

VICTOR RODRIGUES RAMOS

A INSERSÃO DO SIMPLES NACIONAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

COGEAE – PUC/SP

Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Curso de Especialização em Direito Tributário

São Paulo – 2010

VICTOR RODRIGUES RAMOS

A INSERSÃO DO SIMPLES NACIONAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Monografia apresentada como exigência para a conclusão do Curso de Especialização em Direito Tributário.

Orientadora:

Professora Ana Carolina Carvalho Dias

COGAE – PUC/SP

Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Curso de Especialização em Direito Tributário

São Paulo – 2010

VICTOR RODRIGUES RAMOS

A INSERSÃO DO SIMPLES NACIONAL NO DIREITO TRIBUTÁRIO BRASILEIRO

Monografia apresentada como exigência para a conclusão do Curso de Especialização em Direito Tributário.

COGEAE – PUC/SP

Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Curso de Especialização em Direito Tributário

São Paulo – 2010

Data de Aprovação: ____ de _____ de 2010.

Banca Examinadora:

Prof.:

Prof.:

Prof.:

SUMÁRIO

Resumo	V
Introdução	07
Capítulo I – O SIMPLES	09
1.1. O que é o SIMPLES	09
1.1.1 Da opção pelo SIMPLES	12
1.2. A Constituição Federal de 1988 e o Sistema Tributário Nacional	13
1.2.1 A origem constitucional do SIMPLES NACIONAL	17
1.3. A sistemática tributária do SIMPLES NACIONAL	18
Capítulo II – A Competência Constitucional Tributária	23
2.1. As competências tributárias dos Entes Federativos	23
2.2. Especificação das competências tributárias: os Tributos Federais, Estaduais e Municipais e suas sistemáticas	27
Capítulo III – A Competência Tributária Constitucional e o Simples Nacional	30
3.1. Do possível conflito entre as normas de competência tributária e os tributos incluídos no Simples Nacional	30
Capítulo IV – A Regra Matriz de Incidência Tributária e o Simples Nacional	36
4.1. Breves considerações sobre a Regra Matriz de Incidência tributária	36
4.2 A regra matriz de incidência tributária e a inclusão de diversos tributos num sistema único de recolhimento – SIMPLES NACIONAL	39
4.3 O Simples Nacional caracterizado como um novo tributo	42
Conclusões	47
Bibliografia	49

RESUMO

Para poder exercer o seu poder-dever de tributar, o Estado brasileiro precisa percorrer um caminho jurídico já delineado pelas normas que regem o funcionamento da Administração Pública do país.

São diversos, e tênues, os limites da constitucionalidade e da legalidade da atuação do Estado no momento de estabelecer as regras de tributação das atividades econômicas praticadas em seu território, limites estes que se aplicam a todos os entes públicos, notadamente a União Federal, os Estados e o Distrito Federal, e aos Municípios.

Não obstante, a própria Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, estabeleceu princípios básicos que trazem às pessoas, físicas ou jurídicas, benefícios específicos, os quais devem, necessariamente, serem postos em prática, sem, todavia, escapar aos limites constitucionais que regem a atuação do Poder Público.

Dentre esses benefícios trazidos pelos aludidos princípios, estão alguns que objetivam facilitar, simplificar e desenvolver o funcionamento e a manutenção das micro e pequenas empresas.

Abaixo das questões constitucionais, existem outras importantes regras básicas que viabilizam o efetivo recolhimento de tributos por parte dos Entes Federativos, regras estas que precisam ser rigorosamente respeitadas para que seu suporte constitucional não seja perdido, tornando, por conseguinte, inefetiva a norma infraconstitucional viabilizadora do exercício da capacidade tributária das Fazendas Públicas Federal, Estadual e Municipal.

O foco do presente estudo é, portanto, a análise da constitucionalidade da forma escolhida pelo Poder Público de colocar em prática os benefícios tributários previstos constitucionalmente para as micro e pequenas empresas, bem como a análise jurídico-acadêmica das normas infraconstitucionais que colocaram em prática esses benefícios, notadamente o Regime Único de recolhimento de tributos conhecido como SIMPLES.

Em primeiro lugar, são expostas algumas considerações de caráter geral, acerca do Simples Nacional, que é a denominação escolhida para o sistema único de tributação simplificada das micro e pequenas empresas.

Em seguida, analisa-se a questão da competência tributária: seus limites, suas divisões, suas exceções e proibições.

Posteriormente, trata-se da questão de se as regras de competência tributária, dispostas na Carta Magna brasileira, foram obedecidas pela Lei que instituiu o sistema de tributação denominado Simples Nacional, e, também, analisa-se se o chamado Simples Nacional é realmente apenas um regime de simplificação de arrecadação de tributos ou se, diferentemente disso, é, de acordo com as diretrizes da Regra Matriz de Incidência Tributária, verdadeiramente um novo tributo, substituto de diversos outros, e que, por essa razão, viria a simplificar as obrigações tributárias de micro e pequenas empresas.

Por fim, reúnem-se as conclusões a que se chegou ao longo do trabalho, de forma a sintetizar tudo o quanto exposto.

INTRODUÇÃO

O presente estudo tem caráter acadêmico, tomando por base a forma atual do ordenamento jurídico pátrio. Assim, não se questionará as *razões políticas* ou a *conveniência* das disposições constitucionais ou legais que serão comentadas. Tampouco se analisará se as normas analisadas são *justas* ou *injustas*, *eficientes* ou *ineficientes*.

No entanto, isso de modo algum significa que as normas analisadas deixarão de ser analisadas criticamente. Haverá, sim, tal crítica, mas sempre do ponto de vista da dogmática jurídica. Em outras palavras: poderá ser dito que certa lei ou decreto é *inconstitucional*; ou que a denominação dada a este ou aquele instituto está *incorreta*, *inadequada*; mas não se afirmará, de forma conclusiva, que uma norma é *injusta* ou que *deveria ser revogada*.

O tema tratado no presente trabalho não causa, no mundo jurídico, a celeuma que outros temas polêmicos, e talvez menos relevantes, costumam causar, por razões que serão expostas mais adiante.

No entanto, a análise do tema aqui tratado terá, no entender de seu autor, o condão de demonstrar, por meio da apreciação de uma questão específica, a rigidez da Constituição Federal brasileira, que, por vezes, acaba, ainda que *aparentemente*, causando conflitos entre suas próprias disposições, causando reflexos, inclusive, em importantes questões infraconstitucionais que, se mal desenvolvidas, podem acabar por tornar juridicamente equivocada a classificação dada pelo legislador a novos instrumentos de arrecadação tributária.

Fique claro que o presente trabalho não pretende chegar àquela solução ou propor tal enunciado. Dispõe-se meramente a expor de forma didática o que já foi dito acerca do tema, e colocar em evidência algumas conclusões que se afiguram cientificamente corretas, com base no ordenamento jurídico.

Dado o caráter dogmático do presente trabalho, bem como o fato de estar sob análise uma questão específica da legislação brasileira, não foram analisados em profundidade autores estrangeiros, cuja experiência à luz de outros

ordenamentos jurídicos tem limitada aplicação no Brasil, onde o Sistema Tributário é extremamente peculiar. De qualquer modo, os estudos alienígenas influenciaram fortemente a construção legislativa brasileira, de forma que não é *inútil* a sua apreciação.

CAPÍTULO I: O SIMPLES

1.1. O que é o SIMPLES

Antes de partir para o enfrentamento do tema específico deste trabalho, importante tecer alguns comentários preliminares acerca do chamado *SIMPLES*.

O *Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte*, ou *SIMPLES*, é, em poucas palavras, um sistema diferenciado e simplificado de tributação, aplicável apenas a micro e pequenas empresas, que traz a elas, acima de tudo, a possibilidade de reduzir os custos tributários e de suas respectivas obrigações acessórias – ou *deveres instrumentais*.

Esse sistema simplificado de tributação foi criado, a princípio, por força da Lei Federal nº 9.317/1996, para integrar, numa única contribuição, os pagamentos do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ, contribuições ao PIS/PASEP e COFINS, Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e outras contribuições à Seguridade Social.

Pode-se notar, portanto, que apenas tributos federais estavam incluídos, originalmente, no *SIMPLES* e, por isso mesmo, não houve maior discussão acerca de sua criação ter sido dada por meio de Lei Federal.

Ressalte-se que, a despeito de esses tributos terem sido incluídos na contribuição única do *SIMPLES*, alguns outros tributos federais, quais sejam, a CPMF – vigente à época da promulgação da Lei Federal nº 9.317/96, o Imposto de Importação, o Imposto de Exportação, o ITR, o FGTS, e a contribuição à Seguridade Social relativa aos empregados, ainda deveriam ser recolhidos normalmente pelas micro e pequenas empresas, se o caso, por força do disposto no §2º, do art. 3º, da referida lei. O §4º desse mesmo artigo, todavia, dispensava a *pessoa jurídica do pagamento das demais contribuições instituídas pela União*.

No entanto, as micro e pequenas empresas não estavam obrigadas a recolher seus tributos com base na legislação que criou o SIMPLES: poderiam elas, caso assim preferissem, adimplir com suas obrigações tributárias da mesma forma que todas as demais empresas, valendo-se do método de apuração normal de cada tributo.

Para que as micro e pequenas empresas pudessem, portanto, usufruir dos benefícios trazidos pelo Simples, tinham elas que fazer a adesão formal a tal sistema diferenciado de tributação, perante a Receita Federal do Brasil.

Dentre os diversos requisitos burocráticos necessários para que as micro e pequenas empresas pudessem efetivar essa adesão, estava o que se pode considerar como sendo o principal deles, qual seja: enquadrar-se como micro e pequena empresa, nos termos definidos, até então, pelo art. 2º, da Lei Federal nº 9.317/96.

De acordo com o disposto em tal dispositivo legal, micro empresa seria aquela que tivesse *auferido, no ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais)*, ao passo que *empresa de pequeno porte seria a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais)*.

