

**INTERPRETAÇÃO JURÍDICA E O INDEFERIMENTO DE OPÇÃO PELO
SIMPLES NACIONAL: FILOSOFIA DO DIREITO E DIREITO TRIBUTÁRIO A
PARTIR DE UM ESTUDO DE CASO**

*LEGAL INTERPRETATION AND THE DENIAL OF TAX INCENTIVES FOR SMALL
COMPANIES: A CASE STUDY PERSPECTIVE ON LEGAL THEORY AND BRAZILIAN
TAX LAW*

Henrique Napoleão Alves

Doutorando em Direito pela Universidade
Federal de Minas Gerais – UFMG, Minas
Gerais (Brasil). E-mail:
henriquenapoleao@gmail.com.

Submissão: 28/04/15

Aprovação: 26/10/15

RESUMO

A partir da descrição de um caso hipotético (baseado em um caso real) referente ao indeferimento administrativo da opção feita por uma microempresa pelo regime jurídico do Simples Nacional, levamos a cabo diferentes formas de interpretação dos fatos e da legislação concernente. Isso nos permitiu contribuir para a literatura jurídica acerca do Simples Nacional, regime de grande importância econômica e social. Ademais, tornou possível a problematização do papel dos fatos na interpretação jurídica como um todo, além da aplicação de variadas ferramentas interpretativas comumente utilizadas pelos juristas na solução de problemas jurídicos: interpretação do sentido e alcance dos termos usados pelos textos normativos a partir da finalidade da norma e da lógica sistemática; vedação do resultado absurdo; distinção entre “letra” da lei e “espírito” da lei; interpretação literal como voltada aos usos comuns da linguagem; ônus de justificação nas medidas restritivas de direitos fundamentais; razoabilidade enquanto aquilo que, para o senso comum, seria aceitável; razoabilidade como vedação do fato contrário ao estado de coisas que a norma visa promover; interpretação finalística (teleológica) e normas constitucionais – igualdade, trabalho, livre-iniciativa e livre-concorrência, desenvolvimento econômico e social.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário; Interpretação Jurídica; Simples Nacional.

ABSTRACT

Basing upon a real case, I draft a hypothetical case concerning the denial of a plea from a small company to be part of the “Simples Nacional” regime (a tax incentive aimed at benefiting national small companies). The case allows me to debate on the role of factual interpretation in legal interpretation and also to test different traditional ways of interpreting statutes in general, including: teleological / purposive interpretation; avoidance of the “absurd result”; the distinction between the “letter” and the “spirit” of the statute (and the allegiance to the former); interpretation according to the common uses of language; reasonable interpretation in the sense of reading and applying the law as “common sense” would dictate it to be; reasonable interpretation in the sense of avoiding a result that violates the norm’s purpose; purposive interpretation and interpretation according to constitutional principles (equality, work, free enterprise, economic and social development). It should interest both the reader who is into Brazilian Tax Law and the reader interested on legal theory and statutory interpretation as a whole.

KEYWORDS: *Brazilian Tax Law; Legal Interpretation; Simples Nacional [tax incentive for small companies].*

INTRODUÇÃO

O fenômeno jurídico pode ser estudado a partir de diferentes métodos e com ênfase em aspectos distintos. Uma das possibilidades, abarcada pela chamada *dogmática jurídica* ou *ciência do direito em sentido estrito*, circunscreve-se sobremaneira a problemas de um tipo específico: dúvidas concernentes ao sentido e alcance de normas jurídicas, à interpretação e aplicação de textos normativos ou juridicamente relevantes (o que denota um sentido profundamente prático). Nesta direção, fala-se de um conhecimento teórico que tem como fim fornecer razões para uma *decisão*.¹

Considerando a natureza epistemológica da dogmática jurídica e a que propósitos ela comumente serve, a escolha pelo estudo de casos parece ser bastante adequada para a pesquisa dogmática, especialmente porque as dúvidas de interpretação / aplicação de textos normativos tendem a emergir precisamente diante de circunstâncias fáticas específicas. E trata-se de uma via de mão dupla, por assim dizer: o estudo de um caso pode ser meio importante de desenvolvimento da dogmática jurídica, que, melhor desenvolvida, também melhor atenderá as necessidades de decisão. Mais ainda: a análise de casos específicos pode servir também para lançar luz não apenas à dogmática de um campo específico do direito, mas também a questões que transcendem a dogmática para fazer parte daquilo a que se dedica

¹ Cf. FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *A Ciência do Direito*. São Paulo: Atlas, 1980; FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito – Técnica, Decisão, Dominação*. 4 ed. rev. e ampliada. São Paulo: Atlas, 2003.

INTERPRETAÇÃO JURÍDICA E O INDEFERIMENTO DE OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL: FILOSOFIA DO DIREITO E DIREITO TRIBUTÁRIO A PARTIR DE UM ESTUDO DE CASO

parte da filosofia do direito ou teoria do direito. Neste sentido, *v.g.*, Ronald Dworkin (1931-2013) retoma alguns casos famosos da jurisprudência do sistema *common law* para demonstrar as limitações do positivismo²; e foi concebendo um caso hipotético, baseado em alguma medida em casos reais que o precederam, que Lon Fuller estabeleceu, ao mesmo tempo, um instrumento pedagógico e uma síntese dos debates de muitas décadas sobre interpretação jurídica de sua comunidade jurídica.³

Apesar disso, a análise detida de casos específicos não é tão frequente na literatura jurídica brasileira em geral, e na literatura jurídico-tributária, em particular. Ao testemunhar tanto as vantagens que o estudo de caso pode trazer quanto a relativa escassez do seu uso na dogmática jurídico-tributária, o professor Valter Lobato teceu considerações muito pertinentes e acuradas:

A melhor compreensão das normas jurídicas, do seu sentido e do seu escopo de aplicação, é favorecida enormemente pela reflexão teórica associada ao exame de casos específicos do “mundo da vida” em que as normas são problematizadas à luz de circunstâncias fáticas sempre mais complexas do que o estudo puro de textos normativos pode nos sugerir.

A assertiva é “ainda mais” verdadeira, se fosse possível graduar a verdade (somente a adequação), se levarmos em conta o direito tributário brasileiro, esse imenso sistema entrelaçado de textos e contextos de diferentes origens e níveis hierárquicos dentro da complexa estrutura jurídico-estatal que o compõe. Por isso, é particularmente curioso que muitos não se façam valer da importante estratégia epistemológica de problematizar as normas à luz de casos emblemáticos, ainda mais se considerarmos que uma das funções maiores dos estudiosos do direito tributário é produzir textos capazes de direcionar a ação prática dos agentes públicos e privados envolvidos nas questões tributárias do cotidiano.

² Fazemos menção específica, aqui, à obra “O Império do Direito” (apesar do uso de casos ser recorrente em trabalhos anteriores deste autor, dos quais a citada obra em muito se beneficia). Cf. DWORKIN, Ronald. *Law’s Empire*. Cambridge: Harvard University Press, 1986.

³ Cf. FULLER, Lon Luvois. *O caso dos exploradores de cavernas* [The case of the speluncean explorers]. Trad. Plauto Faraco de Azevedo. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1976 [1949]. Desde que foi traduzido para o português brasileiro pelo professor Plauto Faraco de Azevedo e aqui publicado pela editora Sergio Antonio Fabris em 1976, o “Caso dos Exploradores de Cavernas” tem sido amplamente utilizado nos cursos de graduação em Direito em todo o país como introdução ao estudo do direito e às diferentes escolas de pensamento sobre o que é o direito e sobre como magistrados decidem e devem decidir casos concretos. O professor William Eskridge Jr. fez uma análise particularmente interessante da pequena obra de Fuller, traçando paralelos entre os argumentos e teorias exibidos pelos magistrados fictícios da obra e as diferentes fases históricas de hegemonia de correntes distintas de pensamento jurídico no âmbito da Suprema Corte dos Estados Unidos e na literatura jurídica estadunidense da segunda metade do século XIX ao longo do século XX, demonstrando que o opúsculo é uma espécie de condensação – numa *casca de noz* – de debates de muitas décadas sobre interpretação jurídica. Cf. ESKRIDGE JR., William N. The Case of the Speluncean Explorers: Twentieth-Century Statutory Interpretation in a Nutshell. *George Washington Law Review*, Vol. 61 No. 6, p.1731-1753, August 1993. Fuller concebeu ainda outro caso hipotético notório internacionalmente (parte de sua obra “The Morality of Law”), mas menos conhecido pelo público brasileiro, publicado entre nós por intermédio do professor Dmitri Dimoulis, e que promove novamente a discussão entre direito e moral e entre “direito positivo” e “direito justo” tendo como pano de fundo uma situação hipotética de justiça de transição. Cf. FULLER, Lon Luvois; DIMOULIS, Dmitri (ed.). *O caso dos denunciantes invejosos – introdução prática às relações entre direito, moral e justiça*. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007 [1969].

