento favorecido: o direito das...** Op. cit., p. 109-110.

³¹³ BOBBIO, Noberto. **Teoria do ordenamento jurídico.** Op. cit., p. 54-55.

³¹⁴ PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário.** São Paulo: Dialética, 2000, p. 106.

³¹⁵ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** Op. cit., p. 533.

Numa segunda acepção, o princípio da capacidade contributiva atua como paradigma da aplicação do princípio constitucional da igualdade tributária, previsto no art. 150, II, da Constituição Federal de 1988:

Art. 150 – Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II. instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por ele exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos.

No Direito Tributário, o critério básico para a mensuração da igualdade ou desigualdade é a capacidade contributiva. Misabel Derzi, ao expor sobre o princípio do tratamento isonômico no Direito Tributário, deixa bastante clara essa função do princípio em exame:

o lado positivo da igualdade (dever de distinguir os desiguais) impõe seja o tributo quantificado segundo a capacidade contributiva de cada um, que é diversificada, e o lado negativo do princípio (dever de não discriminar) constrange o legislador a tributar, de forma idêntica, cidadãos de idêntica capacidade contributiva.³¹⁶

Na mesma senda, Sacha Calmon assevera que “o princípio da isonomia tributária não tem condições de ser operacionalizado sem a ajuda do princípio da capacidade contributiva, *i.e.*, sem uma referência à capacidade de contribuir das pessoas físicas e até jurídicas”³¹⁷.

Por fim, há a noção de capacidade contributiva como critério para a instituição do princípio da progressividade em um sistema tributário.³¹⁸ Alíquota progressiva é aquela que cresce com o aumento da base de cálculo, ou seja, quanto maior a base de cálculo, maior será a alíquota. Refere-se à graduação dos tributos conforme a capacidade econômica do contribuinte para arcar com os gastos públicos, buscando-se, assim, a realização de verdadeira justiça distributiva. Conforme observa Renato Becho, “a progressividade é o caminho para se atingir a justiça tributária. Com ela se coaduna, integralmente, a capacidade contributiva”³¹⁹. No Direito Tributário pátrio, a possibilidade de tributação progressiva em função da capacidade econômica do sujeito passivo está disciplinada no artigo 145, §1º:

Art. 145 [...]

§1º – Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração

³¹⁶ DERZI, Misabel Abreu Machado. **Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**, São Paulo: Saraiva, 1982, p. 208.

³¹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988 – sistema tributário**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991, p. 91.

³¹⁸ SPAGNOL, Werther Botelho. **As Contribuições Sociais no Direito Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002, p. 130-3.

³¹⁹ BECHO, Renato Lopes. **Tributação das cooperativas**, 3ª ed. São Paulo: Dialética, 2005, p. 81.

tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Assim, existe um direito fundamental do contribuinte de concorrer aos gastos públicos mediante a consideração de sua capacidade contributiva. Entretanto, esse direito não é absoluto, podendo ceder ante outros critérios, os quais devem ser examinados segundo o cânone da ponderação de bens jurídicos e da proporcionalidade (adequação e necessidade).³²⁰

No que concerne especificamente ao princípio da igualdade tributária, Roque Carrazza aduz que “a lei tributária deve ser igual para todos e a todos deve ser aplicada com igualdade. Melhor expondo, quem está na mesma situação jurídica deve receber o mesmo tratamento tributário”³²¹. Em seguida, conclui o autor que:

O princípio da igualdade exige que a lei, ao ser editada, quanto ao ser aplicada: a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente; b) discrimine, na medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente.³²²

Portanto, a isonomia tributária significa tratar os iguais na medida de suas igualdades (aspecto negativo), e os desiguais na medida de suas diferenças (aspecto positivo). Assim, atividades identicamente situadas devem merecer o mesmo tratamento no imposto, nos incentivos, nos prêmios, nas isenções.³²³ Por outro lado, situações diferentes exigem tratamentos distintos. Como visto, o critério básico para mensuração da igualdade ou desigualdade tributária é a capacidade contributiva. Entretanto, conforme conclui Marciano de Godoi, a partir da análise da jurisprudência das cortes constitucionais de diversos países, existe um consenso em relação ao controle judicial de que o legislador poderá desviar-se da capacidade contributiva sem ferir a igualdade tributária, desde que haja um motivo razoável (não arbitrário) para tanto, principalmente quando estiverem em jogo outros valores constitucionais.³²⁴ Nesse jogo de valores, o intérprete se volta para o plano pragmático da linguagem do direito positivo.

É fato incontestável que as MEs e EPPs possuem menor capacidade contributiva do que as empresas de maior porte. Assim, o mandamento constitucional direcionado aos entes políticos para instituírem tratamento tributário diferenciado e favorecido a esses pequenos

³²⁰ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 256-7.

³²¹ CARRAZZA, Roque. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Op. cit., 79-80.

³²² Ibid., p. 90.

³²³ DERZI, Misabel Abreu Machado. O princípio da igualdade e o direito tributário. **Revista da Faculdade de Direito Milton Campos**. Belo Horizonte: Inédita Editoria de Arte, v. 1, 1994, p. 208.

³²⁴ GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. Op. cit., p. 234.

entes econômicos visa à realização do princípio da capacidade contributiva. Nessa diretriz, Sérgio Karkache conclui que “o tratamento jurídico favorecido e diferenciado dispensado às pequenas empresas é inspirado (dentre outros) no princípio da capacidade contributiva”³²⁵. Pergunta-se: seria desnecessária a previsão do tratamento favorecido em razão da adoção do princípio da capacidade contributiva com assento constitucional?

A resposta é negativa. Primeiro, porque com espreque só no princípio da capacidade contributiva, ter-se-ia apenas a exigência de uma tributação menos onerosa para os pequenos empresários, sem contar que tal exigência não teria contornos precisos. Segundo, o princípio do tratamento favorecido e diferenciado vai além da redução da carga tributária, pois prevê a simplificação das obrigações acessórias e da própria sistemática de apuração dos tributos. Nesse sentido, Leonardo Loubet sustenta que:

a intenção do legislador tanto da Constituição Federal, quanto da Lei Complementar no 123/06, foi conceder um tratamento mais benéfico às pequenas empresas, que têm estrutura organizacional mais modesta, não só no que diz respeito à incidência do tributo em si, ou seja, à carga tributária que recai sobre essas empresas, como também à própria sistemática de apuração dos tributos.³²⁶

Em relação à capacidade contributiva como critério para a instituição do princípio da progressividade, como se verá adiante, no regime simplificado instituído pela Lei Complementar n. 123/2006, os percentuais são progressivos em função da receita bruta.

O princípio do tratamento favorecido das MEs e EPPs também possui relação com o princípio da isonomia, sobretudo no seu aspecto positivo (= conferir tratamento desigual aos que se encontrem em situações distintas). Conforme observa Debora Sotto:

o princípio contido no artigo 179 da Constituição funda-se no princípio maior da igualdade, visto que o tratamento favorecido, a ser conferido às micro e pequenas empresas, decorre logicamente da necessidade de lhes proporcionar condições igualitárias de competição, em prestígio a outros valores constitucionalmente consagrados.³²⁷

O tratamento tributário diferenciado às MEs e EPPs tem o objetivo de assegurar condições iguais de competição entre as pequenas empresas e as de maior porte. Entretanto, esse tratamento favorecido vai além de garantir a isonomia, pois visa a incentivar esses pequenos entes econômicos pela simplificação de suas obrigações tributárias, ou pela

³²⁵ KARKACHE, Sérgio. **O princípio do tratamento favorecido: o direito das empresas...** Op. cit., p. 228.

³²⁶ LOUBET, Leonardo. Disposições preliminares – arts. 1º e 2º. In: HENARE NETO, Harley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 28.

³²⁷ SOTTO, Debora. **Tributação da microempresa e da empresa ...** Op. cit., p.54.

eliminação ou redução destas. Sérgio Karkache leciona que “o Tratamento Favorecido não se deve apenas à Isonomia, mas também a ela”³²⁸.

Nesse ponto, indaga-se qual seria o critério distintivo para qualificar as MEs e EPPs, diferenciando-as das demais. Segundo André Ramos Tavares³²⁹, a receita bruta anual é o único critério admitido e encampado pela Constituição da República, dado o disposto no § 1º do artigo 47 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT³³⁰. Na mesma diretriz, Debora Sotto³³¹. Deveras, a receita bruta constitui critério discriminante objetivo. A questão, porém, é saber se ele é o único critério permitido pelo Texto Constitucional na definição dos destinatários do tratamento diferenciado e favorecido. Discutir-se-á essa questão no Capítulo IV, quando da análise das vedações ao ingresso no Simples Nacional.

2.5 O tratamento tributário favorecido e diferenciado das MEs e EPPs no plano infraconstitucional – Lei Complementar n. 123/2006.

2.5.1 Os beneficiários do Simples Nacional

Para efetivar o mandamento constitucional do tratamento diferenciado e favorecido às MEs e EPPs, foi editada a Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, que instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), o qual é também denominado “regime simplificado de tributação”. Cumpre salientar que, antes desta lei complementar, havia, no âmbito da União, o Simples Federal (Lei n. 9.317/96) e uma série de veículos normativos provenientes dos demais entes federados conferindo benefícios fiscais aos pequenos contribuintes. Enfim, havia um verdadeiro emaranhado de enunciados prescritivos.

³²⁸ KARKACHE, Sérgio. **O princípio do tratamento favorecido: o direito das empresas...** Op. cit., p. 198.

³²⁹ TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico.** Op. cit., p. 224-5.

³³⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988.** Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT. Art. 47. [...] § 1º - Consideram-se, para efeito deste artigo, microempresas as pessoas jurídicas e as firmas individuais com receitas anuais de até dez mil Obrigações do Tesouro Nacional, e pequenas empresas as pessoas jurídicas e as firmas individuais com receita anual de até vinte e cinco mil Obrigações do Tesouro Nacional.

³³¹ SOTTO, Debora. **Tributação da microempresa (ME) e da empresa...**Op. cit., p. 71.

De início, impende analisar os parâmetros adotados pelo legislador para qualificar os sujeitos favorecidos pelo tratamento diferenciado e favorecido. Nos termos do art. 3º da LC n. 123/2006, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que: (i) no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e (ii) no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).³³²

De acordo com Marins e Bertoldi, o legislador utilizou-se de duplo critério para qualificar o sujeito favorecido pelo tratamento diferenciado: (i) de ordem objetiva, diz respeito aos níveis de faturamento do agente e seu enquadramento como microempresa (receita bruta anual igual ou inferior a R\$ 360.000,00) ou empresa de pequeno porte (receita bruta superior a R\$ 360.000,00 e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00); (ii) de ordem subjetiva, refere-se às características pessoais do favorecido, devendo este enquadrar-se nos conceitos de empresário, sociedade empresária ou sociedade simples.³³³

A LC n. 123/2006, em seu artigo 19, previu que os Estados poderão optar pela aplicação de sublimite para efeito de recolhimento do ICMS na forma do Simples Nacional em seus respectivos territórios, da seguinte forma (i) os Estados com participação no Produto Interno Bruto (PIB) brasileiro de até 1% (um por cento) – poderão optar pela aplicação, em seus respectivos territórios, das faixas de receita bruta anual até 35% (trinta e cinco por cento), ou até 50% (cinquenta por cento), ou até 70% (setenta por cento) dos supracitados limites; (ii) os Estados cuja participação no PIB brasileiro de mais de 1% (um por cento) e de menos de 5% (cinco por cento) – poderão optar pela aplicação, em seus respectivos territórios, das faixas de receita bruta anual até 50% (cinquenta por cento) ou até 70% (setenta por cento) dos limites supracitados; e (iii) os Estados cuja participação no PIB brasileiro seja igual ou superior a 5% (cinco por cento) – ficam obrigados a adotar todas as faixas supramencionadas de receita bruta anual. Ademais, a opção feita pelos Estados importará

³³² Na redação original da LC n. 123/2006, estes limites eram de R\$ 240.000,00 e R\$ 2.400.000,00, os quais foram alterados pela LC n. 139/2011.

³³³ MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional: Estatuto da...** Op. cit., p. 36-6.

adoção do mesmo limite de receita bruta anual para efeito de recolhimento na forma do ISS dos Municípios nele localizados, bem como para o do ISS devido no Distrito Federal (LC n. 123/2006, art. 20). Note-se que tal previsão está contida na norma de estrutura delimitadora da matéria, que se constrói do enunciado do art. 146, parágrafo único, II, da CF/88, como visto no item 2.3.

Assim, o montante da receita bruta constitui o critério objetivo para definição dos beneficiários do tratamento favorecido e diferenciado, isto é, para o enquadramento da empresa como ME ou EPP. Registre-se que o termo “empresa”, no sentido técnico-jurídico, refere-se à atividade econômica, e o “empresário” é o sujeito de direito que exerce a atividade econômica.³³⁴ Portanto, a rigor, o beneficiário do tratamento jurídico diferenciado e favorecido é o empresário e não a empresa.

Entretanto, sujeitam-se ao “regime simplificado de tributação”, diverso do “regime geral de tributação”, somente as MEs e EPPs que, observadas as condições e exigências legais, fizerem a opção pela sua inscrição no Simples Nacional. Portanto, a sujeição a tal regime simplificado é opcional, conforme previsto no art. 16 da LC n. 123/2006.³³⁵ Aliás, conforme visto anteriormente, essa é uma exigência constitucional, prevista na norma de estrutura de delimitação da matéria.

Destarte, ainda que o contribuinte se enquadre no conceito de microempresa ou de empresa de pequeno porte, somente se submeterá ao Simples Nacional se houver manifestação expressa de vontade (opção) pela sujeição ao regime simplificado de tributação. Todavia, feita a opção, a escolha do contribuinte é completa para todos os tributos incluídos nesse regime especial. Assim, na lição de Sillas Santiago, “não pode o contribuinte, por exemplo, escolher a forma de tributação do Simples Nacional para alguns tributos, permanecendo nos regimes normais para outros”³³⁶.

Por outro lado, há situações em que o contribuinte, mesmo se enquadrando nos mencionados limites legais de receita bruta anual, não poderá ser optante do regime

³³⁴ BERTOLDI, Marcelo M; RIBEIRO, Márcia Carla Pereira. **Curso avançado de direito comercial**. 3ª ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006, p. 50.

³³⁵ BRASIL. **Lei Complementar n. 123 de 14 de dezembro de 2006**. Art. 16. A opção pelo Simples Nacional da pessoa jurídica enquadrada na condição de microempresa e empresa de pequeno porte dar-se-á na forma a ser estabelecida em ato do Comitê Gestor, sendo irretroatável para todo o ano-calendário.

³³⁶ SANTIAGO, Sillas. **Simples nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 38-9.

simplificado de tributação. São os casos de vedações legais analisados no Capítulo IV. Conforme anota Hugo de Brito Machado Segundo, “para optar pelo Simples, é preciso ser microempresa, ou empresa de pequeno porte, e ainda atender a algumas condicionais adicionais”³³⁷.

2.5.2 Os tributos incluídos no regime simplificado de tributação

Nos termos do art. 13 da LC n. 123/2006, 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, salvo o incidente na importação de bens e serviços;
- III - Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL;
- IV - Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, exceto a incidente na importação de bens e serviços;
- V - Contribuição para o PIS/Pasep, exceto a incidente na importação de bens e serviços;
- 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; e
- VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

³³⁷ MAMEDE, Gladston *et al.* **Comentários ao estatuto nacional da microempresa e...** Op. cit., p.119.

A adesão ao “regime simplificado de tributação”, nos termos do § 1º do art. 13 da LC n. 123/2006, não excluirá a microempresa e a empresa de pequeno porte do pagamento decorrente da incidência dos demais impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas, quais sejam:

I - Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF;

II - Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros – II;

III - Imposto sobre a Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados – IE;

IV - Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR;

V - Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável;

VI - Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente;

VII - Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira – CPMF;

VIII - Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS;

IX - Contribuição para manutenção da Seguridade Social, relativa ao trabalhador;

X - Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual;

XI - Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas;

XII - Contribuição para o PIS/PASEP, COFINS e IPI incidentes na importação de bens e serviços;

XIII - ICMS devido (a) nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária; (b) por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente; (c) na entrada, no território do Estado ou do Distrito Federal, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, bem como energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou industrialização; (d) por ocasião do desembaraço aduaneiro; (e) na aquisição ou manutenção em estoque de mercadoria desacoberta de documento fiscal; (f) na operação ou prestação desacoberta de documento fiscal; (g) nas operações com bens ou mercadorias sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, nas aquisições em outros Estados e Distrito Federal: com encerramento da tributação, observado o disposto no inciso IV do § 4º do art. 18 desta Lei Complementar; ou sem encerramento da tributação, hipótese em que será cobrada a diferença entre a alíquota interna e a interestadual, sendo vedada a agregação de qualquer valor; e (h) nas aquisições em outros Estados e no Distrito Federal de bens ou mercadorias, não sujeitas ao regime de antecipação do recolhimento do imposto, relativo à diferença entre a alíquota interna e a interestadual;

XIV - ISS devido (a) em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte; (b) na importação de serviços.

Note-se que o legislador criou zonas de exceção mesmo dentro do campo de incidência de alguns tributos alcançados pelo Simples Nacional, reservando áreas que não estão incorporadas pelo regime unificado.³³⁸ Deve-se ressaltar que não é taxativa essa lista de exclusão, uma vez que o legislador complementar enunciou que estão excluídos do Simples Nacional os demais tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não relacionados anteriormente, nos termos do art. 13, § 1º, inciso XV, da LC n. 123/2006³³⁹. Ora, diante desse único enunciado prescritivo, a lista de exclusão seria desnecessária. Contudo, conforme observam Marins e Bertoldi, “embora, tecnicamente, essa

³³⁸ MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional: Estatuto da...** Op. cit., p. 87.

³³⁹ BRASIL. **Lei Complementar n. 123 de 14 de dezembro de 2006**. Art. 13. [...] § 1º O recolhimento na forma deste artigo não exclui a incidência dos seguintes impostos ou contribuições, devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas: [...] XV - demais tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não relacionados nos incisos anteriores.

listagem fosse inteiramente desnecessária opera a função de preceito didático, com o objetivo de alertar o contribuinte para o rol de tributos que remanescem fora da cobertura do Simples³⁴⁰. O próprio legislador abriu uma exceção, na modalidade de isenção, ao dispor no § 3º do artigo em análise que as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam dispensadas do pagamento das demais contribuições instituídas pela União, inclusive as contribuições para as entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, de que trata o art. 240 da Constituição Federal³⁴¹, e demais entidades de serviço social autônomo.

Portanto, os tributos incluídos no Simples Nacional são IRPJ, CSLL, COFINS, PIS, IPI, CPP para a Seguridade Social, ICMS e ISS, com as ressalvas já mencionadas, além de isenções de outras contribuições instituídas pela União, inclusive das contribuições para as entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, e demais entidades de serviço social autônomo (ex.: contribuição ao SESI e SENAI). No entanto, nada impede que a legislação referente aos tributos excluídos desse regime possa conceder outros benefícios fiscais às MEs e EPPs.

2.5.3 A natureza jurídica do Simples Nacional

Hugo de Brito Machado Segundo assevera que o Simples Nacional constitui tributo federal novo. Na lição do autor:

Na verdade, o recolhimento feito através do Simples Nacional, do ponto de vista da Teoria Geral do Direito Tributário, equivale, para todos os efeitos, a um novo tributo, cujo fato gerador é a obtenção de receita, e cuja incidência afasta a incidência dos demais, enumerados nos incisos do *caput* deste artigo. É um novo tributo federal, e que tem o produto de sua arrecadação – e, em parte, sua fiscalização – partilhado entre União, seguridade social, Estados, Distrito Federal e Municípios, mas que é, basicamente, administrado pela União Federal, através da Secretaria da Receita Federal.³⁴²

Na mesma diretriz, Caroline Said Dias, ao analisar o Simples Federal³⁴³, que muito se assemelha ao Simples Nacional, concluiu que

a única tese capaz de salvaguardar a cobrança do Simples é entender que a nova forma de tributação consistiria em nova espécie tributária, com novo fato gerador,

³⁴⁰ MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional: Estatuto da ...** Op. cit., p. 97-98.

³⁴¹ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 240. Ficam ressalvadas do disposto no art. 195 as atuais contribuições compulsórias dos empregadores sobre a folha de salários, destinadas às entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical.

³⁴² MAMEDE, Gladston *et al.* **Comentários ao estatuto nacional da microempresa e...** Op. cit., p. 111-2.

³⁴³ O Simples Federal foi instituído pela Lei nº 9.317/1996 e caracteriza-se essencialmente pelo recolhimento unificado de IRPJ, IPI, COFINS, PIS, CSLL, CPP. Havia ainda a possibilidade de inclusão do ICMS e ISS ao regime simplificado, por meio de celebração de convênios com a Secretaria da Receita Federal.

novos contribuintes e novas alíquotas, ou seja, que os microempresários e empresários de pequeno porte estariam isentos do pagamento dos tributos englobados pelo Simples, tendo somente a nova obrigação tributária, que seria o Simples.³⁴⁴

Não é difícil demonstrar o equívoco das conclusões supramencionadas.

Compulsando o Texto Constitucional, não se encontra referência alguma ao Simples Nacional como espécie tributária autônoma nos enunciados que atribuem competência tributária ordinária à União. Tampouco fora instituído no exercício da sua competência residual, prevista no art. 154, inciso I, da Constituição Federal, que exige para tanto edição de lei complementar, sistemática da não cumulatividade e inovação na hipótese tributária e na base de cálculo do tributo residual. O Simples Nacional, embora instituído por lei complementar, não se qualifica como tributo residual, mas se refere a um regime simplificado de tributação, composto de uma “cesta tributária”. Ademais, ao analisar os enunciados dos arts. 170, IX, 179 e 146, III, d, e seu parágrafo único, observa Carlos Renato Cunha que “não há menção, em tais dispositivos, à criação de um novo tributo, mas, em suma, da criação de um sistema de recolhimento unificado dos tributos existentes, com regimes especiais em relação a alguns deles”³⁴⁵. Portanto, o Simples Nacional não é tributo único e tampouco constitui novo tributo.

Do mesmo modo, a lição de Marins e Bertoldi, ao afirmarem que “o regime do Simples não é novo tributo, vez que não institui qualquer imposto ou contribuição que já não esteja vigorando regularmente, nem, a toda evidência, se fez instituir com base em qualquer competência ainda em aberto”³⁴⁶.

O Simples Nacional caracteriza-se, na verdade, como uma “cesta tributária” composta de 1 (um) imposto estadual (ICMS), 1 (um) imposto municipal (ISS) e 6 (seis) tributos federais, sendo 2 (dois) impostos, IRPJ e IPI, e 4 (quatro) contribuições: CSLL, COFINS, Contribuição para o PIS/PASEP e Contribuição Patronal Previdenciária – CPP para a Seguridade Social. Enfim, é um regime de tributação unificado, diferenciado e favorecido, de natureza opcional, destinado às micro e pequenas empresas. Nas palavras de Marins e Bertoldi:

³⁴⁴ DIAS, Caroline Said. Considerações sobre o Simples: Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e contribuições das microempresas e empresas de pequeno porte. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 54, mar. 2000, p. 23.

³⁴⁵ CUNHA, Carlos Renato. **O simples nacional, a norma tributária e ...** Op. cit., p. 274.

³⁴⁶ MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional: Estatuto da ...** Op. cit., p. 65.

Regime especial de tributação por estimativa objetiva, constituído em microssistema tributário, material, formal e processual que unifica a fiscalização, o lançamento e a arrecadação de determinados impostos e contribuições de competência da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, aplicável opcionalmente às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, como o escopo de atribuir a estes contribuintes tratamento fiscal diferenciado e favorecido, em caráter parcialmente substitutivo ao regime geral e compulsório.³⁴⁷

A opção pelo Simples Nacional faz com que a ME ou EPP se sujeite a um regime especial de tributação que apresenta as seguintes características essenciais:

1) o pagamento integrado (unificado) dos 8 (oito) tributos mencionados anteriormente (art. 13 da LC n. 123/2006). Nesse aspecto, o Simples Nacional há de ser entendido como uma “cesta tributária”, ou seja, constitui o recolhimento unificado de diversos tributos. Quando o contribuinte optante pelo regime simplificado efetua, mediante documento único de arrecadação, determinado recolhimento no Simples Nacional, há a quitação dos tributos incluídos na mencionada cesta tributária. Destarte, inexistente recolhimento de tributo denominado Simples Nacional, mas sim o pagamento, de forma unificada, dos tributos integrantes desse “regime simplificado de tributação”.

2) os tributos incluídos nesse “regime simplificado de tributação” são apurados de forma diferenciada e simplificada, conforme se verá adiante, com normas tributárias próprias, distintas daquelas que disciplinam o que se poderia chamar de “regime geral de tributação”. Ademais, por exigência do Texto Maior, esse regime simplificado deve ser mais favorável em comparação com o “regime geral de tributação”.

2.5.4 A forma de apuração dos tributos incluídos no regime simplificado de tributação

Por questão de praticidade e simplificação, em observância ao mandamento constitucional do tratamento diferenciado e favorecido às MEs e EPPs, o legislador complementar estabeleceu que o valor devido mensalmente dos oito tributos integrantes do Simples Nacional pelas MEs e EPPs será determinado, de forma direta, mediante a aplicação

³⁴⁷ MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional: Estatuto da ...** Op. cit., p.68.

de um percentual sobre a receita bruta mensal auferida pelo contribuinte. Por meio de opção do contribuinte, o percentual poderá incidir sobre a receita recebida no mês, sendo esta opção irretratável por todo o ano calendário (art. 18, § 3º, da LC n. 123/2006). Quer dizer, a critério do contribuinte, pode-se adotar o regime de competência ou de caixa. O primeiro leva em conta o mês em que a receita é auferida; o segundo, o mês em que a receita é recebida.

Portanto, no regime simplificado, empregam-se só dois “parâmetros legais de cálculo” para apuração dos montantes de todos os tributos englobados no Simples Nacional: (i) o valor da receita bruta, e (ii) os percentuais contidos nos Anexos da Lei Complementar n. 123/2006, que variam em função da atividade (comércio, indústria, locação de bens móveis e serviços), do porte da empresa e do *quantum* de receita acumulada nos 12 (doze) meses anteriores ao do período de apuração. A única exceção refere-se aos serviços do Anexo V da aludida lei complementar, em que os percentuais dependem também da relação folha de salários/receita bruta. Os referidos Anexos encontram-se na parte final desta dissertação.

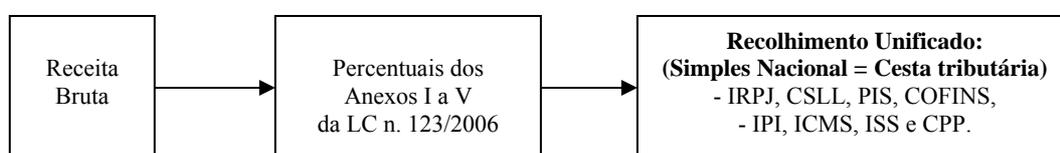
Em caso de início de atividade, os valores da receita bruta acumulada devem ser proporcionais ao número de meses de atividade anteriores ao período de apuração (§ 2º do art. 18 da LC n. 123/2006).

Considera-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos (LC n. 123, art. 30, § 1º). A receita bruta é toda aquela receita obtida em decorrência da atividade econômica pertinente ao objeto social da pessoa jurídica. Nesse sentido, equipara-se ao conceito de faturamento³⁴⁸. Essa equiparação foi adotada pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do Recurso Extraordinário (RE) n. 390.840/MG, que tratava da constitucionalidade do alargamento da base de cálculo da COFINS pela Lei n. 9.718/98³⁴⁹.

³⁴⁸ MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional: Estatuto da ...** Op. cit., p. 90.

³⁴⁹ [...] CONTRIBUIÇÃO SOCIAL - PIS - RECEITA BRUTA - NOÇÃO - INCONSTITUCIONALIDADE DO § 1º DO ARTIGO 3º DA LEI Nº 9.718/98. A jurisprudência do Supremo, ante a redação do artigo 195 da Carta Federal anterior à Emenda Constitucional nº 20/98, consolidou-se no sentido de tomar as expressões receita bruta e faturamento como sinônimas, jungindo-as à venda de mercadorias, de serviços ou de mercadorias e serviços. É inconstitucional o § 1º do artigo 3º da Lei nº 9.718/98, no que ampliou o conceito de receita bruta para envolver a totalidade das receitas auferidas por pessoas jurídicas, independentemente da atividade por elas desenvolvida e da classificação contábil adotada. (BRASIL – STF – **RE 390840**, Relator(a): Min. MARCO AURÉLIO, Tribunal Pleno, julgado em 09/11/2005, DJ 15-08-2006 PP-00025 EMENT VOL-02242-03 PP-00372 RDDT n. 133, 2006, p. 214-215).

O legislador complementar não só previu o recolhimento unificado dos tributos incluídos no regime simplificado, mas ainda criou um modelo que possibilita a apuração, de forma consolidada e prática, dos montantes devidos desses tributos, tomando-se o valor da receita bruta e aplicando diretamente um percentual correspondente contido em um dos Anexos I a V da LC n. 123/2006. Em função dessa peculiaridade, exata a qualificação do Simples Nacional, feita por Carlos Renato Cunha, como “um plexo normativo com vistas à simplificação da aplicação de normas tributárias”³⁵⁰. Esse modelo de apuração do valor consolidado de tributos a serem recolhidos no Simples Nacional pode ser assim representado:



Portanto, tomou-se a receita bruta como parâmetro fundamental para a apuração dos tributos devidos no regime simplificado de tributação. Conforme afirmam Marins e Bertoldi, “a Lei do Simples, ao eleger a receita bruta como medida objetiva para pagamento de diversos tributos com bases de cálculo completamente distintas, consagrou o sistema de estimação objetiva”³⁵¹.

No entanto, embora utilizado como “parâmetro legal de cálculo” dos tributos devidos pelo contribuinte no regime simplificado, o valor da receita bruta não se confunde, necessariamente, com a base de cálculo de todos esses tributos. Da mesma forma, os percentuais dos mencionados anexos não correspondem, necessariamente, às alíquotas de todos esses tributos. Assim, em que pese o fato de o legislador complementar ter denominado esses parâmetros de “base de cálculo” e “alíquota”, nem sempre eles possuem tal natureza jurídica, conforme será visto no próximo capítulo.

Numa interpretação apressada, pode-se ser tentado a concluir que todos os tributos incluídos no Simples Nacional passam a ter uma única hipótese de incidência (auferir receita bruta) e uma só base de cálculo (o montante da receita bruta). Entretanto, será demonstrado no capítulo seguinte o equívoco dessa assertiva, pois o regime simplificado de tributação constituiu-se num feixe de normas impositivas, no qual cada tributo nele incluído possui sua

³⁵⁰ CUNHA, Carlos Renato. **O Simples Nacional, a norma tributária e o ...** Op. cit., p. 287.

³⁵¹ MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional: Estatuto da ...** Op. cit., p. 69.

regra-matriz de incidência autônoma, com critérios próprios, tanto na hipótese quanto no mandamento (consequente). Logo, há uma norma impositiva específica para o IRPJ, uma para a COFINS, outra para o IPI, enfim, uma norma para cada tributo incluído no Simples Nacional. Para tanto, parte-se dos enunciados prescritivos (plano da expressão – S1), para obter as respectivas significações (plano S2), desmembrando essa “cesta tributária”, para construir a regra-matriz de cada um desses tributos (plano S3).

Ademais, ver-se-á que, no Simples Nacional, estão presentes diversas regras presuntivas, com vistas a propiciar o tratamento diferenciado e favorecido às MEs e EPPs.

3 A ESTRUTURA NORMATIVA DOS TRIBUTOS INCLUÍDOS NO SIMPLES NACIONAL

3.1 O caminho a ser seguido na construção das normas impositivas dos tributos incluídos no regime simplificado de tributação das MEs e EPPs

No presente capítulo, pretende-se demonstrar que o Simples Nacional constitui um “feixe de normas tributárias impositivas”, de modo que, para cada tributo incluído nesse regime simplificado, pode-se identificar uma regra-matriz de incidência específica com conteúdo próprio, distinto, em alguns critérios, daquela do regime geral de tributação.

Tomando-se a estrutura lógica da norma tributária (plano sintático) e, em seguida, preenchendo esse arranjo sintático, a partir da interpretação dos enunciados prescritivos, com ingresso nos planos semântico e pragmático, serão construídas as diversas regras de tributação desse regime simplificado e diferenciado.

Para cumprir essa tarefa, mister adentrar, previamente, na teoria da regra-matriz de incidência tributária, bem como realizar breve sobrevoo no tema das presunções, uma vez que o Simples Nacional, como será visto, opera, em alguns tributos, com regras presuntivas entrelaçadas a determinados critérios da regra-matriz.

3.2 A regra-matriz de incidência tributária

3.2.1 A fórmula lógica da regra-matriz de incidência tributária

A norma jurídica, conforme já observado, é a proposição deôntica mediante a qual se imputa uma consequência a um antecedente ou suposto fático. Sacha Calmon anota que “as normas tributárias apresentam, como toda norma de conduta, estrutura dual. Suas hipóteses de incidência são constituídas de fatos lícitos, e suas consequências de prescrições, mandando entregar dinheiro ao Estado”³⁵². Entretanto, cumpre salientar que, no “conjunto normas tributárias”, nem todas conotam fatos de possível ocorrência e prescrevem os elementos da obrigação de pagar determinado tributo. Assim, a definição de Sacha Calmon abrange, na

³⁵² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003, p. 89.

verdade, tão somente a norma tributária em sentido estrito, designada de “regra-matriz de incidência tributária” por Paulo de Barros Carvalho.

Na hipótese da regra-matriz de incidência tributária, há descrição de um fato lícito de conteúdo econômico, enquanto o seu conseqüente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, como sujeito ativo e uma pessoa física ou jurídica, como sujeito passivo, de modo que o primeiro ficará investido do direito subjetivo de exigir do segundo o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Barros Carvalho identifica, na regra-matriz, cinco critérios³⁵³: três na hipótese (material, espacial e temporal) e dois no conseqüente (pessoal e quantitativo). Na valiosa lição do Professor Titular da PUC/SP e USP:

Efetuadas as devidas abstrações lógicas, identificaremos, no descritor da norma, um critério material (comportamento de uma pessoa, representado por verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na conseqüência, observaremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota).³⁵⁴

Os critérios da hipótese das normas jurídicas fornecem elementos para reconhecer um fato que poderá acontecer no mundo fático (plano concreto da realidade). Por sua vez, os critérios situados no conseqüente (preceito) são atinentes à relação jurídica que haverá de inaugurar-se com a ocorrência daquele fato, por força da incidência da norma no seu suporte fático concretizado. De acordo com Paulo de Barros Carvalho, com a inclusão de todos os critérios na hipótese e no conseqüente da regra-matriz, tem-se em linguagem formal: $D\{[Cm(v.c).Ce.Ct] \rightarrow [Cp(Sa.Sp).Cq(bc.al)]\}$.³⁵⁵ Tomando a estrutura da norma jurídica completa, vê-se que a regra-matriz qualifica-se como a norma primária (ou endonorma na teoria egológica de Carlos Cossio³⁵⁶).

O intérprete, ingressando nos planos semântico e pragmático, irá preencher essa fórmula lógica, com as significações construídas a partir dos enunciados prescritivos, identificando todos os critérios da hipótese e do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária. A ausência de quaisquer desses critérios se traduz na inexistência de norma jurídica

³⁵³ Alguns autores utilizam o termo “aspecto” e não “critério” (v.g., ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000 e COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**, op. cit).

³⁵⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 605..

³⁵⁵ Ibid.

³⁵⁶ VILANOVA, Lourival. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. Op. cit., p. 131.

completa apta a desempenhar a função pragmática prescritiva de conformar condutas específicas de os particulares levarem dinheiro aos cofres do Estado.³⁵⁷

3.2.2 Os critérios da hipótese tributária

Os critérios da hipótese da regra-matriz de incidência, nas palavras de Eurico de Santi, “descrevem em abstrato o fato jurídico tributário”³⁵⁸.

O critério material da hipótese tributária resume-se ao comportamento de alguém (pessoa física ou jurídica), consistente num ser, dar ou num fazer, e obtido mediante processo de abstração da hipótese tributária, ou seja, sem considerar os condicionantes de tempo e de lugar (critério temporal e espacial).³⁵⁹ Trata-se do seu núcleo, por ser o dado central que o legislador passa a condicionar quando faz menção aos demais critérios. Será formado sempre por um verbo seguido de seu complemento, que descreve abstratamente uma atuação estatal (tributo vinculado) ou um fato do particular (tributo não vinculado). Por exemplo: “vender mercadorias” (ICMS), “auferir rendas” (imposto de renda), e “prestar serviço de coleta de lixo” (taxa de serviço de lixo).

Barros Carvalho afirma que “no critério espacial, estão os elementos necessários e suficientes para identificarmos a circunstância de lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico”³⁶⁰. Esse critério não se confunde com o âmbito territorial de aplicação das leis. Há situações em que uma pequena modificação no elemento espacial poderá levar a sensível alteração não só da hipótese, como também da consequência que lhe é imputada. Esta última situação ocorre, por exemplo, no caso do IPI (imposto sobre produtos industrializados), quando a lei dá tratamento distinto em relação à localização do estabelecimento industrial (v.g., na zona franca de Manaus).

O critério temporal da hipótese tributária constitui o conjunto de elementos que permite identificar a condição que atua sobre determinado fato (também representado abstratamente – critério material), limitando-o no tempo. Esse critério define o momento em que nasce o vínculo jurídico, ou seja, determina, com precisão, em que átimo surge o direito

³⁵⁷ MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. Op. cit., p.160.

³⁵⁸ SANTI, Eurico Marcos Diniz de. **Lançamento tributário**. Op. cit., p. 129.

³⁵⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. 5ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 131.

³⁶⁰ Ibid.

subjetivo de o Estado exigir de alguém a prestação pecuniária, por força do acontecimento de um fato lícito, que não um concerto de vontades.³⁶¹ Em geral, o legislador deixa implícita a indicação desse critério.

Entendemos que, além desses três critérios, situa-se na hipótese da regra-matriz o critério pessoal com a descrição da pessoa com “capacidade” para realização do núcleo (verbo) do suporte fático (critério material), já que, em inúmeras situações, o suporte fático da norma tributária leva em conta as características da pessoa que realiza o critério material para definir se há ou não incidência da norma impositiva. Ademais, conforme explica Sacha Calmon, “o fato jurígeno (um ‘ser’, ‘ter’, ‘estar’ ou ‘fazer’) está sempre ligado a uma pessoa e, às vezes, os atributos ou qualificações dessa pessoa são importantes para a delimitação da hipótese de incidência”³⁶². A presença do critério pessoal na hipótese da regra-matriz é evidente, considerando-se a qualificação de quem seja contribuinte. Somente quem for definido como contribuinte pode praticar ato descrito na hipótese de incidência. Por exemplo, no ICMS só constitui hipótese de sua incidência a circulação de mercadoria realizada por quem exerça mercancia, legalmente (comerciante, industrial, agricultor, devidamente inscritos como tal) ou com habitualidade (pessoa não inscrita naquelas categorias, mas que pratica, habitualmente, a atividade). Por isso, a eventual circulação de mercadorias decorrente de atuação de quem não seja definido como contribuinte não sofre a incidência deste imposto.³⁶³ Destarte, no nosso sentir, deve ser acrescentado o critério pessoal na hipótese, que se traduz nas condições e qualificações relativas às pessoas envolvidas com o critério material.

Para o surgimento do fato jurídico tributário, imprescindível a satisfação de todos esses critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata. Antes disso, não se instaura a relação jurídica contida no consequente normativo. Na lição de Barros Carvalho, “no plano endonormativo, ainda não se pode falar de relação jurídica, posto que o liame abstrato apenas se inaugurará por virtude da ocorrência daquele sucesso, hipoteticamente descrito”³⁶⁴. Isso porque a regra-matriz de incidência se inscreve entre as

³⁶¹ Ibid., p. 135.

³⁶² COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação...** Op. cit., p. 95-6.

³⁶³ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: plano da existência**. 16^a ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 53.

