UNIVERSIDADE NOVE DE JULHO
DIRETORIA DE DIREITO
COORDENAÇÃO DE PÓS-GRADUAÇÃO *STRICTO SENSU* EM DIREITO

O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO NA CONSTRUÇÃO DA IGUALDADE MATERIAL PARA AS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (COMO INCENTIVO AO SEU DESENVOLVIMENTO)

MAURICIO CARLOS PICHILIANI

São Paulo
2014

MAURICIO CARLOS PICHILIANI

O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO NA CONSTRUÇÃO DA IGUALDADE MATERIAL PARA AS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (COMO INCENTIVO AO SEU DESENVOLVIMENTO)

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Nove de Julho - UNINOVE, como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito.

Orientadora: Professora Doutora Samyra Haidee Dal Farra Naspolini

São Paulo

2014

PICHILIANI, Mauricio Carlos.
O tratamento tributário diferenciado na construção diferenciado na construção da igualdade material para as microempresa e empresas de pequeno porte (como incentivo ao seu desenvolvimento). / Mauricio Carlos Pichiliani. 2014.

94 f.

Dissertação (Mestrado), Uninove, 2014.
Orientadora: Samyra Haidee Dal Farra Naspolini

1. Direito Tributário. 2. Igualdade. 3. Microempresas e Empresas de pequeno porte

O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO NA CONSTRUÇÃO DA IGUALDADE MATERIAL PARA AS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE (COMO INCENTIVO AO SEU DESENVOLVIMENTO)

Por

MAURICIO CARLOS PICHILIANI

Dissertação de Mestrado apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Nove de Julho – UNINOVE, para a obtenção do grau de Mestre em Direito, pela Banca Examinadora, formada por:

São Paulo, ___ de _____de 2014.

_____

Presidente: Profa. Samyra Haydee Dal Farra Naspolini. – Orientadora, UNINOVE

_____

Membro: Prof(a). _____, Dr(a).,

_____

Membro: Prof(a). _____, Dr(a).,

AGRADECIMENTOS

Este trabalho não teria sido possível sem a colaboração de inúmeras pessoas, que me incentivaram a desenvolvê-lo, ainda em estado embrionário, e a continuar empenhado em seu desenvolvimento, mesmo diante das adversidades.

Em primeiro lugar, gostaria de agradecer a meu pai, Nivaldo Carlos Pichiliani, pela insistência na inscrição no curso de mestrado da Uninove, que se mostrou um programa de excelência, desde o primeiro momento, tanto na profundidade da abordagem de temas contemporâneos do direito interno e internacional, quanto na qualidade dos mestres que ali lecionam.

Agradeço, em especial, ao amigo Alexandre Alberto Teodoro, colega professor de direito tributário e juiz de direito, pela parceria e troca de experiências que em muito contribuíram para a escolha do tema dessa dissertação. Em grande parte, sua paixão pelo princípio e pelo ideal da igualdade material está impressa nesta obra.

À minha orientadora, Professora Doutora Samyra Haydee Dal Farra Naspolini, pela compreensão e acompanhamento do trabalho, pelas valiosas aulas e orientações, e pela paciente transmissão de seu vasto conhecimento.

Aos grandes amigos e professores Alexandre Pereira Pinto Ormond, Claudio Mikio Suzuki, Sergio Tadeu Pupo, Luis Roberto Carboni Souza, Eudes Vitor Bezerra, Sergio Gabriel, Pitter Tam, Fernando do Couto Henrique Júnior, David Bezerra de Menezes, Roldão Alves de Moura, Fernando Giacon Ciscato, Sergio Assoni Filho, Alessandro Pereira de Azevedo, Celso Iwao Suzuki, João Ribeiro de Almeida Borba, Walderley Andrade Lima, Ricardo Bernd Glasenapp, Alberto Higa, Cleber Vanderlei Teixeira Vianna, Lincoln Biela de Souza Vale Júnior, Luiz Feliciano Freire Júnior, Carolina de Albuquerque, Nicolau Abrahão Haddad Neto, Wilson Ricardo Ligiera e Paula Salgado Zambelli Brasil, pelas muitas horas de troca de experiências e conhecimentos, que em muito enriqueceram minha formação e este trabalho.

Aos colegas de mestrado Hans, Pâmela, Lucimar, Claudia, Gerson, Rodrigo, Lucimara, Anderson, Patricia, Camila, Daniela, Débora, Ana Paula e Marina.

A minha família, Leda, Arthur e Sofia, pelo amor, carinho e, principalmente, pela paciência.

Ao grande amigo Carlos Eduardo Jadon, que, sem dúvida, tornou, desde o início, a confecção desse trabalho possível.

Finalmente, a minha mãe, Dorinda Curvello Pichiliani, pelo amor que sempre me dedicou, e também pela coleta de material para a conclusão desse trabalho, e a meus irmãos Marcio Pichiliani e Mauro Pichiliani.

Mauricio Pichiliani
Novembro de 2014.

"A sutileza do pensamento consiste em descobrir
a semelhança das coisas diferentes
e a diferença das coisas semelhantes"

Charles-Louis de Secondat,
Barão de Montesquieu

RESUMO

O presente trabalho tem por objeto de estudo o tratamento jurídico tributário diferenciado destinado às microempresas e empresas de pequeno porte, denominado SIMPLES Nacional, como forma de materializar o princípio constitucional da igualdade material e incentivar o desenvolvimento dessas instituições. Sob a perspectiva econômica e jurídica, inicialmente delineou-se um conceito de microempresa e empresa de pequeno porte, para, em seguida, serem abordados brevemente alguns aspectos históricos recentes no Brasil sobre sua existência e relevância. Após breves comentários sobre o princípio jurídico da igualdade, em especial em âmbito tributário, foram tecidos comentários aos critérios utilizados para o estabelecimento do regime jurídico favorecido previsto na Constituição Federal para as microempresas e empresas de pequeno porte. Por fim, após a análise crítica de dados estatísticos veiculados por órgãos oficiais como o SEBRAE e o IBGE, e a investigação dos resultados obtidos, foram apresentadas conclusões acerca da efetividade do sistema jurídico tributário diferenciado, tendo por parâmetros a teoria da justiça como equidade de John Rawls e o objetivo constitucional de incentivo ao desenvolvimento, compreendido, segundo entendimento de Amartya Sen, como intimamente relacionado com a liberdade.

Palavras-chave: Microempresa e empresa de pequeno porte – igualdade material – SIMPLES Nacional – desenvolvimento – justiça fiscal

ABSTRACT

This paper's purpose is to study the differential tax treatment for legal microenterprises and small businesses, called the system “SIMPLES Nacional” as a way of materializing the constitutional principle of substantive equality and encourage the development of these institutions. Under the economic and legal perspective, it is initially outlined a concept of microenterprise and small business, to then be briefly discussed some recent historical aspects in Brazil about its existence and relevance. After brief comments on the legal principle of equality, particularly in the tax context, the comments made were the criteria used to establish the legal framework provided by the Constitution favored for micro and small businesses. Finally, after critical analysis of statistical data provided by official bodies such as SEBRAE and the IBGE and the research results, conclusions about the effectiveness of different tax legal system were presented, with the parameters of the theory of justice as fairness John Rawls and the constitutional goal of encouraging the development, understood as understood by Amartya Sen, as closely related to freedom.

Keywords: Micro and small business - material equality - SIMPLES Nacional - development - tax justice

SUMÁRIO

LISTA DE ABREVIATURAS 8
INTRODUÇÃO 10

1. AS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE E SUA RELEVÂNCIA SOCIAL E ECONÔMICA NO BRASIL

1.1 Conceito de microempresas e empresas de pequeno porte 14

1.2 Aspectos históricos sobre a origem e evolução das microempresas e empresas de pequeno porte no Brasil 21

1.3 A relevância das microempresas e empresas de pequeno porte para a ordem econômica e a carga tributária sobre elas incidente 24

1.4 O regime jurídico das micro e pequenas empresas no Brasil 30

2. O PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL COMO FUNDAMENTO PARA A INSTITUIÇÃO DE REGIME JURÍDICO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO PARA AS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

2.1 A atuação empresarial e a igualdade material 35

2.2 O princípio tributário da igualdade material e o tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte - SIMPLES Nacional. 50

3. O SIMPLES NACIONAL COMO MANIFESTAÇÃO NORMATIVA DA IGUALDADE MATERIAL E SEUS EFEITOS SOBRE AS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

3.1 O SIMPLES Nacional e seus efeitos sobre a carga tributária incidente sobre as microempresas e empresas de pequeno porte 63

3.2 O SIMPLES Nacional, critérios para estabelecimento da justiça fiscal, e o desenvolvimento das microempresas e empresas de pequeno porte 72

CONCLUSÃO 84
REFERÊNCIAS 89

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

Art. (arts.) – Artigo ou artigos

BRICS – Grupo político de cooperação que reúne os países Brasil, Rússia, Índia, China e África do Sul

CF – Constituição Federal

CGSN – Comitê Gestor do Simples Nacional

COFINS – Contribuição social sobre o faturamento para financiamento da seguridade social

CSFS – Contribuição social sobre folha de salários

CTN – Código tributário nacional

DASN – Declaração anual do simples nacional

DARF – Documento de arrecadação de receitas federais

EIRELI – Empresa individual de responsabilidade limitada

EPI (EPI's) – Equipamentos de proteção individual

EPP – Empresa de pequeno porte

FGTS – Fundo de garantia por tempo de serviço

GEM - *Global Entrepreneurship Monitor* 2013, ou monitoramento global de empreendedorismo, realizado anualmente pelo IBQP e pelo SEBRAE

IBDT – Instituto brasileiro de direito tributário

IBGE – Instituto brasileiro de geografia e estatística

IBPQ – Instituto brasileiro da qualidade e produtividade

ICMS – Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal e sobre serviços de comunicações

IDEC – Instituto brasileiro de defesa do consumidor

IE – Impostos sobre a exportação

II – Imposto sobre a importação

inc. – inciso

IOF – Imposto sobre operações financeiras, sobre o crédito, seguro, câmbio, valores mobiliários e ouro, como ativo financeiro

IPI – Imposto sobre produtos industrializados

IR – Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza

IRPJ – Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza – pessoa jurídica

ITR – Imposto sobre a propriedade territorial rural

ISS (ISSQN) – Imposto sobre serviços de qualquer natureza

LC – Lei complementar

ME - Microempresa

MEI – Micro empreendedor individual

MGE (MGE´s) – Médias e grandes empresas

MPE (MPE`s) – Micro e pequenas empresas

ONG (ONG´s) – Organizações não governamentais

p. (pp.) – página, páginas

Pasep – Programa de assistência aos servidores públicos

PIB – Produto interno bruto

PIS – Programa de integração social

PROCON – Fundação de proteção e defesa do consumidor

SEBRAE – Serviço brasileiro de apoio às micro e pequenas empresas

SIMPLES Nacional – Sistema unificado de arrecadação de tributos federais, estaduais e municipais

Res. – Resolução

INTRODUÇÃO

Dentre os diversos temas de direito tributário relevantes e dotados de repercussão prática, o princípio da igualdade material talvez seja o que mais surte efeitos na sociedade. A simples menção de que poderia existir um tratamento tributário diferenciado destinado a determinadas pessoas ou categorias constitui motivo de celeuma: trata-se de tratamento desigual a pessoas desiguais ou de um privilégio?

A dificuldade na aplicação desse princípio constitucional reside na identificação da desigualdade, e, sobretudo, no critério utilizado para mensurá-la, de modo a permitir a instituição de medidas normativas que tenham por escopo reduzir as diferenças, alcançando o equilíbrio e propiciando o pleno acesso à justiça.

A igualdade formal, prevista no artigo 5º, *caput*, da Constituição federal, enuncia que "todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza", mandamento que impede o Estado de estabelecer distinções entre as pessoas, de estabelecer privilégios e favoritismos, e de segmentar ou discriminar setores, situações ou categorias.

A igualdade em seu aspecto material, esboçada por Rui Barbosa em sua célebre *Oração aos Moços*, segundo o qual o estado deverá dispor tratamento igual àqueles que se encontram em situação de igualdade, e tratar os desiguais de modo desigual, na exata medida de sua desigualdade, contém em essência uma regra de justiça fiscal, a exigir do legislador - e do Estado - uma conduta positiva, consubstanciada no dever de editar normas que imponham carga tributária correspondente à capacidade econômica de cada um.

Em matéria tributária, o princípio da igualdade material contém não apenas uma garantia fundamental do contribuinte em sentido amplo - uma imposição ao legislador, uma medida de caráter negativo, compreendida como limitação ao poder de tributar - mas também uma disposição indutora no momento da elaboração de políticas e normas tributárias, voltadas a reduzir o desequilíbrio natural existente entre as pessoas, sejam físicas ou jurídicas, de acordo com suas condições econômicas. Assim, conforme disposto no inciso II do artigo 150 da Constituição Federal, é vedado ao Estado tratar desigualmente pessoas que se encontram em situação equivalente, e vice-versa.

Com o intuito de conferir eficácia a esse princípio, a Constituição Federal prevê, para imposição de carga tributária aos sujeitos passivos da exação, o critério da

capacidade contributiva, segundo o qual a cada um deve corresponder a incidência de carga tributária de acordo com sua capacidade econômica, auferida com a identificação de seu patrimônio, rendimentos e atividade econômica.

O princípio da capacidade contributiva, previsto no artigo 145, §1º, da Constituição Federal, possui relação direta com o princípio da igualdade material, conferindo-lhe efetividade e permitindo que o mandamento geral e abstrato que impõe ao Estado tratamento desigual aos desiguais seja viável na realidade concreta.

Para instrumentalizar a aplicação pessoal da carga tributária, em consonância com os critérios mencionados pela Carta Magna, o ordenamento jurídico brasileiro previu, dentre outros, o critério da progressividade, mencionado no artigo 152, §2º, inciso I, da CF, que permite a variação da carga tributária de modo progressivo, aumentando-se a alíquota do tributo de acordo com o valor da base de cálculo, expressa pelos rendimentos e proventos recebidos pelas pessoas sujeitas à incidência do imposto sobre a renda.

Mas a fixação de alíquotas progressivas não é o único instrumental à disposição do legislador para conferir efetividade ao princípio da igualdade material. Dentre os diversos meios de buscar o equilíbrio e a justiça fiscal, aplicando-se carga tributária condizente com a atividade econômica, o patrimônio e os rendimentos, destaca-se o tratamento tributário diferenciado dado às empresas de pequeno porte, às microempresas, às sociedades cooperativas, e, recentemente, ao micro empreendedor individual e à empresa individual de responsabilidade limitada.

A Constituição Federal, nos artigos 146, III, alínea “d”, e § único, 170, inciso IX e 179, prevê, de modo expresso, que compete à lei estabelecer normas gerais em matéria tributária sobre tratamento diferenciado e instituir tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados para imposição e recolhimento da carga tributária.

Esse tratamento diferenciado assegurado às microempresas e empresas de pequeno porte desvela um incentivo ao desenvolvimento dessas instituições e de suas atividades, e, a par da busca por um desenvolvimento econômico e competitividade interna e externa, geração de emprego e progresso social, visa constituir, por meio da aplicação do princípio da igualdade material, uma sociedade justa, equilibrada, sustentável e, acima de tudo, solidária.

Por meio da presente pesquisa, embasada na coleta de dados estatísticos e reflexões técnico-jurídicas sobre o princípio da igualdade material e os efeitos do

sistema tributário diferenciado que beneficia as microempresas e empresas de pequeno porte – SIMPLES Nacional – procurou-se demonstrar que o tratamento favorecido, no aspecto tributário, tem por escopo a construção da igualdade material e o incentivo ao desenvolvimento dessas entidades.

Indaga-se, por meio desse estudo, se é possível afirmar que a busca pela justiça fiscal por meio de incidência tributária diferenciada possui relação com o desenvolvimento sustentável da atividade empresarial de pequeno porte, dado o incentivo concedido pela legislação quanto ao aspecto econômico.

Utilizando o método indutivo, procurou-se esclarecer se a imposição de carga tributária e a possibilidade de recolhimento de modo diferenciado, bem como a exigência de obrigações tributárias acessórias distintas às empresas de pequeno porte, às microempresas, aos micro empreendedores individuais e às pessoas físicas dotadas de capacidade econômica reduzida, realmente confeririam efetividade ao princípio da igualdade material, e atenderiam ao comando constitucional contido no artigo 179, que impõe ao Estado o estabelecimento de políticas de incentivo às MPE´s.

O presente estudo tem por objetivo a identificação de critérios para imposição de carta tributária diferenciada às microempresas e empresas de pequeno porte, tema de relevância para o desenvolvimento econômico, busca da competitividade e aprimoramento da qualidade do produto nacional.

A abordagem adotada parte de estudos jurídicos e econômicos, e traça a relação existente entre a igualdade, a liberdade, a justiça e a incidência da carga tributária como forma de incentivo ao desenvolvimento humano.

Com a exposição e sistematização dos critérios e das características para concessão desse tratamento tributário diferenciado dirigido às MPE's, objetiva-se compreender os fatores – ou a ausência de tais elementos – utilizados pelo legislativo e pelo executivo para adoção de medidas de incentivo fiscal na busca da justiça fiscal.

Ao longo do primeiro capítulo, é estabelecido o conceito de microempresa e empresa de pequeno porte como um fenômeno social e econômico, e apresentada uma breve evolução histórica recente, tendo por marco a década de 1960. Após o detalhamento da importância das MPE's para o desenvolvimento socioeconômico do Estado brasileiro, é apresentada uma síntese das principais normas que compuseram o regime jurídico das MPE's até o advento da Lei Complementar nº 123/2006, denominada Estatuto Nacional das Micro e Pequenas Empresas.

No segundo capítulo, são apresentados os fundamentos históricos do princípio da igualdade, tanto sob o aspecto formal quanto material, sob o corte epistemológico da de sua relevância econômica. Ao final deste capítulo, são expostas as características do princípio da igualdade material no âmbito tributário, e sua efetivação por meio dos princípios da capacidade contributiva e do tratamento favorecido, que exerceram forte influência na instituição do regime jurídico diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte.

No último capítulo, são expostos alguns aspectos problemáticos do regime de arrecadação unificado de tributos – SIMPLES Nacional – e seus efeitos, para, ao final, serem apresentadas reflexões acerca da efetividade do sistema como meio de construção da igualdade material e incentivo ao desenvolvimento das microempresas e empresas de pequeno porte, sob a exegese de John Rawls e Amartya Sen.

Na conclusão, são delineados três pontos críticos existentes na política tributária de incentivo às microempresas e empresas de pequeno porte, fatores que contribuem para a ausência de efetividade do regime jurídico tributário diferenciado, e que acabam por não conduzir ao objetivo maior do Estado: o desenvolvimento.

Não se pretende com o presente o esgotamento do tema, tampouco a certeza das conclusões obtidas, mas tão somente uma abordagem crítica do sistema jurídico tributário que, de mais a mais que se repita, é um dos entraves ao desenvolvimento econômico e social do Estado brasileiro.

1. AS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE E SUA RELEVÂNCIA SOCIAL E ECONÔMICA NO BRASIL

1.1 - Conceito de microempresas e empresas de pequeno porte

As microempresas e empresas de pequeno porte são um fenômeno social.

Como instituições atuantes no mercado, muitas vezes permitem o alcance do desejo de independência financeira e autonomia dos indivíduos.

O papel representado por essas entidades assume grande importância no contexto social globalizado de hoje, em que todos cada vez menos procuram depender de instituições públicas ou dos patrões. A atual sociedade é descrente em relação ao Estado, que, em seus modelos liberal e social, já se mostrou incapaz de promover de forma completa a proteção dos direitos fundamentais e garantir a prestação de serviços públicos de qualidade[1], e, dado o modelo capitalista dominante, busca em grande parte no empreendedorismo e na iniciativa privada sua tábua de salvação.

Para viabilizar esse anseio social, as instituições consolidadas[2] reconheceram as microempresas e as empresas de pequeno porte como instrumento também do desenvolvimento, tanto econômico como social, e estimularam, por meio de proteção jurídica e amparo informacional, sua proliferação.

É exatamente por reconhecer os inúmeros benefícios proporcionados pela atuação das microempresas e empresas de pequeno porte que o Estado garante a elas prerrogativas legais, e não por razões benevolentes ou reconhecimento da necessidade dos particulares.

Dados estatísticos demonstram que, aproximadamente a cada 2 (dois) empreendedores que constituíram seu negócio (entre microempresas e empresas de pequeno porte), em 2011, um deles o fez por necessidade[3].

De outro lado, em 2003, 53% (cinqüenta e três por cento) dos pequenos empreendedores haviam concluído apenas o primeiro grau, segundo pesquisa elaborada

---

[1] GABARDO, Emerson. **Eficiência e legitimidade do Estado – Uma análise das estruturas simbólicas do direito político**. Manole, Barueri, São Paulo, 2003, pp.54-56 *et passim*.

[2] Expressão aqui utilizada no sentido de identificar as estruturas sociais tradicionais como Estado, família, entidades religiosas, mídia, empresas, ONGs, e sociedade organizada.