Ressalte-se que, ao longo do tempo de vigência do SIMPLES Federal, esses limites foram alterados, sendo os valores acima mencionados os últimos utilizados por tal sistema, antes que ele viesse a se tornar o chamado SIMPLES Nacional.

No que tange aos valores que as micro e pequenas empresas teriam que pagar a título de contribuição unificada ao SIMPLES, vale dizer que também eles variavam de acordo com o poderio econômico dessas instituições de pequeno porte.

Desta forma, a contribuição única devida por micro empresas variava de 3% a 5,4% de sua receita bruta, para receitas de R\$ 60 mil a R\$ 240 mil, respectivamente. Já para as empresas de pequeno porte, as alíquotas variavam de 5,4% (a partir de R\$ 240 mil de receita bruta) a 12,6%, para aquelas que auferiam receita bruta de até R\$ 2 milhões e 400 mil, sendo que, se a empresa fosse

contribuinte também do IPI, dever-se-ia acrescer 0,5% à alíquota que fosse aplicável em razão da faixa de receita bruta em que se encontrava aquela empresa.

Com efeito, não é necessário fazer um grande esforço para se perceber que, de fato, para grande parte das micro e pequenas empresas, a adesão ao Simples Federal efetivamente tinha o condão de reduzir sua carga tributária, bem como – e, talvez, principalmente – a complexidade das obrigações acessórias aplicáveis àquelas empresas que não estão submetidas a tal sistema.

No entanto, é importante ressaltar que o Simples Nacional nem sempre reduz a carga tributária para as micro e pequenas empresas que a ele aderem. Em alguns casos, há uma pequena elevação da carga tributária sofrida pela empresa, aumento este que por vezes é absorvido pela redução dos custos contábeis da empresa, inerentes ao atendimento dos inúmeros deveres instrumentais necessários ao cumprimento das obrigações tributárias das empresas que não participam do Simples Nacional.

Por outro lado, há casos em que há forte aumento da carga tributária das empresas que optam pelo Simples – quando comparados à carga que eles sofreriam se não optassem por tal regime – bem como há casos em que há considerável redução da carga tributária das empresas, como, por exemplo, é o caso de empresas de serviços que faturam até R\$ 360 mil anuais, que podem obter redução de sua carga tributária em valores próximos a 30%, quando optam pelo Simples Nacional.

Nesse sentido, vale esclarecer que um importante ponto a ser ressaltado é que, já no Simples Federal, havia a previsão de que tributos estaduais e municipais, notadamente o ICMS e o ISS, poderiam ser incluídos nesse sistema de contribuição única, *caso existisse convênio entre os estados e municípios da Federação e a União Federal*, sendo que, nestes casos, seriam acrescentados à alíquota mencionada anteriormente determinados percentuais, fixados pela própria Lei do Simples Federal, a título de ICMS e/ou de ISS.

E esse é, inclusive, um aspecto que influencia na elevação ou redução da carga tributária das empresas quando da opção pelo simples: qual o tipo de tributo que ela é contribuinte, e qual o peso desse tributo em sua carga tributária final, como

se nota, da análise do art. 23 da Lei Complementar nº 123/06, que dispõe que *"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"*, o que já demonstra que, em alguns casos, o impedimento para utilização desses créditos de PIS/COFINS (e também de ICMS) pode acabar tornando o Simples Nacional um agravante da carga tributária da empresa.

No entanto, a análise da sistemática tributária do Simples Nacional, no presente trabalho, se limita a breves considerações, motivo pelo qual não será aprofundado o tema da efetividade do Simples Nacional como forma de redução da carga tributária das empresas que a ele aderem.

1.1.1 Da opção pelo Simples

Para que se possa usufruir das facilidades trazidas pelo regime único de tributação instituído pelo Simples, as empresas têm que fazer a adesão expressa a tal regime.

Para tanto, devem obedecer a diversas regras estabelecidas pela legislação que rege tal sistema; atualmente, seria a Lei Complementar nº 123/2006, a qual estabelece requisitos básicos para que as empresas possam aderir ao Simples e, além disso, estabelece determinadas vedações para empresas que, apesar de cumprirem os requisitos gerais, se enquadram em atividades que a aludida lei complementar optou por excluir do regime de tributação simplificado, como, por exemplo, as empresas que exercem atividade de "importação de combustível", produção ou venda no atacado de bebidas alcoólicas e cigarros, etc..

Verificado pela empresa interessada que ela cumpre os requisitos básicos para a adesão ao Simples e, além disso, que não está inserida em nenhuma das vedações da Lei Complementar nº 123/2006, deverá ela fazer a opção pelo Simples Nacional na internet, por meio do Portal do Simples Nacional, uma vez que a

Receita Federal só disponibiliza este meio para a adesão ao regime de tributação em comento.

Deve-se frisar, ainda, que a opção pelo Simples só pode ser feita até o último dia útil do mês de janeiro, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano-calendário da opção, com exceção das empresas que iniciem suas atividades após o mês de janeiro, já que, segundo a Resolução CGSN nº 4, de 30.05.2007, após efetuar a inscrição no CNPJ, bem como obter as suas inscrições Estadual e Municipal, caso exigíveis, a partir de 01.01.2009, a Micro Empresa ou a EPP terá o prazo de até 30 dias, contado do último deferimento de inscrição, para efetuar a opção pelo Simples Nacional, desde que não tenha decorrido 180 dias da inscrição no CNPJ. Após esse prazo, a opção somente será possível no mês de janeiro do ano-calendário seguinte.

Importante ressaltar, em relação à opção pelo regime do Simples que, depois de formalizada, ela se torna irretratável para todo o ano-calendário, não sendo possível o seu cancelamento.

1.2. A Constituição Federal de 1988 e o Sistema Tributário Nacional

Enquanto diversas nações optaram por deixar a cargo do legislador a maior parte das regras sobre tributos, limitando-se a Constituição a trazer alguns poucos princípios (muitas vezes utilizando conceitos *abertos*), a Carta brasileira tratou pormenorizadamente do referido tema, quase que “imobilizando” o legislador ordinário. Assim já o noticiava o Mestre Paulo de Barros Carvalho, nas seguintes palavras:

O estudo de Direito Comparado oferece-nos material valioso para percebermos aspectos da fisionomia peculiar do nosso sistema constitucional tributário. Enquanto os sistemas de outros países de cultura ocidental pouco se demoram nesse campo, cingindo-se a um número reduzido de disposições, que ferem tão somente pontos essenciais, deixando à atividade legislativa infraconstitucional a grande tarefa de

modelar o conjunto, o nosso, pelo contrário, foi abundante, dispensando à matéria tributária farta messe de preceitos, que dão pouca mobilidade ao legislador ordinário, em termos de exercitar seu gênio criativo.¹

Vale frisar que a exaustividade quanto à regulação da tributação não foi novidade da Constituição de 1988. Geraldo Ataliba, em seu festejado “*Sistema Constitucional Brasileiro*, de 1968², já relatava a existência de tal característica na Carta brasileira de 1946. Consigne-se também que as razões pelas quais o constituinte brasileiro optou por um sistema tributário que basicamente se esgota na Constituição, são de natureza sociológica ou política, fugindo, portanto, do âmbito de estudo do presente trabalho.

Surge, então, um questionamento: de que adiantaria a Lei Maior descrever detalhadamente os princípios e regras que vinculam a tributação se tais determinações pudessem ser modificadas por meio de procedimento legislativo semelhante ao das normas infraconstitucionais, como leis complementares e ordinárias? Ora, se a Constituição pudesse ser modificada com quorum parlamentar igual ao de lei ordinária, de nada serviria a exaustividade constitucional. Bastaria ao legislador, ao invés de criar uma lei, editar uma emenda à Constituição, jogando por terra a formulação do constituinte originário.

Mas não funciona dessa forma nosso Sistema Constitucional. Temos, aqui, o que se chama de *rigidez constitucional*.

As Constituições tem o poder de dizer virtualmente qualquer coisa. Pode criar qualquer regra ou princípio, do ponto de vista jurídico. Se tais normas refletem realmente as aspirações e valores populares não é questão que interesse ao jurista. Nesse sentido, ainda que pareça um tanto ilógico, uma Constituição pode prever sua alteração por meio de procedimento legislativo simples. Nesse caso, não há supremacia constitucional em relação às demais espécies normativas: nada impede que o legislador altere as disposições constitucionais.

A Constituição brasileira, no entanto, assim como a muitas outras Cartas

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 15ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2003. pp. 142-143.

² ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

Constitucionais, é rígida. Em poucas palavras, isso significa que o procedimento legislativo para a alteração da Constituição é mais rigoroso do que aquele necessário para se promulgar leis ordinárias ou qualquer outra espécie normativa infraconstitucional.

É, em suma, a garantia de que a Constituição **não será modificada com a mesma facilidade com a qual se cria, altera ou revoga leis. Sendo rígido nosso Texto Supremo, conclui-se que as normas sobre tributação (assim como todas as outras) previstas na Constituição são, até certo ponto, estáveis e duradouras.**

Diz-se *até certo ponto* porque, como se sabe, não é *impossível* modificar a Constituição. E, no Brasil, é costumeira a alteração das regras constitucionais. Desde 1988, nada menos do que 66 Emendas Constitucionais foram promulgadas – isso até a data de finalização do presente estudo – muitas delas modificando diretamente as regras tributárias.

Como explica HUMBERTO ÁVILA³:

... o Sistema Tributário Nacional é um sistema rígido. Essas há muito conhecidas rigidez e exaustividade decorrem de dois fundamentos: de um lado, as regras de competência e a repartição das receitas são intensamente reguladas pela própria Constituição. Todos os impostos da União (art. 153), dos Estados (art. 155) e dos Municípios (art. 156) são definidos pela própria Constituição. Os requisitos normativos para sua instituição são estabelecidos pela Constituição mesma.