³⁶⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. Op. cit., p. 150.

normas gerais e abstratas, as quais reivindicam a expedição de normas individuais e concretas para a regulação efetiva dos comportamentos interpessoais.³⁶⁵

3.2.3 Os critérios do consequente da regra-matriz de incidência tributária

No consequente da regra-matriz, está o vínculo relacional, no qual se encontram as variáveis, na lição de Florence Haret, “subjéctiva, orientando o carácter intersubjéctivo da relação jurídica, combinando sujeito passivo e ativo; e quantitativa, viabilizando o apurar da obrigação prestacional tributária confrontando base de cálculo e alíquota”³⁶⁶. Essas variáveis, para Barros Carvalho, são, respectivamente, os critérios pessoal (o qual será denominado critério subjéctivo, para diferenciá-lo do critério pessoal da hipótese) e quantitativo.

O critério subjéctivo refere-se ao conjunto de elementos que possibilita identificar os sujeitos (ativo e passivo) da relação jurídico-tributária que se estabelece pelo acontecimento de um fato hipoteticamente previsto.³⁶⁷ O sujeito ativo é aquele que tem capacidade tributária ativa (= aptidão para integrar o polo ativo da relação jurídica de natureza tributária e, portanto, de exigir o seu cumprimento). Geralmente, é a própria pessoa jurídica competente para legislar sobre o tributo, mas pode ser transferido para outro sujeito. Por sua vez, o sujeito passivo é a pessoa, física ou jurídica, privada ou pública, que tem o dever de cumprir a prestação pecuniária de natureza fiscal. Pode ser contribuinte (quando tem relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário) ou responsável (sua obrigação decorre de imposição legal, ainda que não tenha relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário).

O critério quantitativo refere-se aos elementos inseridos no consequente das endonormas tributárias e que, em seu conjunto, permite precisar o conteúdo da prestação a ser cumprida pelo sujeito passivo. Via de regra, são dois: a base de cálculo e a alíquota.

A base de cálculo (ou base imponible) de um tributo é a ordem de grandeza que, situada no mandamento da regra-matriz de incidência tributária, presta-se a mensurar o fato descrito na hipótese, possibilitando a quantificação do dever tributário. É a chamada função mensuradora. Porém, não se pode atribuir à base de cálculo essa única função.

³⁶⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 138.

³⁶⁶ HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no direito tributário: teoria e prática**. Tese de Doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2010, p. 475.

³⁶⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Teoria da Norma Tributária**. Op.cit., p. 163-4.

Para Misabel Derzi, a base de cálculo exerce uma segunda função: a identificação do fato descrito no critério material da hipótese de incidência da norma tributária, definindo-se, por meio dele, a espécie tributária criada. Nas precisas palavras da Professora da UFMG:

[...] o que está sendo dimensionado na base de cálculo é o critério que permite caracterizar o tipo de tributo instituído na norma.

O clássico e tão citado exemplo de Becker demonstra que, se o legislador mantém como hipótese a propriedade imobiliária, mas escolhe como base de cálculo do tributo o valor dos rendimentos obtidos pelo proprietário, a título de locação, no ano anterior; estará tributando a renda e não a propriedade. [...]

Quando um tributo está posto em lei, tecnicamente correta, a base de cálculo determina o retorno ao fato descrito na hipótese de incidência. Portanto, o fato medido na base de cálculo deverá ser o mesmo posto na hipótese. No exemplo lembrado acima, o fato a ser reduzido em cifra seria a propriedade imobiliária, não os rendimentos, que são fato estranho à hipótese de incidência daquele imposto. Assim, se a norma determina que se aplique a grandeza valor sobre os rendimentos e não sobre a propriedade, ter-se-á criado um imposto sobre a renda e não sobre a propriedade.³⁶⁸

Deste modo, a base de cálculo exerce uma “função comparativa”, já que deve existir correção lógica e direta com o critério material da hipótese de incidência do tributo. Quer dizer, o fato mensurado na base de cálculo deve ser o mesmo descrito na hipótese. Assim, a base de cálculo poderá confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese de incidência. Como leciona Barros Carvalho:

Confirmando sempre que houver total sintonia entre o padrão da medida e o núcleo do fato dimensionado; infirmando quando houver manifesta incompatibilidade entre a grandeza eleita e o acontecimento que o legislador declara como a medida da previsão fática; e afirmando, na eventualidade, ser obscura a formulação legal.³⁶⁹

Portanto, não se pode reduzir a base de cálculo a mero “parâmetro legal de cálculo”, que permite, no caso concreto, quantificar a prestação tributária. Há de ser compreendida como ordem de grandeza que dimensiona o critério material da hipótese de incidência da regra-matriz, estabelecendo a correlação necessária com o fato descrito na hipótese. Assim, a base impositiva deverá manter íntima correlação com a materialidade do tributo instituído pelo legislador. Na lição de Geraldo Ataliba, “a base de cálculo é uma perspectiva do aspecto material da hipótese de incidência.”³⁷⁰ Por exemplo, no imposto de renda, a materialidade é “auferir disponibilidade de renda” e a base de cálculo é o “montante da renda auferida”.

³⁶⁸ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas *In* BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**, 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense: 2002, p. 65.

³⁶⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 605.

³⁷⁰ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, p. 108.

Sempre que houver descompasso entre o critério material da hipótese de incidência apontado pelo legislador e a base de cálculo por ele escolhida, esta última há de predominar, orientando o intérprete para construir o sentido da autêntica natureza do tributo.³⁷¹

Finalmente, a alíquota é o fator a ser aplicado sobre a base de cálculo, para apuração da quantia a ser exigida pelo sujeito ativo da relação jurídico-tributária surgida com a concretização do suporte fático. Destarte, o valor de tributo devido pode ser obtido pela simples operação de multiplicação: valor do tributo devido = (base de cálculo) x (alíquota).

3.3 Das presunções

3.3.1 Conceito e espécies

Segundo Augusto Becker, “presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável”³⁷². Para Cristiano Carvalho, as presunções: (i) são juízos que se referem necessariamente a fatos e (ii) operam no campo do possível.³⁷³ Na definição do autor:

Presunção é um processo lógico, um juízo que confere uma suposta causalidade a dois fatos que meramente demonstram correlação. Num juízo presuntivo, o que se tem como indubitável é um fato que é, contudo, interpretado como indício de outro fato, não demonstrado, mas meramente provável.³⁷⁴

Maria Rita Ferragut, em substancial estudo sobre o tema, assevera que o vocábulo “presunção” possui três acepções: proposição prescritiva, relação e fato. Como proposição prescritiva, presunção é norma jurídica deonticamente incompleta, de natureza probatória que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indiciado, fato implicado). Enquanto relação, presunção é vínculo jurídico que se estabelece entre o fato indiciário e o aplicador da norma, conferindo-lhe o dever e o direito de construir indiretamente um fato. Já como fato, presunção é o consequente da proposição (conteúdo do consequente do enunciado prescritivo), que relata um evento de ocorrência fenomênica

³⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário – fundamentos jurídicos da incidência**. Op. cit., p. 247.

³⁷² BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. Op. cit., p. 542.

³⁷³ CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no direito tributário**. Op. cit., p. 207-210.

³⁷⁴ *Ibid.*, p. 209.

provável e passível de ser refutado mediante apresentação de provas contrárias. Nesta última acepção, é prova indiciária.³⁷⁵

A despeito da polissemia, Florence Haret aduz que “presunção é norma jurídica, seja ela assumida em seu sentido deôntico completo, ou como enunciado antecedente ou consequente”³⁷⁶. Portanto, tomada a presunção como norma jurídica, no plano sintático, esta consiste num juízo implicacional que estabelece a relação entre duas proposições (fato conhecido e fato desconhecido provável), firmando correlação lógica entre elas, o que nada mais significa do que firmar a causalidade jurídica. Só a regra jurídica é capaz de estabelecer a causalidade normativa, fixando a correlação lógica própria do processo presuntivo.³⁷⁷ A autora também apresenta definições sob os planos semântico e pragmático:

No plano semântico, a presunção é originária de um raciocínio que, ainda que fundado em premissas pouco seguras (i) ou com base na mera probabilidade (ii), são linguagem competente e constroem o fato-síntese. Nesta acepção, são verdadeiros entimemas, deduções silogísticas ou silogismo truncado, que, fundado (*sic*) originalmente numa indução, uma vez inseridos nos sistemas, são fortes o suficiente para objetivar uma dada ocorrência factual.

[...]

No campo pragmático, e da retórica do direito, presunção é aquilo que se presta a introduzir ou induzir convicção de fato ou da ocorrência de fato ali onde não houve. Pelo meio presuntivo, acolhe-se a veracidade ou verossimilhança do chamado ‘fato suposto’ (ou presuntivo) pelo direito, para, ao final, fazer incidir a norma jurídica. É pois, norma que institui, no ordenamento, a existência (validade) de um fato desconhecido mediante outro fato conhecido, com o objetivo de, com isso, regular condutas.³⁷⁸

No presente trabalho, concebe-se a presunção como regra jurídica, portanto, como juízo implicacional. A partir de sua incidência sobre o fato conhecido (presuntivo), F_1 , toma-se a existência de um fato desconhecido (presumido), F_2 . Em termos lógicos: $D [F_1 \rightarrow F_2]$, ou seja, “dada a ocorrência do fato presuntivo, deve ser a constituição do fato presumido”.

A doutrina classifica as presunções com base em dois critérios: (i) quanto à fonte (procedência), em legais e simples (*hominis*); e (ii) quanto à força probante, em absolutas (*jure et jure*) e relativas (*juris tantum*).

³⁷⁵ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 62-3.

³⁷⁶ HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no direito tributário...** Op. cit., p. 605.

³⁷⁷ Ibid., p. 67.

³⁷⁸ Ibid., p. 128.

As presunções legais são estabelecidas pelo legislador na forma de enunciados prescritivos gerais e abstratos. Para Cristiano Carvalho, “podem ser tanto de direito material como de direito processual”³⁷⁹. Florence Haret leciona que:

A presunção legal é norma que institui no ordenamento a existência (validade) de um fato desconhecido ('F') mediante outro fato conhecido ('A') ou ocorrências outras – condições ('X'), ('Y'), ('Z') – que levam a crer no acontecimento no tempo e no espaço do fato ('F'). Para o direito, o fato ('F') resultante do raciocínio presuntivo antes de ser deonticamente posto na forma de regra é tão só provável, possível, admissível. Quando assumido pelo ordenamento e posto em relação com outros fatos provados, de algum modo, vinculado a ele, a ordem jurídica dá por provado, admitido e constituído o fato presumido.³⁸⁰

Nesse sentido, tem-se a regra presuntiva descrevendo, no antecedente, que “dada a ocorrência das condições ('Cx'), ('Cy'), ('Cz') ou ocorrência da hipótese factual ('FA')”, e prescrevendo, no conseqüente, que “deve ser a constituição do fato jurídico ('FP)”. Em linguagem formal, $D [((Cx.Cy.Cz) \vee FA) \rightarrow FP]$.

As presunções *hominis* são construídas no contexto de um processo, judicial ou administrativo, pelo aplicador da norma, tratando-se sempre de regras individuais e concretas. Na presunção *hominis*, presume-se não com base em critérios presuntivos previamente determinados pela lei, mas pelo que ordinariamente acontece, segundo as experiências vividas pelo próprio aplicador do direito.³⁸¹ No Direito Tributário, essa modalidade de presunção, utilizada para a criação de obrigações tributárias, conforme salienta Maria Rita Ferragut, “ingressa originalmente no sistema jurídico durante o procedimento administrativo tributário, conjunto de atos que resultam na expedição do ato-norma de lançamento”³⁸².

As presunções têm sempre um *quantum* de raciocínio indutivo. Nesse aspecto, inexistente diferença substancial entre a presunção legal e a presunção simples, pois em ambas liga-se, por indução, um fato presuntivo a um fato presumido, porém essa relação entre os fatos tem origem diversa. Na primeira, o raciocínio indutivo tem como sujeito da enunciação o legislador e o procedimento é a própria forma de positivação da norma geral e abstrata na lei. Na segunda, a indução é resultado do pensamento do aplicador do direito, que, na ausência de regra jurídica expressa aplicável ao caso em concreto e havendo poder-dever de decidir o problema jurídico, deverá, depois de comprovado o fato indiciário (presuntivo), com base

³⁷⁹ CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no direito tributário**. Op. cit., p. 212.

³⁸⁰ HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no direito tributário...** Op. cit., p. 125.

³⁸¹ *Ibid.*, p. 113

³⁸² FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. Op. cit., p. 103-4.

naquilo que ordinariamente acontece, pela verossimilhança ou probabilidade, inferir a ocorrência de outro fato (presumido).³⁸³

A presunção absoluta não admite prova em contrário. É a própria lei que veda a possibilidade de produção de prova com o propósito de afastar o fato presumido na regra geral e abstrata. Para Alfredo Augusto Becker, “a denominada presunção *juris et de jure* não é regra de prova (direito adjetivo), mas uma genuína regra positiva ou imperativa de Direito Substantivo”³⁸⁴. Destarte, na hipótese de ocorrência do fato implicante (F_i), deve ser a constituição do fato jurídico presumido (F_p). Na fórmula lógica: $D(F_i \rightarrow F_p)$.

A presunção relativa admite prova em contrário. Refere-se ao terreno das provas.³⁸⁵ Essa modalidade, nas palavras de Florence Haret, “é observada como constitutiva da verdade do fato enquanto não se prova o contrário, motivo pelo qual é-lhe sempre admitido produzir contraprova para desfazer a qualificação do fato”³⁸⁶.

3.3.2 Presunção legal e ficção jurídica

Para Maria Rita Ferragut, “as ficções jurídicas são regras de direito material que, propositadamente, criam uma verdade legal contrária à verdade natural, fenomênica”³⁸⁷. Por sua vez, Cristiano Carvalho define ficção jurídica como

um ato de fala, que propositadamente não vincula algum aspecto da regra à realidade jurídica, à realidade institucional ou à realidade objetiva, de modo a assim poder gerar efeitos que não seriam possíveis de outra forma. A ficção jurídica é, portanto, uma desvinculação normativa entre o real e o Direito³⁸⁸.

A essência da ficção está na desconsideração do real. Na ficção, são atribuídos efeitos jurídicos a situações que não encontram correspondência com a realidade, seja esta realidade objetiva (domínio dos fatos) ou realidade jurídica (conceitos, formas e institutos oriundos do próprio direito). Exemplo clássico do primeiro tipo é a norma ficcional que considera como bens imóveis, para fins de hipoteca, os navios e aeronaves (ar. 1.473, VI e VII, do Código Civil de 2002); já do segundo, é o crime continuado (art. 71 do Código Penal), em que mesmo

³⁸³ HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no direito tributário...** Op. cit., p. 50 e 139-140.

³⁸⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário.** Op. cit., p. 553.

³⁸⁵ CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no direito tributário.** Op. cit., p. 214.

³⁸⁶ HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no direito tributário...** Op. cit., p. 296.

³⁸⁷ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário.** Op. cit., p. 85.

³⁸⁸ CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no direito tributário.** Op. cit., p. 222-3.

se tratando de mais de um crime, o legislador considera, para fins de punição, como crime único.

O ponto comum entre presunção e ficção é tão só que ambas são técnicas prescritivas que têm por objetivo modificar a realidade diretamente conhecida.³⁸⁹ No que toca às diferenças, Cristiano Carvalho aponta alguns elementos de diferenciação. Na lição do autor:

A presunção absoluta, ainda que não admita prova em contrário, sempre se refere à situação de possível ocorrência, ainda que se restrinja ao campo das probabilidades. Em outras palavras, pertence ao campo do factível, ao mundo dos fatos. A ficção, por outro lado, é uma criação que não leva em conta a realidade objetiva, a realidade social ou a própria realidade jurídica, e essa desconsideração tem um propósito determinado, que é produzir determinados efeitos jurídicos³⁹⁰.

A presunção prescreve sobre o provável, tornando-o certeza ou verdade jurídica. Por isso, nas presunções, conforme anota Florence Haret, “a probabilidade é seu fundamento racional”³⁹¹. Por sua vez, na ficção, não se presume, porque o vínculo que existe entre o fato conhecido e o fato cujo evento é fictício não se poderia estabelecer segundo o que ordinariamente acontece.³⁹² Enfim, a probabilidade não é elemento caracterizador da ficção.

Registre-se que só a partir do exame do enunciado do direito positivo é possível identificar se está diante de uma presunção ou de uma ficção jurídica.

3.4 As regras-matrizes de incidência dos tributos que compõem o Simples Nacional

Obtida a estrutura sintática da regra-matriz de incidência, que se traduz num juízo implicacional entre hipótese e conseqüente, com todos os seus critérios; cumpre, agora, preencher esse arranjo sintático para cada um dos oito tributos do Simples Nacional, dando-lhe significação. Essa tarefa requer, como visto, a interpretação dos enunciados prescritivos.

Com base no processo gerativo de sentido de Barros Carvalho, tem-se como ponto de partida o plano da expressão ou dos textos (S1), do qual se extraem as diversas significações dos enunciados prescritivos (plano da significação – S2) e, finalmente, atinge-se o plano das

³⁸⁹ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. Op. cit., p. 85.

³⁹⁰ CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no direito tributário**. Op. cit., p. 293.

³⁹¹ HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no direito tributário...** Op. cit., p. 186.

³⁹² FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. Op. cit., p. 85.

normas jurídicas (S3), com a alocação dos significados aos respectivos critérios do antecedente e conseqüente. Esse o trajeto a ser seguido.

A identificação dos critérios da hipótese e do prescritor da regra-matriz de incidência de cada tributo integrante desse regime simplificado de tributação será feita, inicialmente, para o “regime de tributação comum”. Num segundo momento, serão examinadas tais normas no âmbito do Simples Nacional, destacando-se as suas peculiaridades.

Por fim, impende ressaltar que, na análise desse regime especial de tributação, levar-se-á em conta o regime de competência, portanto, o fato-base analisado será “auferir receita bruta”. No caso de a ME ou EPP optar pelo regime de caixa (art. 18, § 3º, da LC n. 123/2006³⁹³), o fato-base passará a ser “recebimento de quantia em dinheiro referente à receita bruta”. Isso não muda a essência da abordagem, devendo apenas ser feita a substituição de um fato pelo outro.

3.4.1 Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ)

3.4.1.1 No regime de tributação comum

Nos termos do art. 153, II, do Texto Constitucional de 1988, compete à União instituir imposto sobre renda e proventos de qualquer natureza. No art. 43 do CTN, encontra-se o critério material (verbo + complemento) da hipótese de incidência de sua regra-matriz: “adquirir disponibilidade econômica ou jurídica de renda (= o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos) ou de proventos de qualquer natureza (= os acréscimos patrimoniais não compreendidos no conceito de renda)”. Para as pessoas jurídicas, o critério material é “obter (auferir) lucro” (art. 27 do Decreto-Lei n. 5.844/1943). Esse lucro pode ser real, presumido ou arbitrado, conforme determina o art. 1º da Lei n. 9.430, de 31 de dezembro de 1996³⁹⁴, com espeque no art. 44 do CTN³⁹⁵. No critério espacial, tem-se o local onde o

³⁹³ BRASIL. **Lei Complementar n. 123 de 14 de dezembro de 2006**. Art. 18. [...] § 3º Sobre a receita bruta auferida no mês incidirá a alíquota determinada na forma do **caput** e dos §§ 1º e 2º deste artigo, podendo tal incidência se dar, à opção do contribuinte, na forma regulamentada pelo Comitê Gestor, sobre a receita recebida no mês, sendo essa opção irrevogável para todo o ano-calendário.

³⁹⁴ BRASIL. **Lei Ordinária n. 9.430 de 31 de dezembro de 1996**. Art. 1º A partir do ano-calendário de 1997, o imposto de renda das pessoas jurídicas será determinado com base no lucro real, presumido, ou arbitrado, por períodos de apuração trimestrais, encerrados nos dias 31 de março, 30 de junho, 30 de setembro e 31 de dezembro de cada ano-calendário, observada a legislação vigente, com as alterações desta Lei. § 1º Nos casos de incorporação, fusão ou cisão, a apuração da base de cálculo e do imposto de renda devido será efetuada na data

lucro é auferido. No critério pessoal da hipótese da regra-matriz de incidência do IRPJ, com fundamento no art. 45 do CTN³⁹⁶, conclui-se que o contribuinte é o titular da disponibilidade econômica ou jurídica de renda. De forma mais específica, é a pessoa jurídica de direito privado (ou equiparada), domiciliada no Brasil, que obtiver lucro (art. 27 do Decreto-Lei n. 5.844/43).

No critério quantitativo do consequente da regra-matriz do IRPJ, a base de cálculo se apresenta de três formas: lucro real, lucro presumido e lucro arbitrado. Interessam apenas os dois primeiros.

Lucro real é o lucro líquido do período de apuração ajustado pelas adições, exclusões ou compensações prescritas ou autorizadas pela legislação tributária (Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, art. 6º). Sua apuração é complexa, exigindo escrituração das transações realizadas pela pessoa jurídica em diversos livros contábeis e fiscais.

Em função dessa complexidade, o legislador ordinário previu a possibilidade de determinadas pessoas jurídicas, não obrigadas à tributação pelo lucro real, optarem pela tributação com base no lucro presumido, de apuração bem mais singela. Essa sistemática de tributação é opcional, porém, uma vez realizada a opção, torna-se definitiva para todo o ano-calendário (art. 13, § 1º, da Lei n. 9.718/1998³⁹⁷). Trata-se, aqui, de aplicação de regra presuntiva (“dado o fato obtenção de receita bruta, então se presume o fato auferir lucro”). Na apuração do lucro presumido, toma-se determinado percentual, “p”, fixado em função da atividade empresarial desenvolvida (1,6%, 8%, 16% ou 32%, nos termos do art. 15 da Lei n. 9.249/1995, cuja regra é detalhada no art. 223 do Regulamento do Imposto de Renda³⁹⁸), a ser

do evento, observado o disposto no art. 21 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995. § 2º Na extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração da base de cálculo e do imposto devido será efetuada na data desse evento.

³⁹⁵ BRASIL. **Lei Ordinária n. 5.172, de 25 de outubro de 1976 (Código Tributário Nacional)**. Art. 44. A base de cálculo do imposto é o montante, real, arbitrado ou presumido, da renda ou dos proventos tributáveis

³⁹⁶ Ibid., Art. 45. Contribuinte do imposto é o titular da disponibilidade a que se refere o artigo 43, sem prejuízo de atribuir a lei essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda ou dos proventos tributáveis. Parágrafo único. A lei pode atribuir à fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis a condição de responsável pelo imposto cuja retenção e recolhimento lhe caibam.

³⁹⁷ BRASIL. **Lei Ordinária n. 9.718, de 27 de novembro de 1998**. Art. 13. A pessoa jurídica cuja receita bruta total, no ano-calendário anterior, tenha sido igual ou inferior a R\$ 48.000.000,00 (quarenta e oito milhões de reais), ou a R\$ 4.000.000,00 (quatro milhões de reais) multiplicado pelo número de meses de atividade do ano-calendário anterior, quando inferior a 12 (doze) meses, poderá optar pelo regime de tributação com base no lucro presumido. (Redação dada pela Lei nº 10.637, de 2002) § 1º A opção pela tributação com base no lucro presumido será definitiva em relação ao todo o ano-calendário.

³⁹⁸ BRASIL. **Regulamento do Imposto de Renda (Decreto n. 3000, de 26 de março de 1999)**. Art. 223. A base de cálculo do imposto, em cada mês, será determinada mediante a aplicação do percentual de oito por cento

aplicado sobre a receita bruta (Rb). Para se chegar à base de cálculo final do IRPJ, a esse lucro presumido ($Lp = p \times Rb$) devem ser adicionados ganhos de capital, rendimentos, ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas diversas da receita bruta, com fulcro no art. 25 da Lei n. 9.430/96³⁹⁹.

Quanto ao critério temporal, (i) na sistemática do lucro real, o imposto de renda poderá ter periodicidade trimestral ou anual. Nesta última situação, há obrigatoriedade de recolhimentos mensais por estimativa, conforme dispõe o art. 2º da Lei n. 9.430/96; (ii) no lucro presumido, a periodicidade é trimestral; e (iii) nos casos de incorporação, fusão ou cisão, e extinção da pessoa jurídica, pelo encerramento da liquidação, a apuração do imposto devido será efetuada na data desses eventos. O critério espacial é o local da obtenção da renda.

No critério subjetivo do consequente, o sujeito passivo é o contribuinte (descrito no critério pessoal da hipótese) ou o responsável. A União é o sujeito ativo.

Por fim, ainda no critério quantitativo, a alíquota do imposto de renda é de 15%, acrescida de um adicional de 10%, quando o lucro anual exceder a R\$ 240.000,00 (duzentos e

sobre a receita bruta auferida mensalmente, observadas as disposições desta Subseção (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, e Lei nº 9.430, de 1996, art. 2º). § 1º Nas seguintes atividades, o percentual de que trata este artigo será de (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 1º): I - um inteiro e seis décimos por cento, para a atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural; II - dezesseis por cento: a) para a atividade de prestação de serviços de transporte, exceto o de carga, para o qual se aplicará o percentual previsto no caput deste artigo; b) para as pessoas jurídicas cujas atividades sejam de bancos comerciais, bancos de investimentos, bancos de desenvolvimento, caixas econômicas, sociedades de crédito, financiamento e investimento, sociedades de crédito imobiliário, sociedades corretoras de títulos, valores mobiliários e câmbio, distribuidoras de títulos e valores mobiliários, empresas de arrendamento mercantil, cooperativas de crédito, empresas de seguros privados e de capitalização e entidades de previdência privada aberta, observado o disposto no art. 226; III - trinta e dois por cento, para as atividades de: a) prestação de serviços em geral, exceto a de serviços hospitalares; b) intermediação de negócios; c) administração, locação ou cessão de bens imóveis, móveis e direitos de qualquer natureza; d) prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, mercadológica, gestão e crédito, seleção de riscos, administração de contas a pagar e a receber, compra de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*). § 2º No caso de serviços hospitalares, aplica-se o percentual previsto no caput deste artigo. § 3º No caso de atividades diversificadas, será aplicado o percentual correspondente a cada atividade (Lei nº 9.249, de 1995, art. 15, § 2º). § 4º A base de cálculo mensal do imposto das pessoas jurídicas prestadoras de serviços em geral, cuja receita bruta anual seja de até cento e vinte mil reais, será determinada mediante aplicação do percentual de dezesseis por cento sobre a receita bruta auferida mensalmente, observado o disposto nos arts. 224, 225 e 227 (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40). § 5º O disposto no parágrafo anterior não se aplica às pessoas jurídicas que prestam serviços hospitalares e de transporte (Lei nº 9.250, de 1995, art. 40, parágrafo único).

³⁹⁹ BRASIL. **Lei Ordinária n. 9.430 de 31 de dezembro de 1996**. Art. 25. O lucro presumido será o montante determinado pela soma das seguintes parcelas: I - o valor resultante da aplicação dos percentuais de que trata o art. 15 da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, sobre a receita bruta definida pelo art. 31 da Lei nº 8.981, de 20 de janeiro de 1995, auferida no período de apuração de que trata o art. 1º desta Lei; II - os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de receitas não abrangidas pelo inciso anterior e demais valores determinados nesta Lei, auferidos naquele mesmo período.

quarenta mil reais), ou de forma proporcional ao número de meses em período de apuração inferior a 12 (doze) meses, conforme dispõe o art. 3º da Lei 9.249/1995.

3.4.1.2 No Simples Nacional

No Simples Nacional, o critério temporal do IRPJ é mensal (art. 13 da LC n. 123/2006). No critério espacial, não há nenhuma particularidade em relação ao regime comum. No critério pessoal da hipótese (e subjetivo do consequente), só a pessoa jurídica (ou equiparada) qualificada como ME ou EPP poderá ser contribuinte do IRPJ no regime especial em exame, desde que inexista vedação legal; fazendo-se necessária a sua opção pelo regime simplificado. O sujeito ativo é a União.

Resta o exame dos critérios material e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

No regime simplificado, não há, para o imposto de renda, correlação direta entre o critério material da hipótese de incidência, previsto no art. 153, III, da Constituição e no art. 43 do CTN (auferir renda, lucro, para a pessoa jurídica), e o parâmetro legal de cálculo utilizado pela LC n. 123/2006 (receita bruta). Ademais, exige-se o IRPJ tão só pelo fato de o optante pelo Simples Nacional “auferir receita”, exceto no caso de isenção para as microempresas, em que o aludido percentual aplicado sobre a receita bruta é 0,0%, conforme Anexos I a IV da LC n. 123/2006. Pergunta-se: em função da inexistência de correlação entre o parâmetro legal de cálculo e a materialidade do IRPJ, essa exigência seria inconstitucional?

De acordo com Carlos Renato Cunha, sim. Nas palavras no autor:

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 ficto, mas, sem rodeios, o auferimento de receita bruta.

[...]

Desse modo, com relação ao IRPJ incluído no SIMPLES, não andou bem o legislador nacional, que fez mau uso da praticabilidade tributária. Trata-se de ficção tributária inconstitucional. Claro que em relação às microempresas, que foram, na realidade, ao menos até o presente momento, isentadas do IRPJ, inexistente qualquer invalidade, tendo agido a União dentro de sua competência exonerativa.⁴⁰⁰

⁴⁰⁰ CUNHA, Carlos Renato. **O simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo**. Op.cit., p. 357.

Todavia, discordamos desse entendimento. Primeiro, porque não se trata de ficção, mas de presunção, já que o legislador partiu de fato conhecido cuja existência é certa (obtenção de faturamento = receita bruta) para inferir fato desconhecido cuja existência é provável (auferir renda = lucro). Na ficção, não se presume, pois o vínculo que existe entre o fato conhecido e o fato cujo evento é fictício não se poderia estabelecer com base no que normalmente acontece. Em se tratando de presunção, tem-se que na hipótese de ocorrência do fato implicante (Fi), “auferir receita bruta”, deve ser a constituição do fato jurídico presumido (Fp), “auferir lucro”. A regra presuntiva tem a seguinte fórmula lógica: $D(Fi \rightarrow Fp)$.

Some-se a isso que, na espécie, não vislumbramos nenhuma inconstitucionalidade. O legislador adotou a mesma sistemática do já existente regime de tributação do IPRJ com base no lucro presumido, no qual se aplica determinado percentual (p) sobre a receita bruta (Rb) para se chegar ao lucro presumido (Lp), na fórmula matemática $LP = p \times Rb$. Conforme anotam Marins e Bertoldi: “o IRPJ que será pago através do Simples é um modelo de estimativa objetiva, em moldes semelhantes ao do regime de apuração do lucro presumido, já que de determinado nível de faturamento presume-se a existência de certa parcela de lucro tributável”⁴⁰¹.

Logo, no regime simplificado de tributação, o critério material continua sendo “auferir lucro”. Contudo, o legislador enunciou a regra presuntiva supramencionada: “dada a ocorrência do fato implicante (auferir receita bruta), deve ser a constituição do fato jurídico presumido (auferir lucro)”. Essa regra de presunção está fora da regra-matriz de incidência e incide em momento anterior à norma de tributação. Assim, em última análise, o fato que ingressa no mundo jurídico pela hipótese da regra-matriz não é “auferir receita” (fato conhecido, implicante), mas “auferir lucro presumido” (fato presumido), e este último fato decorre da incidência da regra presuntiva. Conforme leciona Florence Haret, “a presunção não está na regra-matriz. É norma que se dirige mediatamente a ela e com ela se relaciona de forma indireta. Somente o fato jurídico em sentido estrito, conseqüente da proposição presuntiva, é que dá ensejo à relação tributária”⁴⁰². No caso do IRPJ, portanto, o fato jurídico em sentido estrito é “auferir lucro presumido” e não “auferir receita bruta”.

Por conseqüência, a receita bruta utilizada como parâmetro de cálculo pelo legislador não deve ser tomada, do ponto de vista lógico-semântico, como a base de cálculo do IRPJ.

⁴⁰¹ MARINS, JAMES; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional: Estatuto da ...** Op. cit., p. 88.

⁴⁰² HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no direito tributário...** Op. cit., p. 392.

Essa base é o lucro presumido pelo legislador a partir de determinado percentual da receita bruta do contribuinte. De igual modo, o percentual do IRPJ, constante dos Anexos da LC n. 123/2006 (mostrados ao final desta dissertação), denominado de “alíquota” pelo legislador, não se confunde com a alíquota desse imposto. Na verdade, o significado desse signo constitui um “parâmetro complexo” resultante da multiplicação do coeficiente da correlação presuntiva receita-lucro (p) pela alíquota do IR, conforme se demonstra abaixo:

$$IRPJ \text{ (Simples Nacional)} = \text{Receita bruta} \times \text{Percentual}_{IRPJ-SIMPLES} \text{ (1)}$$

$$\text{No regime geral, IRPJ Devido} = \text{Alíquota IR} \times \text{Lucro},$$

$$\text{Para o regime do lucro presumido, temos que Lucro Presumido} = p \times \text{Receita Bruta}$$

$$\text{Logo, IRPJ Devido} = \text{Alíquota IR} \times p \times \text{Receita Bruta} \text{ (2)}$$

$$\text{Igualando-se (1) e (2), temos: } \mathbf{\text{Percentual}_{IRPJ-SIMPLES} = p \times \text{Alíquota IR}}$$

Para se obter as alíquotas do imposto de renda dentro do regime simplificado em cada situação específica, parte-se da premissa de que os coeficientes da correlação presuntiva receita-lucro (p), no Simples Nacional, são os mesmos adotados no regime geral de tributação. Cumpre mencionar que esses coeficientes são utilizados no Simples Nacional, no art. 14 da LC n. 123/2006, para fixação do limite de isenção dos valores de lucros e dividendos distribuídos ao titular ou sócio de ME ou EPP optantes. Tal fato, de certo modo, reforça nossa premissa.

Os percentuais de IRPJ no Simples Nacional variam em função da atividade da ME/EPP e de sua receita bruta nos 12 (doze) meses anteriores. Nas atividades de comércio e de indústria, variam de 0,0% a 0,54% (Anexos I e II). Quanto às empresas que têm por objeto a locação de bens móveis, a prestação de serviços constantes do § 5º-B do art. 18 da LC n. 123/2006⁴⁰³ e outros serviços não arrolados nos parágrafos 5º-C⁴⁰⁴ e 5º-D⁴⁰⁵ do mencionado

⁴⁰³ Creche, pré-escola e estabelecimento de ensino fundamental, escolas técnicas, profissionais e de ensino médio, de línguas estrangeiras, de artes, cursos técnicos de pilotagem, preparatórios para concursos, gerenciais e escolas livres, exceto as previstas nos incisos II e III do § 5º-D do mencionado artigo (academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais; e academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes); agência terceirizada de correios; agência de viagem e turismo; centro de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga; agência lotérica; serviços de instalação, de reparos e de manutenção em geral, bem como de usinagem, solda, tratamento e revestimento em metais; transporte municipal de passageiros; escritórios de serviços contábeis; e produções cinematográficas, audiovisuais, artísticas e culturais, sua exibição ou apresentação, inclusive no caso de música, literatura, artes cênicas, artes visuais, cinematográficas e audiovisuais (Serviços submetidos ao Anexo III da LC n. 123/2006).

⁴⁰⁴ Construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores; e serviço de vigilância, limpeza ou conservação (Serviços incluídos no Anexo IV da LC n. 123/2006).

dispositivo legal, esse parâmetro vai de 0,0% a 0,81% (Anexo III). Por sua vez, para as prestadoras dos serviços arrolados no citado § 5º-C do mencionado dispositivo legal, varia de 0,0% a 6,12% (Anexo IV). Nas atividades dos Anexos I a IV, em relação às microempresas (receita anual de até R\$ 360.000,00), o percentual do IRPJ é igual a 0%, permanecendo, assim, a isenção prevista no art.11, I, da Lei n. 7.256, de 27 de novembro de 1984⁴⁰⁶.

No caso de EPP optante pelo Simples Nacional na atividade de comércio e indústria (Anexos I e II), considerando-se o coeficiente da correlação presuntiva receita-lucro (p) de 8%⁴⁰⁷, a alíquota do IR varia, em função da receita bruta acumulada, de 3,38% a 6,75%. Portanto, está abaixo da alíquota do regime comum (15%). Entretanto, no caso da atividade de revenda, para consumo, de combustível derivado de petróleo, álcool etílico carburante e gás natural, como “p” é igual a 1,6%, ter-se-iam, no Simples Nacional, alíquotas de IRPJ variando de 16,88% a 33,75%, superiores, assim, àquelas do regime comum de tributação, havendo nesse ponto violação ao princípio do tratamento favorecido. Para as EPPs sujeitas ao Anexo III, aplicando-se o coeficiente da correlação presuntiva receita-lucro (p) de 32 %, previsto para o regime comum do lucro presumido nas atividades de serviços em geral⁴⁰⁸, chega-se às alíquotas de IR entre 1,5 % e 2,53%. Em relação aos percentuais do Anexo IV, para “p” igual a 32%, obtêm-se as alíquotas de imposto de renda de 0,5% a 19,13%⁴⁰⁹.

Por fim, para os serviços constantes do § 5º-D do art. 18 da LC n. 123/2006 (Anexo V), o percentual consolidado dos tributos incluídos no Simples Nacional (Anexo V-A) e a partilha desse percentual entre tais tributos (Anexo V-B) são variáveis não só em função do montante da receita bruta (Rb), mas também da relação folha de salário/receita bruta no

⁴⁰⁵ Cumulativamente administração e locação de imóveis de terceiros; academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais; academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes; elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante; licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação; planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas, desde que realizados em estabelecimento do optante; empresas montadoras de estandes para feiras; laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica; serviços de tomografia, diagnósticos médicos por imagem, registros gráficos e métodos óticos, bem como ressonância magnética; serviços de prótese em geral (Serviços sujeitos aos percentuais do Anexo V da LC n. 123/2006).

⁴⁰⁶ BRASIL. **Lei Ordinária n. 7.256, de 27 de novembro de 1984**. Art. 11 - A microempresa fica isenta dos seguintes tributos: I - imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza.

⁴⁰⁷ Esse percentual é previsto para o regime comum do lucro presumido (vide nota de rodapé n. 398).

⁴⁰⁸ Vide nota de rodapé n. 398 – art. 223 do RIR.

⁴⁰⁹ Levando-se em conta o adicional de IR de 10% para o lucro anual excedente a R\$ 240.000,00, mesmo a alíquota final de 19,13 % no regime simplificado ainda é menor do que a do regime geral na sistemática do lucro presumido. Nessa situação, uma EPP com receita bruta anual de R\$ 3,6 milhões, que exerça atividade de prestação de serviço incluído no Anexo IV, teria lucro presumido de R\$ 1.152.000,00, portanto, deveria pagar, no regime geral, o IRPJ de R\$ 264.000,00, já incluído o adicional de 10%. Assim sua alíquota efetiva seria de 22,92%, portanto, superior àquela do Simples Nacional (19,13%).

período de 12 meses, designada por “r” pelo legislador. Isso significa que o percentual do IRPJ é função de duas variáveis. Eis mais dois exemplos para se chegar às alíquotas:

(A) ME com receita nos 12 meses anteriores de R\$ 240 mil e relação folha de salários/receita bruta (r) de 0,5, estará sujeita ao percentual unificado do Simples Nacional (sem o ISS) de 8,48% (Anexo V-A), já para o IRPJ, este será de 0,16% (Anexo V-B). Aplicando-se o coeficiente da correlação presuntiva receita-lucro (p) de 32 %, previsto para o regime comum do lucro presumido nas atividades de serviços em geral, chega-se à alíquota de IR de 0,5 %. Nessa situação, não há regra isentiva, como ocorre com as MEs para as atividades dos Anexos I a IV, porém, está abaixo de 15% (alíquota do regime geral de tributação).

(B) Para EPP com receita bruta anual de R\$ 3.600.000 e “r” de 0,12, o percentual unificado no Simples Nacional (sem o ISS) será de 21,80% (Anexo V-A), sendo 11,98% para o IRPJ (Anexo V-B). Com “p” igual a 32%, chega-se à alíquota de 37,15%. Como no regime geral, o imposto de renda, incluindo o adicional, teria alíquota efetiva de 22,92% (vide nota de rodapé n. 409). Nesse caso, há violação ao princípio do tratamento favorecido.

Não está abrangida no Simples Nacional a tributação do imposto de renda relativo: (i) aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável; e (ii) aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente. Nessas situações, a tributação é definitiva, entretanto, na primeira hipótese, ocorre retenção na fonte do imposto.