[3] *Global Entrepreneurship Monitor* 2011 (GEM 2011), pesquisa realizada anualmente e fruto de uma parceria entre o SEBRAE e o Instituto Brasileiro da Qualidade e Produtividade (IBQP). Fonte: http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/estudos_pesquisas/GEM-2011:-Brasil-%C3%A9-o-terceiro-pa%C3%ADs-com-maior-n%C2%B0-de-empresas,detalhe,21. Acesso em 11.11.2014, às 2:53h.

pelo SEBRAE. Em 2012, segundo nova pesquisa elaborada pelo SEBRAE, o número dos pequenos empreendedores que haviam concluído o segundo grau atingiu o índice de 61% (sessenta e um por cento), dentre os quais 14% (quatorze por cento) possuíam nível superior[4].

Tais dados, apesar de demonstrar um nível de preparo cada vez mais elevado para o exercício da atividade, não eliminam o fato de que muitos desses pequenos empreendedores iniciaram suas atividades em razão do desemprego, da falta de oportunidades de trabalho e de situações econômico-sociais desprivilegiadas.

Tais dados ilustram o papel social dessas entidades, que canalizam o sonho de superação das dificuldades quotidianas e a ambição por novos padrões sociais dos próprios seres humanos.

O aspecto social, contudo, não é utilizado como fundamento principal para a elaboração de normas sobre a constituição das MPE's ou sobre a carga tributária incidente; as normas jurídicas regulamentares dessas entidades editadas pelo legislativo e pelo executivo são, ao invés, orientadas pelo aspecto econômico, e pela necessidade de ampliação das receitas públicas[5].

As microempresas e empresas de pequeno porte são também um fenômeno econômico.

Atuam em diversos setores da economia, na indústria, comércio, prestação de serviços, e contribuem para a promoção do desenvolvimento, gerando empregos, receita tributária, circulação de riquezas e aperfeiçoamento técnico. Sua pequena capacidade permite maior desenvoltura de deslocamento e adaptação a diversas conjunturas econômicas. E é exatamente sob esse aspecto que a legislação sobre as microempresas e empresas de pequeno porte é elaborada, em especial na área tributária.

O SIMPLES Nacional - sistema único e integrado de arrecadação tributária aplicável às microempresas e empresas de pequeno porte - tem como finalidadea redução, e, em alguns casos, até a eliminação, da carga tributária incidente sobre essas entidades, mas as compreende como importante fonte de arrecadação; em muitos casos, a normatização dificulta o ingresso ou permanência no regime diferenciado[6], e em

---

[4] Dados mencionados em editorial do caderno de Pequenas e Médias Empresas do jornal **O Estado de São Paulo**, p. X-2, edição de 30 de julho de 2014.

[5] Relatório produzido pela Comissão Especial destinada a proferir parecer sobre o projeto de lei complementar nº 123, de 2004 e apensados, de relatoria do Deputado Federal Luis Carlos Hauly, pp. 1-5.

[6] Vide artigos 3º, §4º, e 17 da Lei Complementar 123/2006, as alterações constantes na Lei Complementar 147/2014, a existência de fiscalização por parte de todas as unidades federativas, a incidência do ICMS segundo o regime jurídico tributário comum em relação às hipóteses de substituição tributária, dentre

outros, pode até mesmo impossibilitar os micro empreendedores dele participar[7], dado o rigor legislativo e a necessidade da receita derivada pelos entes públicos.

As microempresas e empresas de pequeno porte constituem relevante fonte de receitas tributárias, mais em razão da quantidade de empreendimentos do que do montante devido por cada um isoladamente[8]. Ao admitir que a exação sobre tais entidades possa representar um aumento significativo da arrecadação, o Estado facilita o ingresso dessas instituições em um sistema tributário simplificado, com o objetivo de retirá-las da informalidade, inclusive excluindo a imposição penalidades decorrentes de infrações administrativas.

O conceito de microempresa e empresa de pequeno porte conferido pela legislação brasileira, atendendo a esses aspectos econômicos e sociais, não se relaciona com as formas de constituição da pessoa jurídica ou com as modalidades jurídicas abordadas pelo direito empresarial e pelo direito civil.

Para a definição de microempresa, por exemplo, é irrelevante se a pessoa jurídica foi constituída sobre a forma de sociedade simples ou sociedade empresária, ou se foi constituída sob uma das modalidades empresariais previstas no Código Civil (sociedade limitada, sociedade em nome coletivo, sociedade em conta de participação, sociedade em comandita ou sociedade em comandita por ações). A espécie societária adotada não integra o conceito de microempresa ou de empresa de pequeno porte, desvinculando-as da teoria jurídica da empresa.

Segundo disposto no Estatuto das Microempresas e empresas de pequeno porte, Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, a definição das microempresas e

---

outras. Sobre o tema, dentre outros, vide o parecer técnico elaborado em 2005 pela assessoria jurídica da Câmara dos Deputados sobre o SIMPLES Nacional: **SUPERSIMPLES – Análise dos projetos sobre a nova tributação da microempresa e da empresa de pequeno porte**, de autoria de Adriano da Nóbrega Silva. Disponível no acervo da biblioteca digital da Câmara dos Deputados no site: http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/1627/supersimples_analise_nobrega.pdf?sequence=1. Consulta realizada em 10.11.2014, às 22:00h

[7] Como no caso em que a microempresa ou empresa de pequeno porte possua débito com o Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa. Tal hipótese, prevista na LC 123/2006, no artigo 17, inciso V, e artigo 30, inciso II, e em resoluções do CGSN – Comitê Gestor do Simples Nacional, órgão de regulamentação do regime unificado de recolhimento de impostos e contribuições – SIMPLES Nacional, em especial Resolução nº 94/2011.

[8] Em cerimônia realizada em Brasília, em 7 de agosto de 2014, a presidente Dilma Roussef anunciou a sanção à Lei Complementar 147/2014, que inclui 140 novas atividades no regime do SIMPLES Nacional, e, em discurso oficial, afirmou: (A aprovação da lei) *"Vai aumentar a arrecada porque vai formalizar. Quando você reduz os impostos, aumenta a arrecadação no médioprazo, porque muita gente passa a pagar*". *In* **O Estado de São Paulo**, caderno de Economia & Negócios, p. B-18, edição de sexta-feira, 8 de agosto de 2014.

empresas de pequeno porte é estabelecida de acordo com o capital social da empresa – que não poderá superar determinado montante[9].

Com esta opção legislativa, a orientação econômica se sobrepõe à jurídica, como uma solução de efetividade para a implementação do regime; a escolha reflete o informalismo jurídico desejado pelo legislador. Evitou-se, com a utilização de critérios financeiros para a definição dessas modalidades empresariais, a abertura de discussões e celeumas de ordem jurídica acerca das microempresas e empresas de pequeno porte, simplificando a compreensão do instituto para os microempreendedores. Caso o legislador viesse a optar por critérios jurídicos para defini-las – como a necessidade de constituição de pessoa jurídica sob determinada forma empresarial, ou a repartição do capital social em determinadas quotas, ou ainda a imposição de finalidade empresarial – possivelmente o instituto desvirtuaria a si mesmo, ante o escopo da simplicidade e da efetividade.

A finalidade da utilização do critério econômico foi a simplificação do conceito dessas entidades, facilitando sua constituição, além do estímulo, por meio de diversos incentivos, de sua participação no mercado. Evidencia-se, dessa forma, o caráter utilitarista da norma, ainda que amparada no princípio da igualdade material.

As microempresas e empresas de pequeno porte são definidas como tais ora por seu capital social, ora pelo número de empregados ou funcionários. Esses dois critérios são internacionalmente adotados, com o objetivo de facilitar sua identificação e contextualizá-las não apenas no âmbito jurídico, mas, principalmente, na esfera sócio-econômica.

Nos Estados Unidos, por exemplo, as microempresas e as empresas de pequeno porte são assim conceituadas desde que aufiram determinado faturamento, ou que possuam determinado número de empregados. Isso ocorre por conta da existência de legislações distintas em cada Estado componente da federação[10]. Essas pequenas empresas Integram o denominado *small business*, e são protegidas, desde 1953, pelo *Small Business Act* norma de incentivos fiscais e de créditos que estimulam a proliferação do pequeno empreendedorismo[11].

---

[9] Vide artigo 3º da Lei Complementar 123/2006.

[10] KARKACHE, **Princípio do tratamento favorecido: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor**. Dissertação de Mestrado em Direito. Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2009, p. 56. Disponível em: http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/18232/DISSERTACAO.pdf?sequence=1. Consulta em 10.5.2014, às 16:00h

[11] Idem, p. 50.

Na Espanha, o critério para ingresso no *régimen de estimación objetiva singular* (regime tributário especial aplicável às micro e pequenas empresas) consiste, por influência das normas da União européia, no montante do faturamento imediatamente inferior à incidência tributária[12].

Na Itália, o critério para aplicação do tratamento favorecido às micro e pequenas empresas segue diversos elementos, como o tamanho e a capacidade de produção, além da receita e faturamento[13]. No Japão, o conceito é estabelecido por meio da junção da quantidade de pessoas envolvidas no empreendimento e do capital social[14].

O Brasil elegeu o critério exclusivamente econômico-financeiro para definir as microempresas e empresas de pequeno porte; nos termos do artigo 3º da Lei Complementar nº 123/2006, são microempresas as empresas ou sociedades civis, ou ainda os microempreendedores individuais ou empresas individuais de responsabilidade limitada que possuem capital social de até R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais), e as mesmas entidades, quando dotadas de capital social superior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), são designadas empresas de pequeno porte[15].

A legislação pátria estabelece distinções entre as sociedades empresariais de acordo com sua capacidade econômica, independentemente de sua estrutura e do tipo societário adotado, com exceção das sociedades anônimas, que não podem ingressar no regime jurídico diferenciado.

Excluindo-se as sociedades anônimas, que, segundo disposto na Lei Complementar nº 123/2006, somente podem ser consideradas sociedades empresariais de médio ou grande porte, são admitidas como microempresas ou empresas de pequeno porte todas as demais modalidades de sociedades civis ou empresariais - sejam pessoas jurídicas ou mesmo pessoas físicas.

---

[12] Idem, p. 64.
[13] KARKACHE, Sergio, ob. cit, pp. 70-73.
[14] Idem, p. 19.
[15] Art. 3º. Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei n º 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:
I - no caso da microempresa, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e
II - no caso da empresa de pequeno porte, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

Há, portanto, no ordenamento jurídico, uma divisão de natureza estrutural e econômica entre as empresas – aqui entendidas como empreendimentos, em concepção condizente com seu conceito segundo a teoria da empresa – e não de acordo com sua forma de constituição.

Irrelevante, segundo o critério pátrio, a estrutura física ou pessoal da empresa para sua classificação como microempresa ou empresa de pequeno porte. O aspecto subjetivo – número de pessoas envolvidas, capacitação profissional ou a qualidade de empresário – não integra a essência do conceito de microempresa e empresa de pequeno porte, e não exerce influência quanto à definição dessas entidades.

Por outro lado, a sociedade atual, contrariando o enfoque legislativo, atribui às microempresas e empresas de pequeno porte um aspecto de hipossuficiência, entendida como fragilidade econômica ou estrutural – expressão aqui utilizada como sinônima de infra-estrutura física, abrangendo instalações, equipamentos, peãs, estabelecimento empresarial e organização. Não se quer dizer que há dúvidas sobre a qualidade dos bens e serviços disponibilizados no mercado pelas microempresas e empresas de pequeno porte, mas apenas que há uma pré concepção social da capacidade econômica de tais entidades.

É possível que, atrelada a essa pré concepção, também existam dúvidas sobre a qualidade dos bens e serviços produzidos, mas a hipossuficiência reconhecida pela sociedade contemporânea parece dirigir-se às características da própria instituição. Muitas podem ser as causas desse senso comum, mas em uma sociedade voltada para o consumo como a atual, a comparação entre as empresas existentes no mercado pode ser um fator determinante[16].

---

[16] Ulrich Beck, em sua obra Sociedade de Risco, sustentava, já em 1986, que a sociedade, voltada para o desenvolvimento, amparada pelo consumo, ainda que preocupada com os riscos da (pós) modernidade, os assimila, incorporando-os ao próprio conceito de progresso: "*A sociedade do risco é, nesse sentido, também a sociedade da ciência, da mídia e da informação. Nela, escancaram-se assim novas oposições entre aqueles que produzem definições de risco e aqueles que as consomem. Essas tensões, entre subtração do risco e comércio, produção e consumo de definições de risco, atravessam rodos os âmbitos de atuação social. Encontram-se aí as origens primárias das "disputas definitórias" em torno da extensão, do grau e da urgência dos riscos. A canibalização mercantilizante dos riscos favorece um vaivém generalizado entre velamento e desvelamento de riscos - com o resultado de que, no fim das contas, ninguém mais sabe se o "problema" não é afinal a "solução" ou vice-versa, quem lucra com o quê, quando é que autorias são estabelecidas ou ocultadas por conta de especulações causais, ou então se todo o discurso cm como do risco não é expressão de uma dramaturgia política dcslocada, que pretende na verdade algo inteiramente distinto.*" É possível afirmar, nesse sentido, que sequer os riscos são ponderados pela sociedade de consumo, quiçá a qualidade dos produtos, dada a redução dos preços e o aumento da oferta. *In* BECK, Ulrich. **Sociedade de risco: rumo a uma outra modernidad**e, Ed. 34, 1ª ed., trad. Sebastião Nascimento, São Paulo, 2010, p. 56. No mesmo sentido, v. BAUMANN, Zygmunt, **Vida para o consumo**, Zahar, trad. Carlos Alberto Medeiros. Rio de janeiro, 2008, e **Modernidade Líquida**, Zahar, trad. Plínio Dentzien, Rio de Janeiro, 2001.

Não há aparente relevância em relação ao pré-conceito social sobre as microempresas, mas é possível admitir que sua concepção social tenha tido papel importante na motivação da elaboração legislativa.

No parecer elaborado pela Comissão Especial de análise do projeto de Lei Complementar 123, datado de 2004 - Estatuto da Micro e Pequena Empresa - resta clara a intenção de ampliar o alcance do regime jurídico diferenciado, com o intuito de incentivar a regularização das denominadas pré-empresas (empresas informais ou em fase inicial de formação), permitindo maior inclusão no sistema, e, consequentemente, a elevação da arrecadação tributária:

> Esse histórico do regime tributário aplicável à microempresa evidencia que todas as modificações introduzidas na Lei do SIMPLES se deram com o intuito de flexibilizar o ingresso de pessoas jurídicas no mesmo, ainda que tenha havido um redesenho das alíquotas previstas para o recolhimento dos impostos devidos.
>
> Isso demonstra que é fundamental ter-se em mente um novo desenho de Sistema que não se mostre tão restritivo quanto o anterior, a fim de evitar a eterna necessidade de criação de novos dispositivos regulando as hipóteses de proibição de ingresso no regime[17].

Nota-se o enfoque econômico na produção legislativa, um tanto distante de preocupações técnico-jurídicas - como a forma societária, a exigência de cláusulas específicas em contrato social sobre a responsabilidade dos sócios, a natureza empresarial, dentre outras - e nitidamente dotada de caráter pragmático. Com isto, quer-se sobrelevar o escopo prático, a busca da efetividade na adoção pelos particulares dessa modalidade de instituição.

Diante dessas considerações iniciais, para melhor compreensão da distinção existente entre as microempresas e empresas de pequeno porte e as demais categorias, e de suas consequências, serão expostos alguns aspectos históricos relevantes sobre a origem da classificação das empresas em grandes, médias, pequenas e microempresas, as modalidades de microempresas e empresas de pequeno porte existentes, a fundamentação jurídica para o estabelecimento dessa distinção, o regime jurídico aplicável a estas modalidades empresariais, para que, ao final, seja possível uma análise

---

[17] Relatório produzido pela Comissão Especial destinada a proferir parecer sobre o projeto de lei complementar nº 123, de 2004 e apensados, relator: Deputado Luis Carlos Hauly, p. 5. Disponível em: http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/1627/supersimples_analise_nobrega.pdf?sequence=1. Consulta em 10.11.2014, às 22:30h

crítica sobre os resultados propiciados pela adoção de um regime jurídico diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte.

1.2 – Aspectos históricos sobre a origem e evolução das microempresas e empresas de pequeno porte no Brasil

Na década de 1960, o Brasil experimentou diversas mudanças na ordem política, econômica e social.

No fim dos anos 1950, devido às metas de industrialização e crescimento econômico implementadas pelos governos federal, estadual e municipal, o país abriu portas para o ingresso de grandes corporações internacionais, em especial companhias de exploração de matéria prima, montadoras de veículos, indústrias de eletro-eletrônicos, fabricantes de peças, gráficas, e distribuidoras de combustíveis e lubrificantes, necessários ao funcionamento da nova estrutura[18].

O país passou a experimentar, no início dos anos 1960, um crescimento econômico jamais visto, tanto do setor industrial quanto no setor de serviços, trouxe, por via de consequência, considerável elevação demográfica às grandes cidades brasileiras, que se expandiram aleatoriamente, sem adequada infra-estrutura, o que culminaria com a crise demográfica e de acessibilidade enfrentada no limiar do século XXI por diversos países, como apontado por muitos autores estudiosos da pós modernidade[19].

O embate entre capitalismo e comunismo foi um dos principais fatores que conduziram à revolução política que se seguiria; em 1964, sob o pretexto de que o então

---

[18] FAUSTO, Boris. **História do Brasil**, Edusp, São Paulo, 1994, pp. 512-513. No mesmo sentido, Ulrich Beck descreve em sua obra trecho do periódico alemão *Der Spiegel,, edição* n 50/1 984, p. 1 10: "*A história do município mais sujo do mundo começou cm 1954, quando a Petrohras, a empresa brasileira de petróleo, escolheu a área de mangue como sede para sua refinaria. Logo vieram também a Cosipa, grande siderúrgica brasileira, e a Copebrás, uma indústria americano-brasileira de fertilizantes, multinacionais como Fiar, Dow Chemical e Union Carbide chegaram em seguida. Era a fase do milagre do capitalismo brasileiro. O governo militar convidou empresas estrangeiras a transferir para lá a fabricação de produtos nocivos ao meio ambiente. 'O Brasil ainda pode importar poluição', gabava-se o ministro do planejamento Paulo Velloso em 1972, ano da Conferência do Meio Ambiente de Estocolmo. O único problema ecológico no Brasil seria a pobreza*." In BECK, Ulrich, ob. cit., p. 52.

[19] Dentre os quais Eric Hobsbawm (**Era dos extremos: o breve século XX 1914-1991**, Companhia. das Letras, trad. Marcos Santarrita, 2ª ed., São Paulo, 48ª reimpressão, 2012), Ulrich Beck (**Sociedade de Risco: rumo a uma outra modernidade**, Editora 34, trad. Sebastião Nascimento, São Paulo, 2010), Zygmunt Bauman (**Modernidade Líquida**, Zahar, trad. Plínio Dentzien, Rio de Janeiro, 2001)e Amartya Sen (**Desenvolvimento como liberdade**, Companhia das Letras, trad. Laura Teixeira Motta, 2ª reimpressão, São Paulo, 2010).

presidente João Goulart seria adepto de um regime comunista[20], a cúpula militar federal, apoiada por membros do Congresso Nacional, institui um novo regime[21].

O novo regime adotou o crescimento da indústria nacional como meta, apesar da existência de diversas correntes entre os militares[22]. O desenvolvimento da indústria levou à proliferação de autarquias, empresas públicas e sociedades de economia mista que tinham por objetivo o crescimento econômico. A industrialização que se sucede, nos anos 1960, é tão intensa que produz efeitos em diversos setores da sociedade, gerando empregos, crescimento econômico e desenvolvimento tecnológico.

Um sistema tributário nacional atento às transformações econômicas e sociais é instituído, e impostos como o IPI e o ISS são criados. O fenômeno do surgimento de inúmeras empresas públicas e sociedades de economia mista pode ser compreendido como um sintoma da política econômica de crescimento implantada pelo poder público nos anos 1960 e 1970.

Acompanhando tendência mundial, investiu-se no país em uma reforma político-administrativa, com o objetivo de modernizar a atuação do Estado e promover o desenvolvimento econômico e tecnológico. Com o decreto 200/67, o Estado brasileiro consolida a descentralização administrativa, outorgando à administração pública indireta - composta por autarquias, fundações públicas, empresas públicas e sociedades de economia - a prerrogativa de atuação na esfera do domínio econômico.

Nos anos 60 é possível identificar a descentralização de serviços, por meio da administração pública indireta, em especial quanto à atuação no domínio econômico[23]. O Brasil enfrentava um momento de transição, e com o intuito de acelerar o crescimento

---

[20] FAUSTO, Boris. Idem.