INTERPRETAÇÃO JURÍDICA E O INDEFERIMENTO DE OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL: FILOSOFIA DO DIREITO E DIREITO TRIBUTÁRIO A PARTIR DE UM ESTUDO DE CASO

Diante dessas colocações, é possível falar do uso de casos, em alguma medida, como responsabilidade.⁴

Há boas razões, portanto, para a defesa de um uso mais frequente da técnica do estudo de caso. Naturalmente, ao falarmos de “estudo de caso”, não queremos aqui nos descuidarmos do seu caráter polissemântico⁵; contudo, no presente artigo a expressão é usada em sentido menos controverso⁶, para designar a escolha pela exploração de uma situação fática cujas circunstâncias podem ser analisadas de modo a avançar reflexões teóricas.

Neste sentido, tomamos um caso hipotético como pano de fundo para examinar aspectos controversos da interpretação jurídica e da compreensão de normas jurídico-tributárias específicas. Também aqui cuidamos de fatos hipoteticamente formulados baseados em um caso real, o que reforça sua relevância prática, conquanto isso não seja um requisito para o bom uso da técnica metodológica em questão.⁷

Por se tratar de um caso que envolve dúvidas sobre a legislação do Simples Nacional, o artigo reveste-se de particular relevância, ademais, por contribuir para a literatura jurídica especializada acerca de um instituto jurídico de particular relevância social e econômica. Com isso, o texto interessará estudiosos do Simples Nacional, particularmente, bem como estudiosos do direito tributário brasileiro, em geral, bem como juristas interessados em interpretação jurídica, pois o problema posto nos leva a uma reflexão detida acerca das

⁴ LOBATO, Valter de Souza. O princípio da confiança retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 6, p. 42-70, 2012.

⁵ Questão muito bem trabalhada pela professora Allison Christians, que discute os diferentes sentidos de “estudo de caso” levando em conta não apenas a literatura jurídica. Cf. CHRISTIANS, Allison. Case study research and international tax theory. *Saint Louis University Law Journal*, v.55, p.331-367, 2010.

⁶ Em termos semelhantes ao de LOBATO, *Op. cit.*

⁷ Ainda assim, fatos hipoteticamente formulados. A reflexão teórica a partir de situações hipotéticas é um dos recursos mais comuns no âmbito das ciências humanas e sociais, havendo inúmeros exemplos notórios, como o caso do afogamento filosoficamente concebido por Peter Singer (1946-) para debater sua proposta de Ética Prática no combate à fome e à miséria, o véu da ignorância imaginado por John Rawls (1921-2002) para delimitar princípios de justiça, o experimento da Terra Gêmea proposto por Hilary Putnam (1926-) para debater o que determina o significado, dentre outros. Cf., respectivamente: SINGER, Peter. “Fome, Riqueza e Moralidade (extraído de Philosophy and Public Affairs)”. In: SINGER, Peter. *Vida Ética* [Writings on an ethical life]. Trad. Alice Xavier. Rio de Janeiro: Ediouro, 2002a [1972], p.138-152 e SINGER, Peter. “A Solução de Singer para a Pobreza no Mundo (extraído de The New York Times Magazine)”. In: *Vida Ética* [Writings on an ethical life]. Trad. Alice Xavier. Rio de Janeiro: Ediouro, 2002b [1999], pp.153-160; RAWLS, John. *A theory of justice*. Cambridge [Massachusetts]: Harvard University Press, 1971; PUTNAM, Hilary. “The meaning of ‘meaning’”. In: PUTNAM, Hilary. *Mind, language and reality*. Cambridge: Cambridge University Press, 1975, p.215-271. Pesquisas de dogmática jurídica podem se beneficiar enormemente de experimentos mentais, i.e., pela concepção de circunstâncias exploráveis pela imaginação, como espero demonstrar com o presente artigo. A relevância do caso hipotético aqui estudo decorre, portanto, nem tanto de ele ter sido baseado em fatos reais, mas (i) de sua capacidade de criar um cenário para discussão teórica aprofundada sobre o Simples Nacional, interpretação jurídica e direito tributário brasileiro em geral, bem como (ii) da plausibilidade dos problemas constantes e adjacentes às circunstâncias aqui analisadas, que bem podem se fazer presentes na dimensão empírica do direito tributário em iguais ou análogas circunstâncias.

INTERPRETAÇÃO JURÍDICA E O INDEFERIMENTO DE OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL: FILOSOFIA DO DIREITO E DIREITO TRIBUTÁRIO A PARTIR DE UM ESTUDO DE CASO

ferramentas utilizadas pelo jurista na compreensão e resolução não apenas do problema específico aqui considerado, mas de problemas de dogmática jurídica como um todo.

Após apresentarmos as linhas gerais do caso a ser analisado, passamos, em seguida, para a análise e problematização da legislação aplicável, ressaltando os aspectos controversos com ênfase na interface entre interpretação e dogmática jurídica. A partir disso, apresentamos nossas próprias conclusões sobre como o caso pode ser melhor encarado, na esteira da função precípua da dogmática jurídica mencionada no início desta introdução, e também com o intuito de evidenciar, para o leitor, o caráter essencialmente argumentativo do Direito.

1. O CASO, SUAS CIRCUNSTÂNCIAS

Seguindo o exemplo de tantos outros microempreendimentos do país, uma família decide abrir um pequeno negócio de representação comercial em 2010, conduzido pela matriarca com o auxílio de seu marido e filhos.

Desde sua constituição e início de atividades, a microempresa familiar cumpriu à risca todas as suas obrigações tributárias, principais e acessórias – fato comprovado por prova negativa, qual seja, a inexistência de qualquer autuação desde sua origem.

No segundo semestre de 2013, seguindo o sonho de dias melhores, a família decide alterar o domicílio da empresa para uma cidade localizada no Estado vizinho, onde conseguiria assentar-se como franqueada, com pequena loja, de uma grande rede de colchões e afins. Buscando cumprir toda a burocracia, a microempresa pede, em outubro de 2013, a citada transferência, homologada em seguida pela Junta Comercial do Estado de origem.

Desde sua origem, a empresa foi parte do Simples Nacional, de quem dependia para não fechar as portas (como praticamente todas as microempresas do país). Em 15 de janeiro de 2014, quando aguardava sua renovação no SIMPLES, o empreendimento familiar foi informado, via relatório federal, que a opção pelo SIMPLES estava impedida em virtude de “Pendência cadastral e/ou fiscal” com o Município de origem.

Diante disso, entrou em contato imediatamente com a Prefeitura daquela cidade, que informou apenas a existência de um débito em aberto a título referente a uma Taxa de Fiscalização de Localização e Funcionamento, de valor irrisório – ou seja, pendência fiscal. Buscando cumprir à risca suas obrigações, dois dias depois a microempresa quitou integralmente o débito.

INTERPRETAÇÃO JURÍDICA E O INDEFERIMENTO DE OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL: FILOSOFIA DO DIREITO E DIREITO TRIBUTÁRIO A PARTIR DE UM ESTUDO DE CASO

Ainda assim a prefeitura da cidade de origem lavrou, em 17 de fevereiro de 2014, um Termo de Indeferimento de Opção pelo Simples Nacional, sob a novel alegação (genérica) de que a microempresa tinha “situação cadastral irregular”. Seguindo a recomendação do contador local que a assistia, a microempresa apresentou impugnação ao indeferimento, que, no entanto, foi indeferida sob o argumento de que ela deveria ter solicitado a baixa do seu cadastro no referido Município até o dia 31 de janeiro de 2014. O ato foi convalidado e reafirmado em nível federal pelo Relatório Final de Solicitação de Opção pelo Simples Nacional.

A opção pelo Simples Nacional poderia ser indeferida sob estes argumentos? Há legislação que fundamente o indeferimento? Em caso positivo, ela se coaduna com as normas hierarquicamente superiores do ordenamento? Há dúvidas interpretativas sobre como o sistema jurídico regulamenta os fatos em comento? Como estas dúvidas podem ser resolvidas, e como devem ser resolvidas (i.e., quais critérios devem ser observados e devem prevalecer na batalha interpretativa)?