3.4.2 Contribuição social sobre o lucro líquido (CSLL)

3.4.2.1 No regime de tributação comum

A CSLL foi instituída pela MP n. 22/1988, convertida na Lei n. 7.689/88, com esteio no art. 195, I, da CF/88, em sua redação original⁴¹⁰. No art. 1º daquela lei⁴¹¹, encontra-se o

⁴¹⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro; (grifo nosso)

⁴¹¹ BRASIL. **Lei Ordinária n. 7.689, de 15 de dezembro de 1988**. Art. 1º Fica instituída contribuição social sobre o lucro das pessoas jurídicas, destinada ao financiamento da seguridade social. (Grifamos)

critério material da hipótese da sua regra-matriz: “auferir lucro”. No critério pessoal, estão “as pessoas jurídicas domiciliadas no País e as que lhes são equiparadas pela legislação tributária” (art. 4º da Lei n. 7.689/88). O critério material é confirmado pelo critério quantitativo da base de cálculo, contido no seu art. 2º: “A base de cálculo da contribuição é o valor do resultado do exercício, antes da provisão para o imposto de renda”. Nos termos do § 1º, alínea c, desse dispositivo, para se chegar à efetiva base de cálculo, esse resultado deve ser ajustado, com adições e exclusões. Trata-se, portanto, de “base real”.

Entretanto, seguindo a mesma linha do IRPJ, o legislador previu uma base de cálculo presumida, equivalente a determinado percentual (p) da receita bruta do período-base, para aquelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil. Esse percentual é 12% ou 32%, a depender da atividade da empresa, nos termos do art. 20 da Lei n. 9.249/95, com redação dada pela Lei n. 10.684/2003⁴¹². Com o art. 29 da Lei n. 9.430/96, a base de cálculo presumida da contribuição social passou a ser a soma do produto da receita bruta pelo percentual legal (12% ou 32%) com os ganhos de capital, os rendimentos e ganhos líquidos auferidos em aplicações financeiras, as demais receitas e os resultados positivos decorrentes de outras receitas, auferidos naquele mesmo período.

Ainda no critério quantitativo, a alíquota é de (i) 15% para pessoas jurídicas de seguros privados, das de capitalização e instituições financeiras; e (ii) 9% para as demais pessoas jurídicas (art. 3º da Lei n. 7.689/88, com redação dada pela Lei n. 11.727/2008).

Nos termos do art. 28 da Lei n. 9.430/96, a tributação com base no lucro presumido é trimestral. No lucro real, a apuração da CSLL pode ter periodicidade trimestral ou anual. O critério espacial é o local da obtenção da renda.

No critério subjetivo, a União é o sujeito ativo, e o sujeito passivo é o contribuinte (quando coincidir com o critério pessoal da hipótese) ou responsável.

⁴¹² BRASIL. **Lei Ordinária n. 9.249, de 26 de novembro de 1995**. Art. 20. A base de cálculo da contribuição social sobre o lucro líquido, devida pelas pessoas jurídicas que efetuarem o pagamento mensal a que se referem os arts. 27 e 29 a 34 da Lei n, e pelas pessoas jurídicas desobrigadas de escrituração contábil, corresponderá a doze por cento da receita bruta, na forma definida na legislação vigente, auferida em cada mês do ano-calendário, exceto para as pessoas jurídicas que exerçam as atividades a que se refere o inciso III do § 1º do art. 15, cujo percentual corresponderá a trinta e dois por cento.

3.4.2.2 No Simples Nacional

Nesse regime diferenciado e favorecido, o critério temporal da contribuição social sobre o lucro líquido é mensal. Nos critérios espacial, pessoal e subjetivo, valem as mesmas observações feitas para o imposto de renda. Remanesce, portanto, o exame dos critérios material da hipótese e quantitativo do consequente.

No Simples Nacional, exige-se a CSLL tão só pelo fato de o pequeno empresário “auferir receita”, exceto no caso de isenção, quando o aludido percentual, fixado nos Anexos da LC n. 123/2006, é igual a 0,0%. Entretanto, sustentamos que o critério material da regra-matriz continua sendo “auferir lucro líquido”. A particularidade está na presença da seguinte regra presuntiva: na hipótese de ocorrência do fato implicante (Fi), “auferir receita bruta”, deve ser a constituição do fato jurídico presumido (Fp), “auferir lucro líquido”. Destarte, o fato que ingressa no mundo jurídico pela hipótese da regra-matriz tributária não é “auferir receita”, mas “auferir lucro presumido”. Impende salientar que esse último fato decorre da incidência da regra presuntiva, que mantém relação indireta e mediata com a regra-matriz de incidência da CSLL, mas não faz parte dela.

O montante devido da CSLL, no regime simplificado, é apurado com base na receita bruta. Entretanto, a receita bruta não é a base de cálculo da CSLL, pois inexiste correlação direta entre o critério material previsto no art. 195, I, da CF/88 e no art. 1º da Lei n. 7.689/1988 (obter lucro) e o parâmetro legal utilizado pela LC n. 123/2006 (receita bruta). A base de cálculo é o lucro presumido (= certo percentual da receita bruta do contribuinte).

Essa situação já ocorre no regime geral de tributação pelo lucro presumido. A diferença é que, no Simples Nacional, o valor devido de CSLL (e também de IRPJ) é apurado diretamente pela aplicação de um percentual sobre a receita bruta, sem passar por uma “fase intermediária” de cômputo do lucro presumido, para só ao final aplicar a alíquota respectiva do tributo (receita bruta → lucro presumido → CSLL devida). No Simples Nacional, por praticidade e simplificação, a apuração é direta (receita bruta → CSLL devida). Contudo, cabe ao jurista compreender o fenômeno completo.

O percentual de CSLL (“alíquota” na linguagem do legislador complementar) constante dos Anexos da LC n. 123/2006 não deve ser confundido com a alíquota dessa contribuição, já que, sob a perspectiva lógico-semântica, traduz-se no produto do coeficiente

da correlação presuntiva receita-lucro (p) e da alíquota da CSLL. Quer dizer, $Percentual_{CSLL-Simples\ Nacional} = p \times Alíquota_{CSLL}$. A demonstração dessa fórmula é idêntica àquela feita para o imposto de renda, para onde se remete o leitor. Desta feita, equivocam-se Marins e Bertoldi ao afirmarem que:

A CSLL é contribuição instituída pela União [...]; é exigida, como regra geral, à alíquota de 9%. Cobrada unificadamente dos optantes para o regime especial do Simples, corresponderá a alíquotas de 0,21% a 0,54% para empresas comerciais e industriais, e 0,39% a 0,79% para empresas de serviços e de locação de bens móveis ou de 1,22% a 2,53% para empresas apenas de serviços.⁴¹³

Enfim, o significado do mencionado percentual (suporte físico do signo) não é a alíquota da CSLL, mas um parâmetro complexo que engloba a correlação presuntiva receita-lucro (p) e a alíquota da CSLL. Utilizando-se os mesmos percentuais (p) adotados no regime geral de tributação para a sistemática do lucro presumido, pode-se chegar às alíquotas dessa contribuição a partir da fórmula $Alíquota_{CSLL} = p \div Percentual_{CSLL\ no\ Simples\ Nacional}$.

Nos Anexos da LC n. 123/2006, constata-se que há isenção da CSLL para as microempresas que atuam nas atividades de comércio (Anexo I), indústria (Anexo II), locação de bens móveis, prestação de serviços constantes do § 5º-B do art. 18 da LC n. 123/2006⁴¹⁴ e outros serviços não arrolados nos parágrafos 5º-C⁴¹⁵ e 5º-D⁴¹⁶ (Anexo III). Tal previsão não ocorre para as MEs referentes às atividades de prestação de serviços constantes do parágrafo 5º-C (Anexo IV), em que os percentuais variam de 1,22% a 1,84%, os quais, para “p” igual a 32%, representam alíquotas de CSLL de 3,81% a 5,75%. Assim, embora inexista isenção no Anexo IV, as alíquotas estão abaixo da prevista no regime geral de tributação (9%). Para as EPPs, as alíquotas máximas e mínimas de CSLL nesses Anexos são as mostradas abaixo:

Anexo	Percentual CSLL - Simples	p	Alíquotas CSLL
I e II	0,31% a 0,54 %	12%	2,58% a 4,50%
III	0,43% a 0,79%	32%	1,34% a 2,47%
IV	1,85% a 2,53%	32%	5,78% a 7,91%

No Anexo V, o percentual da contribuição social sobre o lucro depende do montante da receita bruta (Rb) e da relação folha de salário/receita bruta no período de 12 meses (r). Tomando-se os mesmos exemplos dados para o IRPJ:

⁴¹³ MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional: Estatuto da...** Op. cit., p. 90.

⁴¹⁴ Vide nota de rodapé n. 403.

⁴¹⁵ Vide nota de rodapé n. 404.

⁴¹⁶ Vide nota de rodapé n. 405.

(A) ME com receita nos 12 meses anteriores de R\$ 240 mil e relação folha de salários/receita bruta (r) de 0,5: o percentual de CSLL no Simples Nacional é de 0,05%. Para (p) de 32%, previsto para o regime comum do lucro presumido nas atividades de serviços em geral, chega-se à alíquota de CSLL de 0,17 %. Nessa situação, não há regra isentiva, mas a alíquota da CSLL está bem abaixo da prevista no regime geral de tributação (9 %).

(B) Para EPP com receita bruta anual de R\$ 3.600.000,00 e relação folha de salários/receita bruta (r) de 0,12: o percentual de CSLL no Simples Nacional é de 3,96%. Para “p” igual a 32%, chega-se à alíquota de 12,38%, portanto, maior do que a do regime geral (9%), violando, assim, o princípio do tratamento tributário favorecido.

3.4.3 Imposto sobre produtos industrializados (IPI)

3.4.3.1 No regime de tributação comum

A Constituição Federal de 1988, em seu art. 153, IV, atribuiu competência à União para instituir o imposto sobre produtos industrializados (IPI). Trata-se de imposto não cumulativo, por determinação constitucional, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores.

No art. 46 do CTN, encontra-se o critério material da hipótese de incidência: promover: (i) o desembaraço aduaneiro de produto industrializado, quando de procedência estrangeira; (ii) a saída de produto industrializado do estabelecimento industrial ou equiparado; ou (iii) a arrematação de produto industrializado, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão. O critério temporal coincide com o momento da prática de tais atos. O critério espacial é o território brasileiro, coincidindo com o âmbito de vigência territorial da lei.⁴¹⁷ Extrai-se, no art. 47 do CTN, o critério quantitativo do consequente atinente à base de cálculo, respectivamente, (i) o preço normal, acrescido do montante do imposto sobre a importação, das taxas exigidas para entrada do produto no país e dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis; (ii) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria ou, na falta deste, o preço corrente da

⁴¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22ª ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2010. p. 324.

mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente; (iii) o preço da arrematação.

Cabe, aqui, breve apontamento sobre o critério material e temporal da regra matriz do IPI na situação descrita no item (ii) do parágrafo anterior.

A rigor, o critério material não é “realizar a saída de produto industrializado do estabelecimento industrial ou equiparado”, pois há situações em que a exclusiva saída física dos produtos (por exemplo, por furto ou roubo) não é suficiente para constituir o fato jurídico tributário. E tampouco é “industrializar produtos”⁴¹⁸, como sustenta equivocadamente Barros Carvalho.

Conforme anota José Roberto Vieira, “o critério material da hipótese de incidência tributária do IPI, em sua inteira compostura constitucional, é realizar operações com produtos industrializados”⁴¹⁹. Essas operações contidas no antecedente da regra-matriz do IPI, na lição do autor em apreço, “constituem operações sempre jurídicas. E operações jurídicas que promovem a saída de produtos industrializados, transferindo-lhes a propriedade ou ao menos a posse”⁴²⁰. Portanto, o critério material se traduz em realizar operações jurídicas que importem a saída de produtos industrializados dos respectivos estabelecimentos industriais, envolvendo a transferência de sua propriedade ou posse.

O momento da saída do produto industrializado do estabelecimento produtor manifesta a realização de operações jurídicas com produtos industrializados. Tal exteriorização compõe, assim, o critério temporal da hipótese de incidência tributária do IPI.⁴²¹ Nesse sentido, correta a lição de Barros Carvalho de que o critério temporal é “o momento da saída do produto do estabelecimento industrial”⁴²².

No art. 51 do CTN, obtêm-se os contribuintes (critério pessoal da hipótese) do IPI: (i) o importador ou equiparado, (ii) o industrial ou equiparado, (iii) o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos industriais e (iv) o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão. No critério subjetivo do consequente, a União

⁴¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 680.

⁴¹⁹ VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993, p. 75.

⁴²⁰ VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993, p. 80.

⁴²¹ Ibid. p. 103.

⁴²² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 680.

é o sujeito ativo e o sujeito passivo é o contribuinte (quando coincidir com o critério pessoal da hipótese) ou responsável.

A Lei n. 4.502/64⁴²³, em seu art. 13, fixa as alíquotas do IPI, fazendo referência à tabela anexa, conhecida como Tabela de Incidência do IPI (TIPI). Essas alíquotas são variáveis em função da essencialidade do produto (CF/88, art. 153, § 3º, I, da CF/88). A título de exemplos, cigarros contendo tabaco (330%), chope (40%) e açúcar (5%).

Na apuração do IPI a recolher em cada mês, o contribuinte, em decorrência da norma da não cumulatividade, tem o direito de abater o imposto incidente nas operações anteriores, na forma estabelecida no art. 25 da Lei n. 4.502/64. Assim, o IPI a Recolher, mensalmente, será o resultado do somatório dos valores de IPI lançados como débitos, oriundos das operações de saída de produto industrializados, diminuído do somatório dos montantes de IPI lançados a título de créditos, referentes às operações de aquisição de insumos, matérias-primas e materiais de embalagem. Em linguagem matemática: $IPI \text{ a Recolher} = \sum IPI_{\text{Débito}} - \sum IPI_{\text{Crédito}}$. Não está, porém, inserido na regra-matriz de incidência do IPI o direito de crédito decorrente da norma constitucional da não cumulatividade. Esse assunto será retomado no Capítulo IV.

3.4.3.2 No Simples Nacional

Como o IPI na importação de produtos industrializados está fora do Simples Nacional, a pesquisa da sua regra-matriz, nesse regime especial, resume-se à industrialização.

No regime comum, tal modalidade tem por critério material da hipótese da regra-matriz do IPI o fato “realizar operação jurídica que importe a saída de produto industrializado do respectivo estabelecimento industrial ou equiparado, envolvendo a transferência de sua propriedade ou posse”. No Simples Nacional, há exigência do IPI quando a ME ou EPP “auferir receita decorrente de venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte”.

⁴²³ Essa lei tratava do “imposto de consumo” que fora substituído pelo IPI. Nas palavras de Aliomar Baleeiro, “o tributo que, nas águas lustrais da Emenda n. 18/65, recebeu o nome de ‘imposto sobre produtos industrializados’, é o mesmo imposto de consumo das Constituições de 1946 e anteriores” (BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. Op. cit., p. 335.)

Fácil perceber que existe relação causal entre o fato “realizar operação jurídica com produto industrializado” e o fato “auferir receita bruta (faturamento) com a respectiva operação”. Como observa Carlos Renato Cunha, “se inexistente identidade jurídica entre ‘realizar operações com produtos industrializados’ e ‘auferir receita ou faturamento decorrente da venda de produtos industrializados’, há intensa ligação causal entre um e outro fatos”⁴²⁴.

Nesse caso, a receita bruta (ou faturamento) refere-se ao preço (contrapartida), recebido ou a perceber, pelo negócio jurídico de compra e venda do produto industrializado. Deve-se esclarecer que auferir receita não se confunde com o fato “recebimento do valor do negócio jurídico de compra e venda celebrado”. Roque Carrazza leciona que “faturamento é a contrapartida econômica, auferida, como riqueza própria, pelas empresas, em consequência do desempenho de suas atividades típicas”⁴²⁵. Para Barros Carvalho, “consiste na expressão financeira indicativa da realização de operações (negócios jurídicos) de venda de mercadorias ou de prestação de serviços”⁴²⁶. Enfim, para haver receita bruta com venda de produto industrializado, é indispensável que se tenha realizado operação mercantil com produto industrializado. O primeiro fato é consequência lógica do segundo. Não há presunção, nesse aspecto (realizar operação com produto industrializado), pois não se está no campo do provável, mas da certeza.

Frise-se que só com a saída do produto do estabelecimento industrial é que, efetivamente, surge o fato jurídico tributário referente ao IPI. Esse fato, saída do produto (elemento integrante do critério material da hipótese de incidência do IPI) não se confunde com a tradição do bem (ato de cumprimento, pelo vendedor, da obrigação surgida com o negócio jurídico supramencionado), embora, em alguns casos, possam ocorrer, simultaneamente, a saída e a entrega do bem. Com a obtenção de receita com venda de produto industrializado (= faturamento) é provável que se dê a saída deste produto do estabelecimento industrial. Na espécie, o legislador complementar utiliza-se da regra de presunção: na hipótese de ocorrência do fato implicante (Fi), “auferir receita decorrente de venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte”, deve ser a constituição do fato jurídico presumido (Fp), “saída de produto industrializado do estabelecimento industrial ou equiparado”. Essa saída pode não ocorrer, por exemplo, se a venda for cancelada. Nesse caso,

⁴²⁴ CUNHA, Carlos Renato. **O simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo**. Op.cit., p. 360.

⁴²⁵ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**, 14ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 593.

⁴²⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 808-9.

não se aplica a regra presuntiva, pois, no conceito de receita bruta, não estão incluídas as vendas canceladas (LC n. 123/2006, art. 3º, § 1º). Lembre-se que a regra presuntiva não integra a regra-matriz de incidência tributária, mas possui relação indireta e mediata com ela. O fato jurídico tributário em sentido estrito é o fato presumido decorrente da incidência da regra presuntiva sobre o fato conhecido (auferir receita bruta).

A receita decorrente de venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte, que se traduz na receita bruta das empresas industriais, utilizada como “parâmetro legal de cálculo”, exerce não só a função de mensurar o dever tributário, como mantém correlação íntima com a materialidade do tributo, por se constituir, justamente, no valor da operação referente à saída do produto industrializado pelo próprio contribuinte. Assim, no Simples Nacional, a receita bruta (que, no caso do industrial, é a receita decorrente de venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte) corresponde à base de cálculo do IPI. Para Débora Sotto, adotou-se “a base de cálculo real”⁴²⁷ desse imposto.

De forma açodada, poder-se-ia concluir que o signo referente ao percentual de 0,50%, contido no Anexo II da LC n. 123/2006 (“alíquota” na terminologia do legislador), tem o significado de alíquota do IPI. Porém, tal conclusão é equivocada. Explica-se.

Inicialmente, registre-se que, no critério temporal, apesar de o valor do IPI ser devido quando é obtida a receita bruta de vendas de produtos industrializados, a apuração do imposto em apreço, como todos os tributos desse regime simplificado, é mensal.

Na apuração do montante devido de IPI mensalmente, deve-se aplicar a norma da não cumulatividade (CF/88, art. 153, §3º, II), de modo que o contribuinte possui o direito de abater o imposto incidente nas operações anteriores. Ao se tomar o percentual de 0,50% como sendo a alíquota do IPI, fere-se de morte essa norma constitucional, já que a apuração do montante do IPI a pagar no âmbito do Simples Nacional se resumiria à aplicação direta de uma alíquota sobre a base de cálculo, sem nenhuma dedução (ainda que de forma presumida) do imposto cobrado nas operações anteriores. Ressalta-se que a não cumulatividade não está alocada na regra-matriz de incidência do IPI, mas atua em conjunto com esta, para definir o montante do IPI a Recolher no período de apuração mensal.

⁴²⁷ SOTTO, Débora. **Tributação da microempresa (ME) e da...** Op. cit., p. 138.

Com vistas a conciliar a praticidade (simplificação) com a norma da não-cumulatividade, o legislador inseriu, no Simples Nacional, de forma implícita, modalidade de crédito presumido relativamente às operações anteriores, para o IPI e também para o ICMS. Essa conclusão se justifica na medida em que o legislador complementar impediu as MEs e EPPs de fazerem jus à apropriação de créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional, nos termos do art. 23 da LC n. 123/2006⁴²⁸. Portanto, deve-se entender que a vedação à utilização de créditos reais foi substituída pela concessão de um crédito presumido. Caso não se entenda dessa maneira, o regime simplificado será inconstitucional nesse aspecto por violar a norma da não cumulatividade.

Destarte, para compreender o significado do percentual de 0,50% do IPI no regime simplificado de tributação, propomos a construção de um modelo que pressupõe um crédito presumido de IPI em favor da ME ou EPP, equivalente a um percentual do tributo devido em cada operação. A partir disso, desenvolvemos as fórmulas a seguir:

$$IPI \text{ (Simples Nacional)} = Receita \text{ bruta (Rb)} \times Percentual_{IPI-Simples} \quad (1)$$

$$Em \text{ decorrência da não-cumulatividade, IPI a Recolher} = \sum IPI_{Débito} - \sum IPI_{Crédito}$$

$$Daí, IPI \text{ a Recolher} = Rb \times Alíquota_{IPI} - Rb \times Alíquota_{IPI} \times \% \text{ de Crédito Presumido}_{IPI}. \quad (2)$$

$$Igualando (1) e (2): Percentual_{IPI-Simples} = Alíq_{IPI} \times (1 - \% \text{ Créd. Presumido}_{IPI}) \text{ ou}$$

$$Alíquota_{IPI} = Percentual_{IPI-Simples} \div (1 - \% \text{ Créd. Presumido}_{IPI})$$

Assim, o aludido percentual de 0,50% do IPI, no Simples Nacional, representa o resultado da multiplicação da alíquota do IPI e da diferença (1 - % Crédito Presumido_{IPI}). O quadro abaixo ilustra algumas possibilidades de valores de alíquota de IPI e Crédito Presumido:

Percentual - IPI (Simples Nacional)	Alíquota IPI	Crédito Presumido (% sobre IPI devido)
0,50%	5%	90,00%
0,50%	10%	95,00%
0,50%	15%	96,67%
0,50%	20%	97,50%

⁴²⁸ BRASIL. **Lei Complementar n. 123 de 14 de dezembro de 2006**. Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

Discordamos da afirmação de Eliud Pinto da Costa, ao comentar sobre o IPI e o ICMS no Simples Federal, de que “torna-se impossível o respeito ao princípio da seletividade, vez que todas as alíquotas são uniformes”⁴²⁹. Ora, produtos industrializados diversos podem apresentar percentuais de crédito presumido distintos, de modo que a alíquota também variará para que se atenda à fórmula $\text{Alíquota}_{\text{IPI}} = 0,5\% \div (1 - \% \text{Créd. Presumido}_{\text{IPI}})$. O que é constante no caso é o percentual de IPI no Simples, que não se confunde com alíquota desse imposto, conforme o modelo aqui proposto.

No critério espacial, não há distinção alguma em relação ao regime comum. No critério pessoal da hipótese (e subjetivo do consequente, como sujeito passivo), tem-se a ME ou EPP optante pelo regime simplificado de tributação que se qualifique como industrial ou equiparado. No critério subjetivo do consequente, a União é o sujeito ativo.

3.4.4 Contribuição para o PIS/PASEP e COFINS

3.4.4.1 No regime de tributação comum

Em razão dos vários aspectos comuns, tratar-se-á dessas contribuições num só item, evitando-se repetições desnecessárias.

Há duas modalidades de apuração dessas contribuições: (ii) a cumulativa, prevista na Lei n. 9.718/98; e (ii) a não cumulativa, prevista nas Leis n.ºs 10.637/2002 (PIS/PASEP) e 10.833/2003 (COFINS). Existem ainda o PIS/PASEP-Importação e a COFINS-Importação, contribuições devidas pelo importador de bens estrangeiros ou serviços do exterior, reguladas pela Lei n. 10.865/2004. Será analisada só a modalidade cumulativa, única inserida no Simples Nacional.

O critério material da hipótese de incidência, tanto da contribuição ao PIS/PASEP para as pessoas jurídicas de direito privado quanto para a COFINS, é “auferir faturamento ou receita bruta”, nos termos dos arts. 2º e 3º da Lei n. 9.718/98⁴³⁰. Nesses enunciados

⁴²⁹ COSTA, Eliud José Pinto da Costa. As complicações jurídicas do Simples (Lei Federal n. 9.317/96). **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. n. 25. out.1997, p. 56.

⁴³⁰ BRASIL. **Lei Ordinária n. 9.718, de 29 de novembro de 1998**. Art. 2º As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei; Art. 3º O faturamento a que se refere o artigo anterior corresponde à receita bruta da pessoa jurídica.

prescritivos, encontram-se o critério quantitativo atinente à base de cálculo: faturamento ou receita bruta. O critério temporal coincide com o momento em que a receita bruta é auferida, mas cabe salientar que tais contribuições são apuradas mensalmente (art. 2º da Lei nº 9.715, de 1998⁴³¹, e art. 2º da Lei Complementar nº 70, de 1991⁴³²). O critério espacial é o local em que a receita é auferida. No critério pessoal da hipótese, há a pessoa jurídica de direito privado e a que lhe é equiparada pela legislação do Imposto de Renda, com base no já citado art. 2º da Lei nº 9.715, de 25 de novembro de 1998, e art. 1º da Lei Complementar nº 70, de 1991⁴³³.

Quanto ao critério subjetivo do consequente, a União é o sujeito ativo, e o sujeito passivo é o contribuinte (quando coincidir com o critério pessoal da hipótese) ou responsável.

Por derradeiro, no critério quantitativo, as alíquotas do PIS/Pasep e da COFINS aplicáveis sobre o faturamento são de 0,65% (sessenta e cinco centésimos por cento) e de 3% (três por cento), respectivamente, nos termos do art. 8º da Lei 9.715/98 e art. 8º da Lei n. 9.718/98. Há, contudo, situações de alíquotas diferenciadas, para refinarias de petróleo, demais produtores e importadores de combustíveis, bem como para distribuidoras de álcool para fins carburantes, nos termos dos arts. 4º, 5º e 6º da Lei n. 9.718/98. Existem ainda situações de alíquota zero para determinados produtos, por exemplo, queijos tipo mozzarella, minas, prato, queijo de coalho, ricota, requeijão, queijo provolone, queijo parmesão e queijo fresco não maturado (art. 1º, XII, da Lei n. 10.925/2004).

3.4.4.2 No Simples Nacional

No regime simplificado, para a COFINS e o PIS/PASEP, inexistente presunção, pois o “parâmetro legal de cálculo” (receita bruta) coincide com a base de cálculo dessas

⁴³¹ BRASIL. **Lei Ordinária n. 9.715, de 25 de novembro de 1998.** Art. 2º A Contribuição para o PIS/PASEP será apurada mensalmente: I - pelas pessoas jurídicas de direito privado e as que lhes são equiparadas pela legislação do imposto de renda, inclusive as empresas públicas e as sociedades de economia mista e suas subsidiárias, com base no faturamento do mês;

⁴³² BRASIL. **Lei Complementar n. 70, de 30 de dezembro de 1991.** Art. 2º A contribuição de que trata o artigo anterior será de dois por cento e incidirá sobre o faturamento mensal, assim considerado a receita bruta das vendas de mercadorias, de mercadorias e serviços e de serviço de qualquer natureza.

⁴³³ Ibid., Art. 1º Sem prejuízo da cobrança das contribuições para o Programa de Integração Social (PIS) e para o Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (Pasep), fica instituída contribuição social para financiamento da Seguridade Social, nos termos do inciso I do art. 195 da Constituição Federal, devida pelas pessoas jurídicas inclusive as a elas equiparadas pela legislação do imposto de renda, destinadas exclusivamente às despesas com atividades-fins das áreas de saúde, previdência e assistência social.

contribuições. Além disso, o fato “auferir receita bruta ou faturamento” qualifica-se como o critério material da hipótese de suas regras-matrizes de incidência.

No que concerne a esses tributos, a receita bruta exerce não só a função de mensuração do dever tributário, como mantém correlação direta com o critério material da hipótese da regra-matriz desses tributos. Quer dizer, a receita bruta é, realmente, a base de cálculo desses tributos no Simples Nacional.

Os percentuais contidos nos Anexos da LC n. 123/2006 referem-se, realmente, às alíquotas dessas exações no Simples Nacional, que variam, para o PIS/PASEP, de 0,0% a 0,38%, nas atividades de comércio (Anexo I) e indústria (Anexo II); de 0,0% a 0,57%, no caso de locação de bens móveis e prestação de serviços, exceto aqueles constantes do § 5º-D do art. 18 da LC n. 123/2006 (Anexos III e IV). Quanto à COFINS, variam de 0,0% a 1,60% (comércio e indústria – Anexos I e II); de 0,0% a 2,42%, no caso de locação de bens móveis e prestação de serviços constantes do § 5º-B do art. 18 da LC n. 123/2006 e outros serviços não arrolados nos parágrafos 5º-C e 5º-D do mencionado artigo (Anexo III); e de 1,28% a 2,63%, no caso de prestação dos serviços constantes do § 5º-C (Anexo IV).

Assim, para a contribuição do PIS/PASEP, há isenção para as microempresas submetidas à tributação nos moldes dos Anexos I a IV. Por sua vez, para a COFINS, há isenção somente para as MEs sujeitas à tributação nos termos dos Anexos I a III com receita bruta anual de até R\$ 180.000,00. Note-se que as alíquotas do PIS/PASEP e da COFINS no regime simplificado de tributação, nos Anexos de I a IV, são menores do que as previstas na sistemática cumulativa do regime geral de tributação, respectivamente 0,65% e 3%.

No Anexo V, referente a atividades de prestação de serviços constantes do § 5º-D do art. 18 da LC n. 123/2006, as alíquotas dessas contribuições dependem do montante da receita bruta (Rb) e da relação folha de salário/receita bruta no período de 12 meses, designada por “r” pelo legislador. Utilizando-se dos mesmos exemplos dados para o IRPJ:

(A) microempresa com receita nos 12 meses anteriores de R\$ 240 mil e que apresente uma relação folha de salários/receita bruta de 0,5, estará sujeita às alíquotas de PIS/PASEP e COFINS de 0,21% e 0,64%, respectivamente. Nessa situação, não há regra isentiva, porém as alíquotas no Simples Nacional estão bem abaixo das previstas no regime geral de tributação (0,65% e 3%).

(B) Para EPP com receita bruta anual de R\$ 3.600.000,00 e relação folha de salários/receita bruta de 0,12, as alíquotas de PIS/PASEP e COFINS são, respectivamente, de 0,79% e 2,38%. Logo, para o PIS/PASEP a alíquota é maior do que a do regime geral (0,65%), o que viola o princípio do tratamento tributário favorecido.

Nos critérios espacial e temporal, não há nenhuma particularidade em relação ao regime comum. No critério pessoal da hipótese (e subjetivo do consequente, como sujeito passivo), tem-se a ME ou EPP optante pelo regime simplificado de tributação. No critério subjetivo do consequente, a União é o sujeito ativo.

Os optantes do Simples Nacional devem recolher a contribuição ao PIS/PASEP e a COFINS sobre a importação de bens e serviços, por não estarem incluídas no regime especial.

3.4.5 Contribuição Previdenciária Patronal (CPP)

3.4.5.1 No regime de tributação comum

No art. 195, I, alínea “a”, da CF/88, com redação dada pela EC n. 20/1998, está prevista a contribuição do empregador, da empresa e da entidade equiparada na forma da lei, sobre a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício.

Do enunciado do art. 22 da Lei n. 8.212/91, extrai-se o critério material da hipótese da regra-matriz da contribuição previdenciária patronal (CPP), qual seja: “(i) pagar, reconhecer como devida ou creditar, a qualquer título, remunerações aos segurados empregados e trabalhadores avulsos que lhe prestem serviços; (ii) pagar ou creditadas a qualquer título remunerações aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; ou (iii) tomar serviços de cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho”. Nesse mesmo dispositivo legal, encontra-se a base de cálculo, um dos componentes do critério quantitativo do consequente, que será: (i) o total da remuneração paga ou creditada, no mês, a empregados e trabalhadores avulsos; (ii) o total da remuneração paga ou creditada, no mês, aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; e (iii) o valor bruto da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho.

O critério temporal da hipótese de incidência refere-se ao momento (i) do pagamento ou do creditamento da remuneração de empregados e trabalhadores avulsos; (ii) do pagamento ou do creditamento da remuneração aos segurados contribuintes individuais que lhe prestem serviços; ou (iii) da emissão da nota fiscal ou fatura de prestação de serviços, relativamente a serviços que lhe são prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho. Entretanto, o recolhimento é mensal (art. 30, I, b, da Lei n. 8.212/91).

No critério pessoal da hipótese, tem-se a “empresa”, definida, no art. 15, I, da Lei n. 8.212/91, como a “firma individual ou sociedade que assume o risco de atividade econômica urbana ou rural, com fins lucrativos ou não, bem como os órgãos e entidades da administração pública direta, indireta e fundacional”.

Quanto ao critério subjetivo do consequente, a União é o sujeito ativo e não o INSS, já que a contribuição é arrecadada e fiscalizada pela Receita Federal, órgão vinculado ao Ministério da Fazenda, nos termos do art. 33 da Lei n. 8.213/91. O sujeito passivo é o contribuinte (quando coincidir com o critério pessoal da hipótese) ou responsável.

Por fim, a alíquota da CPP, nos termos do art. 22 da Lei n. 8.213/91, será de: (i) 15% no caso de serviços prestados por cooperados por intermédio de cooperativas de trabalho; e (ii) 20% no caso de remuneração paga ou creditada a empregados, a trabalhadores avulsos e aos segurados contribuintes individuais, sendo que para os dois primeiros, há o acréscimo de: (a) 1% (um por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante o risco de acidentes do trabalho seja considerado leve; (b) 2% (dois por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado médio; e (c) 3% (três por cento) para as empresas em cuja atividade preponderante esse risco seja considerado grave. No caso de entidades financeiras ou equiparadas, é devida a contribuição adicional de 2,5% para a hipótese mencionada no item (ii), a teor do art. 22, § 1º, da Lei n. 8. 212/91.

3.4.5.2 No Simples Nacional

No regime simplificado de tributação, há exigência da contribuição previdenciária patronal quando a ME ou EPP “auferir receita bruta” (fato F₁). Por sua vez, o critério material da hipótese da regra-matriz desse tributo é, em termos gerais, “pagar pelo trabalho prestado

por segurado empregado, trabalhador avulso⁴³⁴ ou segurado contribuinte individual⁴³⁵” (fato F_2). Não restam dúvidas de que esses fatos F_1 e F_2 são distintos. Mas qual a relação entre eles?

É provável que, para obter receita bruta, a empresa dependa do trabalho remunerado de algum empregado, trabalhador avulso ou contribuinte individual. Deveras, é difícil imaginar a obtenção de receita de prestação de serviços, de vendas de mercadorias ou de produtos industrializados, sem o trabalho de, ao menos, uma pessoa, quer seja um dos seus sócios, no caso de pessoa jurídica, do próprio titular da firma individual ou de terceiros (empregados, autônomos, trabalhadores avulsos).

Assim, situando-se essa relação no campo do provável, pode-se inferir que, na tributação da CPP no Simples Nacional, o legislador utilizou-se da seguinte regra presuntiva: na hipótese de ocorrência do fato implicante (F_i), “auferir receita bruta”, deve ser a constituição do fato jurídico presumido (F_p), “pagar pelo trabalho prestado por segurado empregado, trabalhador avulso ou segurado contribuinte individual”. A regra presuntiva tem a seguinte fórmula lógica: $D(F_i \rightarrow F_p)$. Note-se que o fato que ingressa na hipótese da regra-matriz deste tributo não é “auferir receita”, mas “o pagamento presumido pelo trabalho prestado por segurado empregado, trabalhador avulso ou segurado contribuinte individual”, com a ressalva de que este último fato decorre da incidência da regra presuntiva. A presunção não está na regra-matriz da CPP, mas relacionada a ela de forma indireta e mediata.

A receita bruta não se confunde com a base de cálculo da CPP, pois não guarda relação direta com o critério material “pagar pelo trabalho prestado por segurado empregado, trabalhador avulso ou segurado contribuinte individual”. Em suma, trata-se de mero parâmetro de cálculo. Na situação, há, sob o ponto de vista lógico-semântico, uma base presumida, denominada de “remuneração total presumida” (RTP). Nos mesmos moldes do lucro presumido, essa base é obtida do produto da receita bruta (R_b) pelo fator “ f ” (= relação entre a remuneração total presumida e a receita bruta). Em linguagem matemática, $RTP = R_b$

⁴³⁴ É aquele que, sindicalizado ou não, presta serviço de natureza urbana ou rural, a diversas empresas, sem vínculo empregatício, com a intermediação obrigatória do órgão gestor de mão de obra ou do sindicato da categoria, por exemplo, o trabalhador que exerce atividade portuária de capatazia, estiva, conferência e conserto de carga.

⁴³⁵ Nesse grupo de segurado, encontram-se, dentre outros, o titular de firma individual urbana ou rural, o diretor não empregado e o membro de conselho de administração de sociedade anônima, o sócio solidário, o sócio de indústria, o sócio gerente e o sócio cotista que recebam remuneração decorrente de seu trabalho em empresa urbana ou rural; a pessoa física que presta serviço de natureza urbana ou rural, em caráter eventual, a uma ou mais empresas, sem relação de emprego; e a pessoa física que exerce, por conta própria, atividade econômica de natureza urbana, com fins lucrativos ou não (art. 12, V, da Lei n. 8.212/91).

x f. A variável “f” dependerá não só da atividade desenvolvida pelo contribuinte como também do seu porte (receita bruta). Cumpre mencionar que o próprio legislador considerou, no Anexo V, como parâmetro de fixação de percentuais aplicados no Simples Nacional, a relação folha de salário/receita bruta no período de 12 meses, denominada de “r”. Note-se que a variável “f”, utilizada na interpretação da regra-matriz da CPP no Simples Nacional, guarda relação com aquela adotada pelo legislador complementar (“r”).

Ademais, dentro do modelo interpretativo proposto, o percentual da CPP, constante dos Anexos da LC n. 123/2006, denominado de “alíquota” pelo legislador, não se trata, verdadeiramente, da alíquota dessa contribuição, mas se refere a um “parâmetro complexo” resultante da multiplicação do mencionado fator “f” pela alíquota da CPP, conforme se demonstra abaixo:

$$CPP \text{ (Simples Nacional)} = \text{Receita bruta} \times \text{Percentual}_{CPP-SIMPLES} \text{ (1)}$$

$$\text{Na regra geral, CPP Devida} = \text{Alíquota CPP} \times \text{Remuneração Total,}$$

$$\text{Aplicando-se a regra presuntiva, temos que RTP} = \text{Rb} \times \text{f}$$

$$\text{Logo, CPP Devida} = \text{Alíquota CPP} \times \text{f} \times \text{Receita Bruta} \text{ (2)}$$

$$\text{Igualando (1) e (2), temos: } \mathbf{\text{Percentual}_{CPP-SIMPLES} = \text{f} \times \text{Alíquota CPP}}$$

Esses percentuais de CPP variam de 2,75% a 4,60% para as atividades de comércio e indústria (Anexos I e II da LC n. 123/2006); e de 4,00% a 7,83% nas atividades de locação de bens móveis, prestação de serviços constantes do § 5º-B do art. 18 da LC n. 123/2006⁴³⁶ e outros serviços não arrolados nos parágrafos 5º-C⁴³⁷ e 5º-D⁴³⁸ (Anexo III). Para o parâmetro “f” igual a 0,5 (*i.e.*, a remuneração total paga pelo trabalho de pessoas físicas é igual 50% da receita bruta), as alíquotas de CPP serão de 5,50% a 9,20% (Anexos I e II) e 8,00% a 15,66% (Anexo III).

Não está incluída no Simples Nacional a CPP referente aos serviços tributados na forma do Anexo IV⁴³⁹ (art. 13, VI, da LC n. 123/2006). Nessas atividades, a ME ou EPP

⁴³⁶ Vide nota de rodapé n. 403.

⁴³⁷ Vide nota de rodapé n. 404.

⁴³⁸ Vide nota de rodapé n. 405.

⁴³⁹ Serviços de construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores; e de vigilância, limpeza ou conservação.

optante pelo Simples Nacional deve recolher a contribuição previdenciária patronal com base no regime comum de tributação.