Em diversas ocasiões, leis tributárias que foram consideradas inconstitucionais pelo Supremo Tribunal Federal acabaram por levar à modificação da Carta para que fosse editada nova lei, de igual teor da primeira, mas dessa vez com a permissão expressa da Constituição. Como exemplo, podemos citar a Lei nº 9.718/98, considerada inconstitucional pelo Supremo Tribunal Federal, mas que veio a ser praticamente reeditada após a promulgação da Emenda Constitucional nº 20/98, por meio das Leis nº 10.637/02 e 10.833/03, as quais são consideradas constitucionais, pois baseadas num texto Constitucional já modificado pela citada EC nº 20/98.

³ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2006. pp. 109.

Se tal circunstância, de natureza política, acaba por mitigar, *na prática*, a rigidez da Constituição, não vem ao caso neste trabalho jurídico. O importante, do ponto de vista positivo, é que é mais difícil modificar a Constituição do que editar, alterar ou revogar as outras espécies normativas.

A rigidez do sistema constitucional tributário reside, também, no fato de que o constituinte discriminou rigidamente as espécies tributárias, em especial os impostos, nominando-os e atribuindo-os especificamente a uma das pessoas de direito público interno, e mais, descrevendo as respectivas matrizes constitucionais.

Aliadas, a exaustividade e a rigidez do Sistema Constitucional Tributário Nacional permitem que se conclua que pouco resta ao legislador infraconstitucional além de fornecer condições para a estrita aplicação das normas tributárias que já foram descritas no próprio Documento fundador do Estado.

Com efeito, criar ou mesmo modificar, ainda que de forma simplificada, a sistemática tributária brasileira torna-se um trabalho que exige extrema atenção às minúcias normativas.

Evitar a modificação ou criação inconstitucional de uma norma tributária é um trabalho verdadeiramente complexo, que exige dos legisladores extremo cuidado e atenção com cada um dos princípios norteadores prescritos na Constituição Federal, inclusive aqueles que, à primeira vista, não parecem guardar relação tão próxima com o Sistema Tributário Nacional.

Não menos complexa é a tarefa do legislador de colocar em prática regimes tributários diferenciados, previstos no próprio texto constitucional, sem que, de alguma forma, sejam violadas determinadas regras dispostas no próprio Texto Supremo.

Para que se possa entender a importância do tema tratado neste tópico, para o presente trabalho, deve-se, primeiro, esclarecer se há previsão constitucional para a instituição do regime diferenciado que é o SIMPLES, o que se passa a fazer no tópico subsequente.

1.2.1 A origem constitucional do SIMPLES

O Título VI (Da Tributação e do Orçamento), Capítulo I, Seção I, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, em seu art. 146, inciso III, alínea “d”, dispõe que cabe à Lei Complementar a *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*, ao passo que o parágrafo único deste mesmo artigo dispõe que tal 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*, desde que observadas algumas regras previstas nos quatro incisos, quais sejam: a) a de que esse regime único será opcional para os contribuintes; b) que cada Estado da Federação poderá estabelecer regras distintas relativas às condições de enquadramento no regime; c) que 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, e d) que a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes

Ressalte-se, Ressalte-se, antes de qualquer coisa, que tais dispositivos foram incluídos por meio da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, anos depois, portanto, da instituição do Simples Federal, originado da promulgação da Lei nº 9.317/96, como já explanado.

Por meio de uma breve análise de tais disposições constitucionais, torna-se tarefa fácil perceber que nossa Carta Magna optou, expressamente, por “tratar desigualmente os desiguais”, inclusive no que tange às pessoas jurídicas, trazendo, no seu próprio texto, não só uma autorização, mas, antes disso, uma determinação de que o Poder Público viesse a instituir um Sistema Tributário diferenciado e simplificado para as micro e pequenas empresas, sistema esse que deveria incluir não só os tributos federais, mas também os estaduais, municipais, e os do Distrito

Federal.

É dessa expressa determinação constitucional que se originou o denominado SIMPLES NACIONAL, cuja normatização infraconstitucional se deu por meio da Lei Complementar nº 123/2006, e passou a ser considerado por muitos um amadurecimento do seu predecessor, ou seja, do Simples Federal.

Restava saber, todavia, se o fato de a criação do SIMPLES NACIONAL ter se originado de expressa determinação constitucional para a criação de meios diferenciados, simplificados e, até, únicos de recolhimento de tributos para micro e pequenas empresas significava que, apenas por essa razão, não haveria nenhum tipo de inconstitucionalidade a permear a sistemática dada pelo SIMPLES NACIONAL.

Nesse sentido, há de se conhecer, Nesse sentido, há de se conhecer, antes de tudo, qual a sistemática tributária adotada pelo SIMPLES NACIONAL, para que, então, seja ela cotejada com os princípios e normas constitucionais e seja, por conseguinte, analisada a constitucionalidade de todas as peculiaridades inerentes a esse regime “único” de arrecadação de tributos, o SIMPLES.

1.3 A sistemática tributária do SIMPLES NACIONAL

Sistema pode ser definido como o produto ou conjunto oriundo da união de elementos que se relacionam entre si, *sob um princípio unitário ou orientados por um vetor comum*.

Os sistemas podem ser inicialmente classificados em reais e proposicionais. O primeiro formado por objetos físicos e sociais e o último por proposições, pressupondo linguagem.

Porém, se o cientista partir do pressuposto de que a linguagem serve como *instrumento constitutivo da realidade na compreensão de qualquer evento*, não existiriam sistemas reais, mas apenas proposicionais, pois todos os sistemas

teriam íntima relação com a linguagem.

Segundo o Mestre Paulo de Barros Carvalho, os sistemas proposicionais por sua vez, podem ser classificados como nomológicos, onde os elementos são entidades ideais como na Lógica e na Matemática e nomoempírico, se guardar relação com experimentos. Este último ainda pode ser subdividido em descritivo, como os científicos, e prescritivo caso seja voltado a regradar a conduta humana, como por exemplo o jurídico.

Dados esses conceitos, conclui-se que sistema jurídico e ordenamento jurídico podem ser considerados sinônimos, uma vez que ambos configuram, em suma, o conjunto de normas de direito positivo que regulam a vida em sociedade, autorizando, punindo e direcionando as condutas que devem nortear o desenvolvimento daquele povo.

Sistema tributário, portanto, pode ser visto como o conjunto de normas de direito positivo que regulam o funcionamento de determinado tributo, desde o momento de sua inserção no ordenamento jurídico ao momento de seu efetivo recolhimento.

Com efeito, e como já brevemente mencionado em tópico anterior, o regime de tributação instituído pelo Simples Nacional simplifica consideravelmente a forma de apuração de diversos tributos, uma vez que o cálculo do valor a ser pago a título de todos os impostos incluídos nesse regime único é feito por meio da aplicação de uma única alíquota sobre a receita bruta das empresas optantes do Simples.

Importante frisar, em relação a esse aspecto, que, para fins de cálculo da tributação dada pelo Simples Nacional, 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, excluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.*

A fim de simplificar ainda mais o cálculo, pelas empresas, do valor devido por elas a título de “contribuição ao Simples Nacional”, a Receita Federal do Brasil elaborou um *software* específico – o PGDAS – que só pode ser utilizado diretamente no *website* do Simples Nacional, sendo que o próprio aplicativo, além de efetuar o

cálculo do tributo devido, gera automaticamente o DAS – Documento de Arrecadação do Simples Nacional – para que o contribuinte possa quitar suas obrigações tributárias.

O valor devido mensalmente pelas ME e EPP optantes pelo Simples Nacional é determinado mediante aplicação das tabelas dos anexos da Lei Complementar nº 123, de 14.12.2006. Para efeito de determinação da alíquota, ou seja, para a verificação da faixa de alíquota à qual está submetida determinado sujeito passivo, ele utilizará a receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao do período de apuração.

Já o valor devido mensalmente, a ser recolhido pela ME ou EPP, será o resultante da aplicação da alíquota correspondente sobre a receita bruta mensal auferida no mês em relação ao qual o tributo está sendo calculado.

Não obstante, vale ressaltar que os Estados e 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 Microempresa (ME) que aufera receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 120.000,00, ficando a ME sujeita a esses valores durante todo o ano-calendário, sendo que as Micro Empresas que possuam mais de um estabelecimento ou que estejam no ano-calendário de início de atividades não poderão recolher o ICMS nem o ISS por meio de valor fixo.

Ocorre, entretanto, que alguns estados podem adotar opcionalmente (e os municípios ficam obrigados a adotar) limites máximos diferentes daqueles estabelecidos no art. 18 acima, para fins exclusivamente de recolhimento do ICMS (e do ISS) na forma do Simples Nacional.

É preciso lembrar, É preciso lembrar, antes de tudo, que, para efeito de determinação da alíquota de incidência sobre o faturamento mensal, a empresa utilizará a receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao do período de apuração. Ou seja, se em Julho/07, data de início do novo regime, uma empresa comercial obtiver faturamento de R\$ 150.000,00, tendo como receita bruta acumulada nos últimos 12 meses a quantia de R\$ 1.000.000,00, a alíquota a ser

aplicada é de 9,03% (Anexo I – Faixa entre R\$ 960.000,00 a R\$ 1.080.000,00). Se, em Agosto/07, a receita bruta acumulada nos últimos 12 meses for de R\$ 1.100.000,00, a alíquota a ser aplicada é de 9,12% (Anexo I – Faixa entre R\$ 1.080.000,00 e R\$ 1.200.000,00).

Assim, pergunta-se: no caso de uma empresa comercial optante do Simples Nacional com receita bruta acumulada nos últimos 12 meses de R\$ 2.000.000,00, cujo estado tenha estabelecido como limite máximo para recolhimento do ICMS (no Simples Nacional) a receita bruta de R\$ 1.200.000,00, e com faturamento mensal de R\$ 100.000,00, como deverá ser recolhido o Simples Nacional?

Pois bem. De acordo com o § 3º, art. 20 da Lei Complementar nº 123/06, na hipótese em que o recolhimento do ICMS (ou do ISS) não esteja sendo efetuado por meio do Simples Nacional por força de não adoção pelo Estado de todas as faixas de incidência, as faixas de receita do Simples Nacional superiores àquela que tenha sido objeto de opção pelo Estado sofrerá, para efeito de recolhimento do Simples Nacional, redução na alíquota equivalente aos percentuais relativos a esses impostos.