[21] Eric Hobsbawn resume a crise política e o regime militar no Brasil nas seguintes palavras: "*As Forças Armadas tomaram o poder no Brasil em 1964 contra um inimigo bastante semelhante(ao dos argentinos de Perón): os herdeiros do grande líder populista brasileiro Getúlio Vargas (1883-1954), que se deslocavam para a esquerda no início da década de 1960 e ofereciam democratização, reforma agrária e ceticismo em relação à política americana. As pequenas tentativas de guerrilha de fins da década, que proporcionaram uma desculpa para a implacável repressão do regime, jamais representaram um verdadeiro desativo a ele; mas deve-se dizer que após o início da década de 1970 o regime começou a relaxar e devolveu o país a um governo civil em 1985.*" HOBSBAWM, Eric. **Era dos extremos: o breve século XX 1914-1991**, Companhia. das Letras, trad. Marcos Santarrita, 2ª ed., São Paulo, 48ª reimpressão, 2012, p. 429.

[22] Os militares dividiam-se, à época do regime militar dos anos 1960, em castelistas, nacionalistas e adeptos da chamada "linha-dura", com diferentes posições acerca da atuação estatal na esfera privada. NOHARA, Irene Patricia. **Reforma administrativa e burocracia**, Atlas, São Paulo, 2012, p. 45.

[23] Irene Patricia Nohara comenta a descentralização administrativa operada nos anos 1960: "*O Decreto-lei nº 200/67 foi responsável pela descentralização situada essencialmente no âmbito da Administração Indireta, chamada pela doutrina de descentralização administrativa por serviços, mas não pela descentralização política propriamente dita – que dependeria de uma Constituição que distribuísse de forma mais equânime as competências materiais e financeiras entre os entes federativos e que fosse, na prática, obedecida*", *in* NOHARA, Irene Patricia, ob. cit., p. 43

econômico e atingir maior eficiência, o Estado procurou descentralizar atribuições, em especial por meio da criação de entes da administração pública indireta submetidos ao regime de direito privado.

Irene Patricia Nohara elucida os aspectos da atuação estatal no fim dos anos 60 e início dos anos 70:

> Nesse ponto, devem ser diferenciadas as seguintes situações: a criação de entes da Administração Indireta instituídos para desempenhar atividades no domínio econômico, ou seja, atividades que o Estado assumiria para si por questões estratégicas; das atividades inerentes ao Estado, isto é, aquelas desenvolvidas tanto diretamente, pelo Estado ou por entes como autarquias, criadas pelo fenômeno da outorga, ou indiretamente, pelo repasse a particulares do exercício de serviços públicos, onde a titularidade permaneceria estatal.[24]

Na esfera do domínio econômico, segundo a autora, o Estado assumia para si a responsabilidade de alavancar o crescimento, conferindo maior agilidade e eficiência ao cumprimento de determinadas atividades consideradas estratégicas, como a exploração de recursos naturais, (extração de minérios, insumos e commodities), sua produção e industrialização.

No fim dos anos 70, como resultado da expansão econômica, desenvolveu-se nos centros urbanos, quase na completa informalidade, um nicho de comércio e de prestação de serviços de pequeno porte. Esses pequenos empreendimentos e seus mantenedores foram objeto de algumas normas esparsas e sem sistematização durante as décadas de 60 e 70, que culminaram, nos anos 1980, com a regulamentação das então denominadas microempresas e empresas de pequeno porte.

A relevância das microempresas e empresas de pequeno porte foi acentuada também pela mídia a partir de meados dos anos 1980, em especial por emissoras de televisão e pela publicação de periódicos especializados. A revista "pequenas empresas, grandes negócios", publicada pela editora Globo desde dezembro de 1988[25], e o programa televisivo de mesmo nome, veiculado pela primeira vez pela emissora Globo em 11 de dezembro do mesmo ano, trouxeram notoriedade a essas entidades.

---

[24] NOHARA, Irene Patricia. **Reforma administrativa e burocracia**, Atlas, São Paulo, 2012, p. 44.
[25] Fonte: site oficial da revista http://revistapegn.globo.com/

A partir daí cadernos especiais em jornais e periódicos sobre o tema tornaram-se frequentes, e, em 1.4.2013, foi criado pelo governo federal brasileiro o Ministério da Micro e Pequena Empresa[26].

O SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio à Micro e Pequena Empresa - entidade privada componente do Sistema "S", previsto no artigo 240 da CF, (denominação dada às entidades privadas com finalidade social mantidas com o auxílio de sindicados, federações ou confederações das classes dos empregadores e empregados) foi criado em 1972, e tornou-se a entidade responsável pela divulgação de informações e amparo às microempresas e empresas de pequeno porte..

1.3 - A relevância das microempresas e empresas de pequeno porte para a ordem econômica e a carga tributária sobre elas incidente

As microempresas (ME) e as empresas de pequeno porte (EPP) representam aproximadamente 99% (noventa e nove por cento) das empresas registradas no Brasil, segundo dados estatísticos públicos e privados publicados em 2013[27]. Geram 51,6% dos empregos formais e respondem por aproximadamente 39,5% (trinta e nove inteiros e cinquenta décimos percentuais) da massa salarial do país, além de contribuir com aproximadamente 27% (vinte e sete por cento) do produto interno bruto (PIB)[28]. Esses números não incluem as microempresas e empresas de pequeno porte informais, em

---

[26] Fonte: portal pequenas e médias empresas do jornal O Estado de São Paulo: http://pme.estadao.com.br/noticias/noticias,presidente-dilma-cria-oficialmente-a-secretaria-da-micro-e-pequena-empresa-no-pais,2848,0.htm

[27] Estudo realizado pelo Observatório das MPEs do SEBRAE-SP e divulgado em 24-11-2006, demonstra a evolução de MPE's, médias e grandes empresas entre 2000 e 2004. Nesse período foram abertos 924 mil novos estabelecimentos, dos quais 99% são de micro e pequeno porte. Referido estudo retrata ainda que: "em 2004, no Brasil, havia 5.110.285 estabelecimentos no setor privado. Desse total, 5.028.318 estabelecimentos eram de MPEs (ou 98% do total de estabelecimentos) e 81.967 estabelecimentos de médias e grandes empresas (2% dos estabelecimentos). Cerca de 56% das MPEs encontravam-se no comércio, 30% em serviços e 14% na indústria. Com respeito às médias e grandes empresas, as proporções eram diferentes: 72% dos estabelecimentos de MGEs encontravam-se no setor de serviços, 11,14% no comércio e 14% na indústria."Conclui a pesquisa que: "as Micro e Pequenas Empresas (MPEs) representam na economia: a) 98% das empresas do país; b) 67% das pessoas ocupadas; c) 56% dos empregados com carteira assinada (CLT); d) 62% das empresas exportadoras; e) 2,3% do valor das exportações; f) 20% do PIB." BEDÊ, Marco Aurélio (Coord.).**Onde estão as Micro e Pequenas Empresas no Brasil.** São Paulo: SEBRAE, 2006. Em 2011, segundo o Boletim de Estudos e Pesquisas do SEBRAE, as MPE´s representavam 99% das empresas privadas do país. Disponível em: http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Boletim%20Estudos%20e%20Pesquisas%20-%20Novembro%202013.pdf, acesso em 15.7.2014, às 17:00h

[28] SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas). Disponível em http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Boletim%20Estudos%20e%20Pesquisas%20-%20Novembro%202013.pdf, acesso em 15.7.2014, às 17:00h

situação irregular ou não registradas, que, somadas àquelas consideradas pelas estatísticas oficiais, muito acresceriam às relações comerciais internas.

O papel dessas entidades não se resume à participação econômica; sua importância e influência transcendem o campo econômico. As microempresas e empresas de pequeno porte constituem importante alternativa ao desemprego, democratizam o capital e o domínio da tecnologia, auxiliam na descentralização da economia ao propiciar oportunidades às regiões menos favorecidas, são capazes de promover inovações tecnológicas, reafirmam a soberania nacional e contribuem para o aumento da circulação de riquezas[29].

Os pequenos e médios empreendimentos possuem ainda a capacidade de se adaptar a diversas conjunturas econômicas e sociais, dado que não são dotadas de estruturas de grande porte e podem deslocar-se com maior facilidade, validando em todos os aspectos as afirmações de Zygmunt Bauman sobre a mobilidade e as consequências da globalização, que, ainda que relacionadas às transnacionais – não expressamente – aplicam-se integralmente às MP's[30].

Sergio Karkache, em dissertação sobre o tema, afirma, textualmente:

> O desempenho destas funções, na maioria das vezes, ocorre de forma involuntária. O pequeno empresário, certamente, não é insensível a questões políticas, sociais, ambientais ou humanitárias; mas seu propósito fundamental é o progresso material próprio. Não obstante, ao exercer sua atividade, mesmo com propósitos predominantemente egoísticos, gera benefícios não somente a si próprio. As pequenas empresas favorecem a estabilização da conjuntura econômica, suavizando as oscilações do Mercado e garantem o abastecimento de setores com maior risco e menor retorno. Sua atividade, portanto, é essencial para a estabilidade das grandes empresas e da Economia em geral[31].

Não obstante, tais instituições são também as mais suscetíveis de interferências externas, como restrições ao crédito, alterações da política econômica, elevada carga tributária e recessão.

Muitas das microempresas e empresas de pequeno porte fazem da informação e da tecnologia seus produtos e serviços, tornando-se independentes de pessoas; um programador pode desenvolver tecnologia e transferi-la a grandes empreendimentos

---

[29] KARKACHE, Sergio. ob. cit., p. 11.
[30] BAUMAN, Zygmunt. **Globalização: as consequências humanas.** Jorge Zahar Editor. Tradução: Marcus Penchel, Rio de Janeiro, 1999, capítulo 1, pp. 15-24.
[31] KARKACHE, Sergio, ob. cit. p. 28.

sem contar com um único funcionário; uma microempresa tem a capacidade de criar um produto - físico ou virtual - produzi-lo em casa e distribuí-lo com um mínimo de trabalhadores[32].

A influência dos fatores externos, porém, mesmo nesses casos, é capaz de inviabilizar o pequeno negócio, dada, em regra, a fragilidade de seus titulares e a necessidade de investimento e custo da atividade.

Ao lado da idéia, do *insight* do empreendimento, a carga tributária, o custo de investimento e a falta de planejamento para sua implementação constituem os principais desafios para o pequeno negócio[33].

Um empreendimento, seja de grande ou pequeno porte, não se constrói apenas por uma idéia; há necessidade de intervenção financeira, de aporte de capital para que qualquer negócio, por mais simples que seja, tenha início. Segundo estudos econômicos[34], para que a empresa inicie suas atividades, é necessário o aporte financeiro de investimento, os custos regulares – dentre os quais tributos, custos operacionais e burocráticos – e as despesas extraordinárias. Na linguagem econômica neoclássica, investimento significa o volume de financiamento que uma firma pode esperar obter de investidores depende de seu estoque de capital, o que significa dizer que a formação e o crescimento de uma empresa depende de sua acumulação de capital[35]; custos regulares operacionais, as despesas normais com o desempenho da atividade, e despesas extraordinárias, os custos não previstos inicialmente.

Integram os custos regulares (ou ordinários) das empresas (i) as despesas tributárias – impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios e

---

[32] Cita-se aqui, como exemplo, a experiência da dona de casa Sheri Schmelzer, que, nos Estados Unidos, em 2006, criou em sua residência pequenos *bottons* como acessórios para os calçados *crocs* de suas filhas, de de 2 e 5 anos. denominados *jibbitz*. Esses pequenos acessórios – formados por pedradias e botões de bichinhos acoplados numa espécie de pino plástico - foram produzidos em pequena escala, manualmente, que os idealizou como enfeites, e tornou-se imediatamente um sucesso na vizinhança. Meses depois, os direitos sobre a idéia e a fábrica foram vendidos à empresa norte-americana CROCS por US$ 10.000.000,00 (dez milhões de dólares), tornando seus inventores milionários. Fonte: Entrevista concedida por Sheri Schmelzer à apresentadora norte-americana Oprah Winfrey, Disponível em: https://www.youtube.com/watch?v=DCk1pmkZTTY, consulta em 12.11.2014. às 23:30h

[33] Nesse sentido, cf. pesquisa veiculada pelo SEBRAE sobre as principais dificuldades que os pequenos negócios enfrentam no primeiro ano de atividade, como a elevada carga tributária, a falta de planejamento, a dificuldade em formar uma carteira de clientes e a falta de capital de giro ou lucro. *In Pesquisa revela problemas dos negócios*, matéria publicada no jornal **O Estado de São Paulo**, caderno Pequenas e Médias Empresas, edição de quarta-feira, 30 de julho de 2014, p. X-4.

[34] Sobretudo os estudos desenvolvidos por Keynes e Kalecki sobre o tema, *in* CASAGRANDE, Elton Eustáquio. **Teoria do investimento e aplicações para o Brasil**, pesquisa científica realizada junto ao departamento de Economia da UNESP – Araraquara. Disponível em: http://www.ufrgs.br/ppge/pcientifica/2006_02.pdf, acesso em 13.11.2014, às 13:40h

[35] CASAGRANDE, Elton Eustáquio. Idem, p.4.

contribuições; (ii) os custos burocráticos – gastos com serviços de contabilidade, livros, selos, registros, equipamentos de medição, softwares e sistemas internos com finalidades fiscais e de controle, notas e serviços jurídicos; (iii) as despesas trabalhistas e previdenciárias (que incluem salários, FGTS, EPI's, adicionais e outras remunerações); e (iv) as despesas com matéria-prima, insumos, manutenção de instalações e infra-estrutura (inclusive energia elétrica, água, gás, alimentação e maquinário).

Cada uma dessas despesas pode representar um obstáculo à micro e pequena empresa, principalmente quando o pequeno empresário não sopesa os riscos do negócio, omitindo-se em relação a um eventual planejamento.

Dentre as despesas ordinárias, a carga tributária assume o protagonismo nas estatísticas que apuram as causas de extinção das microempresas e empresas de pequeno porte. Segundo pesquisas realizadas pelo IBGE e pelo SEBRAE, aproximadamente 15% (quinze por cento) dos micro e pequenos empreendedores brasileiros apontam a dificuldade de acesso ao crédito (incluindo capital de giro) e a elevada carga tributária como principais fatores para o encerramento das atividades de suas empresas[36].

No Brasil, em 1999, a taxa de mortalidade de empresas, nos seus três primeiros anos de vida, oscilou entre 30 a 73%, dependendo da região considerada. Em 2004, segundo pesquisas realizadas pelo SEBRAE, 49,9% encerraram suas atividades nos dois primeiros anos; 56,4% com até três anos e 59,9% com até quatro anos[37].

No Brasil, ainda segundo pesquisas realizadas pelo SEBRAE em 2008, até o ano de 2007 aproximadamente 25% (vinte e cinco por cento) das microempresas e empresas de pequeno porte encerram suas atividades antes dos 2 (dois) anos de existência[38], o que representa, conotativamente, que a taxa de mortalidade dessas instituições é bastante elevada, mesmo ocupando o país a primeira colocação entre os países mais empreendedores dos BRICS[39].

---

[36]SEBRAE. Observatório nacional das microempresas e empresas de pequeno porte. *In* www.sebrae.com.br

[37] RODRIGUES. Jefferson José. VIOL, Andréa Lemgruber. **Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil.** Brasília: Imprensa Nacional, 2000, e SEBRAE. **Boletim Estatístico das Micro e Pequenas Empresas: Observatório SEBRAE**, 1º Semestre de 2005. Disponível em www.sebrae.com.br.

[38] SEBRAE, Relatório **Sobrevivência das empresas no Brasil**, Brasília, 2013, p..19. Disponível em: http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Sobrevivencia_das_empresas_no_Brasil=2013.pdf SEBRAE(SRF.

[39]Informação apurada segundo pesquisa GEM 2013 (*Global Entrepreneurship Monitor*), veiculada pelo SEBRAE. Disponível em: http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/estudos_pesquisas/GEM-2013:-recorde-de-empreendedores-por-oportunidade,detalhe,29, consulta em 15.7.2014, às 16:35h.

As estatísticas acima permitem concluir, grosso modo, que, em cada 100 (cem) microempresas e empresas de pequeno porte que iniciam suas atividades, aproximadamente 25 (vinte e cinco) fecham as portas antes de 2 (dois) anos[40], e, dessas, 16,51% (dezesseis inteiros e cinquenta e um décimos percentuais) - em razão da elevada carga tributária[41].

Os números, contudo, devem ser interpretados de modo ponderado: o fato de aproximadamente 16% (dezesseis por cento) dos micro e pequenos empresários afirmar que o principal motivo da extinção dessas entidades seja a elevada carga tributária não significa afirmar que, sempre, em um universo de 100 (cem) empresas, o mesmo percentual irá se repetir, uma vez que as pesquisas se valem do critério da média aritmética para elaborar suas estatísticas.

De qualquer forma, ainda que não se aplique a média ponderada ao objeto da pesquisa, e que não se obtenha precisão absoluta nos resultados, fato é que a elevada carga tributária representa relevante causa do encerramento das atividades das microempresas e empresas de pequeno porte, no Brasil e no mundo[42].

A extinção dessas entidades, por outro lado, também deve ser submetida a um exame técnico rigoroso; isso porque muitas dessas empresas, apesar de encerrarem suas atividades segundo as estatísticas oficiais, continuam atuando no mercado de modo informal.

Não é possível identificar com precisão o montante da carga tributária incidente sobre as microempresas e empresas de pequeno porte considerando-se a existência de tributos e valores distintos para cada ramo de atividade empresarial; estudos elaborados pelo SEBRAE, porém, apontam para o percentual de, em média 10% (dez por cento) sobre a receita total da empresa, aplicando-se o regime jurídico do SIMPLES em

---

[40] "*O último levantamento realizado pelo SEBRAE-SP indica que 27% das empresas fecham no primeiro ano, 38% encerram suas atividades até o segundo ano, 46% fecham antes do terceiro ano, 50% não concluem o quarto ano, 62% fecham até o quinto ano e 64% encerram suas atividades antes de completar seis anos de atividade*." Fonte: http://www.sebraesp.com.br/arquivos_site/biblioteca/EstudosPesquisas/mortalidade/10_anos_mortalidade_relatorio_completo.pdf

[41] Em abril de 2013, em pesquisa realizada pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário, obteve-se a seguinte conclusão: *As principais causas do desaparecimento das micro e pequenas empresas brasileiras são: (i) falta de planejamento e informações do mercado (41,64%), (ii) Complexidade tributária e burocracias (16,51%), e (iii) Dificuldade no acesso a crédito financeiro e a investimentos (14,43%).* Fonte: Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário – IBDT, disponível em https://www.ibpt.org.br/img/uploads/novelty/estudo/701/CausasDeDesaparecimentoDasMicrosEPequenasEmpresas.pdf, consulta realizada em 13.11.2014, às 7:00h

[42] KARKACHE, Sergio, ob. cit., *passim*.

média[43]. Considerando as limitações econômico-financeiras das microempresas e empresas de pequeno porte, a exação em patamares superiores inviabilizaria a própria continuidade do negócio.

O excesso de carga tributária é capaz de produzir diversos efeitos sobre as empresas, culminando, inclusive, com sua falência. Aliada à ausência de planejamento e de provisões, o abuso de exação conduz empresas e empresários à bancarrota, causando prejuízos a todos os envolvidos, inclusive os *stakeholders*[44].

A estrutura política federativa e a divisão de competências propiciam às empresas sediadas no Brasil uma carga tributária ímpar no mundo. A coexistência de tributos federais, estaduais e municipais, obrigações acessórias e regras dirimentes de conflitos de competência tornam complexa a compreensão do sistema jurídico tributário pátrio.

A forma federativa de Estado adotada no Brasil, em que a divisão do território em estados-membros e municípios dotados de autonomia consagrou a repartição de competências tributárias, foi alçada à condição de cláusula pétrea pelo constituinte (v. art. 60, §4º, inciso I, da CF[45]), inviabilizou a possibilidade de uniformização de exigências fiscais.

Por força do pacto federativo, cada um dos estados-membros e municípios é investido de competência para fixação dos critérios quantitativos de seus tributos – alíquotas e bases de cálculo – e para exigir obrigações tributárias acessórias, como cadastros, preenchimento de livros, declarações contábeis, notas fiscais e outras prestações positivas e negativas (arts. 113, §2º e 115 do CTN).

A diversidade de imposições regulamentares acaba por tornar o sistema tributário nacional complexo, dificultando a operacionalização administrativa e contábil das entidades empresariais, com especial repercussão para as microempresas e empresas de pequeno porte[46].

---

[43] SEBRAE, www.sebrae.com.br/observatório/pesquisas.

[44] Segundo José Antonio Puppim de Oliveira, *stakeholders* são os agentes que se relacionam com a empresa, do Estado à comunidade vizinha, passando pelos consumidores, trabalhadores, fornecedores, ONG´s, organizações internacionais e mídia, e possuem influência sobre sua política e suas decisões. OLIVEIRA, José Antonio Puppim de. **Empresas na sociedade: sustentabilidade e responsabilidade social**. Elsevier, 7ª reimpressão, Rio de Janeiro, 2008.