2. INTERPRETAÇÃO JURÍDICA DO CASO: QUESTIONAMENTO DAS RAZÕES DO INDEFERIMENTO E FERRAMENTAS INTERPRETATIVAS APLICADAS

O art. 179 da Constituição contém uma norma que obriga a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios a dispensar tratamento jurídico diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei. No caso de matéria tributária, a Constituição prevê que o tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte (inclusive regimes especiais ou simplificados de pagamento de impostos e contribuições) deve ser estabelecido e definido por meio de lei complementar.

O favorecimento das microempresas insere-se num contexto constitucional maior de valorização do trabalho humano e da livre iniciativa e de respeito à justiça social e às metas de desenvolvimento econômico e social, conforme se depreende, sobretudo, do art. 170 da Constituição. É neste contexto que se insere o Simples Nacional, regulamentado primordialmente pela Lei Complementar 123/2006 (doravante LC 123/06), instrumento que serviu de base imediata para o indeferimento de que cuida o caso sob análise.

INTERPRETAÇÃO JURÍDICA E O INDEFERIMENTO DE OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL: FILOSOFIA DO DIREITO E DIREITO TRIBUTÁRIO A PARTIR DE UM ESTUDO DE CASO

O termo de indeferimento, elaborado em *meados de fevereiro* de 2014, fundamentou-se, particularmente, no art. 17 LC 123/2006, incisos V e XVI, que prevê que estão vedadas de ingressar no Simples Nacional as microempresas que tenham débito com o INSS ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal (cuja exigibilidade não esteja suspensa), tampouco as que exibam “ausência de inscrição ou irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível”.

Considerou-se que a microempresa do caso estava com débito em aberto, e que deveria ter realizado a baixa do seu cadastro no Município de origem, diante da mudança do domicílio, antes do último dia útil de janeiro, prazo final para sanar irregularidades segundo o art. 6º da Resolução n.º 94/2011 do Comitê Gestor do Simples Nacional e o art. 16 da LC 123/2006:

Resolução CGSN 94/2011

Art. 6º A opção pelo Simples Nacional dar-se-á por meio do Portal do Simples Nacional na internet, sendo irretratável para todo o ano-calendário.

§ 1º A opção de que trata o caput deverá ser realizada no mês de janeiro, até seu último dia útil, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano-calendário da opção, ressalvado o disposto no § 5º.

§ 2º Enquanto não vencido o prazo para solicitação da opção o contribuinte poderá:
I - regularizar eventuais pendências impeditivas ao ingresso no Simples Nacional, sujeitando-se ao indeferimento da opção caso não as regularize até o término desse prazo;
II - efetuar o cancelamento da solicitação de opção, salvo se o pedido já houver sido deferido.

Lei Complementar 123/2006

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 irretratável para todo o ano-calendário. [...]

§ 2º A opção de que trata o caput deste artigo deverá ser realizada no mês de janeiro, até o seu último dia útil, produzindo efeitos a partir do primeiro dia do ano-calendário da opção, ressalvado o disposto no § 3º deste artigo.

Como a base normativa indicada pelo indeferimento deve ser interpretada? Existem outras normas jurídicas que deveriam ter sido levadas em conta na decisão que envolveu o indeferimento? Como elas se relacionam com a solução do caso? Quais ferramentas de interpretação jurídica são mais adequadas e justificáveis no seu enfrentamento?

A resposta a estes questionamentos não deixa de envolver, à sua maneira, uma espécie de condensação, numa *casca de noz*, da interpretação jurídica e alguns de seus principais meios e razões.

2.1. Débitos “em aberto”? Exercícios iniciais de interpretação jurídica

O indeferimento da opção da microempresa pelo Simples Nacional se justificou, em parte, pela presença de débitos em aberto. A reflexão sobre se os fatos descritos acima se ajustam ao suporte fático das normas aplicáveis de modo a autorizar a conclusão do indeferimento, que será levada a cabo nos parágrafos seguintes, funciona como razoável ilustração da relevância dos fatos na interpretação jurídica e do quão dinâmica é a relação entre o suporte fático da norma e as circunstâncias de cada caso.

O primeiro dispositivo normativo relevante é o art. 17, inciso V, da Lei Complementar 123/2006, que prevê que não poderá recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa 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.

A princípio, a norma decorrente do dispositivo é clara: em caso de existência de débito sem exigibilidade suspensa, a microempresa não poderá fazer opção pelo Simples Nacional. No entanto, quando a existência de débitos deve ser apurada? A dúvida abre espaço para diferentes interpretações possíveis.

A interpretação que entender que a existência de débitos a qualquer tempo desautoriza permanentemente a opção pelo Simples Nacional, seja porque a norma do art. 17, inciso V prevê a possibilidade de suspensão da exigibilidade de débitos existentes, seja ainda pelo truísmo de que débitos extintos são inexistentes a partir do momento de sua extinção.

Uma outra interpretação possível, bem mais plausível, seria a de que a existência de débitos em aberto deve ser averiguada até o prazo final de opção pelo Simples Nacional. Esta linha interpretativa obedece a um cânone clássico da interpretação jurídica, segundo o qual a norma deve ser interpretada à luz do sistema normativo do qual ela faz parte (“interpretação sistemática”). Assim, considerando que o art. 16, § 2º, da mesma Lei Complementar 123/2006 prevê que a opção pelo Simples Nacional deveria ser realizada até o último dia útil do mês de janeiro, a apuração de existência de débitos não suspensos deve seguir o mesmo parâmetro temporal.

No caso, como a microempresa havia tomado ciência da existência de débito em aberto no dia 15 de janeiro de 2014 e quitado o referido débito (de valor irrisório) dois dias

INTERPRETAÇÃO JURÍDICA E O INDEFERIMENTO DE OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL: FILOSOFIA DO DIREITO E DIREITO TRIBUTÁRIO A PARTIR DE UM ESTUDO DE CASO

depois, não haveria coincidência entre as circunstâncias fáticas e o suporte fático da norma: a aplicação da norma para desautorizar a opção pelo Simples Nacional seria equivocada.

É certo que o termo de indeferimento traz também outra justificativa – a irregularidade cadastral –, que também precisa ser examinada. Contudo, antes de fazermos isso pretendemos explorar um cenário alternativo. Imaginemos que o débito de valor irrisório não tivesse sido quitado antes do último dia útil do mês de janeiro. Neste caso, se a norma prevê objetivamente a impossibilidade de opção pelo Simples Nacional em caso de débito em aberto no prazo mencionado, então a aplicação da norma se confirmaria, levando ao indeferimento da opção como sua consequência ou resultado. Os juristas e a comunidade política como um todo deveriam aceitar este desfecho?

Uma microempresa, mesmo optante pelo Simples Nacional, possui comumente um sem-número de obrigações tributárias e administrativas para levar adiante o seu negócio, o que também envolve pagamentos para além daqueles abarcados pelo regime simplificado em comento, como é o exemplo da Taxa de Fiscalização de Localização e Funcionamento. Segundo as circunstâncias fáticas descritas, o débito em aberto referente à citada Taxa tinha valor economicamente insignificante tanto para o Poder Público quanto para a própria microempresa. Neste contexto, a falta de pagamento não seria um descuido de algum modo justificável, ou ao menos escusável? Ademais, não seria desproporcional que um descuido que não gera prejuízos minimamente relevantes para o Poder Público seja capaz de impedir que uma microempresa aceda ao Simples Nacional, o que, por sua vez, praticamente significa tornar impossível ou bastante improvável sua própria sobrevivência financeira?

Este cenário alternativo nos permite explorar alguns aspectos particularmente interessantes da teoria do direito. Na tradição jurídica estadunidense anterior a 1890, as teorias interpretativas seguiam a linha inglesa: o juiz deveria obedecer o significado literal [*plain meaning*] do texto legal, exceto nos raros casos em que este procedimento leve a um resultado absurdo. Permanecia, contudo, uma ambiguidade em relação ao que deveria ser tido como um “resultado absurdo”, havendo, de um lado, uma abordagem positivista que associava o resultado absurdo àquele que não faria parte da intenção ou vontade do legislador [*legislature’s intent*]; de outro, uma abordagem jusnaturalista que defendia o resultado absurdo como sendo o resultado (manifestamente) injusto.⁸ No caso paradigmático sobre o tema, *Church of the Holy Trinity v. United States* (1892), a Suprema Corte dos Estados Unidos examinou se uma igreja poderia ou não trazer um clérigo britânico para trabalhar

⁸ ESKRIDGE, *op. cit.*, p.1732.