Assim, caso o contribuinte tivesse que excluir o “ICMS simplificado”, por não se adequar aos limites de receita bruta fixados pelo seu estado, bastaria que fosse excluída da alíquota do Simples Nacional o valor da alíquota de ICMS que lhe seria aplicável.

Ou seja, se o Estado adotou a faixa máxima de R\$ 1.200.000,00, haveria uma redução nas alíquotas do Simples Nacional a partir deste limite. Por exemplo, na faixa do Simples Nacional que varia entre R\$ 1.200.000,01 a R\$ 1.320.000,00 a alíquota (cheia) de 9,95% seria alterada para 6,11% (9,95% - 3,84% do ICMS).

Portanto, salvo melhor juízo, a empresa do exemplo acima descrito, com faturamento mensal de R\$ 100.000,00 e com receita bruta acumulada nos últimos 12 meses de R\$ 2.000.000,00, sofrerá tributação do Simples Nacional na alíquota de 7,47% (11,32% - 3,85% do ICMS). E ainda, estará sujeita ao pagamento do ICMS nos termos da legislação estadual.

Neste caso, é preciso que se observe que o ICMS não estaria abrangido

pelo Simples Nacional, e, portanto, não se lhe aplica a restrição imposta pelo art. 23 da lei em análise, que estabelece que as empresas "não farão jus à apropriação nem transferirão créditos relativos a *impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional*".

Da análise desse exemplo, já é possível vislumbrar que a sistemática tributária do Simples Nacional tem fortes reflexos tanto nas questões de competência tributária dos Estados e Municípios, como na espinha dorsal dos requisitos intrínsecos à validade de um determinado tributo.

Isso porque, não é difícil perceber que, em alguns casos, tributos como o ICMS terão sua sistemática constitucionalmente descrita completamente mitigada por legislação infraconstitucional, havendo a possibilidade, ainda, de se romper a harmonia da própria regra matriz de incidência tributária deste tributo, já que, como se viu, há casos em que sequer há uma alíquota a ser aplicada a uma base de cálculo para se chegar ao valor do tributo devido, uma vez que há, na verdade, um *valor fixo* de ICMS, fixado pelo próprio Estado, a ser recolhido pelo contribuinte independentemente da intensidade da *circulação de mercadorias* que ele vier a praticar.

São esses reflexos jurídicos oriundos da peculiar sistemática tributária do Simples Nacional, portanto, que serão analisados mais adiante, por serem eles parte importante do cerne do presente trabalho acadêmico.

CAPÍTULO II: A Competência Constitucional Tributária

2.1. As competências tributárias dos Entes Federativos e a sua indelegabilidade

Antes de se analisar minuciosamente os reflexos da sistemática tributária do Simples Nacional sobre questões de competência tributária constitucional, faz-se mister dissertar, ainda que brevemente, sobre o que vem a ser a “competência tributária”.

Competência legislativa e competência tributária, nos dizeres do Mestre PAULO DE BARROS CARVALHO, são, respectivamente:

... a aptidão de que são dotadas as pessoas políticas para expedir regras jurídicas, inovando o ordenamento positivo. Opera-se pela observância de uma série de atos, cujo conjunto caracteriza o procedimento legislativo.⁴

A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.

...

O estudo da competência tributária é um momento anterior à existência do tributo, situando-se no plano constitucional.⁵

Competência tributária é, portanto, a competência que os entes políticos têm para expedir normas relacionadas à matéria tributária, obedecendo aos limites impostos pela Constituição Federal. Note-se que só os entes políticos determinadas na Carta Maior poderão legislar sobre matéria tributária; cada uma no seu âmbito de

⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. pp. 235.

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. pp. 236.

competência.

A competência tributária **tem estrutura normativa**, vez que os tributos deverão ser criados e regulamentados por lei, e esta lei deverá obedecer todos os requisitos necessários à sua confecção (normas de estrutura disciplinadas na CF/88). **Tais normas correspondem a normas de estrutura.**

Neste ponto, é importante diferenciar a *competência tributária* da *capacidade ativa tributária*, que é a reunião de credenciais para figurar no polo ativo da relação tributária, ou seja, para ser efetivamente o ente que irá arrecadar determinado tributo, que já foi criado e delimitado por aqueles que possuíam *competência* para tanto, sendo que nem sempre a pessoa de direito público que exerce a competência tributária, exerce também a capacidade tributária ativa, vez que transfere esta capacidade a terceiros.

Pois bem. Como a competência tributária identifica-se com a permissão para *criar tributo*, a pessoa jurídica de direito público tem direito subjetivo de editar normas jurídicas tributárias, sendo facultado a esta pessoa jurídica de direito público o exercício de seu direito subjetivo.

Com efeito, tem-se que as competências tributárias constitucionais são aquelas estipuladas pela Constituição Federal para cada ente da Federação, nas quais se discrimina os limites de atuação ou de criação tributária que cada um desses entes poderá exercer, sem ultrapassá-los.

Dentre as características inerentes às competências tributárias, o ilustre professor ROQUE A. CARRAZA⁶ salienta as que entende serem as seis principais, quais sejam: i) a privatividade, ii) a indelegabilidade, iii) a incaducabilidade, iv) a inalterabilidade, v) a irrenunciabilidade e vi) a facultatividade.

A despeito de haver divergência doutrinária entre a sustentabilidade ou não dessas seis características (BARROS CARVALHO⁷, por exemplo, entende que apenas 3 delas se sustentam), é a INDELEGABILIDADE que possui maior relevância para o desenvolvimento do presente estudo e, quanto a ela, não há maiores

⁶ *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1999. pp. 339 e ss.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 19ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2007. pp. 241.

discussões acerca de sua efetividade como qualidade das competências tributárias, afinal, de fato, são elas *indelegáveis*.

É que, como já dito anteriormente, a Carta Magna brasileira, de 1988, é extremamente rígida, e trata quase que exaustivamente das normas gerais e abstratas que regem o Sistema Tributário Nacional.

Os arts. 153 a 156 da Constituição Federal estabelecem quais tributos poderão ser instituídos por cada ente federativo, a fim de se evitar a ocorrência de conflitos entre essas subordens jurídicas.

E é em razão dessa preocupação do legislador constituinte de discriminar, rigorosa e detalhadamente, as atribuições competenciais tributárias dos entes da federação que se diz que essas habilitações são indelegáveis, afinal, se permitida fosse a delegação desses poderes, de nada adiantaria ter a Constituição Federal discriminado de forma tão pormenorizada o papel da União Federal, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios no Sistema Tributário Nacional.

Como consequência dessa detalhada discriminação constitucional de competências, bem como da indelegabilidade delas, tem-se que um determinado ente federativo não pode invadir o espaço de competência que foi cedido a outro, de modo que, aquele tributo de competência estadual, por exemplo, não pode sofrer alterações ou limitações decorrentes de legislação federal, salvo se a própria Constituição estabelecer, casuisticamente, a possibilidade de a União Federal influenciar, de algum modo, no regramento de tributos que não são de sua competência específica.

Deste modo, quando a União Federal, por meio de Lei federal, por exemplo, estabelece regras que alcançam a sistemática de apuração e recolhimento de tributos estaduais ou municipais, configura-se uma invasão de competência tributária, uma vez que, neste caso, os estados e municípios teriam que sofrer o ônus (ou mesmo o bônus) criado por outro ente da federação em relação a tributo que é de sua exclusiva competência, ressalvados os casos de *competência concorrente*.

Assim, se a União Federal promulgasse uma lei federal, por meio da qual reduzisse a alíquota de ICMS (imposto estadual) de todos os estados da federação,

como contrapartida de uma majoração de alíquota do Imposto de Renda de Pessoa Jurídica (imposto federal), poder-se-ia dizer, sem grandes esforços hermenêuticos, que a mencionada lei federal violava frontalmente a Constituição Federal.

E isso ocorre justamente em razão do fato de que a Magna Carta de 1988 estabeleceu, de forma expressa, que o ICMS é de competência dos Estados e do Distrito Federal, de modo que cabe a eles, e apenas a eles, a criação da regra matriz de incidência tributária do ICMS, o que quer dizer, portanto, que somente os estados e o Distrito Federal é que poderão alterar o critério quantitativo de tal imposto, *in casu*, a sua alíquota.

Ademais, o Poder Executivo só pode exercer sua capacidade tributária, ou seja, sua capacidade de arrecadar os tributos, quando o Poder Legislativo federal, estadual ou municipal exerce a sua competência tributária, como bem descreve RAQUEL ELITA ALVES PRETO⁸:

O Poder Executivo ficará assim, totalmente na dependência da movimentação do Poder Legislativo tanto com relação à produção propriamente dita das normas cabíveis, quanto também ficará no aguardo da definição exata de conteúdo e extensão de cada uma das normas que venham a ser produzidas para que, então e somente então, depois de finalizado devidamente todo o processo legislativo, possa ele, Poder Executivo movimentar-se especificamente na etapa final e seguindo do caminho em direção à tributação.

O que ocorreria, então, do ponto de vista dogmático, se a União Federal criasse uma sistemática de apuração e recolhimento diferenciada para tributos estaduais e municipais, incluindo aí modificações no critério quantitativo da regra matriz de tais tributos, ou seja, na base de cálculo e/ou nas respectivas alíquotas? O Sistema Tributário, como delineado pela Constituição Federal, permitiria que mera anuência dos Estados e Municípios tornasse válida a participação da União Federal na instituição de tributos que não são de sua competência, ou essa pretensão seria fortemente limitada pela indelegabilidade das competências tributárias?

⁸ PRETO, Raquel Elita Alves. **Da competência à sujeição ativa tributária**: Tese (Doutorado em Direito Tributário). USP-SP, 2008. pp. 165.

Esses questionamentos serão devidamente respondidos no Capítulo III do presente estudo, após breve descrição relativa à sistemática de instituição, apuração e recolhimento de tributos federais, estaduais e municipais, a ser feita no tópico subsequente.