[45] Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:
(...)
§4º. Não será objeto de deliberação a proposta de emenda tendente a abolir:
I – a forma federativa de Estado.

[46] Em reportagem publicada no jornal **O Estado de São Paulo** de 26.9.2013, com o título **Normas tributárias viram livro gigante**, o advogado mineiro Vinicius Leoncio reuniu, em um livro de enormes

Mesmo diante dessas adversidades, os pequenos empreendimentos representam significativa parcela da economia interna, atingindo o montante de aproximadamente 27% (vinte e sete por cento) do PIB, e transformam o Brasil em um dos países mais empreendedores do mundo[47]. Os reflexos desse empreendedorismo serão analisados no último capítulo dessa pesquisa, de modo a permitir uma conclusão crítica não apenas sobre o papel das microempresas e empresas de pequeno porte, mas, sobretudo, dos efeitos do estabelecimento de uma carga tributária diferenciada a estes empreendimentos.

Com o intuito de estimular a atuação das microempresas e das empresas de pequeno porte no mercado, viabilizar condições de concorrência justa com as demais empresas, e permitir o pleno desenvolvimento nacional, o Estado assumiu constitucionalmente o compromisso de estabelecer tratamento favorecido para as MPE´s, forte no aspecto tributário.

1.4 – O regime jurídico das micro e pequenas empresas no Brasil

As microempresas e as empresas de pequeno porte são sociedades empresariais dotadas de capacidade empresarial e econômica reduzida, quando em comparação com

---

proporções (43,2 mil páginas de 1,4 por 2,2 metros, lombada de 2,5 metros e com peso de 7,2 toneladas), grande parte das normas tributárias editadas no Brasil entre os anos de 1992 a 2005. De acordo com a pesquisa realizada pelo advogado, que durou aproximadamente 22 anos, a cada dia útil são editadas no Brasil 46 normas tributárias nos três níveis federativos, sendo os municípios responsáveis por aproximadamente 60% desse volume. Por ano, pessoas e empresas passam a conviver com 12 mil novas normas tributárias, segundo estudo anual do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário (IBPT). Desde 1988, aproximadamente 291 mil normas tributárias foram editadas no País, dentre as quais apenas 7,5% ainda estavam em vigor em 2012. Esses números motivaram a realização de um estudo por parte do Banco Mundial e da consultoria Price, Waterhouse & Coopers. O documento aponta o sistema nacional tributário como um dos principais entraves ao desenvolvimento econômico do Brasil e alerta que pouca coisa mudou nos últimos oito anos (período em que a pesquisa foi realizada). O levantamento concluiu que o país tem normas confusas e cita o ICMS como um tributo particularmente complexo, por requerer uma frequente troca de informações e divisão de receitas entre os 26 Estados e o Distrito Federal. Segundo o estudo, "uma empresa demora 2,6 mil horas ou 65 semanas por ano para ficar em dia com o Fisco - o pior desempenho entre os 185 países pesquisados. Na sequência está a Bolívia, onde as companhias perdem 1.025 horas, menos da metade da média brasileira." O estudo afirma ainda que o Brasil lidera o ranking de burocracia tributária, que é sete vezes mais complexo do que em Serra Leoa e 32 vezes que na Noruega. Fonte: Portal do jornal **O Estado de São Paulo**, http://economia.estadao.com.br/noticias/geral,normas-tributarias-viram-livro-gigante,165767e Acesso em 14.5.2014, às 14:05h,

[47] Segundo pesquisa elaborada pelo GEM 2013 (*Global Entrepreneurship Monitor*), o Brasil atingiu, em 2013, o nível mais elevado de empreendedores por oportunidade dos últimos 12 anos. Com de 71% dos Empreendedores Iniciais por oportunidade (e 28% por necessidade), o país está à frente dos 5 países do grupo dos BRICS, onde a proporção de empreendedores por oportunidade chegou a 61% na Índia, 65% na Rússia, 66% na China e na 70% na África do Sul. Fonte: http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/estudos_pesquisas/GEM-2013:-recorde-de-empreendedores-por-oportunidade,detalhe,29, consulta em 15.7.2014, às 16:35h.

sociedades de maior vulto, como as empresas de grande porte, as multinacionais ou transnacionais.

Essas sociedades empresariais, exatamente em razão de suas características especiais, são, com certa frequência, sobrepujadas pelas empresas de grande porte, fato que pode, por via reflexa, contribuir para a estagnação econômica do Estado.

A Constituição Federal de 1988, em seu artigo 1º, inciso IV, elege como um de seus fundamentos o primado da livre iniciativa e, no artigo 3º, inciso II, como um de seus objetivos, o desenvolvimento econômico e social nacional.

Significa dizer que a organização econômica do Estado brasileiro encontra-se fundada, com pequenas restrições, no regime capitalista, em que a circulação de riquezas e a atuação no mercado incumbe à iniciativa privada. A atuação empresarial deriva, assim, do princípio da livre iniciativa, que permite e incentiva a exploração das atividades econômicas por particulares, reservando ao Estado função supletiva[48].

A ordem econômica, segundo disposto na Constituição Federal, incentiva o empreendedorismo e a exploração da atividade econômica, sem descuidar da valorização do trabalho, um dos princípios fundamentais do regime jurídico que rege a atividade empresarial, em especial em relação às microempresas e empresas de pequeno porte (art. 170, inciso IX).

O artigo mencionado demonstra que a concorrência e a livre iniciativa são fundamentais para o desenvolvimento da nação, de modo a estabelecer, como meta de governo – e mais do que isso, como meta do Estado – o incentivo a esses primados como forma de busca do desenvolvimento.

O artigo 179 da Carta Magna reforça a necessidade de integração das unidades federativas no amparo e tratamento diferenciado que deve ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte.

Com vistas a assegurar o cumprimento desses objetivos, diversas normas jurídicas foram editadas desde o fim da década de 1970, e culminaram com a edição da Lei Complementar nº 123 de 2006, que procurou sistematizar a disciplina jurídica existente

---

[48] Sobre a exploração da atividade econômica pela iniciativa privada e o papel do Estado, Fabio Ulhoa Coelho leciona: "*A Constituição Federal, ao dispor sobre a exploração de atividades econômicas, vale dizer, sobre a produção dos bens e serviços necessários {a vida das pessoas em sociedade, atribuiu à iniciativa priva, aos particulares, o papel primordial, reservando ao Estado apenas uma função supletiva (art. 170). A exploração direta da atividade econômica pelo Estado só é possível em hipóteses excepcionais, quando, por exemplo, for necessária à segurança nacional ou se presente um relevante interesse coletivo (art. 173).*" *In* COELHO, Fabio Ulhoa**, Manual de direito comercia**l, Saraiva, 25ª ed., São Paulo, 2013, p. 49.

e estabeleceu o estatuto jurídico das microempresas e empresas de pequeno porte no país.

As microempresas e as empresas de pequeno são pessoas jurídicas constituídas sob a forma de sociedades empresariais, sociedades simples, microempreendedores individuais ou empresas individuais de responsabilidade limitada, que se enquadram no conceito previsto no artigo 3º, da Lei Complementar nº 123/2006:

> Art. 3º. Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:
> I - no caso da microempresa, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e
> II - no caso da empresa de pequeno porte, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

Incluem-se, portanto, na categoria de microempresas e empresas de pequeno porte as sociedades empresariais, as sociedades civis, o empresário individual, a empresa de responsabilidade limitada e o microempreendedor individual

Não são consideradas microempresas ou empresas de pequeno porte as sociedades previstas no §4º, do artigo 3º, da LC 123/2006, alterado recentemente pela Lei Complementar nº 147/2014, em razão da natureza da atividade desenvolvida, que, por definição, deve se submeter ao regime jurídico comum, dado o capital investido, área de atuação ou mesmo sua estrutura jurídica (instituições financeiras, por exemplo, são constituídas sob a forma de sociedades anônimas, e, por força de lei, não podem ser enquadradas como microempresas ou empresas de pequeno porte).

O empresário individual é pessoa física que atua no mercado privado, na condição de pessoa física. Para sua configuração, deve atuar no meio empresarial e ser dotado dos elementos essenciais da empresa – organização dos fatores de produção para a produção e circulação de bens e serviços destinados ao mercado. O microempreendedor individual integra-se a esse conceito, apesar de não constituir modalidade empresarial distinta.

A empresa individual de responsabilidade limitada, também conhecida como EIRELI, nada mais é do que uma sociedade unipessoal de responsabilidade limitada. Significa dizer que um empresário individual, ao invés de atuar como pessoa física, constitui uma pessoa jurídica sem outros sócios, sob o tipo societário de responsabilidade limitada[49].

O empresário individual atua como pessoa física, e não constitui pessoa jurídica. Em sua atuação, responde de forma ilimitada com ser patrimônio, apenas pessoal, dado que não constitui pessoa jurídica.

Já a empresa individual de responsabilidade limita (EIRELI), como pessoa jurídica empresária dotada de personalidade jurídica, não permite a confusão entre o patrimônio da pessoa jurídica e o patrimônio da pessoa física, e pode ser utilizada, inclusive, para a realização de atividades não empresariais – como é o caso das atividades das sociedades simples do Código Civil[50].

Diversas normas jurídicas foram editadas no Brasil para regulamentar as microempresas e empresas de pequenoporte ao longo das últimas décadas do século XX e no limiar do século XXI, culminando com a adoção do Estatuto Nacionaldas Microempresa e Empresas de Pequeno Porte em 2006.

A partir de meados da década de 1970, o regime jurídico constitucional em que foram editadas as primeiras normas relativas a essas sociedades empresariais, em atenção ao objetivo traçado por Helio Beltrão durante o regime militar no país[51].

Nos anos 1980, o Decreto lei 1750/80 e a Lei 7256/84 veicularam as primeiras regras distintivas das microempresas e empresas de pequeno porte, e, nos anos 1990, já sob a égide da Constituição Federal, as Leis 8864/94, seguida pela Lei 9317/96, instituíram o SIMPLES Nacional – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (também denominado SUPERSIMPLES).

A Lei 9.317/96 e a Lei 9.841/99 instituíram uma regulamentação específica para as microempresas e empresas de pequeno porte, Ambas foram revogadas pela Lei Complementar nº 123/2006, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa (ME) e da Empresa de Pequeno Porte (EPP), dispondo, em seu artigo 1º, que:

---

[49] CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. **Empresa individual de responsabilidade limitada – EIRELLI**. Artigo científico publicado na revista Forum Jurídico, Ano I, edição I, Março de 2012, pp, 60-67.
[50] CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira, idem.
[51] NOHARA, Irene Patricia, ob. cit., *passim*

> Art. 1º Esta Lei Complementar estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte no âmbito dos Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, especialmente no que se refere:
> I - à apuração e recolhimento dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias;
> II - ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias;
> III - ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão.

As microempresas possuem, nos termos da Constituição Federal, tratamento jurídico diferenciado sob diversos aspectos, em especial o regime jurídico tributário, trabalhista e previdenciário e de obtenção de créditos e recursos financeiros, consoante disposto nos incisos I, II e III, do artigo 1º, da LC 123/2006, como acima descrito.

A Lei Complementar 123/2006 foi alterada pelas Leis Complementares n° 127/2007, nº 128/2008, n° 133/2009, nº 139/2011, e pela Lei Ordinária nº 12.792/2013, e, recentemente, pela Lei Complementar nº 147, de 7 de agosto de 2014.

Este, atualmente, é o cerne do regime legal das microempresas e empresas de pequeno porte no país, do qual será destacado, para o presente trabalho, o aspecto jurídico tributário, após breves considerações sobre o princípio da igualdade material e sua relevância para a presente pesquisa.

2. O PRINCÍPIO DA IGUALDADE MATERIAL COMO FUNDAMENTO PARA A INSTITUIÇÃO DE REGIME JURÍDICO TRIBUTÁRIO DIFERENCIADO PARA AS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

2.1 - A atuação empresarial e a igualdade material

A atuação empresarial, sob diversos aspectos, representa atividade de risco.

Isso significa que, ao exercer atividade com finalidade lucrativa, o ser humano se submete a uma situação de insegurança, que pode conduzi-lo a condição econômica e social distinta daquela em que se encontra.

Ao engajar-se em uma empresa – expressão aqui utilizada como sinônima de empreendimento, de comprometimento do homem para com um objetivo específico – o ser humano dedica-se a desenvolver uma atividade que, para obtenção de retorno financeiro, não dependem exclusivamente de sua vontade.

Há, portanto, riscos e adversidades no exercício da atividade empresarial, especialmente na hipótese de constituição de um novo empreendimento.

Com o intuito de facilitar o ingresso no meio empresarial, permitir a regularização de empresários e sociedades empresárias informais, minimizar os riscos da atividade, e elevar a arrecadação tributária, viabilizando a incidência de carga tributária a esses empreendedores irregulares, o legislador pátrio instituiu um regime jurídico diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte e para os empresários individuais.

Ao estabelecer tratamento jurídico diferenciado para as sociedades empresárias e para os empresários que atuam sós no mercado, a legislação tornou eficaz o princípio da igualdade material concebido por Aristóteles e outrora enunciado por Rui Barbosa, segundo o qual a verdadeira igualdade consiste em conceder tratamento igual aos iguais, e tratar de modo desigual os desiguais, na exata medida de sua desigualdade.[52]

O reconhecimento de que existem pessoas, sejam elas naturais ou jurídicas, distintas entre si resulta da observação da realidade. Não são necessárias análises

---

[52] BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**, Ed Casa de Rui Barbosa, Edição popular anotada por Adriano da Gama Kury, 5ª ed., Rio de Janeiro, 1999, p. 26, *in verbis:"A regra da igualdade não consiste senão em quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualam. Nesta desigualdade social, proporcionada à desigualdade natural, é que se achaa verdadeira lei da igualdade. O mais são desvarios da inveja, doorgulho, ou da loucura. Tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdadereal. Os apetites humanos conceberam inverter a norma universalda criação, pretendendo, não dar a cada um, na razão do que vale,mas atribuir o mesmo a todos, como se todos se equivalessem."*

teóricas ou empíricas para se firmar a conclusão de que não há, em todo o planeta, duas pessoas iguais, ou duas sociedades empresárias idênticas. Há, na própria natureza, diferenças entre cada ser, o que os torna únicos.

Aristóteles, na obra *Ética a Nicômacos*, ao tratar da distribuição da justiça, reconheceu a necessidade de se aquinhoá-la a cada um na exata medida de seus méritos. Ainda que as virtudes aptas a impor um tratamento diferenciado possam variar[53], Aristóteles afirma que a proporcionalidade seria a forma adequada para a correta distribuição da justiça[54].

Transplantando-se o raciocínio de Aristóteles para a contemporaneidade, é possível afirmar que, para atender a um critério de justiça, é imprescindível a instituição de um tratamento jurídico compatível com as condições econômicas e financeiras de cada uma das sociedades empresariais e dos empreendedores individuais.

Para conferir efetividade ao postulado acima, incumbe ao Estado dispensar um regime jurídico diferenciado para as sociedades empresariais, com o escopo de assegurar a manutenção dos empreendimentos menores e incentivar seu desenvolvimento.

A instituição, no ordenamento jurídico, de disciplina condizente com as características peculiares de cada sociedade empresarial, na exata medida de suas necessidades, reafirma o ideal de igualdade material descrito por Rui Barbosa, e visa reduzir o desequilíbrio econômico existente entre as diferentes espécies de empreendimentos.

Partindo-se dessa premissa – de que as pessoas, sejam físicas ou jurídicas, são distintas na realidade material e devem ser contempladas com regimes jurídicos distintos, voltados para o alcance do equilíbrio – o Estado brasileiro incentiva a concorrência leal entre as diversas espécies de sociedade, com vistas ao desenvolvimento econômico e social do país.

---

[53] Nas palavras de Celso Antonio Bandeira de Melo, "*para desate do problema é insuficiente recorrer à notória afirmação de Aristóteles, assaz de vezes repetida, segundo cujos termos a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. Sem contestar a inteira procedência do que nela se contém e reconhecendo, muito ao de ministro, sua validade como ponto de partida, deve-se negar-lhe o caráter de termo de chegada, pois entre um e outro extremo serpeia um fosso de incertezas cavado sobre a intuitiva pergunta que aflora ao espírito: Quem são os iguais e quem são os desiguais?"*.MELO, Celso Antonio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade.** Malheiros, 3ª ed., 7ª tiragem, São Paulo, 1999, pp. 10-11.

[54] ARISTÓTELES. **Ética a Nicômacos**, Ed. UNB, 4ª ed., tradução do grego de Mário da Gama Kury, 1985, Brasília, p. 91.

Assim é que se procurou, no Brasil, estabelecer o conceito de microempresa e de empresas de pequeno porte, com o objetivo inicial de ampará-las juridicamente, e conceder-lhes um tratamento jurídico que permitisse a concorrência, em pé de igualdade, com as demais modalidades de sociedades.

O conceito de microempresa e empresas de pequeno porte, portanto, obedece a critérios econômicos, como a capacidade econômico-financeira da sociedade, o volume de operações realizadas, sua estrutura e área de atuação, dentre outros, critérios esses relevantes para o estabelecimento de um regime jurídico especial que viabilizasse a concorrência leal e a livre iniciativa relacionada às microempresas e empresas de pequeno porte.

Os artigos 1º e 3º da Constituição Federal de 1988[55] estabelecem os fundamentos e objetivos da república federativa do Brasil, e, dentre eles, elencam a livre iniciativa, o desenvolvimento econômico, social e regional, a livre concorrência, a valorização do trabalho humano e a promoção do bem de todos, sem preconceitos de qualquer natureza. Ao se estabelecer tais metas, o ordenamento jurídico passa a ter o dever de regulamentar positivamente, dentre outros, as microempresas e empresas de pequeno porte e sua atividade, conferindo efetividade aos primados constitucionais.

A adoção de um regime jurídico diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte decorre do reconhecimento de que há, de fato, diferenças entre as diversas espécies de sociedades empresariais, e de que a aplicação da legislação regulamentar das empresas de grande porte não se mostra adequada à capacidade e à dinâmica dessas instituições.

Ao reconhecimento de que existem distinções entre as pessoas, sejam físicas ou jurídicas, e à necessidade de se criar regimes jurídicos que procurem minimizar essas diferenças, o direito confere a denominação de igualdade material.

---

[55]Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos:
I - a soberania;
II - a cidadania
III - a dignidade da pessoa humana;
IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa;
V - o pluralismo político.
(...)
Art. 3º Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:
I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;
II - garantir o desenvolvimento nacional;
III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;
IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação.

A igualdade material pode ser conceituada como o postulado que impõe - e não apenas orienta ou faculta - ao Estado e aos entes políticos o estabelecimento de regimes jurídicos distintos de acordo com as características distintas das pessoas, dos fatos e situações jurídicas, permitindo igualdade de condições para o alcance do bem comum.

Diante da constatação de que não há no planeta dois seres humanos iguais, e que cada indivíduo possui características, necessidades e sentimentos únicos, estabeleceu-se que o Estado, como instituição incumbida de manter a ordem e conduzir a sociedade ao bem comum, no exercício de suas atividades administrativas e legislativas, deve observar o postulado da igualdade material.

A idéia de atribuir a cada um de acordo com suas características e capacidades remonta à antiguidade clássica, mais especificamente ao pensamento de Aristóteles. O filósofo grego, no livro V de sua obra *Ética a Nicômacos*, como já mencionado, cuidou de abordar o tema, relacionando-o ao estudo da justiça e da injustiça.

Amparando-se no conceito corrente adotado pelos gregos de que a "justiça é a disposição da alma graças à qual as pessoas se dispõem a fazer o que é justo, a agir justamente e a desejar o que é justo"[56], Aristóteles busca desvendar quais as espécies de ações se relacionam com a justiça e com a injustiça, qual a espécie de meio termo é a justiça, e quais os extremos que permitem considerar o ato justo como meio termo.

Após discorrer sobre os atos justos e injustos e o termo justiça, Aristóteles afirma que a justiça pode ser compreendida como a "mais elevada forma de excelência moral", porque "é a prática efetiva da excelência moral perfeita".[57] A justiça pode ser compreendida como o "bem de todos, pois se relaciona com o próximo, conduzindo o ser humano a fazer o que é vantajoso para os outros."[58]

Aristóteles realiza a análise do conceito de justiça do ponto de vista ético, como forma de o ser humano portar-se em relação a si mesmo, ao próximo e à sociedade. O filósofo distingue a excelência moral e a justiça de acordo com sua essência: a disposição da alma posta em prática especificamente em relação ao próximo, quando se manifestar com uma espécie de disposição irrestrita, é a excelência moral denominada justiça.

Ao diferenciar os conceitos de justiça e de excelência moral, sendo a primeira o exercício da excelência moral em relação ao próximo, uma vez que o ser humano não

---

[56] ARISTÓTELES, **Ética a Nicômacos**, Ed. UNB, 4ª ed., tradução do grego de Mário da Gama Kury, 1985, Brasília, p. 91.
[57] Idem, ob. cit., p. 93.
[58] Idem, ibidem.

pode ser injusto consigo mesmo[59], e a segunda, o exercício da excelência moral como um todo, o filósofo grego aborda duas espécies de justiça: a justiça distributiva e a justiça corretiva.