Por fim, no Anexo V, o percentual da CPP depende do montante da receita bruta (Rb) e da relação folha de salário/receita bruta no período de 12 meses (r). Tomando-se os mesmos exemplos dados para o IRPJ: (A) ME com receita nos 12 meses anteriores de R\$ 240 mil e relação folha de salários/receita bruta (r) de 0,5: o percentual de CPP no Simples Nacional é de 7,42%. (B) Para EPP com receita bruta anual de R\$ 3.600.000,00 e relação folha de salários/receita bruta (r) de 0,12: o percentual de CPP no Simples Nacional é de 9,26%. Nesses dois casos, para “f” igual a 0,5, as alíquotas de CPP seriam, respectivamente, de 14,84% e 18,52%.

O modelo interpretativo, aqui proposto, para a tributação da CPP no regime simplificado tem fundamento constitucional, pois o constituinte derivado deixou a cargo da lei complementar a criação de regimes especiais ou simplificados para as contribuições previstas no art. 195, I, que inclui a contribuição em apreço (CF/88, art. 146, III, d⁴⁴⁰).

Segundo Debora Sotto, é bastante questionável a adoção da receita bruta como base de cálculo presumida da contribuição previdenciária sobre a folha de salários. Entretanto, a autora destaca que a alteração da base de cálculo das contribuições previdenciárias incidentes sobre a folha de salários, em prol de simplificação tributária, tem sido referendada pelo Poder Judiciário, em situação bastante semelhante. Ao final, acrescenta que o § 13 do artigo 195, adicionado ao texto da Carta Magna pela EC n. 42/2003, contém, de maneira implícita, uma recomendação de substituição gradativa da contribuição incidente sobre a folha de salários por aquela incidente sobre a receita bruta ou faturamento.⁴⁴¹ Portanto, para a aludida autora a CPP é exigida no Simples Nacional sob a forma de substituição por incidências adicionais sobre a receita, com respaldo no art. 195, § 13, da CF/88⁴⁴².

⁴⁴⁰ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

⁴⁴¹ SOTTO, Debora. **Tributação da microempresa (ME) e da empresa ...** Op. cit., p. 139-140.

⁴⁴² BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 195 [...] § 13. Aplica-se o disposto no § 12 inclusive na hipótese de substituição gradual, total ou parcial, da contribuição incidente na forma do inciso I, a, pela incidente sobre a receita ou o faturamento. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Conforme leciona Leandro Paulsen,

Visando à desoneração da folha de salários e demais remunerações de trabalho prestado por pessoa física sem que tal implique, contudo, perda de arrecadação, a EC 42/2003 autoriza a substituição total ou parcial da tributação sobre a base econômica prevista no art. 195, I, a, pela tributação sobre a receita ou o faturamento.⁴⁴³

Esse regime de substituição da contribuição previdenciária sobre folha de salários e demais remunerações de trabalho prestado por pessoa física ocorre nas atividades rurais (2,5% da receita bruta – art. 22-A da Lei n. 8.212/91⁴⁴⁴) e no caso de clubes de futebol (5% da receita bruta – art. 22, § 6º, Lei n. 8.212/91⁴⁴⁵). A União vem se utilizando desse mecanismo com vistas a desonerar a folha de salários de vários setores da economia. Por exemplo, as empresas do setor hoteleiro contribuirão sobre o valor da receita bruta, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos, em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, à alíquota de 2% (Medida Provisória n. 563, de 3 de abril de 2012, art. 45).

Não se adentrará na questão da (in)constitucionalidade desse regime de substituição, por fugir ao escopo deste trabalho. Entretanto, deve-se ressaltar que esta sistemática não se confunde com a tributação da CPP no Simples Nacional. Primeiro, porque a LC n. 123/2006, não se utiliza da expressão “em substituição às contribuições previstas nos incisos I e III do art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991”, como faz os mencionados arts. 22, § 6º, e 22-A da Lei n. 8.212/91 e art. 45 da MP n. 563/2012. Segundo, o regime do Simples Nacional é opcional, ao passo que o “regime de substituição” é obrigatório. Por tais razões, discordamos da posição de Debora Sotto.

Carlos Renato Cunha, por sua vez, defende que a parcela do Simples referente à CPP pode ser compreendida como adicional da COFINS. Nas palavras do autor:

⁴⁴³ FORTES, Simone Barbisan e PAULSEN, Leandro. **Direito da seguridade social: prestações e custeio da previdência, assistência e saúde**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2005, p. 393.

⁴⁴⁴ BRASIL. **Lei Ordinária n. 8.212, de 24 de julho de 1991**. Art. 22A. A contribuição devida pela agroindústria, definida, para os efeitos desta Lei, como sendo o produtor rural pessoa jurídica cuja atividade econômica seja a industrialização de produção própria ou de produção própria e adquirida de terceiros, incidente sobre o valor da receita bruta proveniente da comercialização da produção, em substituição às previstas nos incisos I e II do art. 22 desta Lei, é de: (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

I - dois vírgula cinco por cento destinados à Seguridade Social; (Incluído pela Lei nº 10.256, de 2001).

⁴⁴⁵ Ibid. Art. 22 [...] § 6º A contribuição empresarial da associação desportiva que mantém equipe de futebol profissional destinada à Seguridade Social, em substituição à prevista nos incisos I e II deste artigo, corresponde a cinco por cento da receita bruta, decorrente dos espetáculos desportivos de que participem em todo território nacional em qualquer modalidade desportiva, inclusive jogos internacionais, e de qualquer forma de patrocínio, licenciamento de uso de marcas e símbolos, publicidade, propaganda e de transmissão de espetáculos desportivos. (Parágrafo acrescentado pela Lei nº 9.528, de 10.12.97).

Temos que se trata essa parcela de mero adicional da COFINS, chamado, por capricho do legislador de CPP. [...] Um típico caso de *bis in idem*, permitido constitucionalmente. Em relação à CPP há, nos casos em que tal parcela se encontra incluída na sistemática simplificada, verdadeira isenção total.⁴⁴⁶

Também não se sustenta esse entendimento, pois inexistente isenção de CPP no Simples Nacional, pelo contrário, sua exigência ocorre até para as microempresas, conforme se extrai dos Anexos da LC n. 123/2006. Ademais, não se exige adicional de COFINS em substituição à CPP; o que se exige, no Simples Nacional, é a própria contribuição previdenciária patronal, contudo, através de sistemática simplificada de presunção.

Finalmente, no critério pessoal da hipótese e subjetivo do consequente, o sujeito passivo é a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional. No critério temporal, a CPP é devida no momento da obtenção da receita bruta. Nos demais critérios, não há nenhuma particularidade em relação ao regime comum de tributação.

3.4.6 Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação (ICMS)

3.4.6.1 No regime de tributação comum

Nos termos do art. 155, II, da CF/88, compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior. Em relação a esse imposto, há vasta gama de enunciados prescritivos no Texto Constitucional, cabendo destacar dois deles. Trata-se de imposto não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal (§ 2º, I, do art. 155) e poderá ser seletivo, em função da essencialidade das mercadorias e dos serviços (§ 2º, III, do art. 155).

O critério material da hipótese de incidência, contido no art. 2º da Lei Complementar n. 87, de 13 de setembro de 1996, consiste em: (i) realizar operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e

⁴⁴⁶ CUNHA, Carlos Renato. **O simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo**. Op.cit., p. 371.

estabelecimentos similares; (ii) prestar serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores; (iii) prestar, de forma onerosa, serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; (iv) fornecer mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios; (v) fornecer mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual; (vi) promover a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior.

O critério temporal, que se encontra no art. 12 da LC n. 87/1996, refere-se ao momento: (1) da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; (2) do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento; (3) da transmissão a terceiro de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado, no Estado do transmitente; (4) da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente; (5) do início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza; (6) do ato final do transporte iniciado no exterior; (7) das prestações onerosas de serviços de comunicação, feita por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza; (8) do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços: a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios; b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável; (9) do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior; (10) do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior; (11) da aquisição em licitação pública de mercadorias ou bens importados do exterior e apreendidos ou abandonados; (12) da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização; e (13) da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente.

Em relação às operações de circulação de mercadorias, Barros Carvalho afirma que o critério material do ICMS é “realizar operações relativas à circulação de mercadorias (o verbo é realizar e o complemento é toda locução ‘operações relativas à circulação de mercadoria’)”⁴⁴⁷; e o critério temporal é o “átimo da saída das mercadorias do estabelecimento”⁴⁴⁸. Por sua vez, Manoel Cavalcante de Lima Neto assevera que “a saída representa a formalização da operação de circulação de mercadoria devendo figurar no critério material. A data em que ocorre a saída, pensamos, é que configura o elemento temporal”⁴⁴⁹. Mais adiante, o Professor da UFAL explica que o critério material “é promover uma operação de circulação prevista na lei (saída, entrada, aquisição em leilão etc.).[...] O elemento material é exatamente promover uma operação de saída ou entrada de mercadoria importada etc”⁴⁵⁰.

No que toca ao critério temporal, não existe diferença alguma nos entendimentos supramencionados, pois a data da saída da mercadoria é o momento em que se considera ocorrido o fato jurídico-tributário. Há pequena divergência no critério material. Os dois autores sustentam que a materialidade do ICMS envolve a realização de uma operação de circulação de mercadoria, porém o Professor Manoel Cavalcante acrescenta que a saída é uma forma de exteriorização dessa operação de circulação, devendo, portanto, estar contida também no critério material. Cabe ressaltar, entretanto, que o “fato saída” nem sempre materializa uma operação de circulação de mercadoria, por exemplo, a saída por furto ou roubo. Assim, o fato “promover a saída de mercadoria”, por si só, não constitui o critério material da hipótese de incidência do ICMS.

Impende ainda destacar que o imposto em tela, nas palavras de Roque Carrazza, “incide sobre operações com mercadorias (e não sobre a simples circulação de mercadorias). Só a passagem de mercadorias de uma pessoa para outra, por força da prática de um negócio jurídico, é que abre espaço à tributação por meio do ICMS”⁴⁵¹. Contudo, só a operação jurídica (negócio jurídico) não basta para o surgimento do fato jurídico, devendo ocorrer a saída da mercadoria do estabelecimento comercial.

⁴⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. Op. cit., p. 416.

⁴⁴⁸ Ibid.

⁴⁴⁹ LIMA NETO, Manoel Cavalcante. **Substituição Tributária: uma visão do instituto no ordenamento jurídico brasileiro e sua aplicação na esfera do ICMS**. Curitiba: Juruá, 2000, p. 22.

⁴⁵⁰ Ibid., p. 24.

⁴⁵¹ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. Op. cit., p. 42.

Destarte, o critério material, em sua completude, é “promover operações jurídicas que importem a saída de mercadorias dos respectivos estabelecimentos, envolvendo a transferência de sua propriedade”.

A base de cálculo do ICMS, nos termos do art. 13 da LC n. 87/96, é: (A) o valor da operação na saída de mercadoria nas situações dos itens (1), (3) e (4) supramencionados; (B) o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço na hipótese do item (2) retrocitado; (C) o preço do serviço na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação; (D) no fornecimento de que trata o item (8): (D1) o valor da operação no caso de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios e (D2) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, quando o serviço estiver compreendido na competência tributária dos Municípios; (E) no caso de desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior, a soma das seguintes parcelas: o valor da mercadoria ou bem constante dos documentos de importação, imposto de importação, imposto sobre produtos industrializados, imposto sobre operações de câmbio, e quaisquer outros impostos, taxas, contribuições e despesas aduaneiras; (F) na hipótese do item (10) do parágrafo anterior, o valor da prestação do serviço, acrescido, se for o caso, de todos os encargos relacionados com a sua utilização; (G) no caso do item (11) citado anteriormente, o valor da operação acrescido do valor dos impostos de importação e sobre produtos industrializados e de todas as despesas cobradas ou debitadas ao adquirente; (H) na hipótese do item (12), o valor da operação de que decorrer a entrada; e (I) na hipótese do item (13), o valor da prestação no Estado de origem.

No critério pessoal da hipótese, tem-se o contribuinte: “qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior” (art. 4º da LC n. 87/96). Ademais, nos termos do parágrafo único desse dispositivo legal, é também contribuinte a pessoa física ou jurídica que, mesmo sem habitualidade ou intuito comercial: (I) importe mercadorias ou bens do exterior, qualquer que seja a sua finalidade; (II) seja destinatária de serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior; (III) adquira em licitação mercadorias ou bens apreendidos ou abandonados; (IV) adquira lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização. No critério subjetivo do consequente, o sujeito ativo é o Estado ou o

Distrito Federal, e o sujeito passivo é o contribuinte (quando coincidir com o critério pessoal da hipótese) ou responsável.

Ainda no critério quantitativo do consequente, a alíquota do ICMS se divide em alíquota interna e interestadual.

Por se tratar de imposto não cumulativo, o sujeito passivo tem o direito de compensar o ICMS que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal (art. 155, § 2º, I, CF/88). Destarte, o ICMS a Recolher em cada período-base será o resultado do somatório dos valores de ICMS lançados como débitos subtraído da soma dos montantes de ICMS lançados, a título de crédito, referentes às operações anteriores. Na fórmula matemática, $ICMS \text{ a Recolher} = \sum ICMS_{\text{Débito}} - \sum ICMS_{\text{Crédito}}$. A não cumulatividade não está alocada na regra-matriz de incidência do ICMS, mas atua em conjunto com essa, para definir o montante do ICMS a Recolher. Retoma-se esse assunto no Capítulo IV.

3.4.6.2 No Simples Nacional

A regra-matriz do ICMS a ser abordada no regime simplificado abarca somente as operações de circulação de mercadorias e prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, pois só estas estão incluídas no Simples Nacional. Nesse regime simplificado, há exigência do ICMS quando a ME ou EPP “auferir receita decorrente de venda de mercadorias ou de prestação de serviços de comunicação e de transportes interestadual e intermunicipal de cargas”. Ressalte-se que é vedada a inclusão no Simples Nacional de ME ou EPP que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros (art. 17, VI, da LC n.123/2006).

É inegável que existe relação causal do fato “realizar operação com mercadorias” ou “prestar os mencionados serviços de comunicação e de transporte” com o fato “auferir receita bruta (faturamento) com essas operações”. A receita bruta, nessas operações submetidas à incidência do ICMS, nada mais é do que o produto (contrapartida), recebido ou a perceber, pela “realização de operação com mercadorias” ou “prestação de serviços de comunicação ou de transporte interestadual e intermunicipal”. Para haver faturamento (= receita bruta), como observa Barros Carvalho, “é indispensável que se tenha realizado operações mercantis ou

prestações de serviços”⁴⁵². Portanto, o fato “auferir receita decorrente de venda de mercadorias ou de prestação de serviços de comunicação e de transportes interestadual e intermunicipal de cargas” é consequência lógica do fato “realizar operação com mercadorias ou prestar os mencionados serviços de comunicação e de transporte”, isto é, a realização do primeiro fato pressupõe a do segundo. Não há presunção, nesse aspecto, pois não se está no campo do provável, mas da certeza.

Entretanto, para as operações de circulação de mercadoria, mesmo realizado o negócio jurídico (operação mercantil) com o respectivo auferimento da receita (faturamento), só com a saída da mercadoria é que, efetivamente, surge o fato jurídico tributário referente ao ICMS. Nessa situação, o legislador utilizou-se de regra presuntiva: na hipótese de ocorrência do fato implicante (Fi), “auferir receita decorrente de venda de mercadorias”, deve ser a constituição do fato presumido (Fp), “promover a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte”. Essa saída pode não ocorrer, por exemplo, se a venda for cancelada. Nesse caso, não se aplica a regra presuntiva, pois, no conceito de receita bruta, não estão incluídas as vendas canceladas (LC n. 123/2006, art. 3º, § 1º). Essa regra presuntiva não integra a regramatrix de incidência tributária, mas possui relação indireta e mediata com ela.

A receita bruta de venda de mercadorias ou de prestação dos serviços de comunicação e de transportes interestadual e intermunicipal de cargas, utilizada como “parâmetro legal de cálculo”, possui a função de mensuração do dever tributário, além de manter correlação com a materialidade do tributo, pois equivale ao valor da operação de mercadoria ou da prestação desses serviços sujeitos à incidência do ICMS. Logo, no Simples Nacional, esse “parâmetro legal de cálculo” constitui, realmente, a base de cálculo do ICMS. Nesse sentido, leciona Carlos Renato Cunha:

No SIMPLES nacional, a base de cálculo do ICMS passa a ser a receita bruta auferida pela micro ou pelo pequeno empresário, mas não toda e qualquer receita bruta, e sim, a referente ao faturamento advindo da venda de mercadorias ou serviços. Do mesmo modo que no IPI, dessarte, existe uma correlação entre a riqueza medida e a norma de competência constitucional e, portanto, a base de cálculo confirma a ocorrência da hipótese tributária ficta.⁴⁵³

Da mesma forma como no IPI, o percentual do ICMS no Simples Nacional contido nos Anexos I (comércio) e II (indústria), denominado de “alíquota” pelo legislador complementar, não se confunde com a alíquota do ICMS. Cumpre ressaltar que as atividades

⁴⁵² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 806.

⁴⁵³ CUNHA, Carlos Renato. **O simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo**. Op.cit., p. 374.

de prestação de serviços de comunicação e de transportes interestadual e intermunicipal de cargas serão tributadas na forma do Anexo III, deduzida a parcela correspondente ao ISS e acrescida da parcela correspondente ao ICMS, prevista no Anexo I (art. 18, § 5º-E, da LC n. 123/2006). Mas, nesses casos, os percentuais do ICMS também não são alíquotas deste imposto.

Aplica-se ao ICMS o mesmo modelo interpretativo proposto para o IPI, que inclui um crédito presumido⁴⁵⁴ para compatibilizar o regime simplificado com a norma constitucional da não cumulatividade, já que houve vedação da utilização dos créditos reais no citado art 23 da LC n. 123/2006. Assim, utilizando-se a fórmula construída para o IPI ao ICMS, tem-se que:

$$\text{Percentual}_{\text{ICMS-SIMPLES}} = \text{Alíquota}_{\text{ICMS}} \times (1 - \% \text{Créd. Presumido}_{\text{ICMS}})$$

Os percentuais previstos para o ICMS nos Anexos I e II variam de 1,25% a 3,95%. Nessa situação, para uma alíquota média de ICMS de 12%, há créditos presumidos de ICMS, respectivos, de 89,6 % e 67,1 % sobre o ICMS devido.

Impende mencionar que tal interpretação não está em conflito com a regra constitucional que exige, para a concessão de benefícios fiscais no âmbito do ICMS, como é o caso do crédito presumido, a deliberação dos Estados e do Distrito Federal (CF/88, art. 155, § 2º, XII, g). A questão se revolve por simples interpretação teleológica. Explica-se.

A concessão de benefício ou de incentivo fiscal relativo ao ICMS sem prévio convênio que os autorize viola o art. 155, § 2º, XII, g, da Constituição. Nesse sentido, já decidiu o Pleno do Supremo Tribunal Federal (ADI n. 2688, Relator Min. Joaquim Barbosa, Julgado em 1/6/2011, DJe-164, divulg. 25/8/2011, public. 26/8/2011). A Lei Complementar n. 24/1975, que regula os aludidos convênios, em seu art. 2º, § 2º, determina que “a concessão de benefícios dependerá sempre de decisão unânime dos Estados representados”. A unanimidade do apoio de Estados e do Distrito Federal a qualquer tipo de benefício fiscal a ser instituído no âmbito do ICMS é, na lição de Ives Gandra Martins, “princípio fundamental, porque destinado a evitar a descompetitividade interestadual e a preservar a Federação”⁴⁵⁵. Enfim,

⁴⁵⁴ Cumpre mencionar que a figura do crédito fiscal presumido já existe na legislação do ICMS, por exemplo, o concedido aos estabelecimentos prestadores de serviço de transporte, exceto aéreo, no percentual de 20% (vinte por cento) do valor do ICMS devido na prestação, que será adotado, opcionalmente pelo contribuinte, em substituição ao sistema de tributação normal (Convênio Confaz n. 106/96).

⁴⁵⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional In CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012, p. 17.

busca-se com essa exigência combater a chamada “guerra fiscal”. Esse é o aspecto pragmático da norma em exame. Entretanto, no Simples Nacional, o estabelecimento do crédito presumido por meio da Lei Complementar n. 123/2006 (no modelo aqui proposto), não produz conflito algum entre os Estados e o Distrito Federal, pois a sua concessão ocorre de forma isonômica para todos os entes federados. Por tal motivo, desnecessário o prévio convênio que autorize o estabelecimento deste crédito presumido no âmbito do Simples Nacional.

Está fora do Simples Nacional o ICMS devido nas operações mencionadas no art. 12, § 1º, inciso XIII, da LC n. 123/2006, conforme visto no Capítulo II, nas quais a incidência do imposto estadual ocorre com base no regime geral de tributação. Dentre essas situações, está a substituição tributária. Nesse caso, a receita bruta referente à mercadoria que já sofreu a incidência do ICMS em decorrência da substituição tributária deverá ser excluída quando da apuração do ICMS devido no Simples Nacional, para se evitar a bitributação. Em suma, na apuração do montante devido no recolhimento unificado, o contribuinte terá direito à redução do valor do ICMS a ser recolhido na forma do Simples Nacional (parágrafos 12, 13 e 14 do art. 18 da LC n. 123/2006).

Os Estados e o Distrito Federal, no âmbito de suas respectivas competências, poderão estabelecer, na forma definida pelo Comitê Gestor, independentemente da receita bruta recebida no mês pelo contribuinte, valores fixos mensais para o recolhimento do ICMS devido por microempresa que aufera receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), ficando a microempresa sujeita a esses valores durante todo o ano-calendário (LC n. 123/2006, art. 18, § 18). Assim, se o optante do Simples Nacional estiver sujeito ao recolhimento de valor fixo de ICMS, deverá fazer o pagamento deste valor juntamente com os demais tributos que compõem o Simples Nacional. Logicamente que sobre a sua receita bruta não deverá ser aplicado o percentual do ICMS previsto nos Anexos I e II da LC n. 123/2006. Não por outro motivo, a Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional n. 52/2008 estabeleceu que o contribuinte, nesse caso, para a determinação da “alíquota” do Simples Nacional, deverá se utilizar das tabelas dos anexos, desconsiderando-se os percentuais do ICMS⁴⁵⁶. A título exemplificativo, no Distrito Federal,

⁴⁵⁶ BRASIL. **Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional n. 52, de 22 de dezembro de 2008**. Art. 13. Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios, no âmbito de suas respectivas competências, poderão, independentemente da receita bruta auferida no mês pelo contribuinte, adotar valores fixos mensais, inclusive por meio de regime de estimativa fiscal ou arbitramento, para o recolhimento do ICMS e do ISS devido por ME que aufera receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), ficando a ME

foi editada a Lei Distrital n. 4006/2007, que estabelece o valor mensal de R\$ 62,50 (sessenta e dois reais e cinquenta centavos) para microempresa contribuinte do ICMS que aufera receita bruta no ano-calendário de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais). Cumpre destacar que não se aplica ao ICMS fixo o modelo interpretativo aqui proposto, pois, nessa situação particular, exige-se o tributo da ME em valor constante mensal, independentemente do fato “auferir receita bruta”, e o seu montante não interfere no valor devido. Na hipótese de não obtenção de receita, haverá verdadeira ficção jurídica, e não presunção.

No critério subjetivo do conseqüente, a União é o sujeito ativo. Os Estados e o Distrito Federal continuam como entes competentes para legislar sobre o ICMS, observadas as limitações da lei complementar atinente a esse regime unificado, além de figurarem como destinatários da totalidade do ICMS arrecadado no Simples Nacional (art. 22, II, da LC n. 123/2006). Ademais, o art. 41, § 2º, da Lei Complementar n. 123/2006 dispõe que os créditos tributários no âmbito do Simples Nacional serão apurados, inscritos em Dívida Ativa da União e cobrados judicialmente pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (art. 41, § 2º), ressalvada a cobrança de ICMS em valores fixos devidos pelo microempresário individual (MEI), que será estabelecida pelo Comitê Gestor do Simples Nacional (LC n. 123/2006, art. 41, § 5º, inciso V, e art. 18-A, § 16). Portanto, ressalvada esta última situação, a União figura como sujeito ativo deste tributo no Simples Nacional. Conforme anota Carlos Cunha, “os demais entes federativos não se encontram no pólo ativo da relação jurídica, e somente receberão o repasse dos valores arrecadados para pagamento dos créditos tributários de que são titulares”⁴⁵⁷.

Destarte, há transferência da capacidade tributária ativa dos Estados e Distrito Federal para a União, porém aqueles, além de figurarem como destinatários exclusivos do montante arrecadado a título de ICMS no Simples Nacional, continuam com poderes de fiscalização do cumprimento das obrigações principais e acessórias relativas ao Simples Nacional, visto que as autoridades fiscais desses entes federativos têm competência para efetuar o lançamento de todos os tributos apurados na forma do Simples Nacional e podem excluir empresas desse regime simplificado (art. 33 da LC n. 123/2006). Em que pesem tais mitigações, não concordamos com Silas Santiago, ao asseverar que “trata-se de um consórcio de sujeitos

sujeita a esses valores durante todo o ano-calendário. [...] § 5º Para a determinação da alíquota do Simples Nacional, utilizar-se-ão as tabelas dos anexos desconsiderando-se os percentuais do ICMS ou do ISS, conforme o caso.

⁴⁵⁷ CUNHA, Carlos Renato. **O simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo**. Op.cit., p. 320.

ativos, com poderes iguais”⁴⁵⁸. Enfim, a União é quem figura no polo ativo da relação jurídico-tributária contida no consequente da regra-matriz de incidência tributária, ainda que existam poderes fiscalizatórios concorrentes e os Estados e Distrito Federal figurem como destinatários do ICMS no âmbito do Simples Nacional.

O critério temporal coincide com o momento em que a receita bruta é auferida, pois com o fato “auferir receita” se presume a saída da mercadoria, como visto anteriormente. No critério espacial, não há nenhuma distinção em relação ao regime comum. No critério pessoal da hipótese (e subjetivo do consequente, como sujeito passivo), está a ME ou EPP optante pelo regime simplificado de tributação que promova operações de circulação de mercadorias e/ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação.

3.4.7 Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS)

3.4.7.1 No regime de tributação comum

Trata-se de imposto de competência dos Municípios e do Distrito Federal (art. 156, III, c/c art. 147 da CF/88). O critério material da hipótese de sua regra-matriz de incidência está contido no art. 156, III, da Carta de 1988, e no art. 1º da LC n. 116, de 1.8.2003⁴⁵⁹: “prestar serviços de qualquer natureza, constantes da lista anexa à mencionada lei”. O serviço deve ser remunerado para que seja tributado pelo ISS. Na lição de Marcelo Caron Baptista, “apenas a prestação remunerada de serviços corresponde ao critério material da hipótese normativa”⁴⁶⁰.

O critério temporal é o momento da prestação do serviço. No critério espacial, como regra, o serviço considera-se prestado e o imposto devido no local do estabelecimento prestador ou, na falta do estabelecimento, no local do domicílio do prestador (art. 3º da LC n. 116/2003). Todavia, há hipóteses previstas na aludida lei complementar em que o imposto será devido no local da prestação, por exemplo, na execução de serviços de limpeza, manutenção e conservação de vias e logradouros públicos.

⁴⁵⁸ SANTIAGO, Silas. **Simples Nacional: o exemplo de federalismo fiscal brasileiro**. Op. cit., p. 44.

⁴⁵⁹ Art. 1º O Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

⁴⁶⁰ BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto a norma**. São Paulo: Quartier latin, 2005. p. 573.

No critério quantitativo, a base de cálculo é o preço do serviço (art. 7º da LC n. 116/2003). Exclui-se da base de cálculo o valor dos materiais fornecidos pelo prestador dos serviços de execução, por administração, empreitada ou subempreitada, de obras de construção civil, hidráulica ou elétrica e de outras obras semelhantes, inclusive sondagem, perfuração de poços, escavação, drenagem e irrigação, terraplanagem, pavimentação, concretagem e a instalação e montagem de produtos, peças e equipamentos; e reparação, conservação e reforma de edifícios, estradas, pontes, portos e congêneres. A alíquota é fixada pela lei de cada município, limitada ao patamar de 5% (LC n. 116/2003, art. 8º).

No critério pessoal da hipótese, tem-se o contribuinte: o prestador do serviço (LC n. 116/2003, art. 5º). No critério subjetivo do consequente, o sujeito ativo é o Município ou o Distrito Federal, e o sujeito passivo é o contribuinte (quando coincidir com o critério pessoal da hipótese) ou responsável. A lei municipal poderá determinar que o tomador do serviço seja responsável pelo crédito tributário, por meio de retenção do imposto na fonte (LC n. 116/2003, art. 6º).

3.4.7.2 No Simples Nacional

No regime simplificado, exige-se o ISS quando a ME ou EPP realiza o fato “auferir receita bruta de prestação de serviços” (fato 1). No regime comum de tributação, o critério material da hipótese de incidência é “prestar serviço remunerado constante da Lista de Serviços da LC n. 116/03” (fato 2). Qual a relação entre esses dois fatos?

A receita bruta (ou faturamento), na espécie, refere-se ao produto (contrapartida), recebido ou a perceber, pela realização do serviço. Como visto ao tratar do IPI e do ICMS, para existir faturamento é imprescindível a realização de operações mercantis ou prestações de serviços. Portanto, o fato 1 (“obter receita bruta de serviços”), é consequência lógica do fato 2 (“prestar serviços remunerados”), isto é, a realização do fato 1 pressupõe a do fato 2. Segundo Carlos Cunha, “existe correlação entre a delimitação de competência constitucional para a instituição do imposto (prestar serviços) e o fato escolhido para presumir de modo absoluto sua ocorrência (auferir receita bruta)”⁴⁶¹. Na espécie, não se vislumbra nenhuma regra presuntiva entrelaçada ao critério material da hipótese da regra-matriz do ISS, pois se

⁴⁶¹ CUNHA, Carlos Renato. **O simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo**. Op.cit., p. 378.

está no campo da certeza e não do provável. Ora, se a empresa prestou serviço remunerado, é certo que tem o direito de receber a retribuição correspondente, logo auferiu receita bruta de prestação de serviços. Portanto, são duas faces da mesma moeda.

No critério quantitativo da regra-matriz do ISS, a base de cálculo é o preço do serviço prestado, que corresponde ao valor da receita decorrente da prestação do serviço (= receita bruta ou faturamento das empresas prestadoras de serviço). Assim, a receita bruta confirma o critério material do ISS, qualificando-se como sua base de cálculo. Inexiste, nesse critério, a figura da presunção. Para Débora Sotto, adotou-se “a base de cálculo real”⁴⁶² desse imposto.

Ademais, os percentuais contidos nos Anexos III a V da LC n. 123/2006 referem-se às verdadeiras alíquotas desse imposto no regime simplificado, as quais variam de 2% a 5%. Dessa forma, no Simples Nacional, o valor a ser recolhido de ISS pelas MEs e EPPs prestadoras de serviços é obtido a partir da operação de multiplicação da base de cálculo (receita bruta da prestação de serviços) com a alíquota correspondente naqueles anexos.

Entretanto, os Municípios e o Distrito Federal, no âmbito de suas respectivas competências, podem estabelecer, na forma definida pelo Comitê Gestor, valores fixos mensais para o recolhimento do ISS devido por microempresa com receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais), ficando a microempresa sujeita a esses valores durante todo o ano-calendário (LC n. 123/2006, art. 18, § 18). Também devem recolher o ISS em valor fixo, na forma da legislação municipal, os escritórios de serviços contábeis (LC n. 123/2006, art. 18, § 22-A). Se o optante do Simples Nacional estiver sujeito ao valor fixo de ISS, deverá fazer o pagamento deste valor juntamente com os demais tributos que compõem o Simples Nacional. Porém, sobre a sua receita de prestação de serviço não deverá ser aplicada a alíquota do ISS prevista nos Anexos III a V da LC n. 123/2006. Nesse sentido, a Resolução do Comitê Gestor do Simples Nacional n. 52/2008 estabeleceu que o contribuinte, nesse caso, para a determinação da “alíquota” do Simples Nacional, deverá desconsiderar os percentuais do ISS.⁴⁶³ Registre-se que o modelo interpretativo aqui proposto não se aplica ao ISS fixo. Ademais, cabe, nesse ponto, a mesma observação feita quanto ao ICMS fixo no âmbito do Simples Nacional, para onde se remete o leitor.

⁴⁶² SOTTO, Débora. **Tributação da microempresa (ME) e da...** Op. cit., p. 138.

⁴⁶³ Vide nota de rodapé n. 456.

Não está incluído no recolhimento unificado do Simples Nacional o ISS devido pelas MEs e EPPs: (i) em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte; e (ii) na importação de serviços (LC n. 123/2006, art. 13, § 1º, XIV). Neste último caso, a incidência do tributo se dará com base no regime comum de tributação. Na hipótese de retenção na fonte, prevista no art. 21, § 4º, da LC n. 123/2006, a alíquota aplicável corresponderá ao percentual de ISS previsto nos Anexos III, IV ou V para a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês anterior ao da prestação. O valor retido, devidamente recolhido, será definitivo, não sendo objeto de partilha com os municípios, e sobre a receita de prestação de serviços que sofreu a retenção não haverá nova incidência de ISS a ser recolhido no Simples Nacional, para evitar a dupla tributação daquela receita. Ademais, o legislador complementar impediu a retenção para a microempresa ou empresa de pequeno porte sujeita à tributação do ISS no Simples Nacional por valores fixos mensais (art. 21, § 4º, IV, da LC n. 123/2006).

No critério pessoal da hipótese (e no subjetivo do consequente, como sujeito passivo), está a ME ou EPP prestadora de serviços optante pelo Simples Nacional. No critério subjetivo do consequente, a União é o sujeito ativo. Os Municípios e o Distrito Federal continuam como entes competentes para legislar sobre o ISS, observadas as limitações da lei complementar atinente a esse regime unificado, além de figurarem como destinatários da totalidade do ISS arrecadado no Simples Nacional (art. 22, I, da LC n. 123/2006). Permanecem ainda esses entes federados com poder de fiscalização (Art. 33 da LC n. 123/2006), mas isso não afasta a União como sujeito ativo, cabendo aqui as mesmas observações feitas para o ICMS.

No critério espacial, não há distinção alguma em relação ao regime comum. No critério temporal, embora o ISS seja devido no momento da obtenção da receita da prestação de serviço, a apuração do tributo é mensal.

3.5 Análise da constitucionalidade do uso de presunções legais absolutas no regime simplificado de tributação

Após examinar a regra-matriz de incidência de cada um dos tributos que compõem o Simples Nacional, verifica-se que o legislador se utilizou de regra presuntiva atrelada ao

critério material da hipótese e ao critério quantitativo do consequente (base de cálculo) da regra-matriz de incidência do IRPJ, da CSLL e da CPP. No IPI e no ICMS, há presunção vinculada ao critério material das respectivas regras-matrizes de incidência. Existe ainda, com base no modelo de interpretação proposto, regra presuntiva para o ICMS e o IPI no que concerne ao aproveitamento de crédito das operações anteriores (norma constitucional da não cumulatividade).

Todas essas presunções são absolutas, pois realizada a opção pelo regime simplificado de tributação, não se abre a possibilidade à ME (ou EPP) de demonstrar que os fatos ocorreram de forma diversa daquela presumida pelo legislador. Indaga-se, porém, se o uso dessas presunções absolutas nesse regime especial viola algum princípio constitucional tributário.

Maria Ferragut defende que as presunções legais amoldam-se às prescrições normativas de mais alta hierarquia, podendo ser validamente utilizadas para a criação de obrigações tributárias, se observados os princípios da segurança jurídica, legalidade, tipicidade, igualdade, capacidade contributiva, ampla defesa, contraditório, razoabilidade, proporcionalidade e discriminação constitucional de competência.⁴⁶⁴ Contudo, a aludida autora não admite, para tal finalidade, as presunções absolutas, sustentando que essas

não podem ser validamente utilizadas para a instituição de obrigações tributárias, já que não permitem que o sujeito contra quem a presunção aproveita apresente provas cabais de que o evento descrito no fato indiciado não ocorreu, mas que, mesmo assim, o direito permaneça reconhecendo-o como ocorrido.⁴⁶⁵

Em princípio, o uso da presunção absoluta viola direitos fundamentais do contribuinte, constitucionalmente protegidos, ao não se permitir que o sujeito passivo faça prova em contrário, demonstrando que o fato presumido, efetivamente, não ocorreu. Contudo, em situações especiais, a nosso sentir, a presunção absoluta pode ser utilizada sem implicar ofensa aos mencionados princípios constitucionais tributários. Explica-se.

A principal justificativa para a aplicação das presunções legais em Direito Tributário refere-se à praticidade ou praticabilidade. Em linhas gerais, com a praticidade evita-se a aplicação muito complexa de determinada lei tributária, especialmente nos casos em que a

⁴⁶⁴ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. Op. cit., p. 99.

⁴⁶⁵ Ibid., p. 83.

execução deva ser em massa, buscando, assim, a simplificação.⁴⁶⁶ Na lição de Misabel Derzi, a praticabilidade constitui “todos os meios e técnicas utilizáveis com o objetivo de tornar simples e viável a execução das leis. Como princípio geral de economicidade e exeqüibilidade, inspira o Direito de forma global”⁴⁶⁷. Como leciona Carlos Renato Cunha, há um campo amplo de exemplos de aplicação da praticabilidade tributária. Nas palavras do autor, “ela aparece através de presunções, ficções legais, quantificações estabelecidas em lei, tributação na fonte, eleição de responsáveis e substitutos tributários, no modo de pensar tipificante, em enumerações taxativas, somatórios, quantificações, etc.”⁴⁶⁸.

A sistemática de presunção, portanto, constitui uma das técnicas utilizadas na chamada praticabilidade tributária. Nessa sistemática, usando-se das expressões de Misabel Derzi, “o tributo passa a incidir sobre aquilo que se presume ou é calculado segundo aquilo que se estima”⁴⁶⁹. Todavia, com vistas a compatibilizar tal técnica com os princípios constitucionais tributários (legalidade, capacidade contributiva, tipicidade etc.), normalmente é fornecida ao sujeito passivo da obrigação tributária a possibilidade de demonstrar o contrário, para afastar a incidência da regra presuntiva, e por consequência, o fato jurídico tributário.

Entretanto, há situações em que a presunção deve ser absoluta, sob pena de inviabilizar a própria criação de regimes especiais de tributação pelo legislador. Quer dizer, a presunção absoluta torna-se imprescindível em regimes especiais, como é o caso da tributação do imposto de renda com base no lucro presumido e do Simples Nacional. Nesse sentido, manifesta-se Florence Haret:

A nosso ver, não é possível negar a existência das presunções chamadas absolutas ou, no caso ora nomeadas, irrevogáveis no direito em geral e no campo tributário. Estão presentes em vários aspectos e sob diferentes formas, cumprindo relevante papel na instituição de determinados regimes jurídicos especiais inclusive.

Expressão de uma das diversas formas empregadas pelo legislador para prescrever regimes jurídicos especiais, comparecem as presunções irrevogáveis como a diretriz preliminar para o perfeito funcionamento dessas sistemáticas específicas. Observa-se que tais presunções cumprem o papel de fundar aquele conjunto de normas, sem o qual não há como positivar regime jurídico algum que não esteja fundamentado num grupamento intenso de presunções. Por isso mesmo, nós a compreendemos como fundadoras dessas instituições, ponto de partida para a organização do próprio.⁴⁷⁰

⁴⁶⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. Op. cit., p. 98.

⁴⁶⁷ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas *In* BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 554.

⁴⁶⁸ CUNHA, Carlos Renato. **O simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo**. Op.cit., p. 187.

⁴⁶⁹ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007, p. 329.

⁴⁷⁰ HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no direito tributário...** Op. cit., p. 330.

Ora, não há, por exemplo, como calcular o imposto de renda de forma simplificada dispensando a complexa apuração do lucro real, sem se recorrer a uma incidência do imposto sobre um percentual da receita bruta (lucro presumido). Da mesma forma, sem a desconsideração dos créditos efetivos de ICMS ou IPI, acompanhada de um mecanismo de crédito presumido, impossível realizar a tributação simplificada desses impostos com observância da regra da não cumulatividade. Enfim, a simplificação só poderá ser realizada com a previsão de regras presuntivas absolutas que possibilitem a apuração, de forma direta e prática, dos créditos tributários que compõem determinado regime especial.