2.2. Especificação das competências: os Tributos Federais, Estaduais e Municipais

A Constituição da República Federativa do Brasil, de 1988, optou por dividir, de forma rígida e específica, as competências de cada um dos entes federativos para a cobrança deste ou daquele tributo.

Nesse sentido, nos seis incisos do art. 153, da Carta Magna de 1988, estão relacionados os impostos de competência da União Federal, que ainda possui a chamada competência *residual*, dada pelo art. 154, para instituir *impostos não previstos no artigo anterior, desde que sejam não cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição* ou, *na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.*

Já os tributos de competência dos Estados e do Distrito Federal estão relacionados nos três incisos do art. 155, da CF/88, ao passo que os tributos Municipais estão relacionados nos três incisos do art. 156.

Note-se que, por meio dessa precisa especificação das competências tributárias, a Magna Carta brasileira procurou reforçar o caráter federativo do país, uma vez que, quando Estados e Municípios possuem a competência de instituir e arrecadar seus próprios tributos, de acordo com suas próprias necessidades, permite-se, ao menos em tese, que eles possuam maior autonomia e independência, já que passam a não depender exclusivamente do repasse de verbas por parte da União Federal.

É o que pensa também RAQUEL ELITA ALVES PRETO⁹, ao falar das características da indelegabilidade e irrenunciabilidade das competências tributárias:

Assim sendo, razão assiste à CARRAZA, - e quanto a isso não há oposição de BARROS CARVALHO, - quando aquele defende as características de indelegabilidade e irrenunciabilidade, pois tais características são frutos diretos do rígido sistema de discriminação de rendas, relacionado com o modelo de Federação adotado. Até porque o sistema de discriminação de rendas é o definidor da própria forma da Federal. (grifos nossos)

Assim sendo, cabe aos Estados e ao Distrito Federal, por exemplo, instituir e regulamentar a forma de arrecadação do Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços – ICMS, não podendo a União Federal, por meio de Lei Federal, criar nenhum tipo de regra relativamente a esse imposto, que venha a reduzir a autonomia e/ou a arrecadação dos Estados e do Distrito Federal.

Os Municípios, por sua vez, possuem a mesma autonomia em relação aos tributos municipais, como, por exemplo, o Imposto sobre Serviços – ISS. São os próprios municípios que irão, por meio de sua Câmara de Vereadores, editar leis que vão definir qual será a regra matriz de incidência tributária desse tributo, o ISS.

Ou seja, são os próprios municípios que irão determinar quem será o sujeito passivo de tal imposto, qual será a base de cálculo e a alíquota a ele aplicável, dentre outras regras, devendo obediência apenas e tão somente aos limites dados pela própria Constituição Federal.

Nas sempre admiráveis palavras de HUMBERTO ÁVILA¹⁰:

O Sistema Tributário Nacional determina, no art. 153 e seguintes, quais tributos podem ser instituídos pela União, pelos Estados e pelos Municípios. O importante é que a Constituição não apenas define as hipóteses de incidência, mas também predetermina o conteúdo material para o exercício da competência. (grifos nossos).

⁹ PRETO, Raquel Elita Alves. **Da competência à sujeição ativa tributária**: Tese (Doutorado em Direito Tributário). USP-SP, 2008.. pp. 170.

¹⁰ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2006.. pp. 110/111.

Com efeito, se essa foi a sistemática tributária nacional instituída pela Constituição Federal de 1988, há de se concluir que qualquer norma infraconstitucional que, de alguma forma, modifique essa sistemática corre o risco de ser considerada inconstitucional.

CAPÍTULO III: A Competência Tributária Constitucional e o Simples Nacional

3.1. Do possível conflito entre as normas de competência tributária e os tributos incluídos no Simples Nacional

Feitas algumas considerações sobre o que vem a ser a competência tributária, bem como a forma utilizada pela Constituição Federal para distribuí-la, cabe, agora, verificar se essas regras competenciais foram ou não ofendidas pela sistemática introduzida pelo Simples Nacional.

Portanto, a fim de se analisar se o nascimento do Simples Nacional, por força da Lei Complementar nº 123/2006, acabou por criar um conflito de competências tributárias envolvendo os tributos estaduais e municipais – que acabaram sendo regulados por normas que não emanaram de suas respectivas casas legislativas – há de se entender, primeiramente, como os tributos não federais foram tratados, no Simples Nacional, pela LC nº 123/2006.

Segundo reza o art. 2º da Lei Complementar nº 123/2006, no Comitê Gestor do Simples Nacional, que é vinculado ao Ministério da Fazenda e responsável pela elaboração das regras do Simples Nacional, há a participação de representantes dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o que, numa visão simplista, poderia levar à conclusão de que não haveria invasão de competência dos Estados e Municípios com a inclusão de seus tributos no Simples Nacional; afinal, os estados e municípios estariam a participar ativamente das decisões que delineiam a sistemática desse regime “único” de tributação, por estarem representados no aludido Comitê.

No entanto, como será demonstrado mais adiante, tal tema não pode nem deve ser analisado dessa forma de forma simples e objetiva, por estarem envolvidas diversas outras questões atinentes às competências tributárias que foram estabelecidas pela Constituição Federal.

É o que também alerta o já citado HUMBERTO ÁVILA¹¹:

Como essa nova competência [a dada pela EC nº 42/2003] é ampla, sua interpretação deve ser ainda mais cuidadosa, para evitar que a lei complementar, em manifesta contrariedade ao sistema constitucional, venha a (...) criar diferenciações irrazoáveis entre os contribuintes sem uma causa qualquer. Para esse efeito, é preciso atentar para as seguintes balizas interpretativas da regra de competência para instituição de leis complementares com o objetivo de estabelecer critérios especiais de tributação: a lei complementar deve preservar a uniformidade e a estabilidade legislativas no estado federal; (...) (grifos nossos).

Prosseguindo com a análise das disposições da LC nº 123/2006, vale dizer que, em seu art. 13, foram incluídos no rol de tributos abarcados pelo regime único de arrecadação – SIMPLES NACIONAL, além dos tributos federais IPI, IPRJ, CSLL, PIS, COFINS e CPP, o tributo estadual ICMS e, ainda, o ISS, que é tributo municipal.

O pagamento dos valores devidos a título desses tributos – quando a empresa for optante do Simples Nacional – é feito por meio de documento único de arrecadação, instituído pelo Comitê Gestor, sendo que os valores correspondentes ao ISS e ao ICMS são *repassados* aos Municípios e aos Estados e Distrito Federal, respectivamente, também pelo próprio Comitê Gestor.

Não obstante, dispõe o art. 23 da legislação em comento que 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*, ao passo que seu § 1º prescreve que *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*.

¹¹ ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2006.. pp. 142.

Neste ponto, faz-se mister ressaltar que o efeito decorrente da prescrição do art. 23 é a interrupção, ainda que parcial, da cadeia de créditos de ICMS, e, por conseguinte, da própria não-cumulatividade que faz parte da essência desse imposto estadual, o que já demonstra, *per si*, que o Simples Nacional acabou por modificar a sistemática de arrecadação constitucionalmente criada para o ICMS.

Já no que tange às alíquotas dos tributos a serem pagos por meio do SUPER-SIMPLES (Simples Nacional), vale dizer que, assim como no antigo Simples Federal, a base de cálculo sobre as quais se aplicam tais alíquotas é a receita bruta, sendo que, quanto maior for a receita bruta da empresa optante do Simples, maiores serão as alíquotas aplicadas.

No entanto, diferentemente de seu predecessor, o SIMPLES NACIONAL não instituiu uma alíquota única e indivisível sobre a receita bruta das empresas, que abarcaria todos os tributos incluídos nesse regime único de arrecadação.

Isso porque, a despeito de existir, de fato, uma alíquota única aplicável para cada faixa de receita bruta das empresas, no Anexo I, da LC 123/2006, consta uma tabela na qual estão especificadas, individualmente, a alíquota de cada tributo, que, juntas, formam a alíquota “única” a ser aplicada.

Para aquelas empresas que faturam até R\$ 120.000,00, por exemplo, aplicar-se-iam a alíquota de 4%, a qual consiste na soma das alíquotas de 2,75% da CPP e de 1,25% do ICMS (se aplicável).

E é da análise dessa sistemática que se pode levantar alguns questionamentos em relação à constitucionalidade da tributação por meio do Simples Nacional: as competências tributárias estaduais e municipais teriam sido diminuídas ou suprimidas com a instituição do Simples Nacional? O fato de o Simples Nacional ter sido instituído por Lei Complementar, e não Lei Federal, seria suficiente para afastar possíveis inconstitucionalidades do Simples Nacional, decorrentes de eventuais supressões das competências tributárias dos entes federativos? E a existência de representantes da União Federal, dos Estados, Distrito Federal e dos Municípios no Comitê Gestor do Simples Nacional, serviria como demonstração de que todos os entes federativos estão efetivamente exercendo suas competências tributárias?

Pois bem. Antes de se responder a tais questionamentos, é importante ressaltar que não há como se falar em “dispositivos constitucionais inconstitucionais”, uma vez que, ainda que haja aparente conflito de normas dentro do próprio Texto Supremo, deve-se analisar tais normas de forma a encontrar um modo harmônico de aplicação de suas prescrições, sem que nenhuma das regras por elas estabelecida venha a ser suprimida.

Assim sendo, se a Constituição Federal de 1988 estabelece que deve ser criado um regime de tributação diferenciado para as micro e pequenas empresas, inclusive mencionando algumas características básicas desse regime, ele não pode deixar de ser instituído sob o argumento de que sua instituição seria “inconstitucional”.

Com efeito, quando se busca analisar a aplicação das regras constitucionais de forma harmônica, no tocante à instituição do Simples Nacional, não se mostra equivocado o entendimento de que a existência de representantes de todos os entes federativos no Comitê Gestor do Simples Nacional pode, sim, manter a autonomia de todos eles em relação ao exercício de suas competências tributárias.