A justiça distributiva "é a que se manifesta na distribuição de funções elevadas de governo, ou de dinheiro, ou das outras coisas que devem ser divididas entre os cidadãos que compartilham dos benefícios outorgados pela constituição da cidade."[60]

O justo corresponde ao igual, pois o injusto é iníquo, ou seja, desigual. O igual pressupõe dois elementos, que, se comparados, podem ser identificados como idênticos, ou similares, mas o justo o é para certas pessoas, mas não para outras. Dessa forma, o justo pressupõe quatro elementos: duas coisas distribuídas igualmente quando comparadas, e duas pessoas para as quais ele é de fato justo.

Para Aristóteles, a distribuição das coisas, e dentre elas, de riquezas e de funções elevadas de governo, deve ser feita de modo condizente com as características e capacidades de cada um. Assim, "se as pessoas não forem iguais, elas não terão uma participação igual nas coisas, mas isto é a origem de querelas e queixas (quando pessoas iguais têm e recebem quinhões desiguais, ou pessoas desiguais recebem quinhões iguais)"[61].

Segundo o pensamento aristotélico, aquilo que é distribuído entre as pessoas deve sê-lo de acordo com o mérito de cada uma, embora exista divergência quanto à espécie de mérito a fundamentar a distribuição justa. Aristóteles cita como exemplo três critérios distintos para aferição do que vem a ser mérito: para os democratas, a condição de homem livre é o critério apto à distribuição; para os adeptos da oligarquia, a riqueza ou nobreza de nascimento constitui o critério apto à distribuição, e para os adeptos da aristocracia, a excelência.

O filósofo conclui seu raciocínio afirmando que o justo é aquilo que é proporcional, e o injusto é o que viola a proporcionalidade. Ao se tomar os quatro elementos acima mencionados - duas coisas (ou a coisa distribuída em duas partes

---

[59] Aristóteles, na obra mencionada, chega a abordar a questão da injustiça do homem consigo mesmo, e afirma que os escravos e os filhos sob dependência do cidadão constituem parte do próprio ser, e não se pode ser injusto em relação a si mesmo. Nas palavras do filósofo: "*A justiça do senhor para com o escravo e a do pai para com o filho não são iguais à justiça política, embora se lhe assemelhem; na realidade, não pode haver injustiça, no sentido irrestrito, em relação a coisas que nos pertencem, mas os escravos de um homem, e seus filhos até uma certa idade em que se tornam independentes, são por assim dizer partes deste homem, e ninguém faz mal a si mesmo (por esta razão uma pessoa não pode ser injusta em relação a si mesma).*" Ob. cit., pp.102/103.

[60] Idem, ob. cit., p. 95

[61] ARISTÓTELES, ob. cit., p. 96.

iguais), e duas pessoas - ter-se-á uma distribuição justa quando houver proporcionalidade entre os seus elementos.

Há, já nas lições de Aristóteles, a concepção de igualdade material; o filósofo, ao afirmar que a origem de querelas e queixas repousa no fato de que pessoas iguais têm e recebem quinhões desiguais, e pessoas desiguais recebem quinhões iguais, implicitamente pressupões que os iguais devem receber de modo igual, e os desiguais, de modo desigual, na exata e proporcional medida de sua desigualdade.

Aristóteles reconhece o fenômeno da desigualdade natural dos seres, o que os torna únicos, dotados de personalidade indefectível, e, ao tratar dos princípios éticos como ciência, aponta a distribuição proporcional de riquezas como forma de justiça

Ultrapassada a Idade Média, em que pouco se desenvolveu sob o aspecto jurídico o conceito de igualdade, no século XVIII, influenciada pelos pensadores liberais, a nova classe burguesa defende a igualdade sob o aspecto da limitação ao poder do Estado. A concepção liberal de igualdade é designada igualdade formal[62].

Em oposição ao Estado absolutista, em que o soberano centralizava o poder, os ideais do liberalismo político se difundiram na Europa, e suas duas principais manifestações, a liberdade e igualdade, podem ser consideradas a pedra de toque da conquista de direitos relacionados com a autonomia do indivíduo. A luta por esses direitos surge vinculada à ideologia liberal burguesa.

Os direitos e garantias reconhecidos no século XVIII são aqueles que se atribuem às pessoas enquanto indivíduos, considerados em si mesmos, enquanto cidadãos pertencentes a um determinado Estado. Pressupõem um poder estatal e visam proclamar, por intermédio de limitações a esse poder, a faculdade de todo ser humano agir da forma que lhe aprouver.

A conquista dos direitos de liberdade, igualdade e propriedade privada constituem a primeira manifestação de direitos humanos.

No século XVIII, tais reivindicações recebem várias denominações, tais como direitos individuais, direitos natos, direitos essenciais e "direito do homem e do cidadão". Em sua origem, os direitos individuais são concebidos como a expressão dos "direitos inatos" ou direitos essenciais do homem no Estado de natureza prévio, o que

---

[62] Celso Antonio Bandeira de Melo comenta: "*A Lei não deve ser fonte de privilégios ou perseguições, mas instrumento regulador da vida social que necessita tratar equitativamente todos os cidadãos. Este é o conteúdo político-ideológico absorvido pelo princípio da isonomia e juridicizado pelos textos constitucionais em geral, ou de todo modo assimilado pelos sistemas normativos vigentes*." MELO, Celso Antonio Bandeira de, ob. cit., p.10.

os relaciona com o jusnaturalismo[63], e, segundo a concepção contemporânea de direitos humanos, com a filosofia kantiana[64].

É possível identificar dois elementos comuns relacionados com surgimento desses direitos: o caráter axiológico, o liberalismo, e o caráter antropológico, o individualismo.

O liberalismo político (ou francês), baseado na autonomia do indivíduo, não demoraria a converter-se em liberalismo econômico (ou inglês), segundo distingue Jean Touchard[65], em sua obra História das Idéias Políticas

Em 1776, anos antes da revolução francesa, Adam Smith publicou sua obra *A riqueza das Nações*, em que expõe como os princípios básicos da defesa dos interesses individuais, da divisão do trabalho e da produtividade conduziriam ao crescimento econômico, independentemente da intervenção do Estado. Adam Smith aponta que cada comerciante e empreendedor age segundo seus próprios interesses, pensando no melhor para si mesmo, e que esse modelo, denominado capitalista, poderia conduzir ao bem comum.

Adam Smith, com fundamento nessa percepção, afirma que o ser humano move-se por interesses, é hedonista por essência. No livro I de *A riqueza das nações* é exposta uma das passagens que mais se coaduna com a visão liberal do século XVIII:

---

[63] Samyra Naspolini assim leciona sobre o tema: "*Historicamente, pode-se encontrar a matriz jurídico-filosófica dos Direitos Humanos na teoria jurídica designada de Direito Natural, que está situada nos séculos XVII e XVIII, e foi elaborada em um intenso período de eventos históricos, como o desenvolvimento capitalista do mercado, o fim da cristandade, a conquista da América e a afirmação do Estado nacional. Conforme relato de Weacker, pode ser designada como época do jus-racionalismo estes dois séculos "nos quais a antiga filosofia jurídica e social do ocidente (jusnaturalismos), na forma que lhe foi dada pelo primeiro Iluminismo, adquiriu uma influência direta sobre a ciência jurídica, a legislação a jurisprudência da maior parte dos povos da Europa.""* SANCHES, Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini. **Direitos humanos e a empresa privada no Brasil**, p. 296. *In* MEZZAROBA, Orides (coord.), e SILVEIRA, Vladmir Oliveira da (coord.), **Empresa, sustentabilidade e funcionalização do direito**, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2011 (coleção Justiça, empresa e sustentabilidade, vol. 2), pp. 294-307.

[64]Flavia Piovesan esclarece que a atual compreensão dos direitos humanos resgata a concepção de Immanuel Kant sobre o ser humano autônomo, *ipsis literis*: "*Há um reencontro com o pensamento kantiano, com as ideias de moralidade, dignidade, Direito cosmopolita e paz perpétua. Para Kant as pessoas, e em geral qualquer espécie racional, devem existir como fim em si mesmo, e jamais como meio, a ser arbitrariamente usado para este ou aquele propósito. Os objetos têm, por sua vez, um valor condicional, por serem irracionais, por isso são chamados "coisas", substituíveis que são por outras equivalentes. Os seres racionais, ao revés, são chamados "pessoas", porque constituem um fim em si mesmo, têm um valor intrínseco absoluto, são insubstituíveis e únicos, não devendo ser tomados meramente como meios. (...) Adiciona Kant que a autonomia é a base da dignidade humana e de qualquer criatura racional. Lembra que a ideia de liberdade é intimamente conectada com a concepção de autonomia, por meio do princípio universal da moralidade, que, idealmente, é o fundamento de todas as ações dos seres racionais.*" PIOVESAN, Flavia, **Direitos humanos e justiça internacional**. Saraiva, 2ª ed., São Paulo, 2011, p. 38.

[65] TOUCHARD, Jean. **História das Idéias políticas**, vol. III. Publicações Europa-América, 2010 , pp. 50-52.

> O homem, entretanto, tem necessidade quase constante da ajuda dos semelhantes, e é inútil esperar esta ajuda simplesmente da benevolência alheia. Ele terá maior probabilidade de obter o que quer, se conseguir interessar a seu favor a auto-estima dos outros, mostrando-lhes que é vantajoso para eles fazer-lhe ou dar-lhe aquilo de que ele precisa. É isto o que faz toda pessoa que propõe um negócio a outra. Dê-me aquilo que eu quero, e você terá isto aqui, que você quer — esse é o significado de qualquer oferta desse tipo; e é dessa forma que obtemos uns dos outros a grande maioria dos serviços de que necessitamos. Não é da benevolência do açougueiro, do cervejeiro ou do padeiro que esperamos nosso jantar, mas da consideração que eles têm pelo seu próprio interesse. Dirigimo-nos não à sua humanidade, mas à sua auto-estima, e nunca lhes falamos das nossas próprias necessidades, mas das vantagens que advirão para eles.[66]

No liberalismo, predominava o cultivo ao individualismo e ao sucesso, cada qual monopolizando a percepção do que é bom para si mesmo. Por desconhecer os interesses individuais, e por recear a possibilidade de intervenção danosa do Estado, este não deveria interferir no mercado e na economia, e manter-se distante da iniciativa privada, motivando o autor a utilizar a expressão "mão invisível do mercado".[67]

Adam Smith, ao tratar do tema "Restrições à importação de mercadorias estrangeiras que podem ser produzidas no próprio país", no capítulo II do Livro IV de sua obra, sobre os sistemas de economia política, demonstra que a economia de mercado possui autonomia, e muitas vezes essa autonomia pode conduzir ao bem comum.

É célebre a passagem em que o autor afirma que os interesses individuais são conduzidos por uma "mão invisível" na direção de promover o interesse público, ainda que involuntariamente:

> O produto da atividade é aquilo que esta acrescenta ao objeto ou às matérias-primas aos quais é aplicada. Na proporção em que o valor desse produto for grande ou pequeno, da mesma forma o serão aos lucros do empregador. Mas, se alguém emprega um capital para fomentar a atividade, assim o faz exclusivamente em função do lucro; consequentemente, sempre se empenhará no sentido de aplicar esse capital no fomento daquela atividade cujo produto é suscetível de atingir o valor máximo, isto é, daquele produto que possa ser trocado pela quantidade máxima de dinheiro ou de outras mercadorias.
>
> Ora, a renda anual de cada sociedade é sempre exatamente igual ao valor de troca da produção total anual de sua atividade, ou, mas

---

[66] SMITH, Adam, **A riqueza das nações, investigação sobre sua natureza e suas causas**, Ed. Nova Cultural, São Paulo, 1996, Coleção Os Economistas, vol. 1, p. 73

[67] SMITH, Adam. Idem, p. 437.

> precisamente, equivale ao citado valor de troca. Portanto, já que cada indivíduo procura, na medida do possível, empregar seu capital em fomentar a atividade nacional e dirigir de tal maneira essa atividade que seu produto tenha o máximo valor possível, cada indivíduo necessariamente se esforça por aumentar ao máximo possível a renda anual da sociedade. Geralmente, na realidade, ele não tenciona promover o interesse público nem sabe até que ponto o está promovendo.
>
> Ao preferir fomentar a atividade do país e não de outros países ele tem em vista apenas sua própria segurança; e orientando sua atividade de tal maneira que sua produção possa ser de maior valor, visa apenas a seu próprio ganho e, neste, como em muitos outros casos, é levado como que por mão invisível a promover um objetivo que não fazia parte de suas intenções. Aliás, nem sempre é pior para a sociedade que esse objetivo não faça parte das intenções do indivíduo. Ao perseguir seus próprios interesses, o indivíduo muitas vezes promove o interesse da sociedade muito mais eficazmente do que quando tenciona realmente promovê-lo."[68]

A independência e a autonomia do mercado são sustentadas no liberalismo econômico com vistas ao progresso, e eventuais intercorrências seriam naturalmente solucionadas pelas leis da economia.

O famoso brocardo "deixe estar, deixe passar" ilustra o sentimento liberal da época; a expressão *laissez faire, laissez passer* significa, literalmente, "deixai fazer, deixai passar", é atribuído a Legendre, e hoje é compreendida como expressão-símbolo do liberalismo econômico, na versão mais pura de capitalismo de que o mercado deve funcionar livremente, sem interferência do Estado e com apenas a suficiente regulamentação para proteção do direito de propriedade[69].

A limitação ao poder estatal e a proteção aos direitos de liberdade, igualdade e propriedade promovem o desenvolvimento do conceito de cidadania. Paulo Bonavides[70], ao tratar das mudanças políticas que se operaram no século XVIII, assim escreve:

---

[68] SMITH, Adam, ob. cit., pp. 436-437.

[69] John Stuart Mill, em sua obra Princípios de Economia Política com algumas de suas aplicações à filosofia social, descreve o modelo capitalista como um modelo no qual o capital mantém-se não por preservação, mas por reprodução perpétua, e atribui às regras de mercado e à conveniência do homem a proliferação do capital. MILL, John Stuart. **Princípios de Economia Política, com algumas de suas aplicações à filosofia social,** Coleção Os Economistas, vol. 1, Nova Cultural, São Paulo, 1996, pp.75-76. No mesmo sentido, ROCASOLANO, Maria Mendez, e SILVEIRA, Vladmir Oliveira da.**Direitos Humanos – Conceito, Significados e Funções.** Saraiva, São Paulo, 2010, pp. 60. [A afirmação, inclusive, transformou-se no provérbio fisiocrata: *Laissezfaire, laissezpasser, le monde va de luimême* ["Deixe fazer, deixe passar, o mundo vai por si mesmo."].

[70] BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**, Malheiros, 10ª ed., 13ª tiragem, 2004, São Paulo, p.136.

> A empresa capitalista, com a burguesia economicamente vitoriosa, dispensava os reis, nomeadamente os monarcas da versão autocrática. O rei era o Estado. O Estado, intervencionista. O intervencionismo fora um bem e uma necessidade, mas de súbito aparecerá transfeito num fantasma que o príncipe em delírio de absolutismo poderia improvisadamente soltar, enfreando o desenvolvimento de uma economia já consolidada, de um sistema, como o da economia capitalista, que, àquela altura, antes de mais nada demandava o máximo de liberdade para alcançar o máximo de expansão; demandava portanto menos o paternalismo de um poder obsequente mas cioso de suas prerrogativas de mando, do que a garantia impessoal da lei, em cuja formação participasse ativa e criadoramente.

Para André Ramos Tavares[71], considera-se cidadão justamente o indivíduo com relação ao qual se reconhecem os direitos políticos, ou seja, o indivíduo apto a votar e a ser violado.

A evolução e a positivação dos direitos deriva do momento histórico vivido. A humanidade é dinâmica, o que se reflete nas gerações (ou dimensões) de direitos.

Essa transição é lenta, e, mesmo havendo retrocessos, é inexorável, Como exemplo, cita-se a abolição da escravidão no Brasil, que era irreversível, dadas as leis do ventre livre e de abolição da escravidão do sexagenário; mas, ainda assim, a abolição da escravidão foi objeto da Lei Áurea assinada pela Princesa Isabel[72].

Os direitos individuais têm, nesta primeira fase, como características (i) o reconhecimento e garantia formal de direitos fundamentais, passando a formar parte dos textos constitucionais, (ii) uma concepção individualista dos direitos, (iii), uma concepção dos direitos como expressão de autonomia e ausência de ingerência por parte do Estado (conseqüência da doutrina do *laissez faire*), (iv) a liberdade como valor fundamental, (v) o direito de propriedade como um direito básico e central, junto aos ideais de liberdade, igualdade entre os cidadãos.

O direito à segurança, ou segurança jurídica, é entendido como garantia dos direitos fundamentais, tanto da autonomia das relações sociais, especialmente em

---

[71] TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**, São Paulo, Saraiva, 2002, p. 540

[72]**Lei 3.153, de 13 de maio de 1888.**

Princesa Imperial Regente, em nome de Sua Majestade o Imperador, o Senhor D. Pedro II, faz saber a todos os súditos do Império que a Assembléia Geral decretou e ela sancionou a lei seguinte:

Art. 1°: É declarada extincta desde a data desta lei a escravidão no Brazil.

Art. 2°: Revogam-se as disposições em contrário.

Manda, portanto, a todas as autoridades, a quem o conhecimento e execução da referida Lei pertencer, que a cumpram, e façam cumprir e guardar tão inteiramente como nella se contém.

O secretário de Estado dos Negócios da Agricultura, Comercio e Obras Publicas e interino dos Negócios Estrangeiros, Bacharel Rodrigo Augusto da Silva, do Conselho de sua Majestade o Imperador, o faça imprimir, publicar e correr.

Dada no Palácio do Rio de Janeiro, em 13 de maio de 1888, 67º da Independência e do Império.

matéria econômica, quanto como forma de exigir Estado, na aplicação do princípio da legalidade, seu poder punitivo.

Os direitos civis e políticos foram reconhecidos nas principais declarações internacionais de Direitos Humanos ao longo dos séculos XVIII e XIX. Em alguns casos de uma forma global, e em outros casos de forma individualizada.

No Brasil, inspirada por esses ideais, a Constituição imperial de 1824 positivou os direitos fundamentais de liberdade e igualdade. A Constituição republicana de 1891, por sua vez, consagrou os direitos individuais.

Durante o século XIX e no início do século XX, a constatação de que a abstenção do Estado na economia conduzia as sociedades européias à desigualdade, com a exploração das classes menos favorecidas - como a classe proletária - pelos proprietários e comerciantes, o ideal de igualdade material foi resgatado.

Passou-se a exigir do Estado uma postura distinta, ativa, concreta, com o intuito de não apenas codificar os direitos fundamentais, mas dar-lhes efetividade. Incumbiu-se o Estado da atividade de prestação de serviços com vistas ao alcance do bem comum. Nas palavras de Dalmo de Abreu Dallari:

> O Estado liberal, com um mínimo de interferência na vida social, trouxe, de início, alguns inegáveis benefícios: houve um progresso econômico acentuado, criando-se as condições para a revolução industrial; o indivíduo foi valorizado, despertando-se a consciência para a importância da liberdade humana; desenvolveram-se as *técnicas de poder*, surgindo e impondo-se a idéia do *poder legal* em lugar do *poder pessoal*; Mas, em sentido contrário, o Estado liberal criou as condições para sua própria superação. Em primeiro lugar, a valorização do indivíduo chegou ao *ultra-individualismo*, que ignorou a natureza associativa do homem e deu margem a um comportamento egoísta, altamente vantajoso para os mais hábeis, mas audaciosos ou menos escrupulosos. Ao lado disso, a concepção individualista da liberdade, impedindo o Estado de proteger os menos afortunados, foi a causa de uma crescente injustiça social, pois, concedendo-se a todos o *direito* de ser livre, não se assegurava a ninguém o *poder* de ser livre. Na verdade, sob pretexto de valorização do indivíduo e proteção da liberdade, o que se assegurou foi uma situação de privilégio para os que eram economicamente fortes. E, como acontece sempre que os valores econômicos são colocados acima de todos os demais, homens medíocres, sem nenhuma formação humanística e apenas preocupados com o rápido aumento de suas riquezas, passaram a ter o domínio da Sociedade.[73]

[73] DALLARI, Dalmo de Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. Ed. Saraiva, 28ª Ed., São Paulo, 2009, pp. 280/281.

O Estado, antes Leviatã[74], passa a ser reconhecido como a providência de seu povo, assegurando educação, saúde, segurança, saneamento básico, fornecimento de energia elétrica e transporte, e protegendo as classes hipossuficientes – como a dos trabalhadores, órfãos e desvalidos – dos interesses inescrupulosos dos detentores do capital.