Ademais, o emprego da presunção absoluta constitui meio para efetivar o enunciado constitucional que prevê tratamento diferenciado e favorecido às MEs e EPPs, com a criação, por lei complementar, de um regime especial simplificado e unificado de tributos dos três entes federados. Como salienta Barros Carvalho, “em direito tributário as presunções se justificam pela relação meio-fim”⁴⁷¹.

Assim, se por um lado, o legislador não pode sair criando presunções absolutas com vistas a modificar os critérios da regra-matriz de incidência tributária fixados pela Constituição Federal, por outro, há situações em que a realização de determinada finalidade estabelecida em norma de estrutura exige o emprego de regras presuntivas absolutas acopladas aos critérios da regra-matriz, como ocorre no Simples Nacional. Nesse aspecto da finalidade, a investigação do fenômeno jurídico ocorre no plano pragmático da linguagem do direito positivo, conforme mostrado no Capítulo I.

Registre-se, porém, que a permissão para o uso de presunção legal absoluta em regimes tributários especiais deve ter como pressuposto a opção do contribuinte. Em outros termos, deve cuidar sempre de regime facultativo (tanto para ingressar quanto para sair do regime), sob pena de violar direitos fundamentais do contribuinte. Na lição de Florence Haret:

a existência da presunção irrevogável ou constitutiva de regime diferenciado, ao mesmo tempo em que existe, é imprescindível e apresenta-se como ponto de partida da própria instituição para manter integral sua validade no sistema que ela tenha seu contraponto no necessário caráter opcional de adesão para o sujeito passivo nesses regimes jurídicos. A opção é justamente aquilo que confere legitimidade à presunção irrevogável e ao regime especial. Sem ela, a imposição dessas normas presuntivas seria inadmissível num sistema jurídico que pretende sejam preservados direitos e

⁴⁷¹ CARVALHO, Paulo de Barros. O ICMS e os “regimes especiais”. **Revista Dialética de direito tributário**. São Paulo: Dialética, n. 8., p. 94-98, maio 1996, p. 96.

garantias individuais como propriedade, segurança jurídica, igualdade, capacidade contributiva, etc.⁴⁷²

Em função de sua natureza facultativa, inclusive por determinação constitucional, o regime simplificado de tributação instituído pela LC n. 123/2006 atende ao pressuposto supramencionado.

Com base nessas razões, sustenta-se que as regras presuntivas absolutas vinculadas aos mencionados critérios das regras-matrizes de incidência dos tributos incluídos no Simples Nacional são compatíveis com a Constituição Federal.

⁴⁷² HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no direito tributário...** Op. cit., p. 330.

4 QUESTÕES PRÁTICAS DO SIMPLES NACIONAL

4.1 As questões postas

Neste capítulo, serão examinadas quatro questões práticas do regime simplificado de tributação: (i) a constitucionalidade das vedações ao ingresso no Simples Nacional; (ii) a influência das regras de imunidade no regime simplificado de tributação; (iii) a aplicação de isenções do regime geral de tributação aos optantes pelo Simples Nacional; e (iv) a norma da não cumulatividade do ICMS e IPI no regime simplificado de tributação das MEs e EPPs.

4.2 As hipóteses de vedação ao ingresso no Simples Nacional e o exame de sua constitucionalidade

O legislador complementar fixou uma gama de restrições à inclusão das micro e pequenas empresas no regime diferenciado e favorecido de tributação. Há inúmeras situações nas quais fica vedado o ingresso no Simples Nacional, ainda que o contribuinte aufera receita bruta anual dentro dos limites previstos no art. 3º da Lei n. 123/2006, para enquadramento como ME (até R\$ 360.000) ou EPP (entre R\$ 360.000 e R\$ 3.600.000).

Essas hipóteses de vedação dividem-se em dois grupos. No primeiro, estão as situações que impedem a empresa de usufruir qualquer espécie de tratamento diferenciado e favorecido, previsto na mencionada lei complementar, não só no âmbito tributário (LC n. 123/2006, art. 3º, § 4º). No segundo grupo, a limitação se restringe apenas ao ingresso no Simples Nacional, sendo permitido à ME ou EPP receber tratamento diferenciado e favorecido de natureza não tributária (LC n. 123/2006, art. 17).

Nos termos do § 4º do art. 3º da LC n. 123/2006, não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado previsto na citada lei complementar, para nenhum efeito legal, incluído o regime especial de tributação (Simples Nacional), a pessoa jurídica:

- I - de cujo capital participe outra pessoa jurídica;
- II - que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior;

- III - de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado previsto na LC n. 123/2006, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite previsto para EPP (3,6 milhões de reais);
- IV - cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada pela aludida Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite previsto para EPP (3,6 milhões de reais);
- V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite previsto para EPP (3,6 milhões de reais);
- VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo;
- VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica;
- VIII - que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de previdência complementar;
- IX - resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores;
- X - constituída sob a forma de sociedade por ações.

No segundo grupo de vedações (art. 17 da LC n. 123/2006), o legislador regulou a matéria da seguinte forma:

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

I - que explore atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (asset management), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (factoring);

II - que tenha sócio domiciliado no exterior;

III - de cujo capital participe entidade da administração pública, direta ou indireta, federal, estadual ou municipal;

IV – (REVOGADO)

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

VI - que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros;

VII - que seja geradora, transmissora, distribuidora ou comercializadora de energia elétrica;

VIII - que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;

IX - que exerça atividade de importação de combustíveis;

X - que exerça atividade de produção ou venda no atacado de:

a) cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes;

b) bebidas a seguir descritas:

1 – alcoólicas;

2 – refrigerantes, inclusive águas saborizadas gaseificadas;

3 – preparações compostas, não alcoólicas (extratos concentrados ou sabores concentrados), para elaboração de bebida refrigerante, com capacidade de diluição de até 10 (dez) partes da bebida para cada parte do concentrado;

4 – cervejas sem álcool;

XI - que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;

XII - que realize cessão ou locação de mão-de-obra;

XIII - que realize atividade de consultoria;

XIV - que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis;

XV - que realize atividade de locação de imóveis próprios, exceto quando se referir a prestação de serviços tributados pelo ISS;

XVI - com ausência de inscrição ou com irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível.

§ 1º As vedações relativas a exercício de atividades previstas no caput deste artigo não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades referidas nos §§ 5º-B a 5º-E do art. 18 desta Lei Complementar, ou as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação no caput deste artigo.

[...]

§ 2º Também poderá optar pelo Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte que se dedique à prestação de outros serviços que não tenham sido objeto de vedação expressa neste artigo, desde que não incorra em nenhuma das hipóteses de vedação previstas nesta Lei Complementar.

§ 3º (VETADO).

§ 4º Na hipótese do inciso XVI do caput, deverá ser observado, para o MEI, o disposto no art. 4º desta Lei Complementar.” (Grifamos)

Vê-se que, para esse segundo grupo, foram abertas exceções dentro das hipóteses de vedação ao ingresso no Simples Nacional, permitindo-se expressamente o acesso ao regime

especial à ME ou EPP que explore as atividades de prestação de serviços descritas nos parágrafos 5º-B a 5º-E do art. 18 da LC n. 123/2006⁴⁷³.

A questão é se essas vedações são compatíveis com o ordenamento constitucional. A solução não é tão singela, mas buscaremos traçar um caminho.

Desde a implantação do Simples Federal (Lei n. 9.317/96), sempre houve muita discussão judicial entre os contribuintes excluídos e a Fazenda Pública no que respeita às vedações de alguns setores específicos de atividade. O argumento principal dos contribuintes é que haveria violação ao princípio da isonomia, porquanto o critério adotado pelo legislador para fazer a distinção não poderia ser a atividade desenvolvida pelo contribuinte.

O principal ponto de discussão refere-se, portanto, ao critério de distinção adotado pelo legislador complementar para excluir determinada empresa do rol dos destinatários do tratamento tributário favorecido e diferenciado.

Como visto no Capítulo II, segundo André Ramos Tavares⁴⁷⁴, a receita bruta anual é o único critério admitido e encampado pela Constituição da República, dado o disposto no § 1º do artigo 47 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT⁴⁷⁵. Debora Sotto,

⁴⁷³ BRASIL. **Lei Complementar n. 123 de 14 de dezembro de 2006**. Art. 18. [...] § 5º-B : I - creche, pré-escola e estabelecimento de ensino fundamental, escolas técnicas, profissionais e de ensino médio, de línguas estrangeiras, de artes, cursos técnicos de pilotagem, preparatórios para concursos, gerenciais e escolas livres, exceto as previstas nos incisos II e III do § 5º-D deste artigo; II - agência terceirizada de correios; III - agência de viagem e turismo; IV - centro de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga; V - agência lotérica; VI – (REVOGADO) VII – (REVOGADO) VIII – (REVOGADO) IX - serviços de instalação, de reparos e de manutenção em geral, bem como de usinagem, solda, tratamento e revestimento em metais; X – (REVOGADO) XI – (REVOGADO) XII – (REVOGADO) XIII - transporte municipal de passageiros; XIV – escritórios de serviços contábeis, observado o disposto nos §§ 22-B e 22-C deste artigo; XV - produções cinematográficas, audiovisuais, artísticas e culturais, sua exibição ou apresentação, inclusive no caso de música, literatura, artes cênicas, artes visuais, cinematográficas e audiovisuais. § 5º-C : I - construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada, execução de projetos e serviços de paisagismo, bem como decoração de interiores; II – (REVOGADO) III – (REVOGADO) IV – (REVOGADO) V – (REVOGADO) VI - serviço de vigilância, limpeza ou conservação. § 5º-D : I - cumulativamente administração e locação de imóveis de terceiros; II - academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais; III - academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes; IV - elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante; V - licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação; VI - planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas, desde que realizados em estabelecimento do optante; VII – (REVOGADO) VIII – (REVOGADO) IX - empresas montadoras de estandes para feiras; X – (REVOGADO) XI – (REVOGADO) XII – laboratórios de análises clínicas ou de patologia clínica; XIII – serviços de tomografia, diagnósticos médicos por imagem, registros gráficos e métodos óticos, bem como ressonância magnética; XIV – serviços de prótese em geral. § 5º-E: as atividades de prestação de serviços de comunicação e de transportes interestadual e intermunicipal de cargas.

⁴⁷⁴ TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. Op. cit., p. 224-5.

⁴⁷⁵ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT. Art. 47. Na liquidação dos débitos, inclusive suas renegociações e composições

na mesma senda, leciona que “o critério discriminante eleito pelo legislador, para definir microempresas e empresas de pequeno porte, foi a receita bruta anual, tal como apontado pela Carta Magna, no § 1º do artigo 47 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias”⁴⁷⁶. Ao analisar a questão, ainda sob a ótica do Simples Federal, que também continha uma série de vedações com base na atividade do contribuinte, José Constantino Bastos Junior conclui que, “quando a norma constitucional remeteu para a legislação ordinária a conceituação de microempresa e empresa de pequeno porte, o fez unicamente para que se apurassem critérios econômicos de limitação para tal definição; no caso, apenas a limitação de receita”⁴⁷⁷.

Discordamos dessa posição, pois, sob o plano semântico, a partir dos enunciados constitucionais que cuidam do tratamento favorecido das micro e pequenas empresas (CF/88, arts. 146, III, d e parágrafo único, 170, IX, e 179), analisados no Capítulo II deste trabalho, não se pode chegar à interpretação de que a receita bruta é o único critério de distinção imposto, pelo Constituinte, ao legislador infraconstitucional para definir se determinada empresa faz jus ou não ao tratamento tributário diferenciado e favorecido. Acrescente-se que o supramencionado art. 47, § 1º, do ADCT, em que pese a referência ao critério objetivo “receita bruta anual”, para caracterização de microempresas e pequenas empresas, tão só o fez para os efeitos da “não incidência de correção monetária para os débitos das MEs e EPPs decorrentes de quaisquer empréstimos concedidos por bancos e por instituições financeiras”.

Sustentamos que a receita bruta pode ser utilizada como critério discriminante, mas não é o único permitido pela Constituição Federal.

No que toca especificamente às vedações ao ingresso no Simples Nacional relativas à atividade econômica desenvolvida pelo contribuinte, é certo que a Constituição Federal, ao determinar aos entes federativos tratamento favorecido e diferenciado às micro e pequenas empresas, não trouxe nenhuma restrição explícita quanto à atividade exercida pelo

posteriores, ainda que ajuizados, decorrentes de quaisquer empréstimos concedidos por bancos e por instituições financeiras, não existirá correção monetária desde que o empréstimo tenha sido concedido:

I - aos micro e pequenos empresários ou seus estabelecimentos no período de 28 de fevereiro de 1986 a 28 de fevereiro de 1987; [...] § 1º - Consideram-se, para efeito deste artigo, microempresas as pessoas jurídicas e as firmas individuais com receitas anuais de até dez mil Obrigações do Tesouro Nacional, e pequenas empresas as pessoas jurídicas e as firmas individuais com receita anual de até vinte e cinco mil Obrigações do Tesouro Nacional. (Grifo nosso).

⁴⁷⁶ SOTTO, Debora. **Tributação da microempresa (ME) e da empresa de pequeno porte (EPP)**. Op. cit., p. 85.

⁴⁷⁷ BASTOS JR, José Constantino. **Discriminação inconstitucional das empresas de serviços – lei 9.317/96 – “simples”**, In IOB – Repertório de Jurisprudência: tributário e constitucional. São Paulo. N. 8, Abr. 1997, p. 191.

contribuinte. Entretanto, isso não impede que o legislador utilize a atividade como critério distintivo, quer como parâmetro de aferição da capacidade contributiva (não se pode negar que determinados setores têm maior capacidade contributiva do que outros), quer por razões extrafiscais, independentemente da capacidade contributiva, elegendo-se certa atividade para a realização de determinado fim.

Nesta última hipótese, a análise da constitucionalidade da vedação ao ingresso no Simples Nacional só se resolve no plano pragmático, pois a mensagem normativa busca a realização ou proteção de determinado valor constitucional. Deve-se ter em mente que o legislador poderá desviar-se da capacidade contributiva sem ferir a igualdade tributária, desde que exista um motivo razoável (não arbitrário) para tanto, principalmente quando estiverem em jogo outros valores constitucionais.

No que concerne ao tratamento não isonômico em razão do princípio da capacidade contributiva, deve-se reconhecer que qualquer tratamento desigual, conforme lição de Marins e Bertoldi, “não pode estar calçado tão-somente em distinção de atividade, mas na existência fática da diferença de capacidade contributiva que possa ensejar distinto tratamento”⁴⁷⁸. Cumpre advertir, porém, que há situações em que a vedação de ingresso no Simples Nacional de contribuintes de determinadas atividades econômicas não é feita com base na atividade por si só, mas pelo fato de aquele setor apresentar capacidade econômica que não justifica o tratamento favorecido e diferenciado. Enfim, embora o critério discriminante imediato tenha sido a atividade do contribuinte, o critério mediato é a capacidade contributiva. Isso porque dois contribuintes com a mesma receita bruta anual podem ter capacidades contributivas distintas a depender da atividade desenvolvida por eles. Imagine uma clínica médica e um mercadinho com idêntico faturamento. As capacidades contributivas serão idênticas? Certamente não.

Desta feita, ainda que a receita bruta anual do contribuinte esteja dentro dos limites previstos na LC n. 123/2006 para qualificação como micro ou pequena empresa, a restrição para ingresso no Simples Nacional se justifica em alguns casos. Conforme leciona Hugo de Brito Machado Segundo, “daquele que exerce atividade que, por sua natureza, prescindem da

⁴⁷⁸ MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional: Estatuto da ...**. Op. cit., p. 119.

proteção do Estado, ou pertencente a setor submetido à tributação muito diferenciada das demais empresas, dificultando sua acomodação no âmbito do Simples⁴⁷⁹.

Feitas essas considerações, examinam-se os dois grupos de vedações.

Os impedimentos dos incisos I, III, IV, V e VII do § 4º do art. 3º da LC n. 123/2006 referem-se a grupos societários, abrangendo as hipóteses de participação do contribuinte no capital de outra empresa (ou vice-versa) e de existência de titular ou sócio do contribuinte que já figure em outra empresa nessa mesma condição ou como administrador. No inciso IX, há a situação da empresa resultante ou remanescente de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido nos 5 (cinco) anos-calendários anteriores. Na observação precisa de Marins e Bertoldi:

O objetivo claro da norma é assegurar que não sejam beneficiários pelo regime especial quaisquer grupos societários, de fato ou de direito, e também coibir a prática de cisões com o escopo de pulverizar o faturamento, buscando-se evitar que os contribuintes lancem mão de possíveis formas jurídicas ou práticas oblíquas com o propósito de, na prática, ultrapassar os limites legais de receita bruta.⁴⁸⁰

A vedação do inciso II atende ao comando constitucional de que o tratamento favorecido destina-se às empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País (CF/88, art.170, IX).

As cooperativas (inciso VI), exceto as de consumo, estão afastadas do tratamento diferenciado e favorecido destinado às MEs e EPPs. Como estas possuem regramento próprio (Lei n. 5.764/71), a sua exclusão se justifica. Sem contar que, no âmbito tributário, o art. 146, III, c, da CF/88 previu a edição de lei complementar para estabelecer normas gerais referentes ao adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado por essas entidades privadas.

No que toca às sociedades por ações (inciso X), o impedimento refere-se à incompatibilidade do regime simplificado com esse tipo societário. Nesse sentido, Júlio Casarin aduz que “a complexidade faz parte das mesmas e não se coaduna com a simplificação a que se propõe a norma legal”⁴⁸¹.

⁴⁷⁹ MAMEDE, Gladston *et al.* **Comentários ao estatuto nacional da microempresa e da...** Op. cit., p. 129-130.

⁴⁸⁰ MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simple Nacional: Estatuto da ...** Op. cit., p. 115.

⁴⁸¹ CASARIN, Júlio César Martins. Definição de microempresa e empresa de pequeno porte - arts. 3º a 11. In: HENARE NETO, Harley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 55.

Finalmente, para a vedação das instituições financeiras e equiparadas (inciso VIII), conforme observa Gladston Mamede, “não há muito o que comentar sobre a norma. Fica claro que o legislador entendeu haver uma incompatibilidade visceral entre, de um lado, os conceitos de microatividade econômica e atividade econômica de pequeno porte, e de outro lado, tais objetos sociais”⁴⁸². Acrescente-se ainda que as instituições financeiras privadas, exceto as cooperativas de crédito, são constituídas unicamente sob a forma de sociedade anônima (art. 25 da Lei n. 4.595/64), que é modalidade de sociedade por ações, o que as enquadraria na hipótese de exclusão do inciso X.

Desta feita, conclui-se que todas essas exclusões atendem ao princípio da isonomia, no seu aspecto positivo (tratar desigualmente os desiguais), pois o tratamento jurídico distinto se justifica. Note-se que essas vedações não levam em conta o critério objetivo da receita bruta anual. Assim, a prevalecer o entendimento daqueles que sustentam que o critério da receita bruta seria o único admitido pela Constituição, todas essas vedações seriam inconstitucionais, salvo a do inciso II, contida expressamente no art. 170, IX, do Texto Constitucional. Tal conclusão, a nosso sentir, seria verdadeira aberração. Por isso, torna-se a frisar: a receita bruta anual não é o único critério constitucional permitido para definição dos destinatários do tratamento diferenciado e favorecido.

No segundo grupo de vedações (art. 17 da LC n. 123/2006), concentram-se as maiores discussões sobre a (in) constitucionalidade.

Quanto à vedação do inciso I, segundo Debora Sotto, por se tratar de empresa do mercado financeiro e de capitais, a discriminação encontra lastro constitucional, já que estas se sujeitam a regime jurídico especial, a ser regulado por lei complementar (art. 192 da CF/88).⁴⁸³ A aludida autora também vislumbra justificativa para as vedações dos incisos II e III, respectivamente, (a) para dar cumprimento ao enunciado no art. 179 da CF/88, que exige que o tratamento diferenciado beneficie, estritamente, as empresas nacionais; e (b) porque o tratamento favorecido visa a fomentar a atividade econômica estritamente privada.⁴⁸⁴ Nessas hipóteses, de fato, não se vislumbra ofensa ao princípio da isonomia, já que o tratamento desigual se dá em função das realidades distintas de cada uma dessas situações ou atividades.

⁴⁸² MAMEDE, Gladston *et al.* **Comentários ao estatuto nacional da microempresa e da...** Op. cit., p. 41.

⁴⁸³ SOTTO, Debora. **Tributação da microempresa (ME) e da empresa ...** Op. cit., p. 93.

⁴⁸⁴ *Ibid.*

No que concerne à atividade de produção ou venda atacadista de bebidas alcoólicas, cigarros ou armas de fogo e munições, por envolver questões associadas à saúde pública e à segurança, o tratamento tributário diferenciado e favorecido não se justifica, pois haveria estímulo a tais atividades por meio de eliminação da carga tributária. Nesse mesmo sentido, Marins e Bertoldi asseveram que “trata-se de discriminação juridicamente sustentável a luz de valores constitucionais (saúde e segurança pública)”⁴⁸⁵. Essa questão, portanto, resolve-se no plano pragmático, ou seja, no valor constitucional que se busca proteger com o tratamento distinto.

De acordo com Debora Sotto, em razão da discriminação por ramo de atividade que não encontra fundamento no texto constitucional e por atentarem contra os princípios da isonomia, capacidade contributiva e livre-iniciativa, são inconstitucionais as vedações de ingresso no Simples Nacional para MEs e EPPs que exerçam as atividades de: serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros (inciso VI do art. 17 da LC n. 123/2006); geração, transmissão, distribuição ou comercialização de energia elétrica (inciso VII); importação ou fabricação de automóveis e motocicletas (VIII); importação de combustíveis (IX); prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural (XI); cessão ou locação de mão de obra (XII); consultoria (XIII); loteamento e incorporação de imóveis (XIV).⁴⁸⁶

Por sua vez, Marins e Bertoldi encontram justificativa para algumas dessas vedações. Segundo eles, a razão da vedação da opção ao Simples para atividades de geração, transmissão, distribuição ou comercialização de energia elétrica (inciso VII), e de importação de combustíveis (inciso IX), assenta-se no fato de estarem submetidas a regimes jurídicos próprios de regulação e controle de mercado.⁴⁸⁷ Além disso, os mencionados autores defendem a constitucionalidade das vedações dos incisos referentes à fabricação ou importação de automóveis e motocicletas e bebidas tributadas pelo IPI com alíquotas específicas, sob a alegação de que a discriminação tem como foco principal o produto objeto da atividade empresarial, permitindo a adoção do critério extrafiscal baseado na seletividade constitucional.⁴⁸⁸ Essa divergência demonstra que a matéria está longe de ser pacificada.

⁴⁸⁵ MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional: Estatuto da ...**. Op. cit., p. 116

⁴⁸⁶ SOTTO, Debora. **Tributação da microempresa (ME) e da empresa ...**. Op. cit., p. 97-8

⁴⁸⁷ MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional: Estatuto da ...**. Op. cit., p. 116

⁴⁸⁸ *Ibid.*, p. 115.

Registre-se que o Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI n. 1.643-1, relatada pelo Min. Maurício Corrêa, decidiu pela constitucionalidade da norma veiculada pelo art. 9º, inciso XIII, da Lei n. 9.317/96 (que vedava os prestadores de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não), considerando que inexistia ofensa ao princípio da isonomia tributária.⁴⁸⁹ Em seu voto, o Ministro relator conclui que:

A exclusão do ‘Simples’, da abrangência dessas sociedades civis, não caracteriza discriminação arbitrária, porque obedece critérios razoáveis adotados com o propósito de compatibilizá-lo com o enunciado constitucional.

Não há falar, pois, em ofensa ao princípio da isonomia tributária, visto que a lei tributária – e esse é o caráter da Lei n. 9.317/96 – pode discriminar por motivo extrafiscal entre ramos de atividade econômica, desde que a distinção seja razoável, como na hipótese vertente, derivada de uma finalidade objetiva e aplique a todas as pessoas da mesma classe ou categoria.

Entendemos que o legislador pode adotar hipóteses de vedação de ingresso no Simples Nacional em razão da atividade da ME ou EPP. Porém, como observa Hugo de Brito Machado Segundo, “é preciso que o critério de discriminação, tomado como relevante para o estabelecimento de diferenciações entre contribuintes, guarde relação de racionalidade e proporcionalidade com o propósito a ser almejado com a norma”⁴⁹⁰. Acrescente-se ainda que o tratamento desigual não decorre só da capacidade contributiva, pois poderá também ser levado a efeito por motivos extrafiscais, desde que a distinção seja por “motivo razoável”.

É certo que o termo “motivo razoável”, sob o aspecto semântico, é vago, havendo três zonas: uma de certeza positiva (quando certamente está presente), de certeza negativa (quando certamente não está presente) e uma zona cinzenta (em que há dúvida sobre a sua existência).

⁴⁸⁹ BRASIL – STF – **ADI 1643**, Relator(a): Min. MAURÍCIO CORRÊA, Tribunal Pleno, julgado em 05/12/2002, DJ 14-03-2003 PP-00027 EMENT VOL-02102-01 PP-00032. EMENTA: AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. SISTEMA INTEGRADO DE PAGAMENTO DE IMPOSTOS E CONTRIBUIÇÕES DAS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE. CONFEDERAÇÃO NACIONAL DAS PROFISSÕES LIBERAIS. PERTINÊNCIA TEMÁTICA. LEGITIMIDADE ATIVA. PESSOAS JURÍDICAS IMPEDIDAS DE OPTAR PELO REGIME. CONSTITUCIONALIDADE. 1. Há pertinência temática entre os objetivos institucionais da requerente e o inciso XIII do artigo 9º da Lei 9317/96, uma vez que o pedido visa a defesa dos interesses de profissionais liberais, nada obstante a referência a pessoas jurídicas prestadoras de serviços. 2. Legitimidade ativa da Confederação. O Decreto de 27/05/54 reconhece-a como entidade sindical de grau superior, coordenadora dos interesses das profissões liberais em todo o território nacional. Precedente. 3. Por disposição constitucional (CF, artigo 179), as microempresas e as empresas de pequeno porte devem ser beneficiadas, nos termos da lei, pela "simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas" (CF, artigo 179). 4. Não há ofensa ao princípio da isonomia tributária se a lei, por motivos extrafiscais, imprime tratamento desigual a microempresas e empresas de pequeno porte de capacidade contributiva distinta, afastando do regime do SIMPLES aquelas cujos sócios têm condição de disputar o mercado de trabalho sem assistência do Estado. Ação direta de inconstitucionalidade julgada improcedente.

⁴⁹⁰ MAMEDE, Gladston *et al.* **Comentários ao estatuto nacional da microempresa e da...** Op. cit., p. 127.

Somente quando se está diante de uma zona de certeza negativa, isto é, quando fica patente que o motivo da distinção é irrazoável, é que, a nosso sentir, o Poder Judiciário deve decidir pela ofensa ao princípio da isonomia, afastando aquela vedação. Na dúvida, deve prevalecer o princípio da constitucionalidade das leis.

A título exemplificativo, não há “motivo razoável” para que seja vedada a opção pelo Simples Nacional aos profissionais liberais de forma geral, e apenas aos escritórios de contabilidade seja esta facultada (LC n. 123/2006, art. 17, § 1º, c/c art. 18, § 5º-B, inciso XIV). Na lição de Hugo Machado Segundo, “não há qualquer requisito ou característica que os contabilistas possuam e os demais prestadores de serviços não possuam, de modo a justificar a admissão dos primeiros no Simples Nacional, e a rejeição destes últimos”⁴⁹¹.

Por fim, entendemos que a hipótese de vedação referente à existência de débito com o Instituto Nacional do Seguro Social – INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa (LC n. 123, art. 17, inciso V), não configura critério que justifique a proibição de o contribuinte ingressar no regime simplificado de tributação. Não é um critério razoável discriminar a ME ou EPP por conta da inadimplência. Essa exigência, além de ferir o princípio da isonomia, constitui-se em execução oblíqua dos créditos do Fisco, que é rechaçada pela jurisprudência pátria.⁴⁹² Outro não é o entendimento de Hugo de Brito Machado Segundo:

Da mesma maneira que a existência de possíveis débitos não é motivo legítimo para que se proíba o contribuinte de obter autorização para imprimir blocos de notas fiscais, ou de despachar mercadorias nas alfândegas, ou de receber precatórios do Poder Público, e de exercer tantos outros direitos, não pode ser, em nossa ótica, condição para o ingresso no Simples. Se existem débitos, estes devem ser constituídos e cobrados pelos meios que a ordem jurídica oferece, através dos quais o contribuinte pode, se for o caso, defender-se.⁴⁹³

Essa questão será apreciada pelo Supremo Tribunal Federal, que já admitiu a existência de repercussão geral em Recurso Extraordinário sobre a matéria:

⁴⁹¹ Ibid., p. 131.

⁴⁹² Vale citar o seguinte julgado: EMENTA: ADMINISTRATIVO – ENSINO SUPERIOR – RECONHECIMENTO E RENOVAÇÃO DE RECONHECIMENTO DE CURSO – EXIGÊNCIA DE COMPROVAÇÃO DE REGULARIDADE FISCAL E PREVIDENCIÁRIA – PROCEDIMENTO COERCITIVO COM FINALIDADE DE COBRANÇA INDIRETA DE TRIBUTOS – IMPOSSIBILIDADE – SÚMULAS 70, 323 E 547 DO STF – SÚMULA 127 DO STJ. [...] 3. O entendimento sumulado no STF por meio dos enunciados 70, 323 e 547, bem como o desta Corte Superior, por meio da Súmula 127/STJ, segue a lógica de que a Fazenda Pública deve cobrar os seus créditos através de execução fiscal, sem impedir direta ou indiretamente a atividade profissional ou econômica do contribuinte. Recurso especial improvido. (REsp 1069595/DF, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2009, DJE 27/05/2009).

⁴⁹³ MAMEDE, Gladston *et al.* **Comentários ao estatuto nacional da microempresa e da...** Op. cit., p. 134-5.

TRIBUTÁRIO. MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE TRATAMENTO DIFERENCIADO. SIMPLES NACIONAL. ADESÃO - DÉBITOS FISCAIS PENDENTES LC nº 123/06. A controvérsia relativa à constitucionalidade das normas contidas no inciso V do artigo 17 da LC nº 123/06 as quais impedem o recolhimento de impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou empresa de pequeno porte que possua débito com o Instituto do Seguro Social (INSS) ou com as fazendas públicas federal, estadual ou municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa - possui densidade constitucional e extrapola os limites subjetivos das partes. Existência de repercussão geral. (RE 627543 RG, Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI, julgado em 03/02/2011, DJe-117 DIVULG 17-06-2011 PUBLIC 20-06-2011 EMENT VOL-02547-02 PP-00187).

4.3 As regras de imunidade e o regime simplificado de tributação das MEs e EPPs

A imunidade situa-se no campo da competência. Na precisa lição de Pontes de Miranda, “a regra jurídica de imunidade é regra jurídica no plano da competência dos poderes públicos – obsta à atividade legislativa impositiva, retira ao corpo que cria impostos qualquer competência para pôr, na espécie”⁴⁹⁴. A rigor, a imunidade não exclui e tampouco suprime competência tributária, pois esta é o resultado da conjunção de normas constitucionais, dentre as quais, as de imunidades. Enfim, a regra de imunidade atua na demarcação da competência tributária.

Nesse sentido, as imunidades tributárias são regras de estrutura (= normas que estabelecem de que modo criar novas regras jurídicas válidas no sistema), pois atuam para traçar a área de competência das pessoas titulares de poder político, mencionando-lhes os limites da atividade legiferante. Barros Carvalho conceitua a imunidade tributária como:

a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.⁴⁹⁵

Em termos gerais, a imunidade apresenta as seguintes características: (i) é regra jurídica com sede constitucional; (ii) é delimitativa (no sentido negativo) da competência dos entes políticos da Federação, ou regra de incompetência; (iii) impede o exercício da atividade legislativa do ente estatal, pois nega competência para criar imposição em relação a certos

⁴⁹⁴ MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1946**. Vol. 2, 2ª ed. São Paulo, Max Limonad, 1953, p. 156.

⁴⁹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 234.

fatos especiais e determinados; e (iv) distingue-se da isenção, que se dá no plano infraconstitucional da lei ordinária ou complementar.⁴⁹⁶

Sacha Calmon assevera que “o dispositivo constitucional que põe a imunidade atua na hipótese de incidência, excluindo de certos fatos ou aspectos destes a virtude jurígena”⁴⁹⁷. Portanto, o autor não situa a regra de imunidade no campo das normas de estrutura, mas a trata como enunciado prescritivo de hierarquia constitucional que atua, de forma delimitativa (no sentido negativo), na construção dos critérios da hipótese da regra-matriz de incidência tributária (regra de conduta).

A nosso sentir, a imunidade qualifica-se como norma de estrutura, de hierarquia constitucional, dirigida ao legislador infraconstitucional, proibindo a emissão de regras jurídicas instituidoras de tributos em relação a determinados fatos ou situações. Trata-se de norma de produção delimitadora da matéria, com o modal deôntico de proibição, que apresenta a seguinte estrutura sintática: “dado o exercício da competência tributária (antecedente) pela pessoa política, deve ser a proibição de emitir regra-matriz de incidência em relação ao fato ou situação X (consequente)”. Se essa regra de estrutura não for observada pelo legislador, a norma de conduta (regra-matriz) criada será inválida.

Como visto no Capítulo I, a validade jurídica é o resultado da produção normativa em conformidade com as normas de estrutura. Nesse aspecto, a validade é uma qualidade sintática da norma, pois designa uma propriedade das relações entre signos normativos. Situa-se, portanto, sob essa perspectiva, no plano sintático.

Postos os elementos essenciais da imunidade, deve-se examinar a influência das regras imunizantes sobre o feixe de regras-matrizes tributárias do Simples Nacional.

As normas de imunidade, como metanormas de hierarquia constitucional, afastam determinados fatos ou situações da competência tributária dos entes políticos da Federação. Por consequência, as normas de tributação do regime simplificado das MEs e EPPs só serão válidas se estiverem em consonância com as regras de imunidade.

Nesse sentido, no Simples Nacional, as receitas decorrentes de exportação não devem sofrer a tributação do IPI (CF/88, art. 153, § 3º, III), ICMS (CF/88, art. 155, § 2º, X, a),

⁴⁹⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas *In* BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário ...** Op. cit., 114.

⁴⁹⁷ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação...** Op. cit., p. 205.

COFINS e Contribuição ao PIS (CF/88, art. 149, § 2º, I). Não por outra razão, a LC n. 123/2006 previu essas exclusões, sob a forma de “redução”, no montante total dos tributos do Simples Nacional – apurado pelo produto: “Receita Bruta x Percentual Consolidado do Simples Nacional” – de valor correspondente ao produto “Receita Bruta de Exportação x Percentual do Tributo Imune no Simples Nacional” (art. 18, §§ 12 a 14⁴⁹⁸). Considerando-se, cada um desses tributos imunes, isoladamente, o montante devido daquele tributo seria:

(RB Total – RB de Exportação) x Percentual do Tributo no Simples Nacional.

O legislador complementar, para simplificar a apuração do montante consolidado dos tributos no Simples Nacional, adotou sistemática de “dedução da parcela imune” do total consolidado dos tributos, apurado inicialmente sem levar em conta a regra de imunidade. Ou seja, apura-se o valor total dos tributos abrangidos no Simples Nacional como se a imunidade não existisse, para só depois deduzir a parcela imune. Em termos matemáticos, essa apuração está correta. Deve-se, porém, compreender que não se trata, verdadeiramente, de dedução aplicada em tributo devido, pois as regras de imunidade, conforme lição de Barros Carvalho,

⁴⁹⁸ BRASIL. **Lei Complementar n. 123 de 14 de dezembro de 2006**. Art. 18. [...] § 4º O contribuinte deverá considerar, destacadamente, para fim de pagamento: I - as receitas decorrentes da revenda de mercadorias; II - as receitas decorrentes da venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte; III - as receitas decorrentes da prestação de serviços, bem como a de locação de bens móveis; IV - as receitas decorrentes da venda de mercadorias sujeitas a substituição tributária e tributação concentrada em uma única etapa (monofásica), bem como, em relação ao ICMS, antecipação tributária com encerramento de tributação; V - as receitas decorrentes da exportação de mercadorias para o exterior, inclusive as vendas realizadas por meio de comercial exportadora ou da sociedade de propósito específico prevista no art. 56 desta Lei Complementar. [...] § 12. Na apuração do montante devido no mês relativo a cada tributo, o contribuinte que apure receitas mencionadas nos incisos IV e V do § 4º deste artigo terá direito a redução do valor a ser recolhido na forma do Simples Nacional calculada nos termos dos §§ 13 e 14 deste artigo. § 13. Para efeito de determinação da redução de que trata o § 12 deste artigo, as receitas serão discriminadas em comerciais, industriais ou de prestação de serviços na forma dos Anexos I, II, III, IV e V desta Lei Complementar. § 14. A redução no montante a ser recolhido do Simples Nacional no mês relativo aos valores das receitas de que tratam os incisos IV e V do § 4º deste artigo corresponderá: I - no caso de revenda de mercadorias: a) ao percentual que incidiria sobre o montante total de receita, caso não houvesse nenhuma redução, previsto no Anexo I desta Lei Complementar, relativo à COFINS, aplicado sobre a respectiva parcela de receita referida nos incisos IV ou V do § 4º deste artigo, conforme o caso; b) ao percentual que incidiria sobre o montante total de receita, caso não houvesse nenhuma redução, previsto no Anexo I desta Lei Complementar, relativo à Contribuição para o PIS/PASEP, aplicado sobre a respectiva parcela de receita referida nos incisos IV ou V do § 4º deste artigo, conforme o caso; c) ao percentual que incidiria sobre o montante total de receita, caso não houvesse nenhuma redução, previsto no Anexo I desta Lei Complementar, relativo ao ICMS, aplicado sobre a respectiva parcela de receita referida nos incisos IV ou V do § 4º deste artigo, conforme o caso; II - no caso de venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte: a) ao percentual que incidiria sobre o montante total de receita, caso não houvesse nenhuma redução, previsto no Anexo II desta Lei Complementar, relativo à COFINS, aplicado sobre a respectiva parcela de receita referida nos incisos IV ou V do § 4º deste artigo, conforme o caso; b) ao percentual que incidiria sobre o montante total de receita, caso não houvesse nenhuma redução, previsto no Anexo II desta Lei Complementar, relativo à Contribuição para o PIS/PASEP, aplicado sobre a respectiva parcela de receita referida nos incisos IV ou V do § 4º deste artigo, conforme o caso; c) ao percentual que incidiria sobre o montante total de receita, caso não houvesse nenhuma redução, previsto no Anexo II desta Lei Complementar, relativo ao ICMS, aplicado sobre a respectiva parcela de receita referida nos incisos IV ou V do § 4º deste artigo, conforme o caso; d) ao percentual que incidiria sobre o montante total de receita, caso não houvesse nenhuma redução, previsto no Anexo II desta Lei Complementar, relativo ao IPI, aplicado sobre a respectiva parcela de receita referida nos incisos IV ou V do § 4º deste artigo, conforme o caso.

“não cuidam da problemática da incidência, atuando em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária”⁴⁹⁹. Quer dizer, a regra de imunidade atua em átimo anterior à incidência da regra-matriz.

Cumpre anotar que o estabelecimento desta dedução na LC n. 123/2006 reparou interpretação equivocada da Receita Federal, ainda sob a vigência da Lei n. 9.317/96, no sentido de que o optante pelo Simples Federal não teria direito de excluir a receita de exportação nos casos de imunidade (IPI, ICMS, PIS e COFINS), devendo aplicar o “percentual cheio” correspondente do Simples Federal sobre o total da receita bruta, inclusive a de exportação.⁵⁰⁰ Assim, tributava-se fato imune em afronta à norma de estrutura imunizante.