O Comitê Gestor do Simples Nacional, portanto, pode ser visto – ainda que de forma meramente elucidativa, exemplificativa – como a reunião das casas legislativas de cada um dos entes federativos, que, dentro daquele Comitê, passam a exercer suas competências tributárias em conjunto, a fim de, em obediência à Carta Magna, instituir um regime diferenciado de tributação em prol das micro e pequenas empresas.

Desta forma, as competências tributárias de cada ente federativo não estariam a ser suprimidas, ou mesmo diminuídas, até porque tanto os Estados como os Municípios possuem autonomia suficiente até mesmo para estabelecer limites de receita bruta – que servirá como base de cálculo do valor do tributo a eles devido – diferentes daqueles estabelecidos por outros entes da Federação, como a União Federal, por exemplo.

Trata-se, portanto, de uma forma *diferenciada* de exercer as respectivas competências tributárias, dentro de um regime *diferenciado* de tributação, que foi

idealizado pela própria Carta Constitucional.

Ademais, ainda que a arrecadação seja feita pela União Federal, deve ser lembrado e ressaltado que o parágrafo único, do art. 146, da CF/88, objetivou tornar simplesmente inviável que o ente arrecadador do “Simples Nacional” pudesse reter os valores devidos a outros entes da federação, a fim de evitar, justamente, eventual perda de autonomia desses entes federativos.

Já no que tange ao veículo introdutor do regime diferenciado de tributação – o Simples Nacional – vale lembrar que foi ele instituído por meio de Lei Complementar.

Em relação a esse aspecto, é importante, primeiramente, fazer uma breve distinção entre Lei Complementar Federal e Lei Complementar Nacional.

A lei complementar nacional e a federal são idênticas quanto ao seu aspecto espacial, pois ambas vigoram em todo o território nacional. Todavia, quanto ao aspecto pessoal, elas diferem, uma vez que a lei nacional pode atingir não só a União Federal, como também os Estados e Municípios.

Quanto ao aspecto material, vale dizer que a matéria regulada por lei nacional é aplicável pela União Federal, Estados e Municípios, enquanto a regulada por lei federal é aplicável apenas pela União.

A abrangência da lei complementar, ou seja, se ela será nacional ou federal, decorre da própria atribuição que a Constituição Federal concedeu à Lei Complementar que deverá reger determinado tema.

É que a Lei Complementar não é verdadeiramente uma lei superior hierarquicamente à lei federal, por exemplo; na verdade, ela possui *quorum* de aprovação diferente da lei federal e, por isso, foi utilizada pela Constituição Federal para reger temas específicos, os quais não poderão ser regulados por nenhuma outra norma infraconstitucional que não a lei complementar.

Esse é o caso do Simples Nacional, cuja instituição, segundo o art. 146, inciso III, alínea “d”, da Magna Carta, deveria necessariamente ocorrer por meio de Lei Complementar.

Ademais, o parágrafo único, do supracitado art. 146 estabeleceu a

abrangência de tal Lei Complementar, ao mencionar que ela poderia *instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios*.

Ora, se esse dispositivo constitucional permitiu à Lei Complementar instituir um regime diferenciado de arrecadação de impostos para todos os entes federativos, há de se concluir, necessariamente, que tal lei é, portanto, de caráter NACIONAL, e não meramente federal.

Assim sendo, verifica-se que, por ter sido instituída por Lei Complementar Nacional, em estrita observância ao disposto no art. 146, da CF/88, a Lei Complementar nº 123/06 não infringiu as normas de competência constitucional tributária, podendo o Simples Nacional, ao menos nesse aspecto, ser considerado constitucional.

Ocorre que, não é somente nesse aspecto que poderia vir a ser vislumbrada eventual inconstitucionalidade a permear o regime diferenciado instituído pelo Simples Nacional.

Isso porque, a forma de cálculo dos tributos inseridos no Simples foge completamente da sistemática *normal* de cálculo desses tributos, configurando verdadeira desfiguração de diversos aspectos inerentes a esses tributos, como, por exemplo, a questão da não-cumulatividade do ICMS e, ainda, a questão da base de cálculo desses tributos, que passa a ser, para todos eles, a “receita bruta” do contribuinte.

Como esse tema depende, todavia, de uma análise mais detalhada da regra matriz de incidência tributária de cada um desses tributos, será ele analisado já no tópico posterior.

Capítulo IV – A Regra Matriz de Incidência Tributária e o Simples Nacional

4.1. Breves considerações sobre a Regra Matriz de Incidência Tributária

Cabe aqui fixar uma importante premissa, cuja compreensão se faz necessária para o desenvolvimento de todo o presente trabalho a partir deste ponto. Veja-se: a famosa *hipótese de incidência* do Professor Geraldo Ataliba e a não menos reconhecida *Regra Matriz de Incidência* do Professor Paulo de Barros Carvalho mencionam *aspectos* ou *critérios* em que pode ser dividida, para fins didáticos, a regra que descreve, *in abstractu*, o fato que, se e quando ocorrido, levará ao nascimento da obrigação tributária. Assim, são previstos os aspectos (ou critérios) *material, espacial e temporal, pessoal e quantitativo*.

A Regra-matriz de incidência tributária é a norma jurídica que irá instituir o tributo, isto é, prescreverá o fato que, se realizado, fará com que incida a norma e, assim, nasça a obrigação tributária.

A regra-matriz divide-se em antecedente ou descritor e consequente ou prescritor. No seu antecedente localizam-se o critérios *material* (verbo seguido de complemento. Ex: vender mercadoria); *espacial* (Ex.: IPTU será cobrado de imóvel *em zona urbana*) e o *temporal* (momento em que nasce a relação jurídica entre os sujeitos passivo e ativo).

No seu consequente localizam-se o critério *pessoal*, ou seja, quem serão os sujeitos passivo e ativo da relação tributária, bem como o critério *quantitativo* (base de cálculo e alíquota), que irá dar a determinação exata do *quantum* a ser recolhido aos cofres do Estado.

Trata-se de uma norma jurídica; na medida em que ocorrido um fato, e este estiver descrito no antecedente da regra-matriz, obrigará o sujeito passivo ao recolhimento do tributo, ou seja, prescreve, neste caso, uma conduta a ser seguida, sob pena de sofrer a aplicação de uma sanção, se for o caso.

Tal regra matriz tem a função de determinar a forma com que a norma jurídica tributária irá incidir sobre a conduta humana. Em suma, regra matriz de incidência tributária é aquela norma que prescreve todos os elementos necessários para a incidência do tributo, ou seja, irá descrever o fato, que ocorrido no mundo real, fará nascer a obrigação de pagar o tributo, sendo que a falta de qualquer um desses elementos torna o tributo, a meu ver, inexistente. Ex.: se a lei não prevê a alíquota (critério quantitativo), não há como cobrar esse tributo, nem se um Decreto vier, posteriormente, a fixar essa alíquota, já que a alíquota é requisito indispensável à “espinha dorsal” de um tributo, sendo que somente por meio de lei ela pode ser instituída, em razão do Princípio Constitucional da Estrita Legalidade.

Mas deve ficar claro que a divisão em critérios, acima mencionada, é meramente acadêmica, para fins de compreensão e estudo, não constituindo cada aspecto uma unidade autônoma.

A hipótese de incidência é, portanto, una e indecomponível. Não é possível sequer imaginar a existência de um “aspecto material” dissociado de um “aspecto temporal”, por exemplo. Nas palavras de Geraldo Ataliba, trazendo à tona lição de Paulo de Barros Carvalho:

Paulo de Barros Carvalho costuma socorrer-se de analogia muito ilustrativa, de notável alcance didático, para demonstrar que à incindibilidade do conceito de hipótese de incidência não repugna o reconhecimento de inúmeros “aspectos” na mesma.

Se, numa aula de física, se propusesse como objeto de estudo uma esfera metálica, salientaria o professor inicialmente o caráter unitário e incindível desse objeto. Ela (a esfera) não tem elementos ou partes. Não pode ser decomposta ou desmontada. Se for cindida, já não será mais uma esfera, mas outro objeto: duas semiesferas. Para manter sua identidade substancial, como objeto de estudo, há de ser considerada unitariamente.

Isto não obstante, a esfera pode ser examinada quanto a diversas propriedades, ou características ou aspectos, reconhecíveis na sua unidade substancial.

Efetivamente, a esfera pode ser estudada nos seus aspectos: forma, brilho, peso, simetria, matéria, mobilidade, tamanho, consistência, densidade, etc.

São aspectos ínsitos na sua unitária consistência. A consideração

separadamente, de cada qual, não importa decomposição do indecomponível, nem separação do inseparável.

Só logicamente se estabelece separação entre estes diversos aspectos: é possível, e útil, o estudo e consideração de cada qual. A reunião dos estudos e conclusões, extraídos do exame de todos os aspectos mencionados, conduz a melhor, mais perfeito e mais minucioso conhecimento do objeto “esfera metálica” que, por ter propriedades, qualidades ou atributos inúmeros, não deixou de ser uno e incindível.

Assim a hipótese de incidência: não deixa de ser uma e indivisível, pelo fato de possuir diversos aspectos, cuja consideração não implica sua decomposição em “partes” ou “elementos.”¹²

Em resumo: os diversos aspectos ou critérios da hipótese de incidência são meros enfoques, prismas pelos quais pode ser observado um fenômeno uno que é a hipótese de incidência. Podemos, em um momento, concentrar nossa atenção nas pessoas que fazem parte da relação jurídico-tributária: estaremos estudando o aspecto pessoal da hipótese de incidência; podemos também pesquisar o seu local de aplicação: trata-se do aspecto espacial. Mas tudo isso são características do fenômeno unitário da hipótese de incidência.

Ao mesmo tempo, deve-se ressaltar que não há como se falar em *hipótese de incidência* sem que todos os requisitos intrínsecos à sua existência estejam preenchidos, ou seja, sem que todos os critérios da Regra Matriz de Incidência Tributária estejam devidamente presentes.