Karl Marx foi um dos responsáveis pela corrente ideológica que fundamentou o Estado do Bem Estar Social, ou *Welfare State*, ao tecer críticas ao modelo capitalista-liberal em sua obra O Capital:

> Em que é que vem a dar a acumulação original do capital, isto é, a sua gênese histórica? Enquanto não é transformação imediata de escravos e servos em operários assalariados e, portanto, uma simples mudança de forma, apenas significa a expropriação dos produtores imediatos, isto é, a dissolução da propriedade privada assente no trabalho próprio.
> A propriedade privada, como oposição à propriedade social, colectiva, subsiste apenas ali onde os meios de trabalho e as condições exteriores do trabalho pertencem a pessoas privadas. Porém, consoante essas pessoas privadas são trabalhadores ou não trabalhadores, a propriedade privada tem também um outro carácter. Os infinitos matizes que ela à primeira vista oferece reflectem apenas as situações intermédias que ficam entre estes dois extremos.
> A propriedade privada do trabalhador sobre os seus meios de produção é a base da pequena empresa, a pequena empresa é uma condição necessária para o desenvolvimento da produção social e da individualidade livre do próprio trabalhador. Sem dúvida que este modo de produção também existe no interior da escravatura, da servidão e de outras relações de dependência. Mas ela só floresce, só lança toda a sua energia, só alcança a sua forma clássica adequada, ali onde o trabalhador é proprietário privado livre das suas condições de trabalho por ele próprio manejadas, o camponês do campo que ele amanha, o artesão do instrumento em que ele toca como um virtuoso.[75]

Karl Marx aponta a propriedade privada e o trabalho como fundamentos do modo de produção econômico da sociedade do século XIX. Esse modo de produção é

---

[74] HOBBES, Thomas. **Leviatã ou matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico e civil**, Coleção: A obra-prima de cada autor, Ed. Martins Claret, 2ª ed., 4ª reimpressão, 2013, trad. Rosina D´Angina, p. 140.

[75]MARX, Karl. **O Capital,** Capítulo XXIV.A Chamada Acumulação Original, Título 7. Tendência Histórica da Acumulação Capitalista. **Primeira Edição:** *K. Marx, Das Kapital. Kritik der politischenOekonomie*, *Erster Band, Hamburg, 1867.* Obras Escolhidas em três tomos, Editorial"Avante!" **Tradução:** José BARATA-MOURA e Álvaro PINA (Publicado segundo o texto da 4." edição alemã de 1890. Traduzido do alemão, com acréscimos da edição francesa).Transcrição e HTML:Fernando A. S. Araújo, agosto 2008. Direitos de Reprodução:© Direitos de tradução em língua portuguesa reservados por Editorial "Avante!" - Edições Progresso Lisboa - Moscovo, 1982, pp.432-433. Fonte digital: http://www.marxists.org/portugues/marx/1867/capital/cap24/index.htm#sthash.Qd5gOkrY.dpuf. Consulta em 9.5.2014, às 17:25h.

válido até os dias de hoje, destacando-se, contudo, que o terceiro setor assume papel de destaque, juntamente com a informação, como fontes de riqueza e geração de capital.

Continua o autor de *O Capital*:

> Este modo de produção supõe a fragmentação da terra e dos restantes meios de produção. Assim como exclui a concentração destes últimos, exclui também a cooperação, a divisão do trabalho no interior do mesmo processo de produção, a dominação e regulação sociais da Natureza, o livre desenvolvimento das forças produtivas sociais. Só é compatível com limites naturais estreitos da produção e da sociedade. Querer eternizá-lo, significaria, como Pecqueur diz, com razão, «decretar a mediocridade em tudo». A partir de um certo grau superior, ele traz ao mundo os meios materiais do seu próprio aniquilamento. A partir desse momento, agitam-se, no seio da sociedade, forças e paixões que se sentiam presas por ele. Ele tem de ser aniquilado, ele será aniquilado. O seu aniquilamento, a transformação dos meios de produção individuais e fragmentados em [meios de produção] socialmente concentrados, portanto, [a transformação] da propriedade anã de muitos na propriedade maciça de poucos, portanto, a expropriação da terra, dos meios de vida e dos instrumentos de trabalho da grande massa do povo, esta terrível e difícil expropriação da massa do povo forma a pré-história do capital.
>
> Ela abrange uma série de métodos violentos, dos quais nós só passamos em revista como métodos da acumulação original do capital os que fizeram época. A expropriação dos produtores imediatos foi completada com o vandalismo mais sem piedade e sob o impulso das paixões mais infames, mais sórdidas e mais mesquinhamente odiosas. A propriedade privada adquirida pelo trabalho próprio, por assim dizer, assente na fusão do indivíduo trabalhador, isolado, independente, com as suas condições de trabalho, foi suplantada pela propriedade privada capitalista, que assenta na exploração de trabalho alheio, mas formalmente livre.
> Logo que este processo de transformação decompôs de alto a baixo suficientemente a velha sociedade, logo que os trabalhadores foram transformados em proletários e as suas condições de trabalho em capital, logo que o modo de produção capitalista ficou de pé, a ulterior socialização do trabalho e a ulterior transformação da terra e outros meios de produção em [meios de produção] explorados socialmente, portanto, em meios de produção comunitários, e, assim, a ulterior expropriação dos proprietários privados, ganham uma forma nova. O que agora é de expropriar já não é mais o trabalhador trabalhando para si, mas o capitalista que explora muitos trabalhadores.[76]

Ao final da presente exposição, Marx destaca a função da legislação no tocante à expropriação dos trabalhadores:

> Esta expropriação completa-se pelo jogo das leis imanentes da própria produção capitalista, pela centralização dos capitais. Um capitalista

[76] MARX, Karl, ob. cit., título 7, pp. 433-434.

> mata sempre muitos. De braço dado com esta centralização ou com esta expropriação de muitos capitalistas por poucos, a forma cooperativa do processo de trabalho desenvolve-se numa escala sempre crescente; [desenvolve-se] a aplicação técnica consciente da ciência, a exploração planificada da terra, a transformação dos meios de trabalho em meios de trabalho utilizáveis apenas comunitariamente, a economia de todos os meios de produção através do seu uso como meios de produção de trabalho combinado, social, o entrelaçamento de todos os povos na rede do mercado mundial e, com isso, o carácter internacional do regime capitalista. Com o número continuamente decrescente de magnatas do capital, que usurpam e monopolizam todas as vantagens deste processo de transformação, cresce a massa da miséria, da opressão, da servidão, da degeneração, da exploração, mas também a revolta da classe operária, sempre a engrossar e instruída, unida e organizada pelo mecanismo do próprio processo de produção capitalista. O monopólio do capital torna-se um entrave para o modo de produção que com ele e sob ele floresceu. A centralização dos meios de produção e a socialização do trabalho atingem um ponto em que se tornam incompatíveis com o seu invólucro capitalista. Este é rompido. Soa a hora da propriedade privada capitalista. Os expropriadores são expropriados.

Ao sustentar que o modelo capitalista privilegia aqueles que possuem domínio sobre os fatores de produção, e que o caráter individualista desse modelo econômico propiciaria a ruína da sociedade e do próprio sistema, Karl Marx na verdade demonstrou a desigualdade existente entre a classe proprietária e a classe proletária. Essa desigualdade deveria ser combatida por meio de um Estado forte, que possibilitasse a todos o pleno desenvolvimento de suas capacidades[77].

O pensamento de Karl Marx exerceu enorme influência sobre os economistas e cientistas políticos da época, e, devido à constatação da crescente exploração da classe operária por parte dos detentores do capital, foram propostos novos modelos econômicos que, aliados ao pensamento humanista predominante no início do século XX, culminaram com a atribuição de um novo papel ao Estado, de regulamentação e controle contra os abusos da iniciativa privada.

A identificação das necessidades humanas e a incorporação da visão de que cabia ao Estado proporcionar condições mínimas de desenvolvimento humano, dentre as quais saúde, transporte, educação, segurança, condições adequadas de trabalho e saneamento básico, derivam de inúmeras críticas ao liberalismo, que apenas mantinha intocada a estrutura econômica e social existente.

No decorrer do século XIX, muitas declarações de direitos foram elaboradas com esse espírito, cujas características básicas podem ser enumeradas como (i) a

[77] MARX, Karl, idem, título 7, p. 434.

vinculação movimento constitucional típico da época, (ii) a existência de declarações constitucionais de indícios liberais, (iii) o gradativo abandono do discurso filosófico-abstrato, e (iv) a previsão de direitos humanos a cidadãos de nações.

As condições que promoveram tal estado de consciência sobre as necessidades básicas do homem foram dadas pela segunda Revolução Industrial, em meados do século XIX. As transformações sociais e econômicas provocadas por ela tiveram seu retrato mais dramático na acomodação de operários assalariados a condições desumanas.

A segunda dimensão de direitos humanos provém sobretudo dessa nova postura econômica, em que se fazia necessário o respeito e a proteção da condições mínimas de existência humana.

A diferença entre a primeira e a segunda geração de direitos não é exclusivamente de conteúdo das normas. O reclamar por direitos cedeu lugar à reivindicação de que eles se tornassem efetivos, reais. Para tanto, o ideal aristotélico de distribuição de justiça na exata medida das necessidades de cada um foi resgatado, e a igualdade material começa a tomar a forma atualmente vigente.

A igualdade não mais era vista como uma limitação ao poder do Estado, que se deveria se submeter à máxima de que "todos são iguais perante a lei"; a verdadeira igualdade consistiria no reconhecimento de que todos são desiguais, e devem ser amparados pelo Estado na exata medida de suas desigualdades, a fim de que fosse encontrado um equilíbrio na convivência humana.

No início do século XX, a atividade empresarial, devido à ascensão da burguesia e à consolidação do regime capitalista como propulsor da evolução humana – mesmo sendo alvo de críticas por parte dos pensadores de inclinação filosófica social – começa a tomar a forma atual: os proprietários dos meios de produção, por intermédio dos avanços gerados pela conquista da tecnologia, passam a produzir bens em larga escala, não mais de acordo com a necessidade do homem. E a ciência econômica esclarece que a escassez e o excesso, a oferta e a procura, a produção e o consumo, constituem as molas propulsoras da economia de mercado.

Ao longo do século XX, como forma de domar os interesses capitalistas dos senhores dos meios de produção, e impedir a exploração do proletariado, e, atualmente, da natureza e do próprio consumidor, o Estado se vale do princípio da igualdade material, instituindo políticas públicas, normas jurídicas e sanções que visam reduzir as desigualdades existentes nessa economia de mercado.

Em relação aos trabalhadores, a política de proteção ao trabalhador e a instituição de normas trabalhistas evidenciam a preocupação com a igualdade material; da mesma forma, a edição do Código de Defesa do Consumidor e a implementação de políticas de defesa dos consumidores, com a criação de entidades como o PROCON, IDEC, varas especializadas e a promotoria de defesa do consumidor, revelam algumas das manifestações do princípio da igualdade material em relação à atuação empresarial.

Especificamente no que se refere às microempresas e empresas de pequeno porte, a igualdade material se manifesta na redução da carga tributária, na proteção jurídica à livre concorrência, e na instituição de políticas públicas de incentivo e amparo, como forma de estimular o desenvolvimento dessas entidades.

O princípio da igualdade material aplicável à categoria das microempresas e empresas de pequeno porte, dessa forma, consiste na adoção de políticas públicas que viabilizem a livre concorrência entre essas instituições que, por natureza, são limitadas do ponto de vista econômico, e as demais existentes no mercado – como as empresas de grande porte nacionais e transnacionais - e permitam o seu desenvolvimento, por meio de incentivos das mais diversas formas, sobretudo em âmbito fiscal.

2.2 – O princípio tributário da igualdade material e o tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte – SIMPLES Nacional.

O princípio da igualdade, em matéria tributária, encontra fundamento no sistema republicano. A forma de governo republicana pressupõe que a sociedade, compreendida como o conjunto de indivíduos (povo) que compõe o Estado, seja titular dos bens públicos, e do poder sobre eles exercido.

Deriva da adoção do modelo republicano pelo Estado brasileiro o disposto no § único do artigo 1º, da Constituição Federal: “todo poder emana do povo.”

Por força dessa premissa, o povo é o conjunto de sujeitos titulares do poder, sem qualquer distinção, com identificação cultural, social, existente no passado e no presente em um determinado território, com vínculos nacionais, e, consequentemente, deve colaborar para a manutenção da ordem e do Estado.

A implementação do modelo republicano impõe a todos o dever de contribuir financeiramente com a manutenção do Estado, indistintamente. Essa repartição

igualitária do dever de colaborar com a manutenção do Estado é denominada distributividade.

O princípio da igualdade, previsto no artigo 5º, *caput*, da Constituição Federal, prescreve que todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, e, sob o aspecto tributário, impõe às pessoas – sejam físicas ou jurídicas – a obrigação de recolher tributos para viabilizar não apenas a manutenção do Estado, mas sua própria existência[78].

Em matéria fiscal, porém, a igualdade não deve ser compreendida apenas como o dever a todos imposto de recolher numerário aos cofres públicos; a igualdade, em matéria tributária, também deve se pautar pelo aspecto material, reconhecendo que as pessoas são desiguais entre si e devem arcar com os deveres tributários de modo desigual.

A imposição da carga tributária se submete ao princípio da igualdade material, o que significa dizer que as pessoas desiguais devem contribuir para a manutenção do Estado de modo desigual, na exata medida de sua desigualdade[79]. A distribuição da carga tributária segundo a capacidade econômica de cada um é denominada *justiça tributária*, e constitui, atualmente, um dogma do Estado, relacionado com o princípio da segurança jurídica.

Independentemente do ramo jurídico – sempre dotado de relativa autonomia didática – em que se encontre, o princípio da igualdade material constitui atualmente um dogma da ciência jurídica. Hans Kelsen, em sua obra *Teoria Pura do Direito*, já destacava que cumpre à lei o papel de identificar as diferenças entre as situações e relações jurídicas e estabelecer tratamentos normativos distintos[80]:

---

[78] Nas palavras de Roque Antonio Carrazza, "*não é porque o Estado, para sobreviver, precisa de meios pecuniários (dinheiro) que os contribuintes podem ter seus direitos atropelados. Constitucionalmente, pois, um tributo não pode ter outro escopo que o de instrumentar o Estado a alcançar o bem comum. (...) O princípio republicano leva-nos necessariamente, como podemos notar, ao princípio da destinação pública do dinheiro obtido com a tributação, muito bem discernido pelo gênio de Aliomar Baleeiro. (...) Logo, com a República, desaparecem os privilégios tributários de indivíduos, de classes ou segmentos da sociedade. Todos devem ser alcançados pela tributação.*" CARRAZZA, Roque Antonio, **Curso de direito constitucional tributário**. Malheiros, 26ª ed., São Paulo, 2010, pp. 84-85

[79] Roque Antonio Carrazza conclui, sobre o tema: "*assim, é fácil concluirmos que o princípio republicano leva ao princípio da generalidade da tributação, pelo qual a carga tributária, longe de ser imposta sem qualquer critério, alcança a todos com isonomia e justiça. Por outro raio semântico, o sacrifício econômico que o contribuinte deve suportar precisa ser igual para todos os que se acham na mesma situação jurídica.*" CARRAZZA, Roque Antonio, idem, p. 86.

[80] KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Martins Fontes, trad. João Baptista Machado, São Paulo, 1997, p. 158.

> A igualdade jurídica dos indivíduos sujeitos à ordem jurídica, garantida pela Constituição, não significa que aqueles devam ser tratados por forma igual nas normas legisladas com fundamento na Constituição especialmente nas leis. Não pode ser uma tal igualdade aquela que se tem em vista, pois seria absurdo impor os mesmos deveres e conferir os mesmos direitos a todos os indivíduos sem fazer quaisquer distinções, por exemplo, entre crianças e adultos, sãos de espírito e doentes mentais, homens e mulheres.

O princípio jurídico tributário da isonomia, em seu aspecto material, encontra-se estampado no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal, e deve ser compreendido, de um lado, como uma limitação constitucional ao poder de tributar, diante de seu caráter negativo, e como uma garantia fundamental do contribuinte, de ser submetido à exação em conformidade com sua situação econômica:

> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:
>
> .....
>
> II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Em harmonia com as teorias contemporâneas acerca do papel dos princípios jurídicos presentes em um Estado de Direito[81], a igualdade material contemplada no artigo 150, inciso II, da Constituição Federal desnuda um valor fundamental adotado pelo Estado brasileiro: a busca doequilíbrio entre os componentes da sociedade na busca pelo bem comum. Sob o aspecto tributário, o ideal de justiça distributiva busca conciliar a necessidade de manutenção do Estado por meio da arrecadação fiscal com a capacidade econômica de cada um, nos limites da lei.

---

[81] Nesse sentido, apontando o caráter valorativo dos princípios, e sua supremacia em um determinado sistema jurídico, v. Ronald Dworkin (**Levando os direitos a sério**. WMF Martins Fontes, trad. Nelson Boeira, 3ª ed., São Paulo, 2011, 564 páginas), Robert Alexy (**Teoria dos Direitos Fundamentais**) e Miguel Reale (**Teoria tridimensional do direito**), dentre outros, destacando-se a lição de Luis Roberto Barroso e Ana Paula de Barcellos, segundo a qual o pós-positivismo, corrente jusfilosófica que se propõe a suplantar o positivismo e o jusnaturalismo, consiste na *"designação provisória e genérica de um ideário difuso, no qual se incluem a definição das relações entre valores, princípios e regras, aspectos da chamada nova hermenêutica constitucional e a teoria dos direitos fundamentais, edificada sobre o fundamento da dignidade humana. A valorização dos princípios, sua incorporação, explícita ou implícita, pelos textos constitucionais e o reconhecimento pela ordem jurídica de sua normatividade fazem parte desse ambiente de reaproximação entre Direito e Ética"* BARCELOS, Ana Paula de, e BARROSO, Luis Roberto, **O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro**, Revista Forense, ano 100, v. 371, Forense, jan/fev. 2004, pp. 179-180.

No que tange ao legislador, o principio da isonomia tributária veda a instituição de tratamento tributário distinto para situações iguais ou equivalentes. Quanto ao aplicador da lei, este não pode diferenciar pessoas para efeito de ora submetê-las, ora não, ao mandamento legal. O mandamento constitucional contém, dessa forma, uma garantia fundamental do indivíduo, evitando perseguições e favoritismos por parte do Estado. Por esta razão, a garantia da igualdade material tributária é considerada cláusula pétrea na Constituição Federal de 1988, nos termos do artigo 60, §4º, inciso IV.

O grande questionamento que se faz acerca do princípio da igualdade material, já o previra Celso Antonio Bandeira de Melo[82], consiste na indagação: como identificar os iguais? Ou os desiguais? Quais os critérios para tal distinção? E, em especial no aspecto tributário, qual a medida de desigualdade que deve ser imposta aos desiguais?

De acordo com as questões acima, dois elementos interferem, especificamente no âmbito tributário, sobre o princípio da igualdade: os critérios para identificação das desigualdades, e a questão da dosimetria da diferenciação da carga tributária para os desiguais.

Celso Antonio Bandeira de Melo, em trabalho sobre o tema, leciona que os critérios para identificação das desigualdades devem ser, cumulativamente, os seguintes: a) o elemento tomado como fator de *discrímen* (ou *desigualação*, segundo o autor) não poderá ser um traço tão específico que singularize no presente e definitivamente, de modo absoluto, um sujeito a ser acolhido em um regime peculiar, e que o traço peculiar deva residir no próprio sujeito; b) deve existir correlação lógica abstrata entre o fator erigido como *discrímen* e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado; e c) deve existir consonância desta correlação lógica com os interesse absorvidos no sistema constitucional juridicizado[83].

Evidencia-se que o estabelecimento de desigualdades possui critérios objetivos, como a fixação adequada do elemento discriminatório, sua relação com a finalidade da norma, e a harmonia dessa relação lógica entre um e outro com o sistema jurídico constitucional.

O tratamento desigual, em matéria tributária, para sua aplicação concreta, possui elementos objetivos, que se coadunam com os pressupostos apresentados pelo eminente autor. Contudo, não se pode confundir identidade com igualdade.

---

[82] MELO, Celso Antonio Bandeira de, ob. cit., pp. 21-23.
[83] Idem, ibidem.

Luis Eduardo Schoueri assim discorre sobre o tema[84]:

> A igualdade não se confunde com a identidade. Se fosse perguntado a qualquer grupo se eles se consideram idênticos, a resposta imediata seria e uníssona seria pela negativa: ninguém é idêntico a outrem.
> Ocorre que a Constituição não consagra o Princípio da Identidade, e sim o Princípio da Igualdade. A igualdade, diferentemente da identidade, é relativa. Se fosse perguntado ao mesmo grupo se eles de consideram iguais, certamente obter-se-ia como resposta: "depende"; "iguais em relação a quê?" Por exemplo: "Somos iguais enquanto brasileiros?" "Somos iguais enquanto maiores de idade?" "Somos iguais enquanto torcedores de um time de futebol?"
> É, aliás, o que já ensina Klaus Tipke: "A igualdade, que se distingue da identidade, é sempre relativa. O que é completamente igual é idêntico. O princípio de que o igual deve ser tratado igualmente não quer dizer idêntico, mas relativamente igual. Quando se pretende aplicar corretamente o princípio da igualdade, deve-se apurar a exata relação, perguntando-se: igual em relação a quê (em que relação)? Quaisquer diferenças podem, pois, não justificar o tratamento desigual. Para a comparação relativa torna-se necessário um critério de comparação. Logra-se extrair um critério concreto de comparação do princípio de sistematização, isto é, do modo ou da valoração que constitui o fundamento da lei. O princípio é o critério de comparação ou de justiça estabelecido compulsoriamente pelo legislador para determinados assuntos legalmente disciplinados"
> Deste modo, para que se possa concretizar o Princípio da Igualdade, é preciso que se tenha um critério de comparação. Ou seja: para que se atenda ao Princípio da Igualdade, percorrem-se duas etapas: primeiro, encontra-se um critério e, em seguida, comparam-se as situações a partir do critério eleito.