INTERPRETAÇÃO JURÍDICA E O INDEFERIMENTO DE OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL: FILOSOFIA DO DIREITO E DIREITO TRIBUTÁRIO A PARTIR DE UM ESTUDO DE CASO

como sacerdote em solo estadunidense; uma norma de 1885 proibia que qualquer pessoa facilitasse ou encorajasse a vinda de estrangeiros para realizar trabalho ou serviço de qualquer tipo nos Estados Unidos, salvo algumas exceções (artistas, professores etc.) que não incluíam sacerdotes. A Suprema Corte decidiu que, por vezes, algo pode estar na letra da lei e, ainda assim, não fazer parte da lei por não integrar seu espírito ou a intenção dos formuladores da lei; e que, no caso, a história daquela lei sugeria que as palavras “trabalho” e “serviço” deveriam ter o sentido específico de “trabalho manual” e “serviço manual”, ou seja, o *espírito da lei* não proibiria a vinda de um sacerdote (por não se tratar de um trabalhador braçal). Além disso, a Corte justificou sua decisão alegando que os Estados Unidos eram historicamente uma nação cristã, o que eliminaria qualquer dúvida de que a lei pudesse pretender a obstrução da vinda de líderes religiosos para o país (este último ponto qualitativamente diferente do primeiro).⁹

Partindo destas considerações de interpretação jurídica, e voltando-nos ao cenário alternativo concebido para finalidade teórica, um primeiro questionamento que pode ser feito diz respeito ao significado literal [*plain meaning*] de “débito existente e não suspenso”. A própria ideia de significado literal é controversa¹⁰, mas, de todo modo, parece-nos plausível supor que, no contexto da norma, a locução “débito” pressupõe algo que seja economicamente relevante, o que excluiria, na verdade, a própria aplicação da norma aos fatos e, assim, o resultado do indeferimento.

Por sua vez, a ferramenta interpretativa que calcula o resultado absurdo como aquele que não seria pretendido pelo legislador poderia também ser transposta ao caso, mas, antes de levarmos isso adiante, cabem aqui algumas considerações críticas à ideia de “intenção do legislador”, a começar pelo nível de abstração envolvido na configuração de uma figura unitária – “o legislador”. Com efeito, nos Estados modernos a locução designa um conjunto de individualidades psicologicamente distintas (os membros do Poder Legislativo). Seria preciso supor, a partir deste conjunto, um ser *macro* capaz de exprimir uma intenção individualizada e identificável, o que não é fácil.

Ademais, como identificar a intenção/vontade legislativa? Podemos distinguir, aqui, duas correntes, que chamaremos de *subjetiva* e de *objetiva* conforme se voltam a sujeitos

⁹ Id., p.1733.

¹⁰ Cf., sobre o tema: ALVES, Henrique Napoleão; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa. “A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN.” In: ÁVILA, Humberto. *Fundamentos de Direito Tributário*. Madrid; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012; MAZZARESE, Tecla. Interpretación literal: juristas y lingüistas frente a frente. *Doxa – Cuadernos de Filosofía del Derecho*, v. 23, p.597-631, 2000.

INTERPRETAÇÃO JURÍDICA E O INDEFERIMENTO DE OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL: FILOSOFIA DO DIREITO E DIREITO TRIBUTÁRIO A PARTIR DE UM ESTUDO DE CASO

históricos ou não. A primeira (vontade subjetiva) busca a intenção legislativa a partir de sinais dos estados psicológicos dos indivíduos que compõem ou compuseram o Poder Legislativo. A segunda (vontade objetiva) supõe a “intenção legislativa” como a finalidade que pode ser atribuída à norma se imaginarmos que ela foi produzida por um legislador racional e absolutamente coerente.

Mesmo dentro da primeira corrente, muitas dúvidas subsequentes podem surgir. Deve-se pesquisar o que disseram os proponentes da lei nos debates parlamentares? Considerando que os proponentes tiveram que convencer outros representantes para que o projeto fosse convertido em lei vigente, deve-se também investigar o que disseram os demais participantes dos debates parlamentares? Considerando que também a dissidência pode provocar mudanças no projeto de lei e nas opiniões dos demais, a investigação também deve abarcar a participação dos parlamentares dissidentes? Quais materiais devem ser investigados: atas oficiais das reuniões parlamentares, ou qualquer tipo de registro de comunicação humana que denote a opinião dos parlamentares (como talvez textos, discursos, entrevistas etc.)? Ou o próprio Poder Legislativo deve ser chamado para dirimir dúvidas interpretativas que não sejam resolvidas por uma aplicação judiciária mais ou menos mecânica de suas determinações? Neste último caso, e se o Poder Legislativo não for mais composto pelos mesmos membros que criaram a norma?

Além do exposto, a ideia da busca da intenção do corpo legislativo sempre estará sujeita também à crítica referente à sinceridade das falas ou atos de comunicação registrados dos legisladores. Neste sentido, e sem prescindir de alguma ironia, o teórico do Direito estadunidense Ronald Dworkin sugeriu, certa vez, que a verdadeira vontade do legislador é, pois, a de ser reeleito.¹¹

Adicionalmente, a ênfase nas expressões de vontade dos representantes históricos do Poder Legislativo ou num legislador racional e coerente não necessariamente produzirão resultados coincidentes, podendo mesmo gerar argumentos jurídicos antagônicos entre si.

Ao regular a vida em sociedade, o Direito precisa, independentemente de dúvidas ou lacunas, definir a juridicidade das situações fáticas de maneira binária, lícito/ilícito, e é na direção deste ditame que o jurista não pode deixar de refletir sobre os fundamentos que permitam a decisão por um ou por outro critério, por este ou por aquele resultado. A atenção à

¹¹ DWORKIN, Ronald. *Is There Truth in Interpretation? Law, Literature and History*. Frederic R. and Molly S. Kellogg Biennial Lecture on Jurisprudence. Coolidge Auditorium of the Library of Congress. Washington D.C., October 26 2009. Disponível em: < <https://www.youtube.com/watch?v=742JyiqLhuk>>. Acesso em: 13 ago. 2014.

**INTERPRETAÇÃO JURÍDICA E O INDEFERIMENTO DE OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL:
FILOSOFIA DO DIREITO E DIREITO TRIBUTÁRIO A PARTIR DE UM ESTUDO DE CASO**

subjetividade dos membros do Legislativo se justifica, em última instância, pela legitimidade decorrente da soberania popular traduzida no voto. A corrente objetiva, contudo, também se beneficia desta mesma fonte de legitimidade, pois o legislador racional não interpreta livremente, mas a partir de balizas ou parâmetros do sistema jurídico que foram, por sua vez, estabelecidos por representantes do povo. A corrente objetiva apresenta uma vantagem adicional, pois nela o intérprete precisa encarar a norma no seu melhor sentido, entendido como aquele que mais se coaduna com o sistema jurídico como um todo (dadas as premissas da razoabilidade e da coerência), o que, em Estados democráticos, significa, em última análise, interpretar a norma à luz das normas hierarquicamente superiores do sistema, dentre elas, em especial, as normas que cuidam de direitos fundamentais e finalidades humanas do poder político organizado. Com isso, a corrente objetiva se beneficia das duas fontes principais de legitimidade do poder político juridicamente constituído dos Estados democráticos: soberania popular e direitos fundamentais.¹² A corrente objetiva permite também o aperfeiçoamento da ordem jurídica, especialmente ao longo do tempo, visto que os representantes do povo que primeiramente estabelecem a norma não são e nem podem ser os únicos responsáveis por levar a cabo a regulação jurídica – seria humanamente impossível esperar que os representantes pudessem antever todas as aplicações da norma e todos os sentidos que poderiam advir do seu uso social, assim como demandar que eles fossem os únicos responsáveis por resolver todos os problemas referentes ao sentido e alcance das normas e à sua aplicação. Finalmente, a corrente objetiva empodera mais intérpretes, dando aos legisladores a função de dar o pontapé inicial de uma dinâmica que, tendo mais participantes, pode ser inclusive mais democrática no sentido de soberania popular (na acepção participativa). Por essas razões, a corrente objetiva parece, de forma consistente, levar relevante vantagem em relação à corrente subjetiva no plano da justificação.¹³

Feitas estas considerações, o uso da ferramenta interpretativa que determina o afastamento da norma quando sua aplicação produz um resultado absurdo (tido como aquele que não seria pretendido pelo legislador) também poderia levar à conclusão de que o indeferimento da opção de uma microempresa pelo Simples Nacional em virtude da

¹² DURÃO, Aylton Barbieri. A tensão entre faticidade e validade no Direito segundo Habermas. *Ethic@*, v.5, n.1, p.103-120, Jun. 2006.