Com base nas afirmações acima, não é muito difícil concluir que não se pode falar na existência dois critérios quantitativos (base de cálculo e alíquota) distintos para um mesmo tributo, para uma mesma Regra Matriz.

Quanto a esse aspecto, podemos ressaltar, de início, a questão da base de cálculo dos tributos incluídos no Simples Nacional: **qual é a base de cálculo de sua regra matriz de incidência “originária”, e qual a base de cálculo desses tributos quando são calculados por meio do Simples Nacional?**

¹² ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed., 7. tir. São Paulo: Malheiros, 2005. pp. 76-77.

É essa importante questão que será tratada no tópico subsequente.

4.2. A Regra Matriz de Incidência Tributária e a inclusão de diversos tributos num sistema único de recolhimento – SIMPLES NACIONAL

Como já foi explicado no presente trabalho, o regime diferenciado de tributação em comento – o Simples – inclui, em um único regime de arrecadação, diversos tributos de competência federal, estadual e municipal.

Ademais, em decorrência da própria essência de tal regime – a simplificação da apuração e arrecadação tributária – foi criada uma forma também diferenciada de calcular o montante devido a título de cada um dos tributos nele incluídos, forma esta que difere do “método-padrão” de apuração desses tributos.

Com base nessas premissas, tem-se, por exemplo, que o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS, de competência estadual, normalmente é calculado com base no valor das operações de entrada e saída de mercadorias dos estabelecimentos comerciais. Assim, se determinado contribuinte auferir R\$ 10 mil em razão de ter efetuado a venda de mercadorias a alguém e, além disso, auferir outros R\$ 5 mil de receitas financeiras, terá ele que calcular o ICMS aplicando a alíquota prevista na legislação estadual apenas sobre a base de cálculo da operação de venda de mercadorias, que seria de R\$ 10 mil, neste caso.

Com efeito, se a alíquota de ICMS aplicável fosse de 17%, esse contribuinte deveria recolher aos cofres públicos estaduais o valor de R\$ 1,7 mil, independentemente do valor obtido por ele com outro tipo de receitas, como, por exemplo, as receitas financeiras desvinculadas da venda de mercadorias e serviços mencionadas no parágrafo anterior.

No entanto, caso esse contribuinte fosse optante do Simples Nacional, até mesmo as receitas financeiras obtidas por ele sofreriam a incidência do ICMS, já que ele, “dentro” do Simples Nacional, é calculado sobre a *receita bruta* das empresas optantes de tal regime.

Assim, o contribuinte de ICMS optante do Simples Nacional sofreria a

tributação de ICMS sobre todos os R\$ 15 mil auferidos, o que, em determinados casos, poderia até mesmo vir a elevar a carga tributária de tal empresa. Diz-se em “determinados casos” porque, a despeito de incidir sobre a *receita bruta* das empresas, o ICMS do Simples Nacional possui alíquota menor do que o ICMS “comum”, o que, por vezes, acaba, na verdade, reduzindo a carga tributária das empresas.

Mas o que está efetivamente em discussão neste trabalho não é a questão do aumento ou redução da carga tributária, mas sim de eventual inconstitucionalidade do regime único de tributação instituído pelo Simples Nacional, em razão de ter ele desfigurado completamente a sistemática tributária de diversos tributos.

Nesse sentido, é importante analisar como a sistemática do ICMS – que é o exemplo em uso neste tópico – foi ferida quando da sua inclusão no Simples nacional.

Em primeiro lugar, salta aos olhos que há uma radical modificação do critério *quantitativo* da regra matriz de incidência tributária do ICMS, tanto pela alteração de sua base de cálculo, que passa a ser a *receita bruta* ao invés do valor da operação de venda de mercadorias e serviços, como, também, pela alteração de sua alíquota, que costuma ser menor no Simples Nacional.

Isso, por si só, já pode fazer nascer uma inconstitucionalidade sobre o “ICMS do Simples”, já que o art. 155, inciso II, da CF/88, dispõe que tal imposto deve incidir sobre as *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*.

Ou seja, a nossa rígida Carta Magna de 1988 não permitiu aos estados instituir imposto sobre a “receita bruta” das empresas, mas sim sobre as operações mencionadas no parágrafo anterior.

Não obstante, há de se ressaltar ainda que o ICMS cobrado sob a sistemática do Simples Nacional muitas vezes acaba por restringir, ou mesmo impedir, a aplicação do Princípio da Não-Cumulatividade, inerente a tal imposto por força do disposto no art. 155, § 2º, inciso I, da CF/88.

Desta forma, é possível perceber ao menos duas inconstitucionalidades que permeiam o “ICMS do Simples Nacional”, quais sejam: a) a completa desfiguração da base de cálculo constitucionalmente estabelecida para tal imposto, que deixa de ser o valor da operação de circulação de mercadorias e serviços e passa a ser a receita bruta do contribuinte, e b) a injustificada restrição ou impedimento à aplicação do Princípio da Não-Cumulatividade, inerente à sistemática de tributação original do ICMS.

Quanto à hipótese “b”, vale dizer que sequer pode ser alegado que o Princípio da Não-Cumulatividade, no ICMS, pode ser relativizado, ou suprimido em determinadas situações.

Isso porque, a Constituição Federal determinou que o ICMS ***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.* (grifos não originais).

Como se pode notar do texto do art. 155, § 2º, inciso I, da CF/88, a Não-Cumulatividade, ao menos para o ICMS, é obrigatória, caso contrário a Carta Magna teria utilizado a expressão “poderá” ao invés de “será”, como fez no seu art. 155, § 2º, inciso III, em relação à seletividade do ICMS.

Com efeito, ainda que se possa dizer que o regime diferenciado de arrecadação tributária instituído pelo Simples Nacional, por si só, não é inconstitucional, é, sim, possível vislumbrar inconstitucionalidades “internas” nesse sistema, como a tratada neste subtópico, quando se utilizou o exemplo do ICMS para demonstrar que diversas regras específicas para o “ICMS do Simples” acabaram por ofender frontalmente a sistemática tributária constitucionalmente prevista para tal imposto.

Isso não significa, todavia, que restaria inviabilizada a instituição do regime diferenciado de arrecadação idealizado pela Magna Carta brasileira.

Afinal, uma análise mais minuciosa do que vem a ser, efetivamente, o Simples Nacional, independentemente das denominações e classificações utilizadas, pode vir a demonstrar que, na verdade, não há inconstitucionalidade

alguma a permear tal regime, como será verificado no próximo tópico do presente trabalho.

4.3. O Simples Nacional caracterizado como um novo tributo de caráter nacional

Questão que se mostra de suma relevância para o presente trabalho, se refere ao fato de ser, o Simples Nacional, um novo tributo ou um mero “apanhado” de tributos já existentes, como, aparentemente, ele seria, de acordo com as expressões utilizadas na Lei Complementar nº 123/06.

É que, após a análise das questões relativas às competências tributárias dos entes federativos, bem como do estudo da regra matriz de incidência tributária, é possível vislumbrar uma nova hipótese: a de que o Simples Nacional seria, na verdade, um tributo “substitutivo”, já que seria aplicável apenas àquelas micro e pequenas empresas que não quisessem recolher todos os tributos dos quais é contribuinte de forma individualizada, preferindo, portanto, aderir ao Simples Nacional para recolher um único “tributo”, que serviria como substituto de todos os demais.

Note-se que tal hipótese, ao menos quando analisada academicamente, não se mostra absurda; afinal, o Simples Nacional possui base de cálculo e alíquota (critério quantitativo) diversa de muitas daquelas aplicadas aos tributos que pretendeu “unificar”.

Tomemos como exemplo, agora, ao invés do ICMS, o Imposto de Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ. Como já mencionado neste trabalho, a base de cálculo do IRPJ somente pode ser a renda auferida por determinada pessoa jurídica, ou seja, o efetivo acréscimo patrimonial que obteve aquela empresa em determinado exercício que tenha sido submetido à tributação.

Ocorre que, essa renda, esse acréscimo patrimonial, apesar de depender das receitas obtidas pela empresa, não está a elas vinculado, uma vez que determinada empresa pode elevar drasticamente suas receitas, quando comparadas

a um exercício anterior e, ao mesmo tempo, reduzir fortemente sua renda ou acréscimo patrimonial, quando comparado ao mesmo exercício anterior.

Isso pode ocorrer em razão de uma série de fatores, como o aumento dos custos de tal empresa, a perda de eficiência e produtividade, o esmagamento de suas margens de lucro, etc..

Da análise desse simples exemplo, portanto, é possível perceber que a base de cálculo do IRPJ não pode, de forma alguma, ser confundida com a receita bruta da empresa. Afinal, ainda que uma empresa possua receita bruta de R\$ 2 milhões em determinado exercício fiscal, por exemplo, ela pode, ao final desse exercício, verificar que sofreu um decréscimo patrimonial, em razão dos prejuízos que sofreu. Nesse caso, estaria a empresa desobrigada de recolher qualquer valor a título de IRPJ, tendo, pelo contrário, o direito de compensar, no exercício seguinte, o valor desse decréscimo patrimonial com o valor de eventual acréscimo patrimonial auferido nos exercícios subsequentes.

Assim sendo, como se admitir que, quando incluído no Simples Nacional, o IRPJ tenha sua base de cálculo modificada para a mera e simples receita bruta da pessoa jurídica e, ainda assim, seja ele considerado como um tributo autônomo, como o próprio IRPJ tal como descrito no art. 153, inciso III, da Constituição Federal de 1988?

Não seria o Simples Nacional, então, um novo tributo, cujas receitas seriam repartidas para terem semelhante destinação à que teriam caso fossem recolhidas, efetivamente, como os tributos supostamente “abarcados” por esse regime único?

Ora, ainda que não se vislumbre uma completa distorção, causada pelo Simples, na regra matriz de incidência dos tributos nela incluídos, é possível entender que o Simples Nacional é verdadeiramente um novo tributo nacional, que substitui os demais em observância ao disposto no art. 146, da Constituição Federal de 1988, e em cuja sistemática já foi prevista a questão do repasse, aos estados e municípios, dos valores que a ele pertenceriam, já que se estaria a falar em tributo de caráter nacional, e não federal, estadual ou municipal.