Toda e qualquer regra de imunidade tributária, ainda que não expressamente considerada a respectiva redução pelo legislador complementar, afasta os fatos e situações imunizados do campo de incidência da regra-matriz correspondente no Simples Nacional. Por exemplo, na imunidade de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (CF/88, art. 150, VI, d), uma ME optante pelo Simples Nacional, que se dedique à venda de livros, terá o direito de excluir o percentual correspondente ao ICMS sobre a respectiva receita bruta de venda. Nesse sentido, o Comitê Gestor do Simples Nacional regulamentou a matéria, conforme se extrai do art. 30 da Resolução CGSN n. 94/2011:

Art. 30. Na apuração dos valores devidos no Simples Nacional, a imunidade constitucional sobre alguns tributos não afeta a incidência quanto aos demais, caso em que a alíquota aplicável corresponderá ao somatório dos percentuais dos tributos não alcançados pela imunidade. (Lei Complementar nº 123, de 2006, art. 2º, inciso I e § 6º).

Essa regulamentação demonstra que houve evolução no entendimento da Administração Tributária que, na época do Simples Federal, como evidenciado, levava à absurda tributação de fatos imunes, violando, portanto, mandamentos constitucionais.

⁴⁹⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 237.

⁵⁰⁰ BRASIL – Secretaria da Receita Federal – SRRF 9ª RF – **Solução de Consulta n. 306 de 27 de outubro de 2004**. EMENTA: A pessoa jurídica que realizar exportação de seus produtos deve incluir as receitas provenientes desta exportação na base de cálculo do Simples, não cabendo nenhum tratamento tributário diferenciado em relação às operações de exportação. Os optantes pelo Simples podem excluir da base de cálculo apenas o valor referente às vendas canceladas e aos descontos incondicionais.

4.4 As isenções previstas no regime geral de tributação e o Simples Nacional

Corrente doutrinária tradicional⁵⁰¹ considera a isenção como dispensa legal de pagamento de tributo devido. Sob essa concepção, num primeiro momento ocorre o “fato gerador” com a incidência da regra-matriz tributária, surgindo, assim, a obrigação tributária, mas, em seguida, há a incidência da regra jurídica de isenção, dispensando o sujeito passivo do pagamento do tributo devido. De acordo com Rubens Gomes de Sousa, “na isenção, o tributo é devido, porque existe a obrigação tributária, mas a lei dispensa seu pagamento; por conseguinte, a isenção pressupõe a incidência, porque é claro que só pode dispensar o pagamento de um tributo que seja efetivamente devido”⁵⁰². O art. 175 do Código Tributário Nacional prestigiou essa posição, ao tratar a isenção como exclusão do crédito tributário.

Outra parte da doutrina defende que, na isenção, inexistente dispensa de pagamento, pois sequer há incidência da norma de tributação sobre o seu suporte fático. Nesse sentido, José Souto Maior Borges⁵⁰³ sustenta que somente poderia ser qualificada a isenção como dispensa de pagamento caso se admitisse a incidência anterior da norma tributária e uma posterior incidência da norma de isenção, em face da qual os efeitos jurídicos antes produzidos (relação jurídica tributária e seu respectivo conteúdo) seriam desfeitos. Se assim fosse, a isenção teria a mesma atuação da remissão, em que se perdoa a obrigação de pagamento do tributo. Nas palavras do jurista pernambucano:

A incidência da norma isentante tem como necessária contrapartida a não incidência da norma tributária. [...] A não-incidência, aí, é da regra jurídica de tributação, porque a regra jurídica de isenção incide sobre o fato isento e seria absurdo supor-se a existência de regra jurídica que produzisse efeito sem prévia incidência.⁵⁰⁴

Portanto, nessa teoria, a norma isentiva incide para que a norma de tributação não incida. Na mesma linha de Souto Maior, Marcos Bernardes de Mello aduz que “a norma jurídica da isenção é do tipo pré-excludente de juridicização vez que sua incidência tem efeito de negar entrada no mundo jurídico ao suporte fático. Da sua incidência, não resulta fato

⁵⁰¹ Dentre outros, MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e prática do imposto de indústrias e profissões**. São Paulo: Max Limonad, 1964, p. 673; SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Resenhas Tributárias, 1960, p. 76) e FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**, Vol. 1, 3ª ed. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 370.

⁵⁰² SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. Op. cit., p. 76.

⁵⁰³ BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. São Paulo: Ed. Sugestões Literárias, 1969 . p. 200 e ss.

⁵⁰⁴ BORGES, José Souto Maior. **Subvenção financeira, isenção e deduções tributárias**. Separata do Anuário do Mestrado em Direito n. 7, Recife, 1976, p. 72.

jurídico, mas sim impede que um fato jurídico se forme.”⁵⁰⁵ Sob essa óptica, o suporte fático da norma de tributação é tornado insuficiente por efeito da eliminação decorrente da incidência da norma de isenção (norma pré-excludente de juridicização).

Deste modo, utilizando-se da terminologia de Pontes de Miranda, a doutrina clássica toma a isenção como norma desjuridicizante, ao passo que a doutrina contraposta a trata como regra não juridicizante. Na observação de Barros Carvalho, “essas doutrinas disputavam a velocidade da incidência das normas jurídicas”⁵⁰⁶.

Sacha Calmon discorda das duas correntes, sob o fundamento de que a isenção é fenômeno intrínseco à formação da hipótese de incidência da norma de tributação. Defende o ex-Professor Titular da UFMG que as previsões isencionais, juntamente com a imunidade, se conjugariam às próprias previsões impositivas para compor o perfil último e final da hipótese de incidência da norma de tributação. Nas palavras do autor:

Data venia, ousamos discordar da colocação do mestre nordestino. Achamos que a norma de isenção não é. E se não é, não pode ser não-juridicizante. As normas não derivam de textos legais isoladamente tomadas, por isso que se projetam do contexto jurídico. A norma é resultante de uma combinação de leis ou de artigos de leis (existentes no sistema jurídico). As leis e artigos de leis (regras legais) que definem fatos tributáveis se conjugam com as previsões imunizantes e isencionais para compor uma única hipótese de incidência: a da norma jurídica de tributação. Assim, para que ocorra a incidência da norma de tributação, é indispensável que os fatos jurídicos contidos na hipótese de incidência ocorram no mundo. E esses ‘fatos jurídicos’ são fixados após a exclusão de todos aqueles considerados não-tributáveis em virtude de previsões expressas de imunidade e isenção.

[...]

Destarte, é incorreto supor, como faz a doutrina tradicional, que a incidência da norma de tributação precede a incidência da norma de isenção (que, por isso, é ‘desjuridicizante’ ou ‘destrutante’). Tal sucessividade inexistente no plano lógico-jurídico).

Tampouco se nos afigura correta a colocação contrária que vê a isenção incidindo como regra ‘não-juridicizante’, na medida em que produz uma situação de não-incidência.⁵⁰⁷

Assim, para Sacha Calmon, não há coexistência de duas normas autônomas – a norma de isenção e a de tributação. Sob sua perspectiva, o efeito exonerativo decorre tão só da exclusão de certos fatos não tributáveis (previstos na lei isentiva) da hipótese de incidência da norma de tributação (regra-matriz de incidência tributária). Esta última é a única que incidirá.

⁵⁰⁵ MELLO, Marcos Bernardes de. Contribuição ao Estudo da Incidência da Norma Jurídica Tributária. In: BORGES, José Souto Maior (Coord.). **Direito Tributário Moderno**. São Paulo, Bushatky, 1977, p. 41.

⁵⁰⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 591.

⁵⁰⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação e ...** Op. cit., p. 209-10.

Enfim, no seu entendimento, a isenção constitui enunciado prescritivo, previsto em lei (plano dos textos – S1, no modelo de Barros Carvalho) e não propriamente norma jurídica autônoma.

Por sua vez, Paulo de Barros Carvalho afirma que as normas de isenção são regras de estrutura, não se destinando, diretamente, ao comportamento das pessoas nas suas relações de intersubjetividade. Na sua lição, “as normas de isenção pertencem à classe das regras de estrutura, que intrometem modificações no âmbito da regra-matriz de incidência tributária, esta sim, norma de conduta.”⁵⁰⁸ Barros Carvalho assevera ainda que:

Guardando sua autonomia normativa, a norma de isenção atua sobre a regra-matriz de incidência tributária, investindo contra um ou mais critérios de sua estrutura mutilando-os, parcialmente. Com efeito, trata-se de encontro de duas normas jurídicas que tem por resultado a inibição da incidência da hipótese tributária sobre os eventos abstratamente qualificados pelo preceito isentivo, ou que tolhe sua consequência, comprometendo-lhe os efeitos prescritivos da conduta.⁵⁰⁹

Logo, para o jurista paulistano, a norma isentiva: (i) constitui norma jurídica autônoma, mais precisamente, regra de estrutura; (ii) tem por objetivo mutilar, parcialmente, os critérios da hipótese ou do consequente da regra-matriz de incidência tributária. Há, portanto, divergência em relação ao pensamento de Sacha Calmon, que (i) considera a isenção como enunciado prescritivo (plano dos textos – S1) e não como norma jurídica (plano S3); e (ii) sustenta que “os dispositivos isençionais, assim, como os imunizantes, ‘entram’ na composição das hipóteses de incidência das normas de tributação, delimitando o perfil impositivo do ‘fato jurígeno’ eleito pelo legislador”⁵¹⁰. Quem estaria com a razão?

Em primeiro lugar, não se sustenta a teoria clássica, pois, na isenção, não há dispensa de pagamento de tributo devido, uma vez que a regra-matriz tributária nem chega a incidir.

Ademais, concordamos com o Professor Sacha Calmon, no que respeita à caracterização da isenção como enunciado prescritivo (plano da expressão – S1). A significação (proposição) de tais enunciados irá se juntar às significações (plano S2) das demais mensagens legislativas, para se chegar aos critérios da regra-matriz de incidência tributária (plano S3). Normas jurídicas não se confundem com meros textos normativos e tampouco com toda e qualquer proposição (significação).

⁵⁰⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 559-60.

⁵⁰⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 593.

⁵¹⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação...** Op. cit., p. 206.

Quando Barros Carvalho afirma que há um “encontro de duas normas jurídicas que tem por resultado a inibição da incidência da hipótese tributária sobre os eventos abstratamente qualificados pelo preceito isentivo”, aqui, a expressão norma jurídica, no nosso entendimento, não deve ser tomada em seu sentido estrito (plano S3), mas com norma jurídica no sentido de texto (plano S1) e de sua respectiva significação (plano S2). Ora, é desse encontro que serão definidos os critérios da regra-matriz de incidência (plano S3). Por conseguinte, não compreendemos a isenção como regra de estrutura, visto que se trata de enunciado prescritivo destinado a perfazer os critérios da regra-matriz de incidência tributária (regra de conduta), excluindo determinados fatos ou situações do campo de abrangência da tributação.

Por outro lado, divergimos de Sacha Calmon no que concerne aos critérios atingidos pelos enunciados isentivos. Conforme anota Barros Carvalho, a isenção pode atingir os critérios da hipótese ou do consequente. Assim, há isenção quando o enunciado prescritivo provocar o afastamento da tributação de determinado fato ou situação, quer atuando na hipótese ou no consequente da estrutura sintática da regra-matriz de incidência.

Analisar-se-á a situação da chamada “alíquota zero”.

Sacha Calmon sustenta que a isenção “distingue-se da alíquota zero pelo fato de a previsão isencional relacionar-se com a hipótese de incidência da norma (construção jurídica do fato gerador) e a alíquota zero ligar-se à descrição do dever tributário, atribuindo-lhe conteúdo de gratuidade”⁵¹¹. Conclui ainda que “para haver a alíquota zero nulificando o dever, é necessária a incidência da hipótese de tributação”⁵¹².

Para Misabel Derzi, a alíquota zero se confunde com a isenção, tratando-se de mera técnica legislativa. Sustenta que a única distinção que se pode fazer entre uma e outra técnica legislativa restringe-se ao mediatismo ou imediatismo dessa atuação: quando a norma de isenção parece afetar imediatamente a consequência, ela alcança, de forma mediata, a hipótese.⁵¹³ Nas precisas palavras da Professora Titular da UFMG:

Portanto, alíquota zero é o mesmo que isenção. Já registramos que, tecnicamente, existem formas distintas de o legislador negar a tributabilidade, vale dizer, conceder isenção, seja na hipótese, seja pela consequência. Quando a norma concessiva de

⁵¹¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação...** Op. cit., p. 230.

⁵¹² Ibid.

⁵¹³ DERZI, Misabel de Abreu Machado. Notas *In* BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário ...** Op. cit., p. 928.

isenção atua através da consequência da norma de tributação, nulificando o dever (seja pela alíquota zero, pela base de cálculo ou seja pela sujeição passiva), a hipótese ou fato gerador não sai ileso. Ao contrário, os fatos com relação aos quais a norma de isenção nulificou o dever, atuando através da consequência, são automaticamente ceifados, retirados, alijados da hipótese. Conseqüentemente, aplicam-se à revogação da alíquota zero os princípios da legalidade e da anterioridade, inerentes à isenção.⁵¹⁴

Não é lógica a conclusão de Sacha Calmon de que, no caso de alíquota zero, há incidência da regra-matriz. Ora, na espécie, a concretização do suporte fático, previsto na “norma jurídica de tributação”, não leva à consequência jurídica alguma. Quer dizer, não transforma o suporte fático em fato jurídico, não ocorrendo, assim, o fenômeno da juridicização. Não se pode dizer que com a ocorrência de um fato “X” há incidência de uma norma que prescreve um nada jurídico. A única proposição descritiva verdadeira é que o fato “X” ocorreu no mundo dos fatos, mas ele não ingressa no mundo jurídico pela “porta da hipótese”, ou seja, não se transforma em fato jurídico. Enfim, ao nulificar o dever tributário, para determinado fato, através do critério quantitativo da consequência da norma de tributação, o legislador, automaticamente, retira aquele fato da hipótese de incidência.

Desta feita, alíquota zero é o mesmo que isenção. Na verdade, o legislador, muitas vezes, dá ensejo ao mesmo fenômeno jurídico da isenção, mas não denomina o enunciado prescritivo mutilador de isenção. Porém, a terminologia utilizada pelo legislador pouco importa para compreender o fenômeno jurídico, cabendo ao jurista analisar o que acontece, efetivamente, no plano normativo. Na lição de Barros Carvalho:

Que expediência legislativa será essa que, reduzindo a alíquota a zero, aniquila o critério quantitativo do antecedente (sic) da regra-matriz do IPI? A conjuntura se repete: um preceito é dirigido à norma-padrão, investindo contra o critério quantitativo do conseqüente. Qualquer que seja a base de cálculo, o resultado será o desaparecimento do objeto da prestação. Que diferença há em inutilizar a regra de incidência, atacando-a num critério ou noutro, se todos são imprescindíveis à dinâmica da percussão tributária? Nenhuma. No entanto, o legislador designa de isenção alguns casos, porém, em outros, utiliza fórmulas estranhas, como se não tratasse do mesmo fenômeno jurídico.⁵¹⁵

Outro não é o entendimento de Roque CARRAZZA: “alíquota zero também é fórmula de isenção”⁵¹⁶, e de Aires BARRETO: “a designada alíquota zero representa nítida isenção, mercê do aniquilamento do critério quantitativo”⁵¹⁷.

⁵¹⁴ Ibid., p. 930.

⁵¹⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 561-2.

⁵¹⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**, 14ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009, p. 515 (nota rodapé n. 8).

⁵¹⁷ BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: RT, 1987, p.57.

Feitas essas considerações sobre o tema da isenção, interessa, agora, verificar se o optante pelo Simples Nacional possui direito de usufruir de isenções tributárias previstas no regime geral de tributação, em situações nas quais a LC n. 123/2006 prevê a exigência do respectivo tributo. Enfim, busca-se examinar se as isenções do “regime geral de tributação” são aplicadas ou não às MEs e EPPs optantes pelo regime simplificado.

A Lei Complementar n. 123/2006, em seu art. 24, veda, para a microempresa e empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, a utilização ou destinação de qualquer valor a título de incentivo fiscal.⁵¹⁸ Além disso, no parágrafo único deste artigo, o legislador complementar determinou que não serão consideradas quaisquer alterações em bases de cálculo, alíquotas e percentuais ou outros fatores que alterem o valor de imposto ou contribuição apurado na forma do Simples Nacional, estabelecidas pela União, Estado, Distrito Federal ou Município, exceto as previstas ou autorizadas na LC n. 123/2006.

O enunciado do art. 18, § 20 a 22, da LC n. 123/2006, por sua vez, prevê a possibilidade de os Estados, os Municípios ou o Distrito Federal concederem isenção ou redução em relação ao ICMS e ISS devido por microempresa ou empresa de pequeno porte, mediante deliberação unilateral, inclusive de modo diferenciado para cada ramo de atividade. Nessas hipóteses, a ME ou EPP tem direito de abater o respectivo valor da isenção ou redução no montante consolidado a ser recolhido no Simples Nacional⁵¹⁹.

Para Sillas Santiago, no que concerne aos tributos incluídos no Simples Nacional, não poderão ser concedidos benefícios fiscais para ME ou EPP optantes pelo Simples Nacional em nenhuma hipótese pela União, salvo por alteração na lei complementar; mas poderão ser concedidos por Estados e Municípios, desde que criados a partir de 1/1/2007 e nos exatos

⁵¹⁸ BRASIL. **Lei Complementar n. 123 de 14 de dezembro de 2006**. Art. 24. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não poderão utilizar ou destinar qualquer valor a título de incentivo fiscal. Parágrafo único. Não serão consideradas quaisquer alterações em bases de cálculo, alíquotas e percentuais ou outros fatores que alterem o valor de imposto ou contribuição apurado na forma do Simples Nacional, estabelecidas pela União, Estado, Distrito Federal ou Município, exceto as previstas ou autorizadas nesta Lei Complementar.

⁵¹⁹ Id.; Art. 18. [...] § 20. Na hipótese em que o Estado, o Município ou o Distrito Federal concedam isenção ou redução do ICMS ou do ISS devido por microempresa ou empresa de pequeno porte, ou ainda determine recolhimento de valor fixo para esses tributos, na forma do § 18 deste artigo, será realizada redução proporcional ou ajuste do valor a ser recolhido, na forma definida em resolução do Comitê Gestor. § 20-A. A concessão dos benefícios de que trata o § 20 deste artigo poderá ser realizada: I – mediante deliberação exclusiva e unilateral do Estado, do Distrito Federal ou do Município concedente; II – de modo diferenciado para cada ramo de atividade. § 21. O valor a ser recolhido na forma do disposto no § 20 deste artigo, exclusivamente na hipótese de isenção, não integrará o montante a ser partilhado com o respectivo Município, Estado ou Distrito Federal.

termos dos §§ 18 a 20-A do art. 18 da LC n. 123/2006.⁵²⁰ Marins e Bertoldi anotam que, “como regra geral, o art. 24 da LC n. 123/2006 proíbe à microempresa ou empresa de pequeno porte optante do Simples Nacional a utilização de qualquer valor referente a benefício fiscal”⁵²¹.

A abordagem deve ser feita, inicialmente, no plano pragmático, quer dizer, em relação à intencionalidade das mensagens normativas. Como visto no Capítulo I (item 1.6.2), a intencionalidade do signo jurídico é predominantemente teleológica, pois o Direito é editado para cumprir uma dada finalidade.

Não restam dúvidas de que o legislador complementar, no enunciado prescritivo do art. 24, teve o propósito de impedir a extensão das isenções e qualquer outro benefício fiscal do “regime geral de tributação” aos optantes pelo Simples Nacional no que tange aos tributos incluídos nesse regime simplificado. Entrementes, a questão é se essa vedação é compatível com a finalidade buscada pelo princípio constitucional do tratamento tributário diferenciado e favorecido às MEs e EPPs (CF/88, art. 170, IX, e 179).

O supracitado mandamento constitucional determina que a tributação da ME e EPP deve ser mais favorável do que a do “regime geral de tributação”. Observou-se, no Capítulo II, que o tratamento favorecido das MEs e EPPs refere-se à redução ou eliminação de obrigações acessórias e, principalmente, ao menor ônus tributário em relação aos demais contribuintes. Logo, se há alguma regra-matriz de incidência de determinado tributo no “regime de tributação geral” mais favorável do que aquela prevista no regime simplificado, em decorrência de isenção, por imposição constitucional, a regra a ser aplicada é a do regime geral, por ser a mais favorável. Em síntese, nessa situação, para se efetivar a regra constitucional de estrutura do tratamento favorecido, só há uma saída: afastar a regra do regime especial, para aplicar a regra geral mais benéfica. Conforme observa Roque Carrazza, “em hipótese alguma, as empresas optantes pelo Super Simples podem ser mais gravadas do que as médias empresas e as empresas de grande porte”⁵²².

Entretanto, não é toda e qualquer isenção prevista no “regime geral de tributação” que deve ser estendida ao optante do “regime simplificado de tributação”. Só quando o fato ou situação prevista no enunciado isentivo coincidir com o fato ou situação envolvendo a ME ou

⁵²⁰ SANTIAGO, Silas. **Simples Nacional: o exemplo de federalismo fiscal brasileiro**. Op. cit., p. 177-8.

⁵²¹ MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional: Estatuto da...** Op. cit., p. 155.

⁵²² CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. Op. cit., p. 303.

EPP. Por exemplo, (i) isenção de ICMS, para o setor de fabricação de calçados, jamais poderá ser estendida ao optante do Simples Nacional que atue no setor de informática; (ii) isenção de COFINS para o queijo de coalho não pode ser estendida para o optante do Simples Nacional que produza doce de leite.

Portanto, se para um determinado fato houver isenção tributária no regime geral, e existir, no Simples Nacional, previsão de tributação desse mesmo fato, deve-se afastar a vedação contida no art. 24 da LC n. 123/2006, para estender a isenção ao optante do Simples Nacional, com base no princípio constitucional do tratamento tributário diferenciado e favorecido das MEs e EPPs. Por exemplo, o ISS não incide sobre as exportações de serviços para o exterior do País (art. 2, I, LC n. 116/2003) e o art. 1º, inciso XII, da Lei n. 10.925/2004 prevê alíquota zero (ou seja, isenção) para a contribuição ao PIS/PASEP e COFINS sobre a receita bruta de venda de queijos tipo mozzarella, minas, prato, queijo de coalho, ricota, requeijão, queijo provolone, queijo parmesão, queijo fresco não maturado e queijo do reino. Nesses casos, não faz sentido tributar o optante pelo Simples Nacional.

Como visto no capítulo anterior, o Simples Nacional opera com regras presuntivas absolutas, mas estas regras presuntivas só operam em determinados critérios da regra-matriz de incidência e apenas em certos tributos. A título exemplificativo, para o IPI, o fato-base auferir receita bruta com produtos industrializados implica o fato presumido promover a saída de produto industrializado (um dos elementos do critério material da hipótese de incidência). Porém, na situação de “alíquota zero” (isenção) em decorrência do produto ou das condições da operação, o mencionado fato presumido não faz nascer a respectiva obrigação tributária, já que o critério quantitativo da alíquota é igual a zero. Nesse critério, inexistente regra presuntiva atrelada à regra-matriz de incidência tributária.

Ademais, a isenção deverá ocorrer mesmo quando o enunciado isentivo do regime geral de tributação refira-se ao critério da regra-matriz de incidência tributária sobre o qual atua a regra presuntiva no Simples Nacional, mas em função de determinada qualificação (contida no enunciado isentivo), o fato permanece afastado do campo de incidência da regra-matriz. Isso porque o fato presumido, que surge a partir da incidência da regra presuntiva sobre o fato presuntivo (receita-bruta), não perde a qualificação descrita no enunciado isentivo. Exemplo, lei federal isenta cadeira de rodas de IPI. O fato-base auferir receita bruta com produtos industrializados (no caso, cadeira de rodas) implica o fato presumido promover a saída de produto industrializado (um dos componentes do critério material da hipótese de

incidência), porém, como a regra presuntiva não tem o condão de alterar a qualificação do produto envolvido (cadeira de rodas), há de prevalecer o enunciado isentivo.

Acrescente-se que o tratamento favorecido deve ocorrer em relação a cada tributo individualmente considerado e não apenas no conjunto (cesta tributária incluída no Simples Nacional), pois há uma regra-matriz de incidência tributária autônoma para cada tributo. Destarte, não faz sentido sustentar que a ME ou EPP poderá pagar maior valor, por exemplo, de COFINS, ICMS ou ISS em comparação com o contribuinte do regime geral de tributação, desde que, no conjunto, o montante total de tributos recolhidos seja menor. Ao analisar o princípio da capacidade contributiva, Augusto Becker afirma que “no plano jurídico, a relação entre a carga tributária e o montante da riqueza do contribuinte é feita sempre e exclusivamente em relação a cada tributo tomado isoladamente dos demais”⁵²³. Como visto, o princípio do tratamento favorecido tem relação com a capacidade contributiva. Assim, seguindo esta lição de Augusto Becker, sustentamos que o tratamento favorecido também deve ocorrer em relação a cada tributo individualmente considerado.

Sob o aspecto lógico-semântico, como os enunciados isencionais atuam na conformação dos critérios da regra-matriz tributária, retirando certos fatos do seu campo de incidência, o Simples Nacional deverá atingir só o substrato fático que remanescer após a conjugação dos enunciados isentivos previstos, no regime geral de tributação, para cada um dos tributos incluídos no regime simplificado.

Destarte, na apuração do montante do valor consolidado do Simples Nacional, deve-se excluir o percentual referente ao tributo em que há a isenção. Logicamente, só o montante da receita bruta relativa ao fato isento é que deve ser afastado da aplicação do percentual do Simples correspondente ao tributo objeto da isenção, da mesma forma como estabelece o já citado art. 18, § 20, da lei complementar em exame, nas situações de isenções de ICMS e ISS. Por exemplo, determinada EPP optante do Simples Nacional, cuja receita bruta nos 12 meses anteriores tenha sido de R\$ 700.000,00, fabricante de queijo tipo mussarela e doce de leite, ao apurar o montante consolidado dos tributos incluídos no Simples Nacional, terá o direito de excluir os percentuais referentes à contribuição ao PIS/PASEP (0,25%) e à COFINS (1,04%), constantes do Anexo II da LC n. 123/2006, incidentes sobre a receita bruta de venda de queijo tipo mussarela.

⁵²³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. Op. cit., p. 531.

4.5 A não cumulatividade do ICMS e do IPI no Simples Nacional

4.5.1 Noções essenciais sobre a não cumulatividade

A matriz constitucional do ICMS e do IPI consagra em sua fórmula a não cumulatividade, assegurando ao contribuinte o direito de compensar (abater), do montante do imposto que for devido em cada operação, o valor devido nas operações anteriores.⁵²⁴

De início, impende mencionar que há discussão se a não cumulatividade constitui princípio, regra ou mera técnica de tributação. Barros Carvalho assevera que “o princípio da não-cumulatividade é do tipo limite objetivo: impõe técnica segundo a qual o valor de tributo devido em cada operação será compensado com a quantia incidente sobre as anteriores”⁵²⁵. Adotam também a designação de “princípio da não cumulatividade”, dentre outros, Roque Carrazza⁵²⁶, Sacha Calmon⁵²⁷, Manoel Cavalcante de Lima Neto⁵²⁸ e José Eduardo Soares de Melo⁵²⁹. Para Hugo de Brito Machado, a não cumulatividade pode ser vista como princípio e também como técnica. Esta, nas palavras do jurista cearense, “é o modo pelo qual se realiza o princípio. Técnica é ‘maneira ou habilidade especial de executar algo’. Assim, a técnica da não-cumulatividade é o modo pelo qual se executa o princípio”⁵³⁰. Segundo Paulo Roberto Lyrio Pimenta, trata-se “de uma técnica de tributação posta em dispositivo constitucional que veicula uma regra, a qual não pode ser ponderada no caso concreto. As exceções à aplicação dessa técnica são reguladas pela própria Constituição Federal”⁵³¹. Para Pedro Lunardelli, que utiliza a denominação “regra técnica da não-Cumulatividade”, esta “assume o papel de um

⁵²⁴ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre: [...] IV - produtos industrializados; [...] § 3º - O imposto previsto no inciso IV: [...] II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores; [...] Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...] § 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

⁵²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. Op. cit., p. 217-8.

⁵²⁶ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. Op. cit., p. 356.

⁵²⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2003, p.479.

⁵²⁸ LIMA NETO, Manoel Cavalcante. **Substituição Tributária: uma visão...** Op. cit., p. 37.

⁵²⁹ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 11ª ed. São Paulo: Dialética, 2009, p. 269.

⁵³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2ª ed. São Paulo: Dialética, 1999, p. 133.

⁵³¹ PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. **Não cumulatividade**. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). Não-cumulatividade tributária. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ECET, 2009, p. 412.

típico limite objetivo e não propriamente um princípio, aqui considerado o referido valor da não-cumulatividade – finalidade pretendida pela Constituição.⁵³²

No presente trabalho, não há espaço para maiores discussões sobre essa controvérsia, cabendo salientar, contudo, que a não cumulatividade, sob o nosso ponto de vista, tem natureza de norma jurídica em sentido estrito, com estrutura sintática de juízo implicacional.

Conforme leciona Roque Carrazza, quanto ao ICMS, “como facilmente podemos perceber, tal princípio está voltado contra os Estados e o Distrito Federal, porquanto a incidência do ICMS, em cada operação ou prestação determina o surgimento de uma relação de crédito, em favor dos contribuintes”⁵³³. À mesma conclusão pode-se chegar para o IPI. Portanto, a partir da leitura dos enunciados dos arts. 153, § 3º, II, e 155, § 2º, I e II da CF/88 (plano S1), construindo-se as respectivas significações (plano S2), pode-se chegar à norma de conduta correspondente. Cabe, aqui, a ressalva feita pelo Professor Manoel Cavalcante de que “não nos parece que somente a descrição da não-cumulatividade encetada na Constituição seja suficiente para conceber operacionalidade ao sistema”⁵³⁴.

Em linhas gerais, no antecedente da norma jurídica da não cumulatividade, tem-se que: “dada a realização de operações anteriores em que há incidência de ICMS (ou IPI)”; e, no conseqüente, “deve-ser a relação jurídica de crédito na qual o Estado/Distrito Federal (ou União, no caso do IPI) é o sujeito passivo e o destinatário (contribuinte de ICMS ou do IPI) figura como sujeito ativo, sendo o crédito correspondente ao valor do imposto incidente na operação anterior”. Assim, o direito subjetivo do contribuinte ao crédito do imposto não se instala na regra-matriz de incidência do ICMS e do IPI. Nesse sentido, José Eduardo Soares de Melo sustenta que a não cumulatividade não integra a estrutura da norma de incidência do ICMS⁵³⁵. Também anota, com acerto, Barros Carvalho que esse direito ao crédito decorre de norma jurídica distinta da regra-matriz de incidência. Na lição do Professor Emérito e Titular da USP e PUC/SP:

Analisando a fenomenologia da não-cumulatividade, verifica-se que o direito ao crédito do sujeito adquirente provém de uma norma jurídica instituidora do direito ao crédito, que denominamos ‘regra-matriz do direito ao crédito’. Sua incidência implica uma relação jurídica que tem como sujeito ativo o adquirente/destinatário de

⁵³² LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **A não-cumulatividade do ICMS: uma aplicação das teorias sobre as regras do Direito e as regras dos jogos**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 167-168.

⁵³³ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. Op. cit., p. 380.

⁵³⁴ LIMA NETO, Manoel Cavalcante. **Substituição Tributária: uma visão...** Op. cit., p. 41.

⁵³⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. Op. cit., p. 274-5.

mercadorias, detentor do direito ao crédito do imposto, e como sujeito passivo o Estado.⁵³⁶

Sacha Calmon discorda dessa corrente, ao considerar que o princípio da não cumulatividade integra a norma jurídico-tributária do ICMS, estando alocada no seu consequente⁵³⁷. No mesmo sentido, Manoel Cavalcante de Lima Neto introduz a não cumulatividade no consequente da norma de tributação.⁵³⁸ Pedro Lunardelli sustenta que, quando o sujeito passivo realiza operação ou prestação, o que daí decorre é só o dever de lançar o respectivo débito do ICMS no documento fiscal apropriado; não há, ainda, o dever de pagar qualquer parcela a título de prestação tributária pecuniária (regra deôntica instrumental). Para o autor, este dever, quando houver, surge somente da apuração de saldo devedor, fruto da eficácia da regra técnica da não cumulatividade e enquadrado no antecedente da regra-matriz do ICMS: dado o saldo devedor apurado deve-ser a obrigação de dar pecúnia ao Estado.⁵³⁹

Seguimos o entendimento de que a não cumulatividade não habita a regra-matriz de incidência tributária, pois a norma jurídica da não cumulatividade (regra-matriz do direito ao crédito) possui antecedente e consequente próprios.

A não cumulatividade operacionaliza-se por meio da compensação entre débitos e créditos na escrituração fiscal num determinado período de tempo.⁵⁴⁰ Evidentemente não se trata de compensação no sentido de forma de extinção do crédito tributário (CTN, art. 156, II), porque não há, a rigor, antes da apuração periódica, um débito do contribuinte perante o fisco.

A norma da não cumulatividade assegura ao contribuinte o direito subjetivo de pagar, a título de ICMS ou IPI, apenas o saldo negativo apurado, no encerramento do período, entre seus créditos e débitos. Do contrário, se houver saldo credor (créditos maiores do que os débitos do imposto), inexistente imposto a pagar e o saldo credor é transferido para o próximo período de apuração. O direito subjetivo de creditamento não pode sofrer restrições do legislador infraconstitucional. Na lição de Roque Carrazza, “quaisquer restrições em relação ao princípio da não cumulatividade do ICMS só podem advir do Estatuto Supremo”⁵⁴¹. No caso específico desse imposto estadual, o constituinte estabeleceu que a isenção ou não

⁵³⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, linguagem e método**. Op. cit., p. 731.

⁵³⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Teoria geral do tributo, da interpretação...** Op. cit., p. 105.

⁵³⁸ LIMA NETO, Manoel Cavalcante. **Substituição Tributária: uma visão...** Op. cit., p. 22.

⁵³⁹ LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **A não-cumulatividade do ICMS...** Op. cit., p. 153.

⁵⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. Op. cit., p. 386.

⁵⁴¹ *Ibid.*, p. 402.

incidência, salvo determinação em contrário da legislação: (a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes; e (b) acarretará a anulação do crédito relativo às operações anteriores (CF/88, art. 155, § 2º, II). No que concerne ao IPI, não foi estipulado nenhum limite no Texto Constitucional.

Por derradeiro, cumpre salientar que o legislador, respeitadas as diretrizes constitucionais da não cumulatividade, poderá facultar ao contribuinte recolher o ICMS e o IPI, utilizando-se, em substituição à forma convencional (crédito fiscal correspondente às efetivas entradas em seu estabelecimento de mercadorias, matérias-primas e/ou insumos), do chamado “sistema de créditos presumidos”⁵⁴². Nessa sistemática, opera-se no campo da presunção, já que o montante do crédito a ser abatido pelo contribuinte não corresponde ao real. Ademais, nessa sistemática, os créditos reais não podem ser aproveitados pelo contribuinte, devendo ser estornados.

4.5.2. A não cumulatividade do ICMS e do IPI no regime simplificado em relação aos optantes

Aos optantes pelo Simples Nacional foi vedada a apropriação ou transferência de créditos de IPI e ICMS, nos termos do *caput* do art. 23 da Lei Complementar n. 123/2006.⁵⁴³

Renaldo da Silva e Alexandre Limiro sustentam que “não é constitucional o art. 23 da Lei Complementar 123/06 quando elimina o direito à apropriação e transferência de créditos pelos ‘contribuintes’, tratando o princípio da não-cumulatividade como se fosse uma simples regalia da qual poderia abrir mão o contribuinte”⁵⁴⁴. Na mesma diretriz, segundo Debora Sotto, “quanto à vedação da apropriação ou transferência de créditos de IPI ou ICMS, a regra revela-se inconstitucional”⁵⁴⁵. Adotam igual entendimento, dentre outros, Caroline Said Dias⁵⁴⁶, Eliud José Pinto da Costa⁵⁴⁷ e Carlos Renato Cunha⁵⁴⁸; os dois primeiros chegaram a

⁵⁴² CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**. Op. cit., p. 389.

⁵⁴³ BRASIL. **Lei Complementar n. 123 de 14 de dezembro de 2006**. Art. 23. As microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional.

⁵⁴⁴ SILVA, Renaldo Limiro da; LIMIRO, Alexandre. **Manual do Supersimples: comentários à lei geral das microempresas e empresas de pequeno porte (Lei Complementar 123/06)**. 2ª ed. Curitiba: Juruá Editora, 2008, p. 126.

⁵⁴⁵ SOTTO, Debora. **Tributação da microempresa (ME) e da empresa ...** Op. cit., p. 148.

⁵⁴⁶ DIAS, Caroline Said. **Considerações sobre o simples: Sistema integrado de...** Op. cit., p. 24-5.

tal conclusão ao analisarem o Simples Federal (Lei n. 9.317/96), que continha a mesma vedação no seu art. 5º, § 5º, da mencionada lei⁵⁴⁹. Discordamos dessa posição, no que respeita à apropriação dos créditos pelos optantes do Simples Nacional, com base nos fundamentos a seguir.

A opção pelo regime especial de tributação do Simples Nacional, como mostramos, submete a ME ou EPP a um conjunto de regras presuntivas, com vistas a realizar o mandamento constitucional referente à simplificação do cumprimento de suas obrigações tributárias e redução de sua carga tributária. Por outro lado, conforme salienta Roque Carrazza, o princípio da não cumulatividade “não pode ser atropelado pela inclusão da microempresa ou da empresa de pequeno porte no Simples Nacional”⁵⁵⁰.

A técnica da não cumulatividade do ICMS e do IPI é complexa, exigindo do contribuinte uma série de obrigações acessórias para apuração do imposto a pagar, com escrituração de débitos (na saída de mercadorias ou produtos) e créditos (entrada de mercadorias ou insumos). Há, nesse aspecto, um conflito entre simplificação e a sistemática da não cumulatividade convencional. Todavia, como visto, é possível que o legislador se utilize da figura do “crédito presumido” em substituição à sistemática convencional (= apuração de débitos e créditos reais), logicamente, sempre condicionada à opção do contribuinte.

No Capítulo III, ao analisarmos a regra-matriz de incidência do ICMS e do IPI, concluímos que o percentual desses impostos, constantes dos Anexos da LC n. 123/2006, referem-se, sob o ponto de vista lógico-semântico, a um parâmetro complexo que engloba a alíquota do imposto e um determinado crédito presumido em favor do optante pelo Simples Nacional. Nesse modelo, torna-se possível conciliar a não cumulatividade com a simplificação das obrigações tributárias das MEs e EPPs. Frise-se que esse crédito presumido não está inserido na regra-matriz de incidência do ICMS ou IPI, mas na norma de não cumulatividade ou, na designação de Barros Carvalho, “regra matriz de direito ao crédito”.

⁵⁴⁷ COSTA, Eliud José Pinto da Costa. As complicações jurídicas do Simples (Lei Federal n. 9.317/96). **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. n. 25. out.1997, p. 55-6.

⁵⁴⁸ CUNHA, Carlos Renato. **O simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo**. Op.cit., p. 363.

⁵⁴⁹ BRASIL. **Lei Ordinária n. 9.317, de 5 de dezembro de 1996**. Art. 5º [...] § 5º A inscrição no SIMPLES veda, para a microempresa ou empresa de pequeno porte, a utilização ou destinação de qualquer valor a título de incentivo fiscal, bem assim a apropriação ou a transferência de créditos relativos ao IPI e ao ICMS.

⁵⁵⁰ CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**, op. cit., p. 303.

Contra esse modelo interpretativo, pode-se argumentar que o crédito presumido não está expresso na LC n. 123/2006. De fato, não está explícito. Todavia, é extraído a partir da construção da regra-matriz de incidência do ICMS (e do IPI) em conjunto com a “regra matriz de direito ao crédito”. Do resultado da compensação, que se efetiva com o confronto de débitos (gerados pela incidência da regra-matriz tributária) e créditos (gerados pela incidência da regra matriz de direito ao crédito), conclui-se que os percentuais de IPI e ICMS, contidos nos Anexos da LC n. 123, não se referem simplesmente à alíquota desses impostos, mas a um parâmetro complexo que pode ser representado pela seguinte fórmula matemática:

$$\text{Percentual}_{\text{ICMS ou IPI - Simples}} = \text{Alíq}_{\text{ICMS ou IPI}} \times (1 - \% \text{ Créd. Presumido}_{\text{ICMS ou IPI}})^{551}$$

Roque Carrazza anota que “o crédito presumido só se legitima na medida em que se traduz num incentivo para certos setores de atividades produtivas, onde o método normal de apuração do ICMS revela-se insatisfatório ou excessivamente oneroso para o contribuinte”⁵⁵². No caso em exame, além de promover a simplificação das obrigações acessórias, essa sistemática de crédito presumido visa a reduzir a carga tributária das MEs e EPPs. Portanto, a existência desse crédito presumido não se justifica apenas nos plano sintático e semântico, mas também no plano pragmático, especificamente em relação à finalidade buscada pelo legislador complementar, qual seja: dar cumprimento ao mandamento constitucional que prevê o tratamento diferenciado e favorecido das MEs e EPPs, que se traduz na redução da carga tributária e simplificação do cumprimento das obrigações tributárias.