¹³ O que denominamos aqui de corrente objetiva tem suas raízes históricas na filosofia do direito que embasou as concepções sistêmicas legatárias, sobretudo, da codificação. Sobre o tema, há um ensaio do professor Giovanni Tarello (1934-1987) que merece ser lido, e que traz boa abordagem sobre as diferentes concepções filosóficas relativas à interpretação segundo a vontade do legislador histórico e à interpretação segundo o legislador racional ou “bom legislador”. Cf. TARELLO, Giovanni. “Ideologie seecentesche della codificazione e struttura dei codici”. In: TARELLO, Giovanni. *Cultura giuridica e politica del diritto*. Bologna: Il Mulino, 1988, p.41-60.

INTERPRETAÇÃO JURÍDICA E O INDEFERIMENTO DE OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL: FILOSOFIA DO DIREITO E DIREITO TRIBUTÁRIO A PARTIR DE UM ESTUDO DE CASO

existência de um débito não suspenso de valor irrisório não seria desejado pelo legislador, especialmente à luz de um sistema jurídico que coloca o favorecimento às microempresas como meta no plano normativo constitucional.

Também seria possível transpor, ao caso sob análise, a teoria interpretativa de que a norma que produz um resultado absurdo – agora no sentido de flagrantemente injusto – deve ser afastada. No entanto, é preciso assinalar o ponto fraco da ferramenta, que reside na dificuldade de identificação de parâmetros de justiça que sejam objetivos (ou intersubjetivos, ou no mínimo menos subjetivos). O que é o resultado injusto? A categoria de justiça pode resultar em maior abertura para arbitrariedades por parte do intérprete e maior insegurança jurídica.

Em conclusão, a máxima afirmada pela Suprema Corte estadunidense no citado caso *Church of the Holy Trinity v. United States* (1892) de que por vezes algo pode estar na letra da lei e, ainda assim, não fazer parte da lei por não integrar seu espírito ou a intenção dos formuladores da lei reforçaria a interpretação que entende que a tomada do termo “débito” a ferro e fogo poderia contrariar a intenção da norma que proíbe microempresas de aceder ao Simples Nacional quando estão em dívida com o poder público: tal norma teria como “espírito” incentivar a adimplência e, com isso, proteger o erário, e este “espírito” não restaria violado no caso concreto, uma vez que débitos de valor irrisório não implicariam lesão significativa ao erário; e, além disso, a exclusão de uma microempresa do Simples Nacional pode gerar, indiretamente, danos ao erário, pois levaria muito provavelmente ao fechamento da microempresa, ou no mínimo causaria impactos negativos de grande monta em suas atividades (logo, diminuindo ou cessando totalmente arrecadações futuras decorrentes da existência e boa condução de negócios do empreendimento).

2.2. Interpretação “literal” e o sentido e alcance da locução “irregularidade cadastral”

Como dito, o termo de indeferimento baseou-se também na alegação de que o contribuinte exhibia “irregularidade em cadastro fiscal” porque deveria ter realizado a baixa do seu cadastro no Município de origem diante da mudança do domicílio; e deveria tê-lo feito antes do último dia útil de janeiro, prazo final para sanar irregularidades segundo o art. 6º da Resolução n.º 94/2011 do Comitê Gestor do Simples Nacional e o art. 16 da LC 123/2006.

O art. 111 do CTN prevê que o intérprete tem a obrigação de interpretar literalmente as normas relativas a regimes tributários diferenciados, como é o caso das normas que cuidam

INTERPRETAÇÃO JURÍDICA E O INDEFERIMENTO DE OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL: FILOSOFIA DO DIREITO E DIREITO TRIBUTÁRIO A PARTIR DE UM ESTUDO DE CASO

do Simples Nacional. Como já ressaltamos anteriormente, a própria ideia de significado literal, que aqui é constitutiva da ordem de interpretar normas literalmente, revela-se controversa.¹⁴ Ainda assim, sustentamos que a melhor forma de compreender o sentido e alcance da norma depreendida do art. 111 do CTN é vê-la como uma norma voltada ao intérprete e que estabelece três obrigações: (i) a fidelidade aos significados contidos no núcleo semântico da norma a interpretar e o respeito aos limites decorrentes do quadro normativo por ela estabelecido; (ii) a interpretação dos conectores da norma a interpretar como estabelecendo condições necessárias, e não meramente suficientes, para o surgimento da consequência jurídica contida na apóstase da norma, de sorte que o argumento *a contrario* se torna obrigatoriamente aplicável a todas as hipóteses previstas nos incisos I a III do art. 111; e (iii) a adoção, dentre as interpretações semanticamente possíveis da legislação tributária, daquela que melhor atenda aos deveres de cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do Direito, em nome do princípio da *segurança jurídica*. Essa tríade de deveres argumentativos define, em resumo, o significado e a relevância normativa do art. 111 do Código Tributário Nacional.¹⁵

Aqui, o ponto crucial é o da compreensão do significado da locução “irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível” (art. 17, XVI, da LC 123/2006). Um primeiro passo para tanto abrange o sentido e alcance da locução “quando exigível”. No âmbito do Simples Nacional, regime que congrega os três níveis federativos, a inscrição regular faz sentido de ser exigida somente pelos entes que exerçam jurisdição sobre o contribuinte em caso; dito de outro modo, não parece ser exigível o cadastro por parte de ente estranho à jurisdição do contribuinte que será objeto de fiscalização, o que coloca em questionamento a aplicação do citado dispositivo para indeferir a opção da microempresa em análise pelo Simples Nacional. Nesta direção, o art. 33 da LC 123/06 prevê que são competentes para fiscalizar o cumprimento de obrigações principais e acessórias relativas ao Simples Nacional as Secretarias de Receita, Fazenda ou Finanças *segundo a localização do*

¹⁴ Cf., sobre o tema: ALVES, Henrique Napoleão; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa. “A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN.” In: ÁVILA, Humberto. *Fundamentos de Direito Tributário*. Madrid; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012; MAZZARESE, Tecla. “Interpretación literal: juristas y lingüistas frente a frente”. *Doxa – Cuadernos de Filosofía del Derecho*, v. 23, p.597-631, 2000.

¹⁵ Para uma explicação mais estendida dos fundamentos que levam a essas três obrigações, ver: ALVES, Henrique Napoleão; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa. “A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN.” In: ÁVILA, Humberto. *Fundamentos de Direito Tributário*. Madrid; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012; MAZZARESE, Tecla. “Interpretación literal: juristas y lingüistas frente a frente”. *Doxa – Cuadernos de Filosofía del Derecho*, v. 23, p.597-631, 2000.

**INTERPRETAÇÃO JURÍDICA E O INDEFERIMENTO DE OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL:
FILOSOFIA DO DIREITO E DIREITO TRIBUTÁRIO A PARTIR DE UM ESTUDO DE CASO**

estabelecimento, e, como visto, o estabelecimento não mais se localizava no Município onde iniciou suas atividades.

Um segundo passo diz respeito ainda ao que se deve entender por “irregularidade em cadastro fiscal”. É importante que o intérprete atento ao art. 111 do CTN e à busca pelo núcleo semântico da norma realize o levantamento dos usos da linguagem, i.e., da forma ou das formas como a expressão ou expressões equivalentes foram utilizadas. Uma das maneiras de fazê-lo é a pesquisa jurisprudencial, já que ela permite que averiguemos os usos da linguagem por parte das instituições de decisão jurídica em cada contexto.