Nesse sentido, é possível vislumbrar que o regime único de arrecadação,

idealizado pela Constituição Federal de 1988, foi posto em prática, na verdade, por meio da criação de um tributo único, aplicável apenas a micro e pequenas empresas e, além disso, de forma opcional e, ainda, *variável*, tanto no tocante às alíquotas – que são aplicadas, de certo modo, de acordo com a capacidade contributiva de cada um dos contribuintes do Simples – quanto em relação à quantidade de tributos que ele substituiria, já que, em determinados casos, pode-se deixar, por exemplo, o ICMS de “fora” do Simples, em razão até mesmo dos casos em que os limites de receita bruta estaduais serem diferentes dos limites de receita brutas estabelecidos para a inclusão de tributos federais nesse regime.

E nem se diga, por exemplo, que o “Simples Nacional” não pode ser visto como tributo em razão do fato de que sua regra matriz de incidência seria a mesma de tributos como o PIS e a COFINS.

Isso porque, apesar de, atualmente, o PIS e a COFINS incidirem sobre a receita bruta, há diferença na alíquota entre todos eles – do PIS para a COFINS e para o SIMPLES – sem falar que o Simples Nacional possui, como adiante se demonstrará mais claramente, um sujeito passivo muito mais restrito que o PIS e a COFINS e, ainda, que PIS/COFINS são tributos na modalidade “contribuições sociais”, ao passo que o Simples Nacional, da forma como está sendo descrito como tributo neste trabalho, se encaixaria na modalidade “imposto”, notadamente em razão do fato de sua arrecadação não possuir destinação específica.

A fim de demonstrar a independência do tributo “Simples Nacional” dos demais, que ele supostamente abarcaria (e que, na verdade, ele substitui), pode-se montar a Regra Matriz de Incidência Tributária do “tributo Simples Nacional” e compará-la a um dos tributos que ele “abarca”, tributo que, neste trabalho, será o IRPJ. Veja-se, abaixo, a montagem da RMIT de acordo com os critérios material, espacial, temporal, pessoal e quantitativo de cada um dos tributos mencionados:

TRIBUTOS/CRITÉRIOS	“SIMPLES NACIONAL”	IRPJ
MATERIAL	obter receitas	auferir renda
ESPACIAL	Território nacional	Território nacional ou estrangeiro
TEMPORAL	A cada mês	último instante do exercício fiscal ou financeiro em que a renda foi auferida
PESSOAL	S.Ativo: União Federal (ente arrecadador) / S.Passivo: ME ou EPP optante do Simples que auferir receita	.Ativo: União Federal (ente arrecadador) / S.Passivo: pessoa jurídica que auferir renda
QUANTITATIVO	B.Cálculo: Receita bruta / Alíquota: variável - ver Anexo da LC 123/2006	B.Cálculo: total de renda e proventos auferidos / Alíquota: 15% sobre o <i>lucro</i> real, presumido ou arbitrado

Como se vê, completamente distintas são as regras matrizes de tais “tributos”, o que torna consideravelmente mais plausível que se considere o Simples Nacional como um *tributo nacional substitutivo* do que como um *regime único de cobrança de tributos já existentes*, como parece ter sido a intenção do legislador quando da promulgação da Lei Complementar nº 123/2006.

Como, então, resolver a seguinte questão: qual seria a forma de se garantir que todos os entes da Federação estariam a exercer suas competências tributárias, instituir seus tributos, ainda que por meio de um Comitê Gestor e não se suas casas legislativas? Em outras palavras: como se saberia qual valor deveria ser repassado aos estados por ter sido recolhido a título de ICMS, aos municípios por ter sido pago a título de ISS, e assim por diante?

Não se faz necessário, a meu ver, grande esforço interpretativo para se alcançar uma resposta plausível a tal questionamento. Para tanto, bastaria que se deixasse de se estabelecer uma alíquota específica para ICMS, ISS, PIS, COFINS ou IRPJ, e passar-se-ia a assumir a condição do Simples Nacional de tributo substitutivo e, por isso, a “divisão interna de alíquotas” serviria, apenas, para determinar a distribuição das receitas oriundas desse tributo nacional, ou seja, que um percentual “x” seria repassado aos estados por ser ter sido cobrado a título de “arrecadação de tributos estaduais”, etc..

Ora, se a Constituição Republicana determinou, apenas, que fosse instituído um “regime único de arrecadação” relativo a tributos federais, estaduais e municipais, não há nenhum óbice constitucional a que esse “regime único” venha a ser, na verdade, um tributo nacional, cujas alíquotas seriam formadas por meio de cálculos matemáticos que determinaria, ao final, quanto deveria ser repassado (automaticamente, para não interferir na autonomia dos entes federativos) a cada um dos entes federativos.

Sem embargo, pode-se até mesmo entender que o art. 146, da CF/88, ao dispor sobre a necessidade de criação de um regime diferenciado de arrecadação tributária para as micro e pequenas empresas, na verdade, acabou por discriminar uma nova competência tributária, que deveria ser exercida pela União Federal, por meio de Lei Complementar Nacional, para “resumir”, num único tributo, a arrecadação tributária dos Fiscos Federal, Estadual, Distrital e Municipal.

Assim sendo, percebe-se que, sob a análise da Regra Matriz de Incidência Tributária dos tributos em tese “abarcados” pelo Simples Nacional, e pela RMIT criada para este regime único de arrecadação, bem como se levando em consideração a forma que a Carta Magna de 1988 discriminou as competências tributárias, pode-se certamente concluir que o Simples Nacional é, na verdade, um tributo de caráter nacional instituído com o intuito de simplificar a arrecadação dos tributos devidos por micro e pequenas empresas, por determinação da própria Constituição Federal.

CONCLUSÕES

De tudo que foi exposto no presente trabalho, podem ser extraídas as seguintes conclusões:

1. A exaustividade e a rigidez do Sistema Constitucional Tributário brasileiro fazem com que o legislador infraconstitucional muito pouco possa fazer senão dar integral cumprimento às disposições previstas na Carta, devendo ter extremo cuidado para evitar violações às disposições constitucionais que regem a matéria tributária.
2. O Simples Nacional é um regime diferenciado que foi criado em cumprimento a determinação da própria Constituição Federal, não podendo ele ser considerado inconstitucional *per sí*, o que não impede que ocorram inconstitucionalidades nesse sistema diferenciado de arrecadação, causadas pelo legislador infraconstitucional.
3. As competências tributárias constitucionais dos entes federativos – União Federal, Estados, Distrito Federal e Municípios – não são prejudicadas em razão do Simples Nacional. Elas continuam a ser exercidas por tais entes, apenas de forma diferenciada, já que deixam de ser exercidas diretamente pelas respectivas casas legislativas e passam a ser exercidas por meio dos representantes que compõem o Comitê Gestor do Simples Nacional.
4. Em relação aos tributos cuja materialidade é expressamente prevista na Carta, pouca ou nenhuma liberdade tem o legislador infraconstitucional para escolher o contribuinte, já que o aspecto pessoal está totalmente atado à designação constitucional do aspecto material do tributo, não podendo modificá-la sem, automaticamente, tornar inconstitucional aquele tributo cujo

aspecto material foi modificado.

5. As Regras Matrizes de Incidência Tributária dos tributos que são supostamente “abarcados” pelo Simples Nacional sofrem verdadeira desfiguração quando calculados pela sistemática criada pelo Simples, perdendo sua essência e deixando de ser, na prática, um verdadeiro tributo, passando a ser meramente a nomenclatura representativa da alíquota que caberá à União Federal, aos Estados ou ao Município, a título de participação no “tributo” Simples Nacional.
6. O Simples Nacional, portanto, afigura-se como novo tributo – por possuir uma Regra Matriz de Incidência Tributária própria – de caráter nacional e substitutivo de todos aqueles outros que supostamente seriam apenas “abarcados” por esse regime diferenciado de arrecadação.
7. **Não há inconstitucionalidade no funcionamento do Simples Nacional da forma como posto no ordenamento jurídico brasileiro; há, apenas, no entender do autor deste trabalho, equívocos técnicos na descrição da sistemática tributária instituída por tal sistema simplificado de arrecadação.**

BIBLIOGRAFIA

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 7. tir. São Paulo: Malheiros, 2005.

_____. **Sistema Constitucional Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2007.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 12. ed. São Paulo: Saraiva, 1999.

_____. **Curso de direito constitucional tributário**. 22. ed. rev., ampl. e atual. até a Emenda Constitucional n. 52/2006. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

COSTA, Alcides Jorge. **Contribuição ao estudo da obrigação tributária**. São Paulo: IBDT, 2003.

MACHADO. Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. Fortaleza: Malheiros, 1999.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. **Curso de direito administrativo**. 18. ed. rev. e atual. até a Emenda Constitucional 45, de 8.12.2004. São Paulo: Malheiros, 2005.

PRETO, Raquel Elita Alves. **Da competência à sujeição ativa tributária**: Tese (Doutorado em Direito Tributário). USP-SP, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Sistema Constitucional Tributário**. São Paulo: Saraiva, 2006.

BARROS, Sidney Ferro e DOS SANTOS, Cleônimo. **Manual do Super Simples**. 2ª ed. São Paulo: IOB, 2006.

BEZERRA, Sandra Regina Alencar. ALMEIDA, Cristina Beatriz de Sousa. DE FREITAS, Carlos Ivar Carrasco. **Tributação do IPI e do ICMS no Simples Nacional**. São Paulo, IOB, 2009.

FERRERO, Gilberto. **Simples**. São Paulo: Lin Comunicação, 2002.

_____. Perguntas sobre o Simples Nacional. [S.l: s.n], [2010?]. Disponível em <http://www8.receita.fazenda.gov.br/SimplesNacional/sobre/perguntas.asp>. Acesso em 19 out. 2010.