Klaus Tipke[85] expõe entendimento semelhante ao de Norberto Bobbio[86] acerca do conteúdo jurídico do princípio da igualdade: a igualdade, assim como a liberdade, são institutos adjetivos, intermediários, que a doutrina jurídica substantivou, e para os

---

[84] SCHOUERI, Luis Eduardo, **Direito Tributário**. Saraiva, 3ª ed., São Paulo, 2013, p. 328.

[85] TIPKE, Klaus. **Princípio de igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário**. *In* MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário. Estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira.* Saraiva, São Paulo, 1984, p. 520.

[86] Para Norberto Bobbio, "*a igualdade, como valor supremo de uma convivência ordenada,- feliz e civilizada - e, portanto, por um lado, como aspiração perene dos homens vivendo em sociedade, e, por outro, como tema constante das ideologias e das teorias políticas -, é freqüentemente acoplada com a liberdade. Assim como liberdade, igualdade tem na linguagem política um significado emotivo predominantemente positivo, ou seja, designa algo que se deseja, embora não faltem ideologias e doutrinas autoritárias que valorizam mais a autoridade do que a liberdade, assim como ideologias e doutrinas não igualitárias que valorizam mais a desigualdade do que a igualdade. No que se refere ao significado descritivo do termo liberdade, a dificuldade de estabelecê-lo reside sobretudo em sua ambigüidade, já que esse termo tem, na linguagem política, pelo menos dois significados diversos. Já no caso de igualdade, a dificuldade de estabelecer esse significado descritivo reside sobretudo em sua indeterminação, pelo que dizer que dois entes são iguais sem nenhuma outra determinação nada significa na linguagem política; é preciso que se especifique com que entes estamos tratando e com relação a que são iguais, ou seja, é preciso responder a duas perguntas: a) igualdade entre quem?; e b) igualdade em quê?* " BOBBIO, Norberto. **Igualdade e Liberdade**, Ediouro, 5ª ed., Rio de Janeiro, 2002, p.11.

quais estabeleceu conceitos. A igualdade e a liberdade não possuem conceitos previamente definidos. Igualdade é padrão de comparação: "igual a quê?", "igual a quem?". Da mesma forma, a liberdade é utilitária, é para se obter algo: "liberdade para quê?", "liberdade para quem?".

Sob o aspecto tributário, a Constituição Federal procurou identificar critérios plausíveis para estabelecer a incidência de impostos e demais espécies de tributos, atendendo integralmente aos ensinamentos da doutrina, tanto como pressupostos para estabelecimento das desigualdades quanto como medidas comparativas entre situações, sujeitos ou fatos, considerando o aspecto adjetivo do princípio da igualdade.

O princípio da capacidade contributiva, também denominado critério da capacidade contributiva ou econômica, encontra-se consagrado no artigo 145, § 1º, da Constituição Federal:

> Art. 145 – A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:
>
> .....
>
> § 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, a identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

De acordo com o enunciado constitucional, a carga tributária, para o alcance do ideal da igualdade material, deve ser condizente com a capacidade de contribuir de cada um. O princípio da capacidade contributiva constitui instrumento de efetivação da igualdade material, um meio de concretizar o mandamento geral e abstrato previsto no ordenamento jurídico[87].

---

[87] Nesse sentido, Roque Carrazza preleciona: "*O princípio da capacidade contributiva hospeda-se nas dobras do princípio da igualdade e ajuda a realizar, no campo tributário, os ideais republicanos. Realmente, é justo e jurídico que quem, em termos econômicos, tem muito, pague, proporcionalmente, mais imposto do que quem tem pouco. Quem tem maior riqueza deve, em termos proporcionais, pagar mais imposto do que quem tem menor riqueza. Noutras palavras, deve contribuir mais para a manutenção da coisa pública. As pessoas, pois, devem pagar impostos na proporção dos seus haveres, ou seja, de seus índices de riqueza. O princípio da capacidade contributiva informa a tributação por meio de impostos. Intimamente ligado ao princípio da igualdade, é um dos mecanismos mais eficazes para que se alcance a tão almejada justiça fiscal.*" CARRAZZA, Roque Antonio, ob. cit., p. 94.

A capacidade contributiva, parafraseando as palavras de Luis Eduardo Schoueri, preenche a exigência normativa do princípio da igualdade material, conferindo critérios para a comparação de contribuintes[88].

Segundo a Constituição Federal, sempre que possível os impostos terão caráter pessoal, e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à Administração Tributária, para conferir efetividade a esse primado, a identificação do patrimônio, dos rendimentos e da atividade econômica dos contribuintes.

Ao estabelecer a correlação entre a capacidade econômica do contribuinte e a incidência da carga tributária, a norma constitucional estabelece uma classificação dos impostos em pessoais e impessoais (ou reais): pessoais são os impostos – e tributos, de um modo geral – em que é possível identificar a existência da capacidade econômica; e impessoais, aqueles tributos que, para a apuração do montante devido, desconsideram a capacidade econômica do contribuinte.

Também a Constituição Federal, detalhando o princípio da capacidade contributiva, aponta os critérios de identificação de riqueza aptos à incidência tributária: o patrimônio, os rendimentos e a atividade econômica do contribuinte.

Sob outro aspecto, o princípio da capacidade contributiva, ora conceituado como o critério de identificação da capacidade econômica do contribuinte, apta a justificar a incidência da carga tributária, se apresenta sob dois aspectos: *subjetivo*, em que são consideradas as características das pessoas para estabelecimento da capacidade econômica; e *objetivo*, em que são tomada**s e**m consideração manifestações objetivas do sujeito para incidência da carga tributária[89].

O aspecto subjetivo do princípio da capacidade contributiva consiste no estabelecimento de parâmetros adequados – ou justos, segundo o ideal de proporcionalidade ou progressividade – para a instituição de um limite ou de graduação na incidência dos tributos. Corresponde à identificação de limites ou graus de incidência que, verificadas as condições pessoais dos contribuintes, podem ser adotados pelo Estado.

É necessário identificar se a carga tributária incidirá sobre importância necessária à subsistência da pessoa – o denominado mínimo existencial – ou se atingirá,

---

[88] SCHOUERI, Luis Eduardo, ob. cit., p. 332.

[89] Regina Helena Costa explica que o contexto *objetivo* do princípio consiste na identificação dos fatos, fenômenos e situações hábeis à incidência tributária, e o contexto *subjetivo*, na escolha dos critérios que serão observados para a imposição da carga tributária condizente com a capacidade econômica do contribuinte, seja pessoa física ou jurídica. COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**, Saraiva, 2ª ed., 2ª tiragem, 2012, São Paulo, pp. 90/92.

de forma excessiva, a importância passível de incidência tributária – hipótese em que se verificaria carga tributária confiscatória.

Tal parâmetro tem influência na apuração da faixa econômica passível de tributação, compreendida entre o mínimo de subsistência e o início da carga confiscatória[90].

Quanto ao aspecto objetivo, a norma permite a identificação de bens, fatos, operações ou relações jurídicas que possam exprimir a capacidade econômica dos sujeitos à exação, consubstanciando-se em parâmetro para a distinção entre situações tributáveis e não tributáveis[91].

Através do princípio da capacidade contributiva, sob seus dois aspectos, somente podem ser sujeitos de exação, com igualdade, aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e, com desigualdade os que revelem riquezas diferentes, e, portanto, diferentes capacidades de contribuir.

A igualdade tributária, como descrito acima, se afigura como uma garantia do indivíduo e uma limitação à atuação do Estado.

O princípio da capacidade contributiva apregoa a graduação de incidência quanto aos impostos pessoais, no tocante à fixação de alíquotas diferenciadas, como o fito de promover a justiça fiscal. Tal postulado remete o leitor à intelecção do conceito de progressividade de alíquotas. São exemplos de impostos progressivos, com previsão explícita na CF, como o Imposto de Renda (CF/88, art. 153, § 2º, inciso I).

A progressividade é a técnica de incidência de alíquota capaz de realizar o preceito constitucional da Isonomia Tributária, a medida que se onera mais gravosamente a riqueza tributável maior. Quanto maior a riqueza tributável, maior a onerosidade. A diferenciação das alíquotas tem como fim a promoção da justiça fiscal, procurando-se conferir relevância as características pessoais do contribuinte.

---

[90] Luis Eduardo Schoueri esclarece: "*Quando encarada a capacidade contributiva do ponto de vista subjetivo, querem-se conhecer as condições pessoais do contribuinte, i.e., se ele pode, ou não, suportar a carga tributária. A questão se resume a saber se existe um ponto, abaixo ou acima do qual descabe a incidência de um tributo, ou, ainda, até onde pode atingir a tributação, no primeiro caso, estar-se-á cogitando do mínimo de subsistência; ultrapassado o limite, versar-se-á sobre o confisco. Trata-se da aptidão econômica, i.e., a capacidade de ser contribuinte.*" SCHOUERI, Luis Eduardo, ob. cit., pp. 332-333.

[91] Luis Eduardo Schoueri, com precisão, conclui: (quanto à capacidade contributiva absoluta ou objetiva) *"esta será "a existência de uma riqueza apta a ser tributada (capacidade contributiva como pressuposto de tributação)", enquanto no sentido subjetivo, será "a parcela dessa riqueza que será objeto da tributação em face de condições individuais (capacidade contributiva como critério de graduação e limite do tributo)"."*, In SCHOUERI, Luis Eduardo, ob. cit., p. 332.

A proporcionalidade é a técnica de fixação de alíquotas em que se procura variá-las numa razão proporcional a base de cálculo. Dá-se nos impostos regressivos e impessoais (também denominados reais), uma vez que não comportam diferenciação de alíquotas. São exemplos os tipos tributários ICMS e IPI.

A progressividade pode ser entendida como a tentativa de onerar mais gravosamente o sujeito dotado de riqueza tributável maior. Não se confunde com a proporcionalidade, segundo a qual se atribuem alíquotas idênticas a casos semelhantes, não se realizando, dessa forma, a justiça fiscal.

O critério eleito pelo legislador constituição para a fixação da carga tributária, em relação às microempresas e empresas de pequeno porte, mesmo não descrito de forma expressa na Carta Magna, é o da capacidade econômica, que, segundo exposto, corresponde a real possibilidade de diminuir-se patrimonialmente, sem diminuir-se ou destruir a possibilidade de continuar gerando riqueza.

Tal critério, sob a luz do quanto contido na doutrina de Celso Antonio Bandeira de Melo, contém fator de *discrímen* geral e abstrato característico dos próprios sujeitos, possui correlação lógica abstrata com o fator distintivo necessário para o alcance do objetivo traçado, e se coaduna com os princípios e valores constitucionais[92].

O tratamento jurídico tributário específico destinado às microempresas e empresas de pequeno porte, orientado pela capacidade contributiva, atende a um princípio constitucional específico no Brasil. Esse princípio, denominado *princípio do tratamento favorecido*, é derivado da igualdade material, e foi previsto, de modo expresso, no artigo 170, inciso IX, da redação original da Constituição Federal, já mencionado alhures.

Inicialmente, o dispositivo constitucional privilegiava as empresas de nacionalidade brasileira de pequeno porte que possuíssem capital exclusivamente nacional, diferenciando as empresas, implicitamente, em (i) empresas brasileiras, (ii) empresas brasileiras de capital nacional, e (iii) empresas estrangeiras[93].

A menção a essa classificação e a exclusividade protetiva orientada pela Constituição Federal em relação à empresa brasileira de capital nacional de pequeno

---

[92] MELO, Celso Antonio Bandeira de, ob. cit., p. 21.

[93] SILVA, José Afonso da.**Curso de direito constitucional positivo**. Malheiros, 13ª ed., São Paulo, 1997, p. 729: *"(...) as correntes divergentes* [na Assembléia Nacional Constituinte] *chegaram a um acordo sobre o tema, que traduziram no art. 171, com base no qual se admitia a existência de empresas brasileiras, empresas brasileiras de capital nacional e empresas não brasileiras (empresas estrangeiras e empresas multinacionais ou transnacionais).*"

porte acarretou inúmeras críticas por parte de empresários[94] e juristas[95], ante o paternalismo que abarcava, o que culminou com sua modificação em 1995.

O inciso suso mencionado, assim como o artigo 171 e incisos da Carta Magna foram alterados pela Emenda Constitucional nº 6, de 15 de agosto de 1995, de caráter neoliberal e alinhada com a abertura ao mercado estrangeiro (globalização). A exigência de tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte passou a ter a seguinte redação, mantida até os dias atuais:

> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos exist6encia digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
>
> .....
>
> IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

O artigo 179 da Constituição Federal, presente no texto constitucional desde sua redação original, detalha a abrangência do princípio do tratamento favorecido, estendendo seus efeitos para além da seara tributária, e impõe às pessoas políticas o dever de dispensar tratamento jurídico diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte:

> 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.

---

[94] SILVA, José Afonso da, ob. cit,, idem: "*Nada há que se estranhar nisto* [na distinção e classificação das sociedades empresariais em brasileiras, brasileiras de capital nacional e estrangeiras] *(...). O que é de estranhar é os empresários brasileiros mesmos, a despeito do fato concreto destas distinções, reagirem contrariamente à sua conceituação constitucional, ao seu reconhecimento normativo.*"

[95] Para João Bosco Leopoldino Fonseca, a redação original da Constituição Federal continha mandamento altamente protecionista, que afrontava os princípios da livre concorrência e não se coadunava com o direcionamento moderno da economia; tal medida representava verdadeiro cartorialismo que protegia de modo paternalista as empresas brasileiras dos riscos da concorrência. (FONSECA, João Bosco Leopoldino. **Direito Econômico**. Ed. Forense, 5ª ed., 2005, Rio de Janeiro, p. 71). Já Ivo Dantas considerava esse protecionismo um "*exacerbado nacionalismo econômico*". (DANTAS, Ivo. **Direito Constitucional Econômico.** Curitiba: Juruá, 1999, p. 78-79).

O tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, para alguns autores, como José Afonso da Silva[96], Sergio Karkache[97] e Luis Eduardo Schoueri[98], dentre outros, é alçado pela Constituição Federal ao patamar de princípio da ordem econômica. Como já abordado no item 2.1, a imposição ao Estado para a instituição de um tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte nada mais é do que um aspecto do princípio da igualdade material, aplicado tal qual um manto sobre a ordem econômica.

A desoneração da carga tributária constitui um dos principais instrumentos de incentivo governamental às microempresas e empresas de pequeno porte, e foi implementado pelo regime simplificado de recolhimento de tributos, denominado SIMPLES nacional.

A elevada carga tributária e a crescente variação de índices econômicos no país, decorrente de fatores internos e internacionais, como a inflação, a falta de investimento externo, as superveniência de crises econômicas externas, inviabilizaria a atividade econômica das microempresas e empresas de pequeno porte, ante a fragilidade econômico-financeira de tais entidades.

Por meio da eliminação e redução de tributos, incentivos fiscais, subsídios e simplificação de obrigações tributárias acessórias, o Estado brasileiro procurou estimular a participação das microempresas e das empresas de pequeno porte no mercado.

Antes da Constituição Federal de 1988, diversas normais jurídicas procuraram instituir um regime jurídico tributário diferenciado para as pequenas empresas. Mas, após a promulgação da Constituição cidadã, orientada por princípios que refletem uma preocupação com a proteção concreta dos direitos humanos, é que um sistema efetivo de amparo às microempresas e empresas de pequeno porte tomou forma.

O regime simplificado de recolhimento de tributos foi instituído pela Lei Ordinária nº 9.317/96, e recebeu a denominação de SIMPLES federal. Por meio desse regime jurídico, foram concedidos benefícios fiscais às microempresas e empresas de pequeno porte, sobretudo por meio da redução de tributos federais, e seu recolhimento passou a ser feito em uma única guia de arrecadação – Documento de Arrecadação Unificado Simples (DARF Simples).

---

[96] SILVA, José Afonso, ob. cit., p. 728-729.
[97] KARKACHE, Sergio, ob. cit., *passim*.
[98] SCHOUERI, Luis Eduardo, ob. cit., pp. 371-372

Tratando-se de legislação federal, o alcance do regime simplificado limitou-se aos tributos de competência da União, e facultou aos Estados e Municípios a adesão ao sistema unificado.

O SIMPLES federal não impôs às demais unidades da federação o regime unificado, o que propiciou aos estados-membros o estabelecimento de suas próprias leis de incentivo às MPE's em relação ao ICMS, e aos municípios, em relação ao ISS. Dessa forma, diversas normas passaram a conviver e regulamentar as obrigações tributárias das microempresas e empresas de pequeno porte simultaneamente[99].

Os Municípios, em sua grande maioria, optaram por aderir à Lei 9.317/96, e permitiram que as empresas prestadoras de serviços pudessem recolher o imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS) e conjunto com os tributos federais[100].

A diversidade de normas aplicáveis e simultânea aplicação da Lei do Simples federal (Lei 9.317/96) com o estatuto das microempresas e empresas de pequeno porte (Lei 9841/99), que regulamentava os benefícios previdenciários, trabalhistas, creditícios, concorrenciais, dentre outros, tornava complexo o regime jurídico das MPE's.

Em 2006, objetivando unificar os sistemas estaduais de proteção às microempresas e empresas de pequeno porte, simplificar as obrigações tributárias principais e acessórias[101], ampliar o rol de instituições sujeitas ao regime diferenciado e incorporar as decisões jurisprudenciais ao regime, foi promulgada, em 14 de dezembro de 2006, a Lei Complementar nº 123/2006, que instituiu o Regime especial unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte, denominado SIMPLES Nacional, ou SUPERSIMPLES.

Em agosto de 2014, a Lei Complementar 123/2006 foi alterada pela Lei Complementar 147, que ampliou o alcance dos setores e empresas ao SIMPLES

---

[99] O SEBRAE editou, em 2007, cartilha explicativa sobre o SIMPLES Nacional, e arrolou as seguintes leis estaduais como exemplo da diversidade de regulamentações de ICMS aplicáveis às MPE's as seguintes: (i) Alagoas: Lei nº 6.271/01, (ii) Bahia: Lei nº 7.357/98, (iii) Ceará: Lei nº 13.298/03 (iv) Minas Gerais: Lei 15.219/04, (v) Paraná: Lei nº 8.084/85, (vi) Pernambuco: Lei nº 11.515/97 (vii) Rio Grande do Sul: Lei nº 7.999/85, (viii) Rio de Janeiro: Lei nº 3.342/99, (ix) Santa Catarina: Lei nº 11.398/00, e (x) São Paulo: Lei nº 10.086/98. SEBRAE, **Lei Geral da Micro e Pequena Empresa: conheça as mudanças, os procedimentos e os benefícios**. Brasília, 2007, pp. 32-33, disponível em: www.sebrae.com.br.

[100] SEBRAE, idem, p. 33.

[101] Obrigação tributária principal, nos termos do artigo 113, § 1º, do CTN, consiste no recolhimento de tributos e penalidades pecuniárias, e obrigação tributária acessória, conforme artigo 113, §2º do CTN, consiste na prática ou abstenção de atividades, ou prestações positivas ou negativas no interesse da arrecadação e fiscalização de tributos, como preenchimento de livros contábeis, emissão de notas fiscais, preenchimento de declarações, registros, dentre outras.

Nacional, unificou o cadastro das microempresas e empresas de pequeno porte e facilitou o ingresso no regime especial.

A utilização da expressão SIMPLES Nacional como nomenclatura distintiva do sistema anterior – SIMPLES Federal – encontra fundamento na distinção entre normas nacionais e normas federais. Normas nacionais são aquelas que submetem a seus mandamentos, indistintamente, todas as unidades federativas, nos limites do território nacional, bem assim os sujeitos de direito. Normas federais são aquelas que atingem apenas as instituições federais, e os servidores públicos federais, sem qualquer influência sobre as demais unidades da federação.

O regime jurídico SIMPLES Nacional, ao contrário do anterior, atinge também tributos de competência dos Estados (ICMS), Municípios (ISS) e do Distrito Federal (ICMS e ISS), ampliando o alcance da proteção às microempresas e empresas de pequeno porte.