Em 17 de abril de 2015, foi realizada pesquisa jurisprudencial na base de dados do sítio virtual <www.deciso.es.com.br>. Na ferramenta de pesquisa “Busca Fácil”, foram inseridos os seguintes termos de pesquisa: <irregularidade e "cadastro fiscal">. Foram encontrados 136 (cento e trinta e seis) resultados, ou “registros”. Foram retirados os precedentes em que a palavra “cadastro” não constava da ementa, bem como aqueles em que a palavra estava presente, mas não se referia ao cadastro *fiscal*. Em seguida, foram excluídos também os precedentes que não tratavam propriamente de irregularidade cadastral. Após a filtragem, foram analisados os registros remanescentes – 7 (sete) no total. A tabela abaixo resume o contexto de uso da expressão em cada caso:

CASO	CONTEXTO
TJ-DFT, 1ª Turma Cível, Acórdão 637065, Rel. Des. Teófilo Caetano, j. 08/11/2012, publ. DJe 30/11/2012 p.237.	Comercialização e estocagem de mercadorias em estabelecimento diverso do individualizado no cadastro fiscal do contribuinte.
TJ-DFT, 6ª Turma Cível, Acórdão 787944, Rel. Des. José Divino de Oliveira, j. 07/05/2014, publ. DJ 20/05/2014 p. 198.	Ausência de cadastro fiscal do depósito onde são estocadas as mercadorias da sociedade empresarial.
TJ-DFT, 1ª Turma Cível, Acórdão 615406, Rel. Des. Teófilo Caetano, j. 21/06/2012, publ. DJ 19/09/2012 p. 67.	Ausência de cadastro fiscal do depósito onde são estocadas as mercadorias da sociedade empresarial.
TRF2, 8ª Turma Especializada, Processo 201102010030912, Rel. Des. Federal Fatima Maria Novelino Sequeira, j. 07/12/2011, publ. E-DJF2R 9/12/2011 p.257.	Constatação do não funcionamento da executada no endereço indicado no cadastro fiscal como indício de dissolução irregular apto a permitir o redirecionamento da execução.
TJ-RS, 1ª Câmara Cível, Apelação Cível 70014632483, Rel. Des. Carlos Roberto Lofego Canibal, j. 12/04/2006, publ. DJ 23/05/2006.	Realização de operações tributáveis pelo ICMS, sem registro em cadastro de contribuintes, e sem o recolhimento do imposto devido.
TARF-DF, 1ª Câmara, Processo 040.004.498 /2009, Rel. Cons. Giovani Leal da Silva, j. 19/02/2014, publ. 19/02/2014.	Existência de estabelecimento comercial, com mercadorias em estoque, sem a devida inscrição no cadastro fiscal estadual.
TARF-DF, 1ª Câmara, Processo 040.005.073 /2009, Rel. Cons. Giovani Leal da Silva, j. 28/06/2012, publ. 28/06/2012.	Existência de estabelecimento comercial, com mercadorias em estoque, sem a devida inscrição no cadastro fiscal estadual.

INTERPRETAÇÃO JURÍDICA E O INDEFERIMENTO DE OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL: FILOSOFIA DO DIREITO E DIREITO TRIBUTÁRIO A PARTIR DE UM ESTUDO DE CASO

Não houve, entre os casos encontrados, nenhum que se assemelha-se ao caso ora em análise, i.e., não houve uso da expressão “irregularidade cadastral” no mesmo contexto de mudança de domicílio com realização “extemporânea” da baixa cadastral, ou em contexto semelhante. Na verdade, os resultados indicam situações muito díspares e até mesmo bem mais dramáticas e gravosas do que a situação em análise. O núcleo semântico da expressão “irregularidade em cadastro fiscal” nos termos dos precedentes mencionados, bastante condizente com a finalidade instrumental do cadastro na facilitação da fiscalização e combate a fraudes, permite concluir que as circunstâncias do caso hipotético não se amoldam ao suporte fático da norma, e, portanto, também em respeito ao art. 111 do CTN o indeferimento teria sido juridicamente incorreto.

Dentre os casos retirados na filtragem por não trazerem uso contextual da expressão “irregularidade cadastral”, dois revelaram-se particularmente interessantes por outra razão: TJ-RS, 2ª Câmara Cível, Apelação e Reexame Necessário 70023662661, Rel. Des. Denise Oliveira Cezar, j. 13/08/2008, publ. DJ 15/09/2008; e TJ-MG, 7ª Câmara Cível, Apelação Cível 1.0702.07.405668-1/001(1), Rel. Des. Heloisa Combat, j. 11/11/2008, publ. 11/11/2008. Neles, os tribunais respectivos afirmam que o cancelamento da inscrição do contribuinte no cadastro estadual não pode ser levado a cabo sem a realização de devido processo administrativo, seja em respeito às garantias constitucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, seja ainda porque o cancelamento da inscrição estadual é entendido como medida restritiva do “direito de liberdade econômica” ou “direito de livre exercício de atividade econômica”. Apesar dos precedentes cuidarem de casos diferentes (daí não terem integrado a tabela acima), sua *ratio* é interessante para o caso em exame porque, de maneira análoga, também o descadastramento de uma microempresa do regime jurídico do Simples Nacional implica restrição à liberdade econômica e demanda, por isso, forte justificação e observância ao devido processo legal. A crítica aqui não é tanto a de ausência de devido processo legal propriamente dita, mas, sobretudo, a de perceber que o descadastramento, por restringir o exercício de um direito importante, traz um forte ônus de justificação que não é suprido pela simples ausência de baixa imediata de inscrição municipal em mudança legítima de domicílio econômico / fiscal.

2.3. Interpretação dentro do razoável, interpretação finalística (teleológica), normas constitucionais e o caso sob análise

As desconfianças existentes na comunidade jurídica estadunidense em relação às teorias formalistas e realistas sobre o direito, presentes fortemente no período de véspera da 2ª Guerra Mundial, criaram o cenário propício para o avanço e consolidação da ideia de que as normas legisladas devem ser sempre interpretadas segundo o fim a que servem. Dentre as diferentes versões desta ideia de interpretação finalística (teleológica) [em inglês: *purpose-based statutory interpretation*], encontra-se o entendimento de que é possível haver uma violação da letra da lei sem que haja uma violação da própria lei, porque toda norma deve ser interpretada razoavelmente, à luz do seu propósito ou finalidade.¹⁶

No direito tributário brasileiro, uma ideia similar de “interpretação razoável” foi afirmada, em particular, num precedente administrativo relativo tratamento tributário favorecido a microempresas e empresas de pequeno porte, relatado por Humberto Ávila no livro “Teoria dos Princípios”.¹⁷ No entanto, neste precedente a interpretação razoável foi tida não tanto como aquela que se refere ao propósito ou finalidade da norma e contrapõe, por assim dizer, “letra” e “espírito”, mas especialmente como interpretação de acordo com o bom senso, por assim dizer.

O precedente cuidou de um caso em que uma pequena fábrica de sofás, enquadrada como empresa de pequeno porte, havia sido excluída do SIMPLES porque havia importado quatro pés de sofás, para um único sofá, uma única vez, porque a norma proibia importações de qualquer tipo. No julgamento administrativo, porém, o CARF decidiu anular a exclusão da empresa em respeito à razoabilidade como dever de interpretar “em consonância com aquilo que, para o senso comum, seria aceitável perante a lei” (2º Conselho de Contribuintes, 2ª Câmara, Processo 13003.000021/99-14, sessão de 18.10.2000).¹⁸

Para Ávila, a regra que proíbe a importação e que impõe a proibição como requisito para permanência no regime tributário especial incidiu, mas a consequência da incidência foi afastada ou não aplicada porquanto a falta de adoção do comportamento previsto pela regra (não realizar importações) não comprometia a promoção do fim que justificava a regra, qual

¹⁶ Id., p.1737-1738, 1740-1741.

¹⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios - da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 4 ed. rev. 3 tiragem. São Paulo: Malheiros, 2005.

¹⁸ Id. Ibid.