No que tange ao ICMS, impende acrescentar que o Texto Constitucional prevê expressamente a criação de regimes especiais ou simplificados para esse imposto (CF/88, art. 146, III, alínea “d”).⁵⁵³ Todavia, mesmo não havendo menção específica para o IPI, a inclusão expressa do ICMS tem natureza exemplificativa (com a expressão “inclusive” no enunciado prescritivo constitucional), o que não afasta a adoção do mesmo modelo para o IPI.

Como os créditos reais de ICMS e IPI, na sistemática de créditos presumidos, não podem ser aproveitados pelo contribuinte, sob pena de *bis in idem*, não há

⁵⁵¹ Vide itens 3.4.3.2. e 3.4.6.2.

⁵⁵² CARRAZZA, Roque Antônio. **ICMS**, op. cit., p. 389.

⁵⁵³ BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] 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. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) (Grifo nosso)

inconstitucionalidade na vedação da apropriação de créditos efetivos desses impostos para a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional, conforme previu o *caput* do art. 23 da LC n. 123/2006. O Tribunal Regional Federal da 4ª Região já analisou essa questão para o Simples Federal, que continha idêntica norma jurídica, decidindo pela sua constitucionalidade⁵⁵⁴.

Ressalte-se que o modelo interpretativo aqui proposto não se aplica ao ICMS em valor fixo, cujo montante independe do *quantum* mensal da receita bruta da ME optante pelo Simples Nacional, conforme visto no capítulo anterior.

Por fim, no caso de isenção ou não incidência do ICMS, o estorno do crédito das operações anteriores decorre da própria Carta Suprema, não existindo nenhuma inconstitucionalidade na vedação de apropriação de crédito. Para o IPI, não existe limitação na Constituição, mas, como observa Yoshiaki Ichihara, “o aproveitamento do crédito de IPI somente é possível em ocorrendo as seguintes situações: a) quando estiver diante de ocorrência de saída tributada; b) mesmo na hipótese de saída não tributada, quando houver lei de incentivo fiscal permissiva do crédito”⁵⁵⁵. Enfim, nesta última situação (saída não tributada), em relação ao optante pelo Simples Nacional, só inexistirá a vedação de apropriação de créditos de IPI na hipótese de haver algum incentivo fiscal permissivo do crédito.

4.5.3 A não cumulatividade do ICMS e do IPI no regime simplificado em relação aos adquirentes não optantes

No *caput* do art. 23 da LC n. 123/2006, há vedação expressa às microempresas e créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional. Transferência, aqui, no que toca ao IPI e ao ICMS, deve ser compreendida como a geração de

⁵⁵⁴ BRASIL – Tribunal Regional Federal da 4ª Região, Corte Especial - **INAMS 2001.70.09.000865-6/PR**, Relatora p/ acórdão Des. Federal Marga Inge Barth Tessler, julgado em 26.02.2003, DJU 26.03.2003, p. 556. EMENTA: CONSTITUCIONAL. ADESÃO AO SIMPLES. CRÉDITOS RELATIVOS AO IPI. CONSTITUCIONALIDADE. 1. Rejeitada a arguição de inconstitucionalidade do art. 5º, § 5º, da Lei nº 9.317/96, pois a lei hostilizada obedece aos parâmetros de adequação, proporcionalidade e razoabilidade, e sob este aspecto não se há de afrontar os seus dispositivos. O que não se pode, e aqui se pretende, é construir um sistema "Simples Híbrido", ao desamparo da lei, sob o pretexto de ser mais favorável ao contribuinte. 2. O princípio da não cumulatividade deve merecer interpretação sistemática, aplicando-se o sistema por inteiro de princípios, no caso especial, o art. 170, IX, da CF, que confere tratamento favorecido às empresas de pequeno porte. 3. Não há afronta à sistemática constitucional.

⁵⁵⁵ ICHIHARA, Yoshiaki. Não cumulatividade. In MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ECET, 2009, p. 518.

crédito na aquisição de mercadorias ou serviços (ICMS) ou insumos (IPI) em favor do adquirente de bens ou serviços das MEs e EPPs optantes pelo regime simplificado.

Da interpretação desse enunciado prescritivo conclui-se que o legislador complementar proibiu o adquirente de serviços, mercadorias ou insumos de ME ou EPP optante pelo Simples Nacional de usufruir qualquer crédito de ICMS ou IPI, para utilizá-lo no abatimento do débito do respectivo imposto da operação seguinte.

Nosso objetivo, neste item, é analisar a constitucionalidade dessa vedação quando o adquirente não é optante pelo Simples Nacional.

Em primeiro lugar, essa vedação coloca a ME ou EPP optante pelo Simples Nacional em situação de desvantagem econômica perante os demais contribuintes, visto que suas vendas não implicam créditos de ICMS e IPI para os adquirentes. Conforme anota Debora Sotto, “a vedação da transferência de créditos de ICMS e de IPI gera, para os adquirentes de seus produtos e serviços, um custo adicional (o do tributo incidente sobre a operação) que os fornecedores de médio e grande porte não apresentam”⁵⁵⁶. Esse argumento, aparentemente econômico, é jurídico, porque tal vedação de transferência de créditos leva ao tratamento desfavorável da ME e EPP em face de seus concorrentes de médio e grande porte, constituindo afronta aos enunciados dos art. 170, IX, e 179 da CF/88.

Além disso, se há incidência do ICMS ou IPI na operação realizada pela ME ou EPP optante pelo Simples Nacional, a vedação do direito de crédito desses impostos aos adquirentes não optantes viola a norma jurídica da não cumulatividade. Marins e Bertoldi lecionam que:

Ainda que se admita que o contribuinte optante pelo Simples Nacional possa, facultativamente, aceitar a cobrança em regime especial cumulativo por se afigurar mais vantajoso que o geral, não cumulativo, essa opção não pode contaminar o direito ao creditamento do contribuinte não-optante.⁵⁵⁷

Portanto, a sujeição da ME ou EPP à sistemática de créditos presumidos, mediante opção pelo Simples Nacional, não deve ter influência sobre o direito de crédito de ICMS e IPI em favor dos adquirentes não optantes. Para Debora Sotto, “o direito de abater não pode ser

⁵⁵⁶ SOTTO, Debora. **Tributação da microempresa (ME) e da empresa ...** Op. cit., p. 147.

⁵⁵⁷ MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional: Estatuto da...** Op. cit., p. 155.

limitado pelo legislador infraconstitucional em prejuízo de terceiros não optantes do SIMPLES NACIONAL⁵⁵⁸.

Com vistas a afastar a inconstitucionalidade dessa limitação ao direito de crédito, o legislador editou a LC n. 128/2008, acrescentando os § 1º a 6º ao mencionado artigo 23 da LC n. 123/2006.⁵⁵⁹ Entretanto, a partir da interpretação desses enunciados prescritivos, verifica-se que a incompatibilidade com o Texto Maior não foi afastada em sua totalidade.

Primeiro, possibilitou o direito de crédito só para o ICMS, sem menção alguma ao IPI. Mesmo assim, o montante do crédito reconhecido de ICMS pelo legislador complementar refere-se apenas ao valor efetivamente pago pela ME ou EPP, equivalente ao produto do valor da venda pelo percentual de ICMS no Simples Nacional, previsto nos Anexos I ou II da LC n. 123/2006. Conforme já demonstrado, aquele percentual não se refere à alíquota do ICMS, mas a um parâmetro que envolve alíquota e crédito presumido. Na norma de não cumulatividade, o montante do crédito não se confunde com o valor efetivamente recolhido pelo estabelecimento vendedor (= ICMS a pagar, apurado depois da compensação entre débitos e créditos escriturais), mas ao ICMS devido (BC x Alíquota), destacado na respectiva nota fiscal.

⁵⁵⁸ SOTTO, Debora. **Tributação da microempresa (ME) e da empresa ...** Op. cit., p. 147.

⁵⁵⁹ BRASIL. **Lei Complementar n. 123 de 14 de dezembro de 2006**. Art. 23 [...] § 1º As pessoas jurídicas e aquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional terão direito a crédito correspondente ao ICMS incidente sobre as suas aquisições de mercadorias de microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, desde que destinadas à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições. (Incluído pela Lei Complementar nº 128, de 2008). § 2º A alíquota aplicável ao cálculo do crédito de que trata o § 1º deste artigo deverá ser informada no documento fiscal e corresponderá ao percentual de ICMS previsto nos Anexos I ou II desta Lei Complementar para a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês anterior ao da operação. (Incluído pela Lei Complementar nº 128, de 2008). § 3º Na hipótese de a operação ocorrer no mês de início de atividades da microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional, a alíquota aplicável ao cálculo do crédito de que trata o § 1º deste artigo corresponderá ao percentual de ICMS referente à menor alíquota prevista nos Anexos I ou II desta Lei Complementar. (Incluído pela Lei Complementar nº 128, de 2008). § 4º Não se aplica o disposto nos §§ 1º a 3º deste artigo quando: (Incluído pela Lei Complementar nº 128, de 2008) I – a microempresa ou empresa de pequeno porte estiver sujeita à tributação do ICMS no Simples Nacional por valores fixos mensais; (Incluído pela Lei Complementar nº 128, de 2008). II – a microempresa ou a empresa de pequeno porte não informar a alíquota de que trata o § 2º deste artigo no documento fiscal; (Incluído pela Lei Complementar nº 128, de 2008). III – houver isenção estabelecida pelo Estado ou Distrito Federal que abranja a faixa de receita bruta a que a microempresa ou a empresa de pequeno porte estiver sujeita no mês da operação; (Incluído pela Lei Complementar nº 128, de 2008). IV – o remetente da operação ou prestação considerar, por opção, que a alíquota determinada na forma do caput e dos §§ 1º e 2º do art. 18 desta Lei Complementar deverá incidir sobre a receita recebida no mês. (Incluído pela Lei Complementar nº 128, de 2008). § 5º Mediante deliberação exclusiva e unilateral dos Estados e do Distrito Federal, poderá ser concedido às pessoas jurídicas e àquelas a elas equiparadas pela legislação tributária não optantes pelo Simples Nacional crédito correspondente ao ICMS incidente sobre os insumos utilizados nas mercadorias adquiridas de indústria optante pelo Simples Nacional, sendo vedado o estabelecimento de diferenciação no valor do crédito em razão da procedência dessas mercadorias. (Incluído pela Lei Complementar nº 128, de 2008). § 6º O Comitê Gestor do Simples Nacional disciplinará o disposto neste artigo. (Incluído pela Lei Complementar nº 128, de 2008).

Logicamente que, para se chegar à alíquota do ICMS no Simples Nacional, por meio da fórmula mencionada no item anterior, deve-se conhecer o percentual do crédito presumido. Entretanto, como esse não é fornecido expressamente pelo legislador complementar, sustentamos que o direito de crédito em favor do adquirente deve ser apurado com base na alíquota da respectiva mercadoria, nos termos do regime geral de tributação. Por exemplo, se a alíquota para a mercadoria envolvida na operação mercantil é de 12%, o crédito de ICMS em favor do adquirente deve ser com base em 12% e não nos percentuais previstos nos Anexos I e II da LC n. 123/2006 (1,25% a 3,95%), conforme estabelece o § 2º do art. 23 dessa lei complementar. Isso porque tais signos (percentuais) não possuem o significado de alíquota do ICMS.

Contra essa proposição pode-se argumentar que estaria sendo concedido crédito maior do que o real ao adquirente. Reconhecemos que a questão é complexa, mas o certo é que o valor pago pela ME ou EPP (com base no produto: receita bruta x percentual ICMS no Simples Nacional) não corresponde ao efetivo montante do crédito a que deve fazer jus o adquirente não optante. Prova disso é que, no § 5º do dispositivo legal em análise, o próprio legislador complementar facultou aos Estados e ao Distrito Federal a concessão unilateral aos contribuintes não optantes pelo Simples Nacional de crédito correspondente ao ICMS incidente sobre os insumos utilizados nas mercadorias adquiridas de indústria optante pelo Simples Nacional.

Não se justifica também a restrição contida no inciso IV do § 4º do art. 23 da LC n. 123/2006, no sentido de que o optante do Simples Nacional que adotar o regime de caixa não pode transferir o crédito de ICMS. Que diferença faz se a ME ou EPP adota o regime de caixa ou de competência? Ademais, mesmo na situação de recolhimento de ICMS num valor fixo, a vedação da transferência (inciso I do § 4º do mencionado diploma legal) não deve ocorrer, pois há tributação e não isenção, logo, a restrição ao direito ao crédito não é compatível com a norma da não cumulatividade. Defendemos que o adquirente não optante deve ter direito de crédito com base na alíquota prevista para o regime geral de tributação.

Por fim, se houver isenção de ICMS ou IPI na operação realizada pela ME ou EPP optante pelo Simples Nacional, não há que se falar em direito de crédito desses impostos pelo adquirente não optante. Nesses casos, é lícita a restrição do § 4º, inciso III, do art. 23 da LC n. 123/2006, pois se a operação não for tributada, não deverá gerar direito de crédito. Ou seja, não havendo incidência desses impostos (regra-matriz de incidência tributária da etapa

anterior), não há, por conseguinte, a incidência da “regra matriz de direito ao crédito”, cuja hipótese é justamente a incidência tributária na operação anterior. Nesse sentido, a jurisprudência atual do Supremo Tribunal Federal em relação ao IPI.⁵⁶⁰ Cumpre mencionar que o STF chegou a reconhecer, de forma ilógica, o direito ao creditamento desse imposto nos casos de aquisição de insumos isentos, incluídos os casos de alíquota zero.⁵⁶¹

⁵⁶⁰ BRASIL – STF – **RE 508.708 AgR**, Relator(a): Min. AYRES BRITTO, Segunda Turma, julgado em 04/10/2011, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-230 DIVULG 02-12-2011 PUBLIC 05-12-2011. EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE INSUMOS FAVORECIDOS PELA ALÍQUOTA-ZERO, NÃO-TRIBUTAÇÃO E ISENÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal é no sentido de que não há direito à utilização de créditos do IPI na aquisição de insumos não-tributados, isentos ou sujeitos à alíquota zero. Precedentes. 2. Agravo regimental desprovido.

⁵⁶¹ BRASIL – STF – **RE 350446**, Relator(a): Min. NELSON JOBIM, Tribunal Pleno, julgado em 18/12/2002, DJ 06-06-2003 PP-00032 EMENT VOL-02113-04 PP-00680. EMENTA: CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. INSUMOS ISENTOS, SUJEITOS À ALÍQUOTA ZERO. Se o contribuinte do IPI pode creditar o valor dos insumos adquiridos sob o regime de isenção, inexistente razão para deixar de reconhecer-lhe o mesmo direito na aquisição de insumos favorecidos pela alíquota zero, pois nada extrema, na prática, as referidas figuras desonerativas, notadamente quando se trata de aplicar o princípio da não-cumulatividade. A isenção e a alíquota zero em um dos elos da cadeia produtiva desapareceriam quando da operação subsequente, se não admitido o crédito. Recurso não conhecido.

CONCLUSÃO

Para descrever o Simples Nacional (lembre-se que a linguagem da Ciência do Direito é sempre descritiva), começamos mostrando que o direito positivo se apresenta como sistema de comunicação. Assim, é possível identificar as mensagens enviadas pelo legislador aos destinatários como uma sequência de enunciados prescritivos (termo hipótese e termo consequência), que combinados, constituem as normas jurídicas. Por consequência, é inevitável reconhecer que o direito positivo se apresenta como um corpo de linguagem prescritiva, de modo que não se pode cogitar de manifestação do direito (objeto) sem uma linguagem que lhe sirva de veículo de expressão. Esse cerco inapelável da linguagem nos leva a uma concepção semiótica dos textos jurídicos. Dessa forma, na análise do fenômeno jurídico, podem ser utilizados os instrumentos da Semiótica (ciência dos signos).

Vimos que o signo (unidade fundamental da linguagem) é a relação triádica entre: (i) um suporte físico; (ii) um significado; e (iii) uma significação. O suporte físico é o elemento material que atua como estímulo à mente do intérprete (plano da expressão), referindo-se a certo objeto entendido como a ideia individualizada daquilo que se pretende representar (significado) e dando ensejo à produção mental (significação).

Partindo da concepção de Peirce e Charles Morris, distinguimos os três planos na investigação dos sistemas sígnicos (como é o direito positivo): (i) o sintático, em que se estudam as relações dos signos entre si, quer dizer, signo com signo; (ii) o semântico, em que o foco de indagação é o vínculo do signo (suporte físico) com a realidade que ele exprime; e (iii) o pragmático, no qual se examina a relação do signo com os utentes da linguagem (emissor e destinatário).

Dentro do plano sintático, abordamos a lógica como expressão da sintaxe. Destacamos que a experiência da linguagem é o ponto de partida para a experiência das estruturas lógicas, que são obtidas por meio da formalização. No campo do direito, mostramos que há duas lógicas distintas: a lógica deôntica do direito positivo e a lógica apofântica ou alética da Ciência do Direito. Esta trabalha com os valores verdade e falsidade; já aquela com as valências validade e não validade. Na lógica deôntica, o functor “dever-ser” é o operador diferencial da linguagem das proposições normativas.

Depois de assentadas as noções fundamentais da lógica, obtivemos a estrutura sintática da norma jurídica: $D [H \rightarrow C(S_1RS_2)]$, que se traduz no seguinte: “se ocorrer a hipótese H qualquer, então o sujeito S_1 deve fazer, ou deve omitir ou pode fazer ou omitir, conduta C ante outro sujeito S_2 ”. Salientamos a necessidade de se reduzir as múltiplas modalidades verbais da linguagem do direito positivo nessa estrutura formalizada da linguagem lógica. Enfim, todo discurso do legislador (em sentido amplo) é redutível a regras jurídicas, cuja composição sintática é absolutamente constante (princípio da homogeneidade sintática das regras do direito positivo). Independentemente da ordem advinda dos enunciados prescritivos, sem esse esquema formal não há possibilidade de sentido deôntico completo. Por isso se diz que a norma jurídica é o “mínimo irredutível de manifestação do deôntico”.

A hipótese (H) é o descritor de possível situação fática do mundo, cuja ocorrência na realidade concretiza o descrito na hipótese. A constante lógica simbolizada por “ \rightarrow ” indica a relação implicacional (*se..., então ...*) entre a hipótese e o conseqüente. “D” representa o functor incidente sobre a mencionada relação interproposicional, estatuidando que deve-ser a implicação entre hipótese e tese. O conseqüente (C), vinculado normativamente à hipótese, possui estrutura interna de proposição prescritiva relacional, indicando que um sujeito qualquer S_1 mantém uma relação qualquer R, em face de outro sujeito S_2 . R é uma variável relacional, cujos valores são o obrigatório (O), o proibido (V) e o permitido (P). Assim, há um functor deôntico genérico neutro (D) com incidência sobre a relação de implicação entre hipótese e tese e outro functor deôntico relacional “R” modalizado (cujos valores são O, V ou P) no interior da estrutura proposicional do conseqüente. O comportamento facultativo (Fp) não é um quarto modal (regra do quarto excluído), já que se resolve numa permissão bilateral.

Impende salientar que a norma jurídica completa é composta de duas partes (norma primária e norma secundária), unidas pelo conectivo disjuntor-includente, representada pela seguinte fórmula lógica: $D [(f \rightarrow r) \vee (-r \rightarrow s)]$. Em termos de metalinguagem, tem-se que “deve-ser que se ocorrer o fato “f”, então se instaure a relação “r”; ou se não for cumprida a conduta estabelecida na relação “r”, seja aplicada a sanção “s”. O functor D incide sobre a estrutura implicacional interna da primeira proposição, da segunda proposição e sobre o operador disjuntivo “ou” (\vee).

Ainda no plano sintático, definimos a validade jurídica como um valor relacional entre o enunciado prescrito (ou a norma jurídica) e o sistema, quer dizer, uma relação de pertinência

ao sistema. Assim, se pertence ao sistema, é válido o enunciado (ou norma); se não pertence, é inválido. Pertencer ao sistema significa observância das regras de produção do direito.

Depois passamos para o plano semântico. A Semântica é o ramo da semiótica que estuda a significação dos signos. A significação refere-se ao processo que relaciona um objeto, um ser, uma noção ou um acontecimento ao suporte físico do signo. A atividade utilizada nesse processo é a interpretação, pois interpretar é atribuir significações aos símbolos. Conforme visto, na construção do sentido as partes agem sobre o todo e, por sua vez, o todo atua sobre as partes. Dessa forma, o significado de cada símbolo torna-se compreensível somente dentro do conjunto do sistema inteiro. Ademais, o texto deve ser analisado em relação ao contexto sócio-histórico que o envolve e que lhe atribui sentido, pois não há texto sem contexto. A semântica sozinha não leva à significação, já que o sentido dependerá da função pragmática utilizada na mensagem.

No campo específico do direito positivo, seguindo o modelo de Barros Carvalho, é possível identificar quatro planos em que a linguagem prescritiva se apresenta: a) subsistema da literalidade textual ou conjunto de enunciados (plano da expressão ou plano dos significantes), b) conjunto de conteúdos de significação dos enunciados prescritivos (plano das significações), c) o domínio articulado de significações normativas (plano das normas jurídicas), e d) os vínculos de coordenação e subordinação que se estabelecem entre as regras jurídicas. Para se conhecer o sistema jurídico normativo, deve-se seguir esse percurso gerador de sentido. Nesse ponto, vimos ainda que a norma jurídica em sentido estrito corresponde à significação construída a partir dos enunciados prescritivos sob a estrutura lógico-formal de um juízo implicacional, não se confundindo com o texto (= enunciados prescritivos).

Encerramos o capítulo atinente ao marco teórico com a análise do plano pragmático. Sem dúvidas, dos planos semióticos, é o que apresenta maiores problemas. A Pragmática é a ciência do uso dos signos. No plano pragmático do direito (objeto), estão as questões referentes à eficácia, à vigência e à aplicação das normas jurídicas, incluindo-se a própria atividade de interpretação, com o seu forte ângulo pragmático.

Mostramos que a intenção constitui elemento fundamental nos atos de fala, sobretudo no que toca à sua força ilocucionária, que indica o uso que o falante está empregando no ato. Por isso, a investigação sobre a intencionalidade é de cunho pragmático. Vimos que, sob o prisma pragmático, as normas jurídicas, enquanto atos de fala, em sua dimensão ilocucionária,

têm propósito de alterar a conduta do enunciatário, levando-o a fazer algo, apresentando, portanto, força ilocucionária diretiva, que se traduz numa intenção (= vontade dirigida a determinado fim) do emissor dos enunciados prescritivos.

As normas jurídicas são intencionais, pois contêm uma vontade dirigida a algum fim. Essa intencionalidade é essencialmente teleológica, ou seja, o direito positivo é editado para cumprir uma dada finalidade. Ademais, a intencionalidade, no direito positivo, aponta para a realização de determinado(s) valor(es). Em suma, o direito positivo, ao disciplinar condutas intersubjetivas com os seus três modais deônticos (obrigatório, permitido e proibido), canaliza comportamentos em direção a determinados valores que se pretende implantar. Salientamos também que o valor importa sempre uma tomada de posição perante alguma coisa, indica uma direção determinada, para uma finalidade, o que se traduz numa preferência.

Encerrada a abordagem do marco teórico, ingressamos propriamente na análise do objeto de estudo (Simples Nacional), utilizando-se do instrumental teórico supramencionado.

Com vistas a sistematizar as conclusões obtidas ao longo deste trabalho, convém apresentá-las por tópicos, levando-se em conta a ordem de desenvolvimento dos temas. Por derradeiro, deve-se verificar se a nossa hipótese (constitucionalidade do Simples Nacional) é confirmada ou infirmada.

1 A concepção de princípio jurídico adotada no trabalho

1.1 Sob o ponto de vista sintático, tomando-se a norma jurídica como combinação de duas proposições (antecedente e consequente) organizadas segundo a forma lógica de juízo condicional, não se devem qualificar os princípios como norma jurídica no sentido estrito (plano S3).

1.2 No plano semântico, os enunciados veiculativos de princípios apresentam-se com alto grau de subjetividade, quando o princípio se apresenta como um “valor expresso”. Porém, como “critério objetivo”, o princípio refere-se à regra objetiva de fácil determinação.

1.3 Na análise pragmática, os princípios, mesmo aqueles que veiculam limites objetivos, estão sempre atrelados a um valor, que se traduz numa expressão de

preferencialidade. Nesse sentido, possível conceber os princípios jurídicos como signos que veiculam valores.

2 O tratamento tributário favorecido e diferenciado das empresas de pequeno porte como princípio constitucional

2.1 Dentre os princípios da ordem econômica, previstos no art. 170 da Carta Maior, está, em seu inciso IX, o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Esse princípio também foi reproduzido no art. 179 da CF/88, estabelecendo o constituinte que os entes federados 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.

2.2 Sob o ponto de vista semântico, como decorre do enunciado do art. 179 da CF/88, o tratamento tributário diferenciado e favorecido deve abranger não só o aspecto instrumental (simplificação de obrigações acessórias), mas, sobretudo, a exigência de menor carga tributária das MEs e EPPs comparativamente aos demais contribuintes. Porém, o regramento constitucional sobre a matéria deixa em aberto uma série de questões. Por exemplo: qual o critério será usado para qualificar determinado contribuinte como ME ou EPP? Como se dá a opção ao regime simplificado de tributação? O tratamento tributário favorecido e diferenciado se traduz em quê? Para quais tributos se aplica? Qual o grau de redução da carga tributária? A solução de todas essas questões depende da atuação do legislador infraconstitucional, para delinear esse tratamento diferenciado e favorecido, respeitados os contornos constitucionais.

2.3 No plano pragmático, tem-se que a finalidade buscada pelo constituinte (enunciador) é o incentivo e a proteção aos pequenos empreendimentos.

2.4 Sob o aspecto sintático, o princípio em exame não apresenta estrutura lógica implicacional de norma jurídica com a descrição de um fato na hipótese e de uma relação jurídica no consequente. Quer dizer, tão somente com esse enunciado prescritivo, não se pode chegar às normas tributárias impositivas completas (regras de conduta) com antecedente e

consequente definidos. Todavia, por estar situado nos planos S1 e S2, como mensagem prescritiva destinada aos órgãos normativos, irá influenciar no preenchimento dos termos antecedente e consequente do arranjo lógico-sintático (se p, então q) da norma tributária a ser produzida.

2.5 A EC n. 42/2003, com a inclusão do art. 146, III, d e parágrafo único no Texto Constitucional, abriu a possibilidade de instituição, por lei complementar, de regime simplificado único de tributação para as microempresas e empresas de pequeno porte que englobe todos os entes federados. Tal medida não representa ofensa ao pacto federativo, mas mero ajustamento de competências tributárias, por meio de lei complementar nacional, para promover valor constitucional relevante (o tratamento favorecido e diferenciado das MEs e EPPs).

2.6 O tratamento diferenciado e favorecido das MEs e EPPs apresenta propósito essencialmente extrafiscal, pois o objetivo não é arrecadar recursos para os cofres públicos, mas proteger e incentivar os pequenos empreendimentos. O constituinte (enunciador), ao prever a criação, pelo legislador complementar, de regime jurídico-tributário favorável para as microempresas e empresas de pequeno porte, indica a sua intenção de encorajar condutas. Conforme visto, a intencionalidade liga-se ao uso do signo, situando-se, assim, no plano pragmático.

2.7 O tratamento tributário favorecido e diferenciado dispensado às pequenas empresas é inspirado (dentre outros) nos princípios da capacidade contributiva e da isonomia (no seu aspecto positivo = tratar desigualmente os desiguais). Entretanto, o princípio do tratamento favorecido e diferenciado vai além da redução da carga tributária, pois visa a incentivar esses pequenos entes econômicos pela simplificação de suas obrigações tributárias, pela eliminação ou redução destas.

3 O regramento constitucional do tratamento favorecido e diferenciado das MEs e EPPs como normas de estrutura

3.1 As normas de estrutura regulam a competência, o procedimento e a matéria dos instrumentos normativos.

3.2 A competência para instituição do tratamento diferenciado e favorecido para as MEs e EPPs é de todos os entes políticos (CF/88, art. 179), sendo a União o ente competente para estabelecer, através de lei complementar, normas gerais sobre a definição desse tratamento diferenciado e favorecido. O modal deôntico da regra de estrutura de competência é obrigatório (Op).

3.3 No que concerne aos contornos da matéria, o constituinte derivado estabeleceu que poderá ser instituído regime único de arrecadação dos impostos e contribuições de todos os entes federativos. Assim, quanto à instituição de um regime único de arrecadação, o modal deôntico é permissivo (Pp). Porém, instituído esse regime, obrigatoriamente – modal deôntico obrigatório: (i) este deve ser opcional para o contribuinte, e (ii) o recolhimento deve ser unificado e centralizado, e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento. Ademais, instituído esse regime único de arrecadação, poderão – modal deôntico permissivo: (i) ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado, e (ii) a arrecadação, a fiscalização e a cobrança ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. Ainda quanto à delimitação da matéria, o tratamento favorecido e diferenciado em matéria tributária deverá consubstanciar-se na simplificação das obrigações tributárias dos pequenos entes econômicos, bem como na eliminação ou redução destas, com vistas a incentivá-los.

4 Simples Nacional: beneficiários, tributos incluídos, natureza jurídica e forma de apuração

4.1 Os beneficiários do Simples Nacional são as micro e pequenas empresas. Nos termos da LC n. 123/2006, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário, devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que: (i) no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e (ii) no caso da empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

4.2 Sujeitam-se ao “regime simplificado de tributação”, diverso do “regime geral de tributação”, somente as MEs e EPPs que, observadas as condições e exigências legais, fizerem a opção pela sua inscrição no Simples Nacional. Portanto, a sujeição a tal regime simplificado é opcional. Mesmo assim, como mostramos, há situações, previstas na LC n. 123/2006, de vedação ao ingresso no regime especial.

4.3 O Simples Nacional caracteriza-se como uma “cesta tributária” composta de 1 (um) imposto estadual (ICMS), 1 (um) imposto municipal (ISS) e 6 (seis) tributos federais, sendo 2 (dois) impostos, IRPJ e IPI, e 4 (quatro) contribuições: CSLL, COFINS, Contribuição para o PIS/PASEP, Contribuição Patronal Previdenciária – CPP para a Seguridade Social. Portanto, constitui um regime parcial, pois nem todos os tributos estão incluídos nesse regime de tributação simplificado.

4.4 O Simples Nacional não é tributo único, e tampouco constitui novo tributo. Trata-se de um regime de tributação unificado, diferenciado e favorecido, de natureza opcional, destinado às micro e pequenas empresas.

4.5 Por questão de praticidade e simplificação, o legislador complementar não só previu o recolhimento unificado dos oito tributos envolvidos no regime simplificado, mas ainda criou um modelo que permitisse a apuração, de forma consolidada e prática, dos montantes devidos desses tributos, tomando-se o valor da receita bruta e aplicando diretamente um percentual correspondente, contido em um dos Anexos I a V da LC n. 123/2006.

5 A regra-matriz de incidência tributária

5.1. Na hipótese da regra-matriz de incidência tributária, há descrição de um fato lícito de conteúdo econômico, enquanto o seu conseqüente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, como sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, como sujeito passivo, ficando o primeiro investido no direito subjetivo de exigir do segundo o pagamento de determinada quantia em dinheiro.

5.2 Os critérios da hipótese das normas jurídicas fornecem elementos para reconhecer um fato que poderá acontecer no mundo fático (plano concreto da realidade). Por

sua vez, os critérios situados na consequência (preceito) referem-se à relação jurídica que se instala com a ocorrência daquele fato, por força da incidência da norma no seu suporte fático concretizado.

5.3 Na hipótese, estão os critério material (verbo + complemento), temporal (define o momento em que nasce o vínculo jurídico) e espacial (elementos necessários e suficientes para identificar a circunstância de lugar que condiciona o acontecimento do fato jurídico). Há ainda um critério pessoal, que se refere à pessoa que realiza o verbo do critério material.

5.4 Por sua vez, no consequente da regra-matriz de incidência tributária, há dois critérios: o subjetivo e o quantitativo. O critério subjetivo refere-se aos elementos que nos possibilitam identificar os sujeitos (ativo e passivo) da relação jurídico-tributária. O critério quantitativo refere-se aos elementos inseridos que nos permitem precisar o conteúdo da prestação a ser cumprida pelo sujeito passivo. Via de regra, são dois: a base de cálculo e a alíquota.

5.5 A base de cálculo, além da função mensuradora (quantificar o dever tributário), possui “função comparativa”, visto que deve existir correlação lógica e direta entre esta e o critério material da hipótese de incidência do tributo. Nesse sentido, a base de cálculo poderá confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da hipótese de incidência.

6 Presunção e ficção jurídica

6.1 Presunção é o resultado do processo lógico mediante o qual do fato conhecido cuja existência é certa infere-se o fato desconhecido cuja existência é provável. A presunção prescreve sobre o provável. Tomada a presunção como norma jurídica, no plano sintático, esta consiste num juízo implicacional que estabelece a relação entre duas proposições (fato conhecido e fato desconhecido provável), firmando correlação lógica entre elas. Assim, na hipótese de ocorrência do fato implicante (F_i), deve ser a constituição do fato jurídico presumido (F_p), na fórmula lógica: $D(F_i \rightarrow F_p)$.

6.2 As ficções jurídicas são regras de direito material que, propositadamente, criam uma verdade legal contrária à verdade natural, fenomênica. Na ficção, o vínculo que existe

entre o fato conhecido e o fato cujo evento é fictício não se poderia estabelecer segundo o que ordinariamente acontece. Assim, a probabilidade não é elemento caracterizador da ficção.

7 Estrutura normativa dos tributos incluídos no Simples Nacional

7.1 O Simples Nacional constitui-se num “feixe de normas tributárias impositivas”, de modo que, para cada tributo nele incluído, pode-se identificar uma regra-matriz específica com conteúdo próprio, distinto daquela do regime geral de tributação em alguns critérios.

7.2 No regime simplificado de tributação, não há, para o IRPJ e CSLL, correlação direta entre o critério material da hipótese de incidência (auferir lucro) e o parâmetro legal de cálculo utilizado pela LC n. 123/2006 (receita bruta). No caso, o legislador utilizou-se de regra presuntiva, já que partiu de fato conhecido cuja existência é certa (obter receita bruta) para inferir fato desconhecido cuja existência é provável (auferir lucro). Na verdade, o critério material continua sendo “auferir lucro”, contudo, o legislador agregou à regra-matriz a regra presuntiva supramencionada $D(F_i \rightarrow F_p)$. Assim, em última análise, o fato que ingressa pela hipótese da regra-matriz não é “auferir receita”, mas “auferir lucro presumido”. Essa situação já ocorre no regime geral de tributação na sistemática do lucro presumido.

7.3 A receita bruta utilizada como parâmetro de cálculo pelo legislador não deve ser concebida, do ponto de vista lógico-semântico, como a base de cálculo do IRPJ e da CSLL. Essa base é o lucro presumido pelo legislador a partir de determinado percentual da receita bruta do contribuinte.

7.4 O percentual do IRPJ (Anexos da LC n. 123/2006), denominado de “alíquota” pelo legislador, não se trata da alíquota desse imposto. Esse percentual, na verdade, pode ser representado pela fórmula: $\text{Percentual}_{\text{IRPJ-SIMPLES}} = p \times \text{Alíquota}_{\text{IR}}$, onde “p” é coeficiente da correlação presuntiva receita-lucro, que no regime geral de tributação varia de 1,6% a 32%. A mesma conclusão se aplica ao CSLL, em que $\text{Percentual}_{\text{CSLL-SIMPLES}} = p \times \text{Alíquota}_{\text{CSLL}}$, com a ressalva de que p assume o valor de 12% ou 32%, no regime geral.

7.5 No Simples Nacional, para a COFINS e o PIS/PASEP, inexistente presunção, pois o “parâmetro legal de cálculo” (receita bruta) coincide com a base de cálculo dessas contribuições. Ademais, o fato “auferir receita bruta ou faturamento” qualifica-se como o

critério material da hipótese das suas regras-matrizes de incidência. Os percentuais contidos nos Anexos da LC n. 123/2006 referem-se às alíquotas dessas exações nesse regime especial.

7.6 Na tributação da CPP no regime simplificado de tributação, o legislador utilizou-se, no critério material da regra-matriz, da seguinte regra presuntiva: na hipótese de ocorrência do fato implicante (Fi), “auferir receita bruta”, deve ser a constituição do fato jurídico presumido (Fp), “pagar pelo trabalho prestado por segurado empregado, trabalhador avulso ou segurado contribuinte individual”. Nesse caso, a receita bruta não se enquadra como verdadeira base de cálculo da CPP, pois não guarda relação direta com o critério material “pagar pelo trabalho prestado por segurado empregado, trabalhador avulso ou segurado contribuinte individual”.

7.7 Além disso, os percentuais da CPP, constantes dos Anexos da LC n. 123/2006, denominados de “alíquotas” pelo legislador, não constituem as alíquotas dessa contribuição. Na verdade, referem-se a um “parâmetro complexo”, resultante da multiplicação de um fator “f” (= relação entre a remuneração total presumida e a receita bruta) pela alíquota da CPP. Em linguagem matemática: $\text{Percentual}_{CPP-SIMPLES} = f \times \text{Alíquota}_{CPP}$.

7.8 No Simples Nacional, exige-se o IPI quando a ME ou EPP “auferir receita decorrente de venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte”. No regime comum, o critério material da hipótese de incidência do IPI se traduz em “realizar operação jurídica que importe a saída de produto industrializado do respectivo estabelecimento industrial ou equiparado, envolvendo a transferência de sua propriedade ou posse”. A receita bruta (ou faturamento) refere-se ao preço (contrapartida), recebido ou a perceber, pelo negócio jurídico de compra e venda do produto industrializado. Assim, para haver receita bruta com venda de produtos industrializados, é indispensável que se tenha realizado operação mercantil com produto industrializado. O primeiro fato é consequência lógica do segundo. Não há presunção, nesse aspecto (realizar operação com produto industrializado), pois não se está no campo do provável, mas da certeza. Entretanto, só com a saída do produto do estabelecimento industrial é que, efetivamente, surge o fato jurídico tributário referente ao IPI. Com a obtenção de receita de venda de produto industrializado (= faturamento) é provável que se dê a saída deste produto do estabelecimento industrial. Na espécie, o legislador complementar utiliza-se da regra de presunção: na hipótese de ocorrência do fato implicante (Fi), “auferir receita decorrente de venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte”, deve ser a constituição do fato jurídico presumido (Fp), “saída de produto industrializado do

estabelecimento industrial ou equiparado”. Cumpre salientar ainda que a receita bruta (que, no caso do industrial, é a receita decorrente de venda de mercadorias industrializadas pelo contribuinte) constitui a base de cálculo do IPI. Logo, adotou-se a base de cálculo real.

7.9 Na apuração do montante devido de IPI mensalmente, deve-se aplicar a norma da não cumulatividade (CF/88, art. 153, §3º, II), de modo que o contribuinte possui o direito de abater o imposto incidente nas operações anteriores. A não cumulatividade não está alocada na regra-matriz de incidência do IPI, mas atua em conjunto com esta, para definir o montante do IPI a Recolher.