**INTERPRETAÇÃO JURÍDICA E O INDEFERIMENTO DE OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL:
FILOSOFIA DO DIREITO E DIREITO TRIBUTÁRIO A PARTIR DE UM ESTUDO DE CASO**

seja, o estímulo da produção nacional por pequenas empresas. De fato, o estímulo à produção nacional não deixaria de ser promovido pela importação solitária de alguns pés de sofás.¹⁹

No caso sob análise, a interpretação das normas mencionadas na introdução do tópico 3 e sua aplicação no sentido de excluir a microempresa do Simples Nacional em virtude da falta de baixa cadastral resultaria, simultaneamente, na produção de um resultado absurdo (ou desarrazoado) / contrário ao bom senso e na transgressão da finalidade da norma. A ausência de baixa cadastral no Município de origem, num cenário de mudança recente (poucos meses) de domicílio fiscal, não impede que seja atingido o fim fiscalizatório da norma que obriga a existência de cadastro regular. Ademais, o indeferimento de fato não se mostra razoável se considerarmos que a microempresa poderia ter sido informada da necessidade da baixa no momento em que lhe foi dada ciência da pendência junto ao Município de origem, relativa ao débito aberto a título de TFLF, quitada ainda no mês de janeiro. Neste contexto, a microempresa foi levada a erro, imaginando ser o referido débito de valor irrisório a única pendência que a impedia de se reinscrever no programa. Ao mesmo tempo em que a irregularidade alegada é de cunho meramente formal, temporal, sem acarretar qualquer prejuízo ao Fisco ou aos entes, o indeferimento da opção pelo Simples Nacional presumivelmente torna impossível a sobrevivência econômica da microempresa.²⁰

Para o jurista Leandro Paulsen, o Simples Nacional é um “regime opcional para o contribuinte, mas que vincula, obrigatoriamente, os Estados e os Municípios.”²¹ Neste sentido, se o contribuinte faz jus ao regime, o poder público não pode optar por concedê-lo ou não, mas, segundo Paulsen, está juridicamente obrigado a fazê-lo, em última instância, pelo art. 146 da Constituição.²²

O citado art. 146 da Constituição prevê que cabe à lei complementar conceder tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte (art. 146, III, “d”, incluído pela Emenda Constitucional nº 42/2003), inclusive por meio de regime único de arrecadação de impostos e contribuições sob certas condições (art. 146,

¹⁹ Id. Ibid.

²⁰ Neste sentido, há um interessante precedente no âmbito da Justiça Federal em que reconheceu-se, em sede de agravo de instrumento, a presença de *periculum in mora* devido ao fato de que a exclusão de contribuinte do Regime do Simples Nacional “acarretará um aumento significativo na carga tributária”. Cf. TRF5, 3ª T., AG 200805000018716, Rel. Desembargador Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, j. 14/10/2010, publ. DJE 20/10/2010 p.175.

²¹ PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

²² “Entendemos que o Simples Nacional não constitui propriamente um benefício fiscal que possa ser concedido ou suprimido conforme a conveniência dos entes políticos. É, isto sim, uma sistemática de tributação simplificada, mais adequada à estrutura das microempresas e das empresas de pequeno porte. Tem caráter permanente e unificado, por isso sua disciplina por lei complementar. Tais empresas, portanto, têm direito a recolher seus tributos pelo Simples Nacional, forte no art. 146, parágrafo único, da Constituição.” Id. Ibid.

INTERPRETAÇÃO JURÍDICA E O INDEFERIMENTO DE OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL: FILOSOFIA DO DIREITO E DIREITO TRIBUTÁRIO A PARTIR DE UM ESTUDO DE CASO

parágrafo único, incisos I a IV), como o caráter opcional para o contribuinte (art. 146, p.u., inciso I). Apesar do art. 146 da Constituição ser considerado como a base constitucional do Simples Nacional, o favorecimento das microempresas insere-se num contexto maior de valorização do trabalho humano e da livre iniciativa e de respeito à justiça social e às metas de desenvolvimento econômico e social constante de diferentes dispositivos da Constituição, dentre eles, os arts. 170 e 179.²³

No escopo constitucional, portanto, o indeferimento gera um conflito finalístico que não se restringe apenas ao fim da norma específica que cuida da regularidade cadastral – cuja base normativa, a LC 123/2006, repousa fortemente nos citados arts. 146, 170 e 179 da Constituição –, mas interfere na realização dos fins constitucionais a que serve o programa do Simples Nacional como um todo (igualdade, trabalho, livre-iniciativa e livre-concorrência, desenvolvimento econômico e social).

3. OBSERVAÇÕES CONCLUSIVAS

No artigo “The Case of the Speluncean Explorers: Twentieth-Century Statutory Interpretation in a Nutshell”, já citado *supra*, o jurista estadunidense William Eskridge Jr. parte do famoso “Caso dos Exploradores de Cavernas”, proposto pelo professor Lon Luvois Fuller (1902-1978) em publicação de 1949²⁴, para fazer uma síntese das diferentes concepções e ferramentas interpretativas presentes no debate jurídico estadunidense ao longo

²³ “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: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003) VII - redução das desigualdades regionais e sociais; VIII - busca do pleno emprego; 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) Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. [...] 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.”

²⁴ Lon Luvois Fuller (1902-1978) foi um jurista estadunidense do século XX que figura, até hoje, como um dos principais autores dentro do debate sobre direito e moral. Em 1949, Fuller publicou originalmente aquele que viria a ser um dos seus textos mais célebres, “O caso dos exploradores de cavernas” (“The Case of the Speluncean Explorers”), no volume 62 do tradicional periódico *Harvard Law Review*. O texto é comumente utilizado em cursos de graduação em Direito, inclusive no Brasil (pelo menos desde que foi traduzido para o português brasileiro pelo professor Plauto Faraco de Azevedo e aqui publicado pela editora Sergio Antonio Fabris em 1976). Cf. FULLER, Lon Luvois. *O caso dos exploradores de cavernas* [The case of the speluncean explorers]. Trad. Plauto Faraco de Azevedo. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1976 [1949].

INTERPRETAÇÃO JURÍDICA E O INDEFERIMENTO DE OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL: FILOSOFIA DO DIREITO E DIREITO TRIBUTÁRIO A PARTIR DE UM ESTUDO DE CASO

do século XX. Guardadas as diferenças entre o citado caso hipotético e o caso aqui estudado, a ideia aqui também foi a de explorá-lo à luz de algumas das ferramentas interpretativas comumente adotadas na solução de problemas jurídicos.

Com isso, a partir dos fatos hipoteticamente formulados baseados em um caso real, pudemos examinar não apenas os aspectos controversos da compreensão de normas jurídico-tributárias específicas (relativas ao Simples Nacional, regime jurídico de grande relevância econômica e social), bem como aspectos referentes à interpretação e argumentação jurídica como um todo, o que torna o artigo útil também para juristas que não se dedicam particularmente ao direito tributário brasileiro. De forma conclusiva, elaboramos a tabela abaixo para sintetizar os argumentos que foram trabalhados ao longo do trabalho.

ESTUDO DE CASO – SÍNTESE DOS ARGUMENTOS CONCERNENTES
Significado do termo “débito”
A norma do art. 17, V, da LC 123/2006 veda as vantagens do Simples Nacional para quem tenha débito não suspenso com o INSS ou com a Fazenda Pública dos entes federativos. A expressão “débito” pressupõe dívida economicamente relevante. No caso, o débito de TFLF tinha valor irrisório. Logo, a norma do art. 17, V, da LC 123/2006 não impede que a microempresa se beneficie do Simples Nacional.
Momento da apuração da existência de débito não suspenso
A norma do art. 17, V, da LC 123/2006 veda as vantagens do Simples Nacional para quem tenha débito não suspenso com o INSS ou com a Fazenda Pública dos entes federativos. Ela não diz nada sobre o momento em que a existência de débito não suspenso deve ser averiguada. O art. 16, § 2º, da mesma LC 123/2006 prevê que a opção pelo Simples Nacional deve ser realizada até o último dia útil do mês de janeiro. Pela lógica sistemática, a apuração de existência de débitos não suspensos deve seguir o mesmo parâmetro temporal.
Vedação do resultado absurdo e a existência de débito irrisório
O indeferimento da opção de uma microempresa pelo Simples Nacional em virtude de débito não suspenso de valor irrisório deve ser evitado, pois levaria a um <i>resultado absurdo</i> , no sentido de indesejado pelo legislador, sobretudo à luz de um sistema jurídico que coloca o favorecimento às microempresas como meta no plano normativo constitucional.
Distinção entre “letra” da lei e “espírito” da lei e o débito irrisório
Outro cânone interpretativo comum é aquele que distingue a “letra” da lei do seu “espírito”: por vezes, algo pode estar na letra da lei e, ainda assim, não fazer parte da lei por não integrar seu espírito ou a intenção dos formuladores da lei. O “espírito” da norma que proíbe microempresas de aceder ao Simples Nacional quando estão em dívida com o poder público é o de incentivar a adimplência e, com isso, proteger o erário; este “espírito” não é contrariado por débito de valor irrisório. Ademais, a exclusão de uma microempresa do Simples Nacional pode gerar, indiretamente, danos ao erário, pois levaria muito provavelmente ao fechamento da microempresa, ou no mínimo causaria impactos negativos de grande monta em suas atividades (logo, diminuindo ou cessando totalmente arrecadações futuras decorrentes da existência e boa condução de negócios do empreendimento).
Interpretação jurídica e o sentido da locução “quando exigível”
O art. 17, XVI, da LC 123/2006 impede que empresas com “irregularidade em cadastro fiscal federal, municipal ou estadual, quando exigível” possam optar pelo Simples Nacional. No âmbito do Simples Nacional, regime que congrega os três níveis federativos, a inscrição regular faz sentido de ser exigida somente pelos entes que exerçam jurisdição sobre o contribuinte. o art. 33 da LC 123/06 prevê que são competentes para fiscalizar o cumprimento de obrigações principais e acessórias relativas ao Simples Nacional as Secretarias de Receita, Fazenda ou Finanças <i>segundo a localização do estabelecimento</i> , sendo que o estabelecimento não mais se localizava no Município onde iniciou suas atividades; logo, a ausência de baixa cadastral ou a baixa intempestiva não implica violação do art. 17 da LC 123/2006.

**INTERPRETAÇÃO JURÍDICA E O INDEFERIMENTO DE OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL:
FILOSOFIA DO DIREITO E DIREITO TRIBUTÁRIO A PARTIR DE UM ESTUDO DE CASO**

Art. 111 do CTN e os usos do termo “irregularidade cadastral”
O art. 111 do CTN prevê que o intérprete deve interpretar literalmente as normas relativas a regimes tributários diferenciados, como o Simples Nacional, e isso significa, dentre outras coisas, atenção ao núcleo semântico da norma. Na pesquisa jurisprudencial realizada, os usos do termo “irregularidade cadastral” indicam circunstâncias de realização de atividades em local que não conta com cadastro. Em respeito ao art. 111 do CTN, não devemos caracterizar uma baixa cadastral “extemporânea” motivada por real mudança de domicílio como “irregularidade cadastral”, pois esta situação é muito diferente das circunstâncias mencionadas. No caso sob análise, diferentemente dos casos em que as instâncias julgadoras entenderam haver “irregularidade cadastral”, a finalidade instrumental do cadastro – facilitar a fiscalização e o combate a fraudes – não é contrariada.
Descadastramento do Simples Nacional como restrição à liberdade econômica – ônus de justificação
O descadastramento de uma microempresa do regime jurídico do Simples Nacional implica restrição à liberdade econômica e demanda, por isso, forte justificação e observância ao devido processo legal. No caso, não parece haver nenhuma justificação suficiente para a manutenção da medida restritiva.
Razoabilidade e o indeferimento por irregularidade cadastral
Uma empresa foi excluída do Simples por ter importado quatro pés de sofás para a fabricação de um sofá; o CARF anulou a exclusão com base na razoabilidade, entendida como “aquilo que, para o senso comum, seria aceitável perante a lei”. Pode-se interpretar também a razoabilidade como questionamento sobre se o fato teoricamente contrário à lei de fato prejudica o estado de coisas que a norma pretende alcançar (no caso, a importação pontual não compromete o fim da norma, i.e., o estímulo à produção nacional). De forma análoga, as razões apontadas no termo de indeferimento não são suficientes para justificar a exclusão da microempresa do Simples Nacional, particularmente porque (i) a ausência de baixa cadastral no Município de origem, num cenário de mudança recente (poucos meses) de domicílio fiscal, não impede que seja atingido o fim fiscalizatório da norma que obriga a existência de cadastro regular e (ii) a microempresa poderia ter sido informada da necessidade da baixa no momento em que lhe foi dada ciência da pendência junto ao Município de origem, relativa ao débito aberto a título de TFLF, quitada ainda no mês de janeiro.
Finalidade e o indeferimento por irregularidade cadastral
A irregularidade alegada é de cunho meramente formal, temporal, sem acarretar qualquer prejuízo ao Fisco ou aos entes. O indeferimento da opção pelo Simples Nacional, por sua vez, torna muito difícil ou até mesmo impossível a sobrevivência econômica da microempresa, comprometendo a efetividade de diferentes normas constitucionais relativas às finalidades do Simples Nacional: igualdade, trabalho, livre-iniciativa e livre-concorrência, desenvolvimento econômico e social.

REFERÊNCIAS

ALVES, Henrique Napoleão; BUSTAMANTE, Thomas da Rosa. “A interpretação literal no Direito Tributário brasileiro: uma proposta de interpretação para o artigo 111 do CTN.” In: ÁVILA, Humberto. *Fundamentos de Direito Tributário*. Madrid; Barcelona; Buenos Aires; São Paulo: Marcial Pons, 2012.

CHRISTIANS, Allison. Case study research and international tax theory. *Saint Louis University Law Journal*, v.55, p.331-367, 2010.

DURÃO, Aylton Barbieri. A tensão entre faticidade e validade no Direito segundo Habermas. *Ethic@*, v.5, n.1, p.103-120, Jun. 2006.

DWORKIN, Ronald. *Is There Truth in Interpretation? Law, Literature and History*. Frederic R. and Molly S. Kellogg Biennial Lecture on Jurisprudence. Coolidge Auditorium of the Library of Congress. Washington D.C., October 26 2009. Disponível em: <<https://www.youtube.com/watch?v=742JyiqLhuk>>. Acesso em: 13 ago. 2014.

**INTERPRETAÇÃO JURÍDICA E O INDEFERIMENTO DE OPÇÃO PELO SIMPLES NACIONAL:
FILOSOFIA DO DIREITO E DIREITO TRIBUTÁRIO A PARTIR DE UM ESTUDO DE CASO**

DWORKIN, Ronald. *Law's Empire*. Cambridge: Harvard University Press, 1986.

ESKRIDGE JR., William N. The Case of the Speluncean Explorers: Twentieth-Century Statutory Interpretation in a Nutshell. *George Washington Law Review*, Vol. 61 No. 6, p.1731-1753, August 1993.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *Introdução ao Estudo do Direito – Técnica, Decisão, Dominação*. 4 ed. rev. e ampliada. São Paulo: Atlas, 2003.

FERRAZ JR., Tércio Sampaio. *A Ciência do Direito*. São Paulo: Atlas, 1980.

FULLER, Lon Luvois; DIMOULIS, Dmitri (ed.). *O caso dos denunciadores invejosos – introdução prática às relações entre direito, moral e justiça*. 4 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2007 [1969].

FULLER, Lon Luvois. *O caso dos exploradores de cavernas* [The case of the speluncean explorers]. Trad. Plauto Faraco de Azevedo. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 1976 [1949].

LOBATO, Valter de Souza. O princípio da confiança retratado no Código Tributário Nacional. A aplicação dos artigos 100 e 146 do CTN. A análise de casos concretos. *Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas*, v. 6, p. 42-70, 2012.

MAZZARESE, Tecla. Interpretación literal: juristas y lingüistas frente a frente. *Doxa – Cuadernos de Filosofía del Derecho*, v. 23, p.597-631, 2000.

PUTNAM, Hilary. “The meaning of ‘meaning’”. In: PUTNAM, Hilary. *Mind, language and reality*. Cambridge: Cambridge University Press, 1975.

QUIGLEY, William P. Letter to a Law Student Interested in Social Justice. *De Paul Journal for Social Justice*, Volume 1, Number 1, p.7-28, Fall 2007.

RAWLS, John. *A theory of justice*. Cambridge [Massachusetts]: Harvard University Press, 1971.

SINGER, Peter. “Fome, Riqueza e Moralidade (extraído de Philosophy and Public Affairs)”. In: SINGER, Peter. *Vida Ética* [Writings on an ethical life]. Trad. Alice Xavier. Rio de Janeiro: Ediouro, 2002a [1972], p.138-152.

SINGER, Peter. “A Solução de Singer para a Pobreza no Mundo (extraído de The New York Times Magazine)”. In: *Vida Ética* [Writings on an ethical life]. Trad. Alice Xavier. Rio de Janeiro: Ediouro, 2002b [1999], pp.153-160.

TARELLO, Giovanni. “Ideologie seecentesche della codificazione e struttura dei codici”. In: TARELLO, Giovanni. *Cultura giuridica e politica del diritto*. Bologna: Il Mulino, 1988, p.41-60.