7.10 Com vistas a conciliar a praticidade com a norma da não cumulatividade, sustentamos que o legislador inseriu, no Simples Nacional, de forma implícita, modalidade de crédito presumido relativamente às operações anteriores, para o IPI e também para o ICMS. Essa conclusão se justifica na medida em que o legislador complementar impediu a ME e a EPP de fazerem jus à apropriação de créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional, nos termos do art. 23 da LC n. 123/2006. Assim, o percentual de 0,5% do IPI no regime simplificado de tributação, no modelo proposto, pressupõe um crédito presumido de IPI em favor da ME ou EPP equivalente a certo percentual do tributo devido em cada operação. Em termos matemáticos:

$$\text{Alíquota}_{\text{IPI}} = \text{Percentual}_{\text{IPI-SIMPLES}} \div (1 - \% \text{ Créd. Presumido}_{\text{IPI}}).$$

7.11 No regime simplificado de tributação, há exigência do ICMS quando a ME ou EPP “auferir receita decorrente de venda de mercadorias ou de prestação de serviços de comunicação e de transportes interestadual e intermunicipal de cargas”. No regime comum, o critério material da hipótese de incidência desse imposto é “promover operações jurídicas que importem a saída de mercadorias dos respectivos estabelecimentos, envolvendo a transferência de sua propriedade” ou “prestar serviços de comunicação e de transporte”. Ocorre que, para haver faturamento (= receita bruta), é indispensável que se tenha realizado operação mercantil ou prestação de serviços. Destarte, o fato “auferir receita decorrente de venda de mercadorias ou de prestação de serviços de comunicação e de transportes interestadual e intermunicipal de cargas” é consequência lógica do fato “realizar operação de mercadoria ou prestar os mencionados serviços de comunicação e de transporte”, isto é, a realização do primeiro fato pressupõe a do segundo. Assim, não há presunção nesse elemento do critério material, pois não se está no campo do provável, mas da certeza. Contudo, em

relação às operações com mercadorias, só a operação jurídica (negócio jurídico) não basta para o surgimento do fato jurídico, devendo ocorrer a saída da mercadoria do estabelecimento comercial. Nessa situação, o legislador utilizou-se de regra presuntiva: na hipótese de ocorrência do fato implicante (Fi), “auferir receita decorrente de venda de mercadorias”, deve ser a constituição do fato presumido (Fp), “promover a saída da mercadoria do estabelecimento do contribuinte”. Ademais, no Simples Nacional, o “parâmetro legal de cálculo” (receita bruta) é a base de cálculo do ICMS. Portanto, adotou-se a base de cálculo real.

7.12 Aplica-se ao ICMS o mesmo modelo proposto para o IPI, que inclui um crédito presumido para compatibilizar o regime simplificado com a norma constitucional da não cumulatividade, já que houve vedação da utilização real dos créditos no já citado art 23 da LC n. 123/2006. Assim, utilizando-se a fórmula construída para o IPI ao ICMS, tem-se que: $Percentual_{ICMS-SIMPLES} = Alíq_{ICMS} \times (1 - \% Créd. Presumido_{ICMS})$.

7.13 No Simples Nacional, há incidência do ISS quando a ME ou a EPP realiza o fato “auferir receita bruta referente à prestação de serviços”. No regime comum, o critério material da hipótese de incidência é “prestar serviço remunerado constante da Lista de Serviços da LC n. 116/03”. Entretanto, o fato “obter receita bruta de serviços” é consequência lógica do fato “prestar serviços remunerados”, isto é, a realização do primeiro fato pressupõe a do segundo. Assim, inexistente regra presuntiva quanto ao critério material da hipótese da regra-matriz do ISS, pois se está, aqui, no campo da certeza e não do provável. Quer dizer, se a empresa prestou serviço remunerado, é certo que auferiu receita bruta de prestação de serviços.

7.14 No critério quantitativo da regra-matriz do ISS, a base de cálculo é o preço do serviço prestado, que corresponde ao valor da receita decorrente da prestação do serviço (= receita bruta ou faturamento das empresas prestadoras de serviço). Destarte, a receita bruta confirma o critério material do ISS, qualificando-se como sua base de cálculo. Inexistente, nesse aspecto, a figura da presunção. Ademais, os percentuais contidos nos Anexos III a V da LC n. 123/2006 referem-se às verdadeiras alíquotas desse imposto no regime simplificado.

7.15 Em relação a todos os tributos incluídos no Simples Nacional, a apuração é mensal. No critério subjetivo, o sujeito passivo é a ME ou EPP optante pelo regime simplificado de tributação. A União é o sujeito ativo, quanto ao ICMS e ISS, os Estados,

Municípios e o Distrito Federal continuam como entes competentes para legislar sobre o respectivo imposto, observadas as limitações da lei complementar atinente a esse regime unificado, além de figurarem como destinatário da totalidade do ICMS/ISS arrecadado no Simples Nacional (art. 22, II, da LC n. 123/2006).

7.16 Todas as mencionadas presunções utilizadas no Simples Nacional são absolutas. Porém, isso não viola direitos fundamentais das MEs e EPPs. Primeiro, porque o emprego da presunção absoluta constitui meio para efetivar o enunciado constitucional que prevê tratamento diferenciado e favorecido às MEs e EPPs com a criação, por lei complementar, de um regime especial simplificado e unificado de tributos dos três entes federados. Segundo, a aplicação de presunção legal absoluta nesse regime tributário especial atende ao pressuposto da prévia opção do contribuinte em se sujeitar ao aludido regime.

8 As hipóteses de vedação ao ingresso no Simples Nacional e sua constitucionalidade

8.1 O legislador complementar fixou uma gama de restrições à inclusão das micro e pequenas empresas no Simples Nacional. Há inúmeras situações em que fica vedado o ingresso nesse regime especial, ainda que o contribuinte aufera receita bruta anual dentro dos limites previstos para enquadramento como ME (até R\$ 360.000) ou EPP (entre R\$ 360.000 e R\$ 3.600.000). Além da receita bruta, os critérios discriminantes para definir os beneficiários do Simples Nacional são, basicamente, a atividade desenvolvida pela empresa, o modelo societário adotado, a qualificação do quadro societário e a restrição no cadastro fiscal.

8.2 Sob o plano semântico, a partir dos enunciados constitucionais que cuidam do tratamento favorecido das micro e pequenas empresas (CF/88, arts. 146, III, d e parágrafo único, 170, IX, e 179), não se pode concluir que a receita bruta é o único critério de distinção imposto, pelo Constituinte, ao legislador infraconstitucional para definir se determinada empresa faz jus ou não ao tratamento tributário diferenciado e favorecido. A receita bruta pode ser utilizada como critério discriminante, mas não é o único permitido pela Constituição Federal.

8.3 Inexiste impedimento para que o legislador utilize a atividade como critério distintivo, quer como parâmetro de aferição da capacidade contributiva (já que determinados

setores têm maior capacidade contributiva do que outros) ou, por razões extrafiscais, independentemente da capacidade contributiva, concentrando-se tão somente na atividade para realização de determinado fim.

8.4 O Supremo Tribunal Federal, no julgamento da ADI n. 1.643-1, relatado pelo Min. Maurício Corrêa, julgou constitucional a norma veiculada pelo art. 9º, inciso XIII, da Lei n. 9.317/96 (que vedava os prestadores de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não), considerando que inexistia ofensa ao princípio da isonomia tributária.

8.5 O legislador pode adotar hipóteses de vedação de ingresso no Simples Nacional em razão da atividade da ME ou EPP. Porém, o critério de discriminação, tomado como relevante para o estabelecimento de diferenciações entre contribuintes, deve guardar relação de racionalidade e proporcionalidade com o propósito a ser almejado com a norma. Acrescente-se ainda que o tratamento desigual não decorre só da capacidade contributiva, pois poderá também ser levado a efeito por razões de natureza extrafiscal, desde que a distinção ocorra por “motivo razoável”.

9 As regras de imunidade e o regime simplificado de tributação das MEs e EPPs

9.1 As imunidades tributárias são regras de estrutura (= normas que estabelecem de que modo criar novas regras jurídicas válidas no sistema), porquanto atuam para traçar a área de competência das pessoas titulares de poder político, mencionando-lhes os limites da atividade legiferante. Trata-se de norma de produção delimitadora da matéria, com o modal deôntico de proibição, que apresenta a seguinte estrutura sintática: “dado o exercício da competência tributária (antecedente) pela pessoa política, deve ser a proibição de emitir regra-matriz de incidência em relação ao fato ou situação X (consequente)”. Se essa regra de estrutura não for observada pelo legislador, a norma de conduta (regra-matriz) criada será inválida.

9.2 Nesse sentido, no Simples Nacional, as receitas decorrentes de exportação não devem sofrer a tributação do IPI (CF/88, art. 153, § 3º, III), ICMS (CF/88, art. 155, § 2º, X, a), COFINS e Contribuição ao PIS (CF/88, art. 149, § 2º, I). Não por outra razão, a LC n.

123/2006 previu essas exclusões, sob a forma de dedução, no montante total dos tributos no Simples Nacional. Deve-se, porém, compreender que não se trata, verdadeiramente, de dedução aplicada em tributo devido, pois as regras de imunidade atuam em instante que antecede, na lógica do sistema, ao momento da percussão tributária.

9.3 Toda e qualquer regra de imunidade tributária, ainda que não expressamente considerada a dedução respectiva pelo legislador complementar, afastará os fatos e situações imunizados do campo de incidência dos tributos incluídos no Simples Nacional. Por exemplo, a imunidade de impostos sobre livros, jornais, periódicos e o papel destinado a sua impressão (CF/88, art. 150, VI, d).

10 As isenções previstas no regime geral de tributação e o Simples Nacional

10.1 A isenção deve ser compreendida como enunciado prescritivo (plano da expressão – S1). A significação de tais enunciados irão se juntar às significações (plano S2) das demais mensagens legislativas, para se chegar aos critérios da regra-matriz de incidência tributária (plano S3). Normas jurídicas não se confundem com meros textos normativos.

10.2 Há isenção quando o enunciado prescritivo provocar o afastamento da tributação de determinado fato ou situação, seja atuando na hipótese ou no conseqüente da estrutura da regra-matriz de incidência. Nesse sentido, alíquota zero é o mesmo que isenção, pois não há incidência da regra-matriz de tributação.

10.3 Se para um determinado fato houver isenção tributária no regime geral, e existir, no Simples Nacional, previsão de tributação desse mesmo fato, deve-se afastar a vedação contida no art. 24 da LC n. 123/2006, para estender a isenção ao optante do Simples Nacional, com base no princípio constitucional do tratamento tributário diferenciado e favorecido das MEs e EPPs. Por exemplo, o ISS não incide sobre as exportações de serviços para o exterior do País (art. 2, I, LC n. 116/2003). Esse enunciado prescritivo também deve ser aplicado às MEs e EPPs optantes pelo Simples Nacional.

11 A não cumulatividade do ICMS e do IPI no Simples Nacional

11.1 A matriz constitucional do ICMS e do IPI consagra em sua fórmula a não cumulatividade, assegurando ao contribuinte o direito de compensar (abater), do montante do imposto que for devido em cada operação, o valor devido nas operações anteriores.

11.2 A não cumulatividade não está alocada na regra-matriz de incidência tributária, pois há uma norma jurídica da não cumulatividade (regra-matriz do direito ao crédito) com antecedente e consequente próprios. No seu antecedente, tem-se: “dada a realização de operações anteriores em que há incidência de ICMS (ou IPI)”; e, no consequente, “deve-ser a relação jurídica de crédito na qual o Estado/Distrito Federal (ou União, no caso do IPI) é o sujeito passivo, e o destinatário (contribuinte de ICMS ou do IPI) figura como sujeito ativo, sendo o crédito correspondente ao valor do imposto incidente na operação anterior”.

11.3 O legislador, respeitadas as diretrizes do princípio da não cumulatividade, poderá facultar ao contribuinte recolher o ICMS e o IPI, utilizando-se, em substituição à forma convencional (crédito fiscal correspondente às efetivas entradas em seu estabelecimento de mercadorias, matérias-primas e/ou insumos), do chamado “sistema de créditos presumidos”.

11.4 Aos optantes pelo Simples Nacional foi vedada a apropriação ou transferência de créditos de IPI e ICMS, nos termos do *caput* do art. 23 da Lei Complementar n. 123/2006. Com base no modelo interpretativo proposto no presente trabalho, que prevê a existência de um crédito presumido desses impostos nos percentuais previstos nos Anexos da LC n. 123/2006, não há incompatibilidade entre a aludida vedação e a norma da não cumulatividade, pois, na sistemática de créditos presumidos, não podem ser aproveitados pelo contribuinte os créditos reais de IPI e ICMS, sob pena de *bis in idem*.

11.5 No *caput* do art. 23 da LC n. 123/2006, há vedação expressa às microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional de realizarem a transferência de créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional. Nesse caso, a vedação do direito de crédito do ICMS e IPI aos adquirentes não optantes viola a norma constitucional da não cumulatividade. No nosso entendimento, quando a operação for tributada, o adquirente deve ter direito ao crédito desses tributos com base na mesma alíquota do regime geral de tributação.

12 Fechamento: confirmação ou infirmação da nossa hipótese?

12.1 Pelas razões expostas anteriormente, vê-se que a nossa hipótese (constitucionalidade do Simples Nacional) não se confirmou em sua totalidade.

12.2 O Simples Nacional, na sua essência, é compatível com o Texto Maior. Quer dizer, no que tange aos critérios das regras-matrizes de incidência dos tributos incluídos nesse regime especial, não houve, como defendem alguns doutrinadores, modificação no sentido de transformar o fato “auferir receita bruta” em critério material de suas hipóteses de incidência. E tampouco a receita bruta constitui a base de cálculo de todos esses tributos. Na verdade, como vimos, existem regras presuntivas atreladas a determinados critérios da regra-matriz de alguns tributos, por exemplo, no critério material e quantitativo (base de cálculo) da regra-matriz do imposto de renda. Essas regras presuntivas, de natureza absoluta, são compatíveis com a Constituição Federal, pelas razões expostas no item 7.16 desta conclusão. Porém, há situações em que a EPP optante pelo Simples Nacional é tributada em alíquotas de IRPJ, CSLL e PIS (vide Capítulo III – itens 3.4.1.2, 3.4.2.2 e 3.4.4.2) maiores do que a do regime geral de tributação, havendo, nesses pontos, ofensa ao princípio do tratamento tributário diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas.

12.3 Da mesma forma não vislumbramos inconstitucionalidade, de modo geral, quanto às vedações ao ingresso no regime simplificado em apreço. Contudo, existem inconstitucionalidades pontuais, por exemplo, a vedação em razão de dívida perante o fisco.

12.4 Há incompatibilidade com a Constituição Federal de 1988 no que concerne ao impedimento de se aplicar, aos optantes do Simples Nacional, as isenções previstas no regime geral de tributação (art. 24 da LC n. 123/2006), por violação ao princípio do tratamento favorecido e diferenciado.

12.5 Não obstante ter sido a regra constitucional de não cumulatividade do IPI e do ICMS observada para o optante pelo Simples Nacional por meio de crédito presumido (implícito, no nosso entender), tal regra constitucional foi desrespeitada com a vedação de direito ao crédito desses impostos aos adquirentes não optantes do Simples Nacional (art. 23 da LC n. 123/2006).

REFERÊNCIAS

- AGUIAR, Glauco Lubacheski de. **Tributação extrafiscal e intervenção econômica: uma análise concorrencial dos convênios de ICMS e do SIMPLES nacional**. Dissertação de Mestrado. Marília: Universidade de Marília, 2008.
- ALABERN, Juan Enrique V. **Extrafiscalidad y dogmática tributaria**. Madrid: Marcial Pons, 2009.
- ALEXY, Robert. **Teoria dos direitos fundamentais**. Trad. Virgílio Afonso da Silva. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.
- ALVES, Alaôr Caffé. **Lógica – pensamento formal e argumentação – elementos para do discurso jurídico**. São Paulo: Quartier Latin, 2002.
- ARAÚJO, Clarice von Oertzen de. **Semiótica do direito**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2000.
- ÁVILA, Humberto. **Teoria dos princípios. Da definição à aplicação dos princípios jurídicos**, 8. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2002.
- _____. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. 7. ed. Atualizadora Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2001.
- BAPTISTA, Marcelo Caron. **ISS: do texto a norma**. São Paulo: Quartier latin, 2005.
- BARROS, Diana Luz Pessoa de. **Teoria semiótica do texto**. São Paulo: Ática, 1997.
- BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Inconstitucionalidade do "Super Simples". **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 126, mar.2006, p. 44-53.
- BARRETO, Aires. **Base de cálculo, alíquota e princípios constitucionais**. São Paulo: RT, 1987.
- BASTOS JR, José Constantino. **Discriminação inconstitucional das empresas de serviços – lei 9.317/96 – “simples”**, In: IOB – Repertório de Jurisprudência: tributário e constitucional. São Paulo. n. 8, Abr. 1997.
- BECHO, Renato Lopes. **Tributação das cooperativas**, 3. ed. São Paulo: Dialética, 2005.
- BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 5. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

BERTOLDI, Marcelo M; RIBEIRO, Márcia Carla Pereira. **Curso avançado de direito comercial**. 3. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2006.

BITTAR, Eduardo C. B. **Linguagem jurídica**, 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2010

BOBBIO, Noberto. **Teoria do ordenamento jurídico**. Trad. Maria Celeste C. J. Santos. Brasília: Editora Universidade de Brasília, 6. ed., 1995.

BORGES, José Souto Maior. **Isenções Tributárias**. São Paulo: Sugestões Literárias, 1969.

_____. **Subvenção financeira, isenção e deduções tributárias**. Separata do Anuário do Mestrado em Direito n. 7, Recife, 1976.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 1643** – Tribunal Pleno – Rel. Min. Maurício Correa - DJ 14-03-2003.

_____. **Recurso Extraordinário n. 508.708 AgR** – 2ª Turma – Rel. Min. Ayres Britto - DJe 02-12-2011

_____. **Recurso Extraordinário n 350.446**– Tribunal Pleno – Rel. Min. Nelson Jobim - DJ 06-06-2003

_____. **Recurso Extraordinário n 390.840** – Tribunal Pleno – Rel. Min. Marco Aurélio - DJ 15-08-2006.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Recurso Especial n. 1.069.595/DF** – 2ª Turma – Rel. Min. Humberto Martins - DJe 27/05/2009.

_____. Secretaria da Receita Federal. SRRF 9ª RF. **Solução de Consulta n. 303**, de 27 de outubro de 2004.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. **INAMS 2001.70.09.000865-6/PR** – Corte Especial – Rel. Des. Federal Marga Inge Barth Tessler - DJe 02-12-2011.

CAPELLA, Juan-Ramon. **El derecho como language**. Barcelona: Ediciones Ariel, 1968.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2007.

_____. **ICMS**, 14. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2009.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de teoria geral do direito**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Cristiano. **Ficções jurídicas no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 165.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

_____. **Direito Tributário, linguagem e método**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.

_____. O Direito positivo como sistema homogêneo de enunciados deônticos. **Revista de Direito Tributário**. n. 8. ano 12, jul-set.1988. p. 32-6.

_____. O ICMS e os “regimes especiais”. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 8. mai.1996, p. 94-98.

_____. O instituto da isenção como instrumento de extrafiscalidade. **Projeção: revista brasileira de tributação e economia**, Brasília, ano. 1, n. 11, out.1976, p. 32-38.

_____. **Teoria da Norma Tributária**. 5ª ed. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CASARIN, Júlio César Martins. Definição de microempresa e empresa de pequeno porte - arts. 3º a 11. In: HENARE NETO, Harley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

CATÃO, Adrualdo de Lima. **Decisão jurídica e racionalidade**. Maceio: EdUfal, 2007.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à constituição de 1988 – sistema tributário**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1991.

_____. **Curso de direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

_____. **Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária**. São Paulo: Dialética, 2003.

COSTA, Eliud José Pinto da Costa. As complicações jurídicas do Simples (Lei Federal n. 9.317/96). **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética. n. 25. out.1997, p. 52-59.

CUNHA, Carlos Renato. **O simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo**. Curitiba: Juruá, 2011.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito tributário, direito penal e tipo**. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007.

_____. **Do Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana**, São Paulo: Saraiva, 1982.

_____. O princípio da igualdade e o direito tributário. **Revista da Faculdade de Direito Milton Campos**. Belo Horizonte: Inédita Editoria de Arte, v. 1, 1994. p. 185-222.

DIAS, Caroline Said. Considerações sobre o Simples: Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e contribuições das microempresas e empresas de pequeno porte. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 54, mar. 2000. p. 18-25.

DWORKIN, Ronald. **Levando os direitos a serio**. Trad. Nelson Boeira. São Paulo: Martins Fontes, 2002.

ECHAVE, Delia Teresa; URQUIJO, María Eugenia; GUIBOURG, Ricardo A. **Lógica, proposición y norma**. Buenos Aires: Editorial Astrea, 1995.

ENGISCH, Karl. **Introdução ao pensamento jurídico**. 10. ed. Trad. J. Baptista Machado. Lisboa: Fundação Galouste Gulbenkian, 2009.

FANUCCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**, Vol. 1, 3. ed. São Paulo, Resenha Tributária, 1975.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

FERRAZ JR, Tercio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito. Técnica, decisão, dominação**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2007.

_____. **Teoria da norma jurídica: ensaio de pragmática da comunicação normativa**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

FIORIN, José Luiz. A linguagem em uso. In: _____. (Org). **Introdução à Lingüística. I. Objetos Teóricos**. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2011.

_____. Pragmática, In: _____. (Org). **Introdução à Lingüística II. Princípios de análise**. 5. ed. São Paulo: Contexto, 2011.

_____. Teoria dos signos. In: _____. (Org). **Introdução à Lingüística. I. Objetos Teóricos**. 6. ed. São Paulo: Contexto, 2011.

FLUSSER, Vilém. **Língua e Realidade**. 3. ed. São Paulo: Annablume, 2007.

FORTES, Simone Barbisan e PAULSEN, Leandro. **Direito da seguridade social: prestações e custeio da previdência, assistência e saúde**. Porto Alegre: Livraria do Advogado Ed., 2005.

GODOI, Marciano Seabra de. **Justiça, Igualdade e Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 1999.

GOUVÊA, Marcus de Freitas. A extrafiscalidade no direito tributário e suas classificações. **Jus Navigandi**, Teresina, ano 11, n. 1226, 9 nov. 2006 . Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/9151>>. Acesso em: 25 abr. 2012.

GRAU, Eros Roberto. **A Ordem econômica na Constituição de 1988**. 8. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

_____. **Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do direito**. São Paulo: Malheiros, 2002.

_____. **O direito posto e o direito pressuposto**. São Paulo: Malheiros, 2000.

GUIBOURG, Ricardo A; GHIGLIANI, Alejandro M.; GUARINONI, Ricardo V. **Introducción al conocimiento científico**. Buenos Aires: EUDEBA, 1994.

GUIRAUD, Pierre. **A semântica**, 5. ed. Trad. Maria Elisa Mascarenhas. Rio de Janeiro: Bertrand Brasil, 1989.

HARET, Florence Cronemberger. **Presunções no direito tributário: teoria e prática**. Tese de Doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2010.

HART, H.L.A. **O conceito de direito**. Trad. Antônio de Oliveira Sette-Câmara. São Paulo: Martins Fontes, 2009.

HENARE NETO, Harley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

ICHIHARA, Yoshiaki. Não cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ECET, 2009.

IVO GABRIEL. **Norma jurídica: produção e controle**. São Paulo: Noeses, 2006.

JAKOBSON, Roman. **Linguística e comunicação**. 22. ed. Trad. José Paulo Paes e Isodoro Blikstein. São Paulo: Cultrix, 2010.

KARKACHE, Sérgio. **O princípio do tratamento favorecido: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor**. Dissertação de Mestrado. Curitiba: UFPR, 2009.

KELSEN, Hans. **Teoria geral das normas**. Trad. José Florentino Duarte. Porto Alegre, Fabris, 1986.

_____. **Teoria geral do direito e do estado**. Trad. Luís Carlos Borges. 3. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2000.

_____. **Teoria pura do direito**. Trad. João Baptista Machado. 7. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2006.

LEITE, Harrison Ferreira. Quais os tipos de eficácia dos princípios? **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, n. 76, a.15, p. 135-159, set./out. 2007.

LIMA NETO, Manoel Cavalcante. **Substituição Tributária: uma visão do instituto no ordenamento jurídico brasileiro e sua aplicação na esfera do ICMS**. Curitiba: Juruá, 2000.

LOUBET, Leonardo. Disposições preliminares – arts. 1º e 2º. In: HENARE NETO, Harley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples – LC 123/2006**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

LUNARDELLI, Pedro Guilherme Accorsi. **A não-cumulatividade do ICMS: uma aplicação das teorias sobre as regras do Direito e as regras dos jogos**. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Aspectos fundamentais do ICMS**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 1999.

MAMEDE, Gladston *et al.* **Comentários ao estatuto nacional da microempresa e da empresa de pequeno porte**. São Paulo: Atlas, 2007.

MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M. **Simples Nacional: Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte Comentado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **A constituição federal e as empresas de pequeno porte – inteligência dos arts. 170, inc. IX e 179 da Lei Suprema – Parecer**. Disponível em: <http://www.gandramartins.adv.br/site_gandra/> Acesso em: 28.mai.2012.

_____. Estímulos fiscais no ICMS e a unanimidade constitucional. In CARVALHO, Paulo de Barros; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Guerra fiscal: reflexões sobre a concessão de benefícios no âmbito do ICMS**. São Paulo: Noeses, 2012.

MELLO, Marcos Bernardes de. Contribuição ao Estudo da Incidência da Norma Jurídica Tributária. In: BORGES, José Souto Maior (Coord.). **Direito Tributário Moderno**. São Paulo, Bushatky, 1977.

_____. Notas sobre o caráter normativos dos princípios e das normas programáticas. **Revista do Mestrado em Direito da Universidade Federal de Alagoas**, Maceió, ano 2, n. 03, 2º Semestre 2008, p. 79-114.

_____. **Teoria do Fato Jurídico: plano da existência**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

MELO, José Eduardo Soares de. **ICMS: teoria e prática**. 11. ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MENDES, Gilmar Ferreira; COELHO, Inocêncio Mártires; BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. **Curso de direito constitucional**, São Paulo: Saraiva, 2007.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. **Extrafiscalidade: análise semiótica**. Tese de Doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2009.

MIRANDA, Pontes de. **Comentários à Constituição de 1946**. Vol. 2, 2. ed. São Paulo, Max Limonad, 1953.

_____. **Tratado de direito privado**, tomo IV. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954.

MORAES, Bernardo Ribeiro. **Doutrina e prática do imposto de indústrias e profissões**. São Paulo, Max Limonad, 1964.

MOUSSALLEN, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2006.

_____. **Revogação em matéria tributária**. São Paulo: Noeses, 2005.

NEVES, Alfredo Castanheira. **Metodologia jurídica – problemas fundamentais**. Coimbra: Universidade de Coimbra, 1993.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Saraiva, 1986.

NÖTH, Winfried. **A semiótica no século XX**. 3. ed. São Paulo: Annablume, 1996.

_____. **Panorama Semiótico: de Platão a Pierce**. São Paulo: Annablume, 2003.

OLIVEIRA, Manfredo A. de. **Reviravolta lingüístico-pragmática na filosofia contemporânea**. 3ª ed. São Paulo: Edições Loyola, 2006.

PEIRCE, Charles S. **Semiótica**. Trad. José Teixeira Coelho Neto. 4. ed. São Paulo: Perspectiva, 2010.

PETTER, Lafayette Josué. **Princípios constitucionais da ordem econômica: o significado e o alcance do art. 170 da Constituição Federal**. São Paulo: RT, 2005.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Não cumulatividade. In: MACHADO, Hugo de Brito (Coord.). **Não-cumulatividade tributária**. São Paulo: Dialética; Fortaleza: Instituto Cearense de Estudos Tributários – ECET, 2009.

PONTES, Helenilson Cunha. **O princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2000.

ROBLES, Gregorio. **O direito como texto: quatro estudos de teoria comunicacional do direito**. Trad. Roberto Barbosa Alves. Barueri: Manole, 2005.

_____. Perspectivismo textual y principio de relatividad sistémica en la teoria comunicacional del derecho. In: **Teoria comunicacional do direito: diálogo entre Brasil e Espanha**. _____; CARVALHO, Paulo de Barros (Orgs.). São Paulo: Noeses, 2011.

SANTAELLA, Lúcia. **A teoria geral dos signos: como as linguagens significam as coisas**. São Paulo: Cengage Learning, 2008.

SANTI, Eurico Marcos Diniz. **Decadência e prescrição no direito tributário**, 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

_____. **Lançamento tributário**. 2. ed. São Paulo: Max Limonad, 2001.

SANTIAGO, Sillas. **Simplex nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2011.

SCHREIBER, Rupert. **Lógica del Derecho**. Traducción de Ernesto Garzón Valdés. 4. ed. México: Fontamara, 1999.

SILVA, Beclaute Oliveira. Dimensões da linguagem e a efetividade dos direitos fundamentais: uma abordagem lógica. **Revista do Mestrado em Direito da Universidade Federal de Alagoas**, ano 2, n. 02, 1º Semestre 2006, p. 169-198.

Silva, Luís Virgílio Afonso da. Princípios e regras: mitos e equívocos acerca de uma distinção. **Revista Latino-Americana de Estudos Constitucionais**. Vol. I. Belo Horizonte: Del Rey, 2003. p. 607-630.

SILVA, Renaldo Limiro da; LIMIRO, Alexandre. **Manual do Supersimples: comentários à lei geral das microempresas e empresas de pequeno porte (Lei Complementar 123/06)**. 2. ed. Curitiba: Juruá, 2008.

SOTTO, Debora. **Tributação da microempresa (ME) e da empresa de pequeno porte (EPP)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SOUSA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro: Resenhas Tributárias, 1960.

SPAGNOL, Werther Botelho. **As Contribuições Sociais no Direito Brasileiro**. Rio de Janeiro: Forense, 2002.

STRECK, Lenio Luiz. O pan-principiologismo e o sorriso do lagarto. **Revista Consultor Jurídico**, 22 de março de 2012. disponível em: <<http://www.conjur.com.br>>, Acesso em 24/Abr/2011.

SUNDFELD, Carlos Ari Vieira. Princípio é preguiça? In: **Direito e interpretação: racionalidades e instituições**. MACEDO JR, Ronaldo Porto; BARBIERI, Catarina Helena Cortada (Orgs.). São Paulo: Saraiva, 2011.

TAVARES, André Ramos. **Direito Constitucional Econômico**. 2. ed. São Paulo: Método, 2006.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. São Paulo: Noeses, 2005.

VIEIRA, José Roberto. **A regra-matriz de incidência do IPI: texto e contexto**. Curitiba: Juruá, 1993.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1989.

_____. **Estruturas lógicas e o sistema de direito positivo**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

WITTGENSTEIN, Ludwig. **Tractatus logico-philosophicus**. Trad. José Arthur Giannotti. São Paulo: Companhia Editora Nacional - Editora da Universidade de São Paulo, 1968.

ANEXOS

ANEXO A – Anexo I da LC n. 123/2006, com redação dada pela LC n. 139/2011

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Comércio

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23 %	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32 %	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42 %	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51 %	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61 %	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

ANEXO B – Anexo II da LC n. 123/2006, com redação dada pela LC n. 139/2011

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Indústria

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ICMS	IPÍ
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%	0,50%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,97%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%	0,50%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,34%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%	0,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,04%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%	0,50%
De 720.000,01 a 900.000,00	8,10%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%	0,50%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,78%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%	0,50%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,86%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%	0,50%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,95%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%	0,50%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,53%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%	0,50%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,62%	0,42%	0,42%	1,26%	0,30%	3,62%	3,10%	0,50%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	10,45%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%	0,50%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,54%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%	0,50%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,63%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%	0,50%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,73%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%	0,50%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,82%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%	0,50%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,73%	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%	0,50%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,82%	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%	0,50%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,92%	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%	0,50%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	12,01%	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%	0,50%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	12,11%	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%	0,50%

ANEXO C – Anexo III da LC n. 123/2006, com redação dada pela LC n. 139/2011

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas de Locação de Bens Móveis e de Prestação de Serviços não relacionados nos §§ 5º-C e 5º-D do art. 18 desta Lei Complementar.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	CPP	ISS
Até 180.000,00	6,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	4,00%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	8,21%	0,00%	0,00%	1,42%	0,00%	4,00%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	10,26%	0,48%	0,43%	1,43%	0,35%	4,07%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	11,31%	0,53%	0,53%	1,56%	0,38%	4,47%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	11,40%	0,53%	0,52%	1,58%	0,38%	4,52%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	12,42%	0,57%	0,57%	1,73%	0,40%	4,92%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	12,54%	0,59%	0,56%	1,74%	0,42%	4,97%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	12,68%	0,59%	0,57%	1,76%	0,42%	5,03%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	13,55%	0,63%	0,61%	1,88%	0,45%	5,37%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	13,68%	0,63%	0,64%	1,89%	0,45%	5,42%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	14,93%	0,69%	0,69%	2,07%	0,50%	5,98%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	15,06%	0,69%	0,69%	2,09%	0,50%	6,09%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	15,20%	0,71%	0,70%	2,10%	0,50%	6,19%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	15,35%	0,71%	0,70%	2,13%	0,51%	6,30%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	15,48%	0,72%	0,70%	2,15%	0,51%	6,40%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	16,85%	0,78%	0,76%	2,34%	0,56%	7,41%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	16,98%	0,78%	0,78%	2,36%	0,56%	7,50%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	17,13%	0,80%	0,79%	2,37%	0,57%	7,60%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	17,27%	0,80%	0,79%	2,40%	0,57%	7,71%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	17,42%	0,81%	0,79%	2,42%	0,57%	7,83%	5,00%

ANEXO D – Anexo IV da LC n. 123/2006, com redação dada pela LC n. 139/2011

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar.

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pasep	ISS
Até 180.000,00	4,50%	0,00%	1,22%	1,28%	0,00%	2,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	6,54%	0,00%	1,84%	1,91%	0,00%	2,79%
De 360.000,01 a 540.000,00	7,70%	0,16%	1,85%	1,95%	0,24%	3,50%
De 540.000,01 a 720.000,00	8,49%	0,52%	1,87%	1,99%	0,27%	3,84%
De 720.000,01 a 900.000,00	8,97%	0,89%	1,89%	2,03%	0,29%	3,87%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	9,78%	1,25%	1,91%	2,07%	0,32%	4,23%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	10,26%	1,62%	1,93%	2,11%	0,34%	4,26%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	10,76%	2,00%	1,95%	2,15%	0,35%	4,31%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	11,51%	2,37%	1,97%	2,19%	0,37%	4,61%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	12,00%	2,74%	2,00%	2,23%	0,38%	4,65%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	12,80%	3,12%	2,01%	2,27%	0,40%	5,00%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	13,25%	3,49%	2,03%	2,31%	0,42%	5,00%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	13,70%	3,86%	2,05%	2,35%	0,44%	5,00%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	14,15%	4,23%	2,07%	2,39%	0,46%	5,00%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	14,60%	4,60%	2,10%	2,43%	0,47%	5,00%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	15,05%	4,90%	2,19%	2,47%	0,49%	5,00%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	15,50%	5,21%	2,27%	2,51%	0,51%	5,00%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	15,95%	5,51%	2,36%	2,55%	0,53%	5,00%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	16,40%	5,81%	2,45%	2,59%	0,55%	5,00%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	16,85%	6,12%	2,53%	2,63%	0,57%	5,00%

ANEXO E – Anexo V da LC n. 123/2006, com redação dada pela LC n. 139/2011

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5º-D do art. 18 desta Lei Complementar.

1) Será apurada a relação (r) conforme abaixo:

(r) = Folha de Salários incluídos encargos (em 12 meses)

Receita Bruta (em 12 meses)

2) Nas hipóteses em que (r) corresponda aos intervalos centesimais da Tabela V-A, onde “<” significa menor que, “>” significa maior que, “≤” significa igual ou menor que e “≥” significa maior ou igual que, as alíquotas do Simples Nacional relativas ao IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, Cofins e CPP corresponderão ao seguinte:

TABELA V-A

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	(r) < 0,10	0,10 ≤ (r) e (r) < 0,15	0,15 ≤ (r) e (r) < 0,20	0,20 ≤ (r) e (r) < 0,25	0,25 ≤ (r) e (r) < 0,30	0,30 ≤ (r) e (r) < 0,35	0,35 ≤ (r) e (r) < 0,40	(r) ≥ 0,40
Até 180.000,00	17,50%	15,70%	13,70%	11,82%	10,47%	9,97%	8,80%	8,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	17,52%	15,75%	13,90%	12,60%	12,33%	10,72%	9,10%	8,48%
De 360.000,01 a 540.000,00	17,55%	15,95%	14,20%	12,90%	12,64%	11,11%	9,58%	9,03%
De 540.000,01 a 720.000,00	17,95%	16,70%	15,00%	13,70%	13,45%	12,00%	10,56%	9,34%
De 720.000,01 a 900.000,00	18,15%	16,95%	15,30%	14,03%	13,53%	12,40%	11,04%	10,06%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	18,45%	17,20%	15,40%	14,10%	13,60%	12,60%	11,60%	10,60%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	18,55%	17,30%	15,50%	14,11%	13,68%	12,68%	11,68%	10,68%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	18,62%	17,32%	15,60%	14,12%	13,69%	12,69%	11,69%	10,69%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	18,72%	17,42%	15,70%	14,13%	14,08%	13,08%	12,08%	11,08%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	18,86%	17,56%	15,80%	14,14%	14,09%	13,09%	12,09%	11,09%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	18,96%	17,66%	15,90%	14,49%	14,45%	13,61%	12,78%	11,87%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	19,06%	17,76%	16,00%	14,67%	14,64%	13,89%	13,15%	12,28%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	19,26%	17,96%	16,20%	14,86%	14,82%	14,17%	13,51%	12,68%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	19,56%	18,30%	16,50%	15,46%	15,18%	14,61%	14,04%	13,26%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	20,70%	19,30%	17,45%	16,24%	16,00%	15,52%	15,03%	14,29%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	21,20%	20,00%	18,20%	16,91%	16,72%	16,32%	15,93%	15,23%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	21,70%	20,50%	18,70%	17,40%	17,13%	16,82%	16,38%	16,17%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	22,20%	20,90%	19,10%	17,80%	17,55%	17,22%	16,82%	16,51%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	22,50%	21,30%	19,50%	18,20%	17,97%	17,44%	17,21%	16,94%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	22,90%	21,80%	20,00%	18,60%	18,40%	17,85%	17,60%	17,18%

3) Somar-se-á a alíquota do Simples Nacional relativa ao IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, Cofins e CPP apurada na forma acima a parcela correspondente ao ISS prevista no Anexo IV.

4) A partilha das receitas relativas ao IRPJ, PIS/Pasep, CSLL, Cofins e CPP arrecadadas na forma deste Anexo será realizada com base nos parâmetros definidos na Tabela V-B, onde:

(I) = pontos percentuais da partilha destinada à CPP;

(J) = pontos percentuais da partilha destinada ao IRPJ, calculados após o resultado do fator (I);

(K) = pontos percentuais da partilha destinada à CSLL, calculados após o resultado dos fatores (I) e (J);

(L) = pontos percentuais da partilha destinada à Cofins, calculados após o resultado dos fatores (I), (J) e (K);

(M) = pontos percentuais da partilha destinada à contribuição para o PIS/Pasep, calculados após os resultados dos fatores (I), (J), (K) e (L);

(I) + (J) + (K) + (L) + (M) = 100

(N) = relação (r) dividida por 0,004, limitando-se o resultado a 100;

(P) = 0,1 dividido pela relação (r), limitando-se o resultado a 1.

TABELA V-B

Receita Bruta em 12 meses (R\$)	CPP	IRPJ	CSLL	COFINS	PIS/Pasep
	I	J	K	L	M
Até 180.000,00	$N \times 0,9$	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 180.000,01 a 360.000,00	$N \times 0,875$	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 360.000,01 a 540.000,00	$N \times 0,85$	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 540.000,01 a 720.000,00	$N \times 0,825$	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 720.000,01 a 900.000,00	$N \times 0,8$	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 900.000,01 a 1.080.000,00	$N \times 0,775$	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	$N \times 0,75$	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	$N \times 0,725$	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	$N \times 0,7$	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	$N \times 0,675$	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	$N \times 0,65$	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	$N \times 0,625$	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	$N \times 0,6$	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	$N \times 0,575$	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	$N \times 0,55$	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	$N \times 0,525$	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	$N \times 0,5$	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	$N \times 0,475$	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	$N \times 0,45$	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	$N \times 0,425$	$0,75 \times (100 - I) \times P$	$0,25 \times (100 - I) \times P$	$0,75 \times (100 - I - J - K)$	$100 - I - J - K - L$