3. O SIMPLES NACIONAL COMO MANIFESTAÇÃO NORMATIVA DA IGUALDADE MATERIAL E SEUS EFEITOS SOBRE AS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE

3.1 - O SIMPLES Nacional e seus efeitos sobre a carga tributária incidente sobre as microempresas e empresas de pequeno porte

Todo e qualquer sistema, seja ele jurídico, econômico, de informações, de produção ou qualquer outro, consiste em um conjunto de elementos reunidos de modo ordenado segundo determinados critérios. O sistema jurídico consiste, pois, em um conjunto de normas, das mais variadas espécies, reunidas com base em determinados critérios organizacionais.

Nas palavras de Roque Antonio Carrazza, "*sistema, pois, é a reunião ordenada das várias partes que formam um todo, de tal sorte que elas se sustentam mutuamente, e as últimas explicam-se pelas primeiras. As que dão razão às outras chamam-se princípios, e o sistema é tanto mais perfeito, quanto em menor número existam.*[102]"

Roque Antonio Carrazza afirma, com acuidade, que em um sistema jurídico os princípios conferem unidade e coerência ao conjunto normativo, não apenas justificando as demais normas, mas com elas interagindo, orientando sua aplicabilidade.

E o princípio do tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, como expressão da igualdade material aplicável à regulamentação das empresas, coaduna-se com perfeição a essa lição.

O sistema tributário nacional pode ser compreendido como um conjunto de normas jurídicas relativas aos tributos e à relação jurídica envolvendo o Estado e o contribuinte, bem como a divisão de competências tributárias entre os entes federativos, organizadas segundo o critério hierárquico e fundada em princípios jurídicos previamente estabelecidos[103].

---

[102] CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. Malheiros, 26ª ed., São Paulo, 2010, p. 43.

[103] Regina Helena Costa conceitua sistema tributário nacional como o "*conjunto de normas constitucionais e infraconstitucionais que disciplinam a atividade tributante*." Afirma que o sistema "*resulta, essencialmente, da conjugação de três planos normativos distintos: o texto constitucional, a lei complementar, veiculadora de normas gerais em matéria tributária (o Código Tributário nacional) e a lei ordinária, instrumento de instituição de tributos por excelência.*" *In* COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário, Constituição e Código Tributário Nacional**, Saraiva, 2ª ed., São Paulo, 2012, p. 51.

Todas as situações que possam ter relevância tributária, isto é, que tenham condições de propiciar receitas para o Estado, estão sujeitas ao sistema tributário nacional e se submetem ao regime jurídico tributário.

Regime jurídico tributário pode ser compreendido como um feixe de normas tributárias aplicáveis a uma determinada situação, a um determinado bem ou operação, que implica em consequências jurídico-tributárias ao seu titular ou responsável. O regime jurídico tributário comum, aplicável aos fatos geradores ordinariamente praticados, é aquele previsto na Constituição Federal, em seus artigos 145 a 156, no Código Tributário Nacional e nas Leis Ordinárias federais, estaduais e municipais incidentes.

No caso das micro e pequenas empresas, em razão do princípio constitucional do tratamento favorecido, aplica-se o regime tributário especial, facultativo (vide parágrafo único, inc. I, do art. 146, da CF), que autoriza as empresas de pequeno porte a utilizar-se de um sistema simplificado para recolhimento de tributos.

Ao invés do quanto se pode imaginar, um sistema jurídico tributário diferenciado não viola o princípio da igualdade material, e sim o valida. Reconhecendo a existência de desigualdades – aqui, no aspecto econômico – procura restaurar o equilíbrio inibido pela capacidade diferenciada das empresas, viabilizando a livre concorrência[104].

O princípio constitucional do tratamento favorecido (arts. 170, IX e 179 da CF) é um aspecto do princípio da igualdade material. Realça a máxima de que os desiguais devem ser tratados desigualmente, na exata medida de sua desigualdade. O regime jurídico diferenciado, que impõe uma carga fiscal reduzida às microempresas e empresas de pequeno porte representa a implementação do princípio da capacidade

---

[104] Hugo de Brito Machado elucida o tema, explicando que: "*À primeira vista pode parecer que a instituição de regimes especiais para o disciplinamento da relação tributária implica lesão ao princípio da isonomia. Não é assim, todavia, ao menos na medida em que os regimes especiais sejam instituídos com razoabilidade, tendo-se em consideração situações de fato desiguais, que estejam a merecer tratamento diferente. Por outro lado, os regimes especiais devem constituir, ao menos em princípio, opções para os contribuintes – que, se com eles não estiverem satisfeitos, podem optar pelo regime ordinário de tributação. Como em princípio a todos deve ser assegurado o direito de se submeter ao regime ordinário de tributação, fica agastada a idéia de lesão ao princípio da isonomia, pelo menos enquanto os critérios para atribuição do direito de optar pelo regime especial consubstanciem critérios de discriminação razoáveis, e não injustos privilégios para determinados contribuintes. De todo modo, os regimes especiais de tributação em princípio constituem uma opção que a lei oferece aos contribuintes. No IRPJ (imposto de renda das pessoas jurídicas), por exemplo, todos têm o direito de pagar imposto com base no lucro real. A opção pelo regime do lucro presumido, exemplificando, tem a vantagem de dispensar o contribuinte da exigência de escrituração contábil, que, tratando-se de pequenas empresas, pode ter um custo bastante significativo*." *In* MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. Malheiros, 31ª ed., São Paulo, 2010, p. 79.

contributiva a essas instituições, viabilizando a incidência tributária compatível com a capacidade econômica dessas empresas.

O SIMPLES nacional constitui, portanto, um micro sistema jurídico tributário que altera as bases de cálculo e alíquotas de diversos tributos, em especial aqueles de competência da União.

Diversas são as discussões sobre o regime jurídico especial de tributação instituído pela Lei Complementar 123/2006, destacando-se (1) a questão do papel da Lei Complementar em matéria tributária, nos termos do artigo 146, inciso III, da Constituição Federal; (2) a polêmica acerca da violação ao princípio do pacto federativo em razão da regulamentação, por lei federal, de tributos de competência dos Estados e Municípios; (3) a discussão acerca da efetiva redução da carga tributária e da eficácia da norma; e (4) a utilização de critérios para cálculo de tributos violadores do próprio conceito de fato gerador do tributo[105].

As microempresas e empresas de pequeno porte, assim definidas segundo o critério de sua capacidade econômica descrita em contrato social, para que se submetam ao regime tributário diferenciado, devem se habilitar junto aos órgãos administrativos das receitas federal, estadual e municipal.

De acordo com o Estatuto das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, todas as pessoas jurídicas que possuem capital social de até R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) podem ser enquadradas na categoria de microempresas, e as pessoas jurídicas que possuírem capital social compreendido entre R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), na categoria de empresas de pequeno porte.

A regra prevista no sistema é geral, abrangendo pessoas jurídicas independentemente da forma de sua constituição – sociedades empresariais ou simples, constituídas sob a forma de empresa limitada, sociedade em nome coletivo, em comandita, ou outras. Todas elas podem se submeter ao SIMPLES Nacional, ressalvadas as exceções expressamente previstas em lei.

O rol de pessoas jurídicas que podem se beneficiar com o regime tributário diferenciado aplicável às MPE's foi acrescido pela Lei Complementar 147/2014,

---

[105] Cada uma dessas discussões é pertinente e envolve amplas considerações jurídicas, fato que pode ser atestado pela quantidade de obras que se propõe a analisar a LC 123/2006 e o SIMPLES Nacional. Contudo, o enfrentamento de mencionadas questões não constitui o objeto do presente trabalho, e acabariam por desvirtuar o objetivo do estudo, razão pela qual não serão apresentadas conclusões sobre as indagações expostas.

publicada em 8.8.2014, que incluiu, dentre outras entidades, a sociedade de advogados, clínicas veterinárias, escritórios de arquitetura e engenharia[106].

Diversas empresas não podem se submeter ao regime geral previsto na Lei Complementar 123/2006, segundo o disposto no §4º do artigo 3º da Lei. São elas as pessoas jurídicas:

> I – de cujo capital participe outra pessoa jurídica;
> II – que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica que tenha sede no exterior;
> III – de cujo capital participe pessoa física inscrita como empresário ou que seja sócia de outra empresa beneficiada pela Lei Geral, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite da EPP (R$ 3,3 milhões);
> IV – cujo titular ou sócio participe com mais de 10% do capital de outra empresa não beneficiada pela Lei Geral, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de EPP;
> V – cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de EPP;
> VI – que seja cooperativa, salvo as cooperativas de consumo;
> VII – que participe do capital de outra pessoa jurídica;
> VIII – que seja instituição financeira, corretora ou distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, arrendamento mercantil, seguros e previdência em geral;
> IX – que seja resultante de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica ocorrida nos últimos cinco anos;
> X – em que haja sociedade por ações.

O disposto nos itens IV e VII não se aplica à participação no capital de cooperativas de crédito, centrais de compras ou de qualquer sociedade que tenham como objetivo social a defesa exclusiva dos interesses econômicos das MEs e EPPs.

Há, na Lei Geral, hipóteses de exclusão do regime, destacando-se as seguintes: (i) a ME que, no ano-calendário, exceder ao limite de receita bruta de R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) passa, no ano calendário seguinte, à condição de EPP; (ii) a EPP que, no ano-calendário, não ultrapassar o limite de receita bruta anual de R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) passa, no ano calendário seguinte, à condição

---

[106] A Lei Complementar n^{6} 147/2014 contemplou no regime do SIMPLES Nacional, dentre outros ramos de atividade, os seguintes: Medicina, enfermagem, veterinária, odontologia, psicologia, psicanálise, terapia ocupacional, acupuntura, podologia, fonoaudiologia, clínicas de nutrição, de vacinação e de bancos de leite; fisioterapia, advocacia, serviços de comissária, de despachantes, de tradução e de interpretação; arquitetura, engenharia, medição, cartografia, topografia, geologia, geodésia, testes, suporte e análises técnicas e tecnológicas, pesquisa, design, desenho e agronomia, corretagem, representação comercial e demais atividades de intermediação de negócios e serviços de terceiros, perícia, leilão e avaliação; auditoria, economia, consultoria, gestão, organização, controle e administração; jornalismo e publicidade.

de ME; (iii) a EPP que, no ano-calendário, exceder ao limite de receita bruta de R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), fica excluída da Lei Geral no ano calendário seguinte; e (iv) a ME e a EPP que, no decurso do ano-calendário de início de atividade, ultrapassarem em 20% (vinte por cento) o limite de determinado valor, multiplicado pelo número de meses de funcionamento nesse período, estarão excluídas da Lei Geral, com efeitos retroativos ao início de suas atividades.

O artigo 17 enumera outras limitações ao ingresso no SIMPLES Nacional, além das pessoas jurídicas relacionadas no § 4º do art. 3°. Não podem se submeter ao regime jurídico do SIMPLES Nacional a empresa:

> I – que explore atividade de prestação de serviços de assessoria creditícia.
> II – que tenha sócio domiciliado no exterior;
> III – de cujo capital participe entidade da administração pública;
> IV – que preste serviço de comunicação;
> V – que possua débito com o INSS, ou com as Fazendas Públicas Federal, Estadual ou Municipal, cuja exigibilidade não esteja suspensa;
> VI – que preste serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros;
> VII – que seja geradora, transmissora ou distribuidora de energia elétrica;
> VIII – que exerça atividade de importação ou fabricação de automóveis e motocicletas;
> IX – que exerça atividade de importação de combustíveis;
> X – que exerça atividade de produção ou venda no atacado de bebidas alcoólicas,
> cigarros, armas, bem como de outros produtos tributados pelo IPI com alíquota maior que 20% ou com alíquota específica;
> XI – que preste serviços de cunho intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios;
> XII – que realize cessão ou locação de mão-de-obra;
> XIII – que realize atividade de consultoria;
> XIV – que se dedique ao loteamento e à incorporação de imóveis.

O rol de limitações acima não se aplica às micro ou pequenas empresas que exercerem uma ou mais das atividades arroladas nos parágrafos 1º e 2º do art. 17 da LC n.º 123/2006[107]. Mas estas somente poderão ingressar no SIMPLES Nacional se

---

[107] Art. 17. omissis
(...)
§ 1º As vedações relativas a exercício de atividades previstas no caput deste artigo não se aplicam às pessoas jurídicas que se dediquem exclusivamente às atividades seguintes ou as exerçam em conjunto com outras atividades que não tenham sido objeto de vedação no caput deste artigo:

exercerem uma das atividades ali descritas exclusivamente ou em conjunto com outras atividades também admitidas.

Não há limitação ao setor de atividade das empresas, que podem atuar em qualquer segmento econômico, seja ele setor de Indústria, comércio ou serviços.

As vedações de ingresso no SIMPLES Nacional justificam-se em razão da possibilidade de fraudes e de reserva de mercado a determinadas atividades, próprias de empresas de grande porte ou prestigiadas por legislação específica. Há, porém, em relação às exigências acessórias, diversas condições limitadoras que inviabilizam o exercício de empreendimentos de pequeno porte, o que será objeto de análise no capítulo seguinte.

Os tributos incluídos no SIMPLES Nacional são: Imposto de renda de pessoa jurídica (IRPJ); Imposto sobre produtos industrializados (IPI); Contribuição social sobre folha de salários (CSFS), também denominada contribuição patronal, em que parte da arrecadação é destinada ao Programa de Integração Social (PIS), parte às entidades

---

I – creche, pré-escola e estabelecimento de ensino fundamental;
II – agência terceirizada de correios;
III – agência de viagem e turismo;
IV – centro de formação de condutores de veículos automotores de transporte terrestre de passageiros e de carga;
V – agência lotérica;
VI – serviços de manutenção e reparação de automóveis, caminhões, ônibus, outros veículos pesados, tratores, máquinas e equipamentos agrícolas;
VII – serviços de instalação, manutenção e reparação de acessórios para veículos automotores;
VIII – serviços de manutenção e reparação de motocicletas, motonetas e bicicletas;
IX – serviços de instalação, manutenção e reparação de máquinas de escritório e de informática;
X – serviços de reparos hidráulicos, elétricos, pintura e carpintaria em residências ou estabelecimentos civis ou empresariais, bem como manutenção e reparação de aparelhos eletrodomésticos;
XI – serviços de instalação e manutenção de aparelhos e sistemas de ar-condicionado, refrigeração, ventilação, aquecimento e tratamento de ar em ambientes controlados;
XII – veículos de comunicação, de radiodifusão sonora e de sons e imagens, e mídia externa;
XIII – construção de imóveis e obras de engenharia em geral, inclusive sob a forma de subempreitada;
XIV – transporte municipal de passageiros;
XV – empresas montadoras de estandes para feiras;
XVI – escolas livres, de línguas estrangeiras, artes, cursos técnicos e gerenciais;
XVII – produção cultural e artística;
XVIII – produção cinematográfica e de artes cênicas;
XIX – cumulativamente administração e locação de imóveis de terceiros;
XX – academias de dança, de capoeira, de ioga e de artes marciais;
XXI – academias de atividades físicas, desportivas, de natação e escolas de esportes;
XXII – (VETADO);
XXIII – elaboração de programas de computadores, inclusive jogos eletrônicos, desde que desenvolvidos em estabelecimento do optante;
XXIV – licenciamento ou cessão de direito de uso de programas de computação;
XXV – planejamento, confecção, manutenção e atualização de páginas eletrônicas,
desde que realizados em estabelecimento do optante;
XXVI – escritórios de serviços contábeis;
XXVII – serviço de vigilância, limpeza ou conservação;
XXVIII – (VETADO).

privadas de atuação social mantidas pelas entidades sindicais, e parte à receita federal para financiamento da seguridade social (destinados, sobretudo, ao INSS); Contribuição social sobre o faturamento (COFINS), em que parte da arrecadação, dependendo da entidade, é destinada ao Programa de Integração Social (PIS); Contribuição social sobre o lucro liquido (CSLL); Imposto sobre a circulação de mercadorias e serviços de transporte interestadual e intermunicipal (ICMS); e Imposto sobre serviços de qualquer natureza (ISS);

Os tributos submetidos ao regime único de arrecadação tributária devem ser recolhidos em um guia única de arrecadação, que atualmente pode ser confeccionada diretamente pela internet – DASN (documento de arrecadação do simples nacional).

A intenção da Lei Geral não se restringe à redução da carga tributária; também a simplificação do sistema de recolhimento, com a implementação de uma guia de arrecadação unificada, e ao estabelecimento de incentivos, sob diversas formas, desde isenções até subsídios e parcelamentos.

Mas o principal objetivo da Lei Complementar 123/2006 foi, efetivamente, reduzir a carga tributária incidente sobre as MPE´s, de modo a concretizar a norma programática contida no artigo 179 da Constituição Federal.

Em relação ao aspecto quantitativo (alíquotas e base de cálculo), há diversas mudanças em relação ao regime jurídico comum, subsistindo, porém, divergências acerca da efetiva redução da carga tributária, dada a não abrang6encia do sistema a diversos tributos, de competência de todas as esferas da federação. Foram instituídas tabelas para cálculo da carga tributária total, unificando a base de cálculo dos tributos. Como exemplo, veja-se a tabela do SIMPLES Nacional para o setor de comércio:

SUPERSIMPLES
TABELA I – Comércio - todas as atividades

Receita Bruta em 12 meses (em R$)	ALÍQUOTA
Até 180.000,00	4,00%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%

De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61%

Quanto às contribuições sociais, a base de cálculo é reduzida e simplificada, se comparada com a receita usual das contribuições ao PIS e à COFINS. Enquanto nestes tributos a receita bruta compreender o *"total de receitas auferidas independente da classificação contábil",* no SIMPLES restringe-se a atingir o resultado das operações da empresa, como a venda de mercadorias (em empresas comerciais) ou o preço recebido pela prestação de serviços.

Ainda assim, a favor do sujeito passivo, o regime tributário diferenciado tende a considerar as receitas sob o ponto de vista líquido, pois admite a dedução de vendas canceladas e de descontos incondicionais concedidos.

Quanto às alíquotas, variam progressivamente conforme o ramo de atividade efaixa de receita bruta no período de um ano calendário (ou doze meses). Há cinco tabelas, sendo quatro pertencentes ao Regime Unificado, e uma aplicável ao RegimeEspecial do ICMS para o Transporte. No Regime Unificado (SIMPLES Nacional) têm-se as seguintes tabelas de alíquotas: 1) Comércio (4 a 11,61%, 20 faixas de receita bruta); 2) Indústria (4,5 a 12,11%, vinte faixas de receita bruta); 3) Serviços e Locação de Bens Móveis (6 a 17,42%); 4) Serviços (4,5 a 16,85%).

Quanto à simplificação das obrigações instrumentais, o SIMPLES Nacional prevê a dispensa de obrigações acessórias e sua substituição por métodos menos complexos. Em linhas gerais, os pequenos empresários são obrigados a (i) Apresentar Declaração Anual Simplificada (atualmente denominada "DASN") à Secretaria da Receita Federal, contendo informações socioeconômicas e fiscais, (ii) emitir documento fiscal de venda ou prestação de serviços, e (iii) manter arquivo dos documentos que fundamentaram a apuração dos recolhimentos, pelo prazo decadencial e prescricional.

Há outras obrigações acessórias previstas para ramos e atividades específicas, cujo descumprimento acarreta a exclusão do sistema, como a alienação de produtos a consumidores e outras instituições empresariais (na qualidade de insumos), e a abstenção de encaminhar a DASN à receita, por exemplo.

Relevante discussão refere-se aos objetivos do SIMPLES Nacional. Como mencionado alhures, há divergência acerca do êxito em reduzir a carga tributária e o

custo burocrático por meio da adoção ao SIMPLES. Segundo o SEBRAE, a redução varia conforme o setor, mas pode atingir até 80% (oitenta por cento) de desoneração, em especial sobre a carga tributária[108].

No mesmo sentido, Juliano Giongo e Cláudio Morello[109], em trabalho comparativo sobre o impacto do SIMPLES Nacional frente ao SIMPLES Federal concluíram que:

> (...) Verificou-se que o impacto tributário varia conforme as atividades desenvolvidas e o faturamento anual. De forma geral, as microempresas comerciais e industriais apresentaram aumento da carga tributária enquanto que as empresas de pequeno porte e as prestadoras de serviços foram beneficiadas como novo regime. Também se constatou que a ausência de um regime especial para o ICMS, o que ocorria na legislação anterior, contribuiu significativamente para a elevação da carga tributária em determinados casos...

Como mencionado na própria citação, as conclusões acerca da redução da carga tributária não são unânimes.

Na doutrina tributária há divergências acerca da efetividade da adoção do SIMPLES Nacional como forma de redução da carga tributária. Isso tanto em relação ao montante apurado sob o regime unificado quanto pela existência de diversos tributos incidentes sobre as microempresas e empresas de pequeno porte não são contemplados pelo regime unificado, em especial o Imposto sobre a importação (II), o Imposto sobre a exportação (IE), o Imposto sobre operações de crédito, seguro, câmbio, valores mobiliários e o ouro como ativo financeiro (IOF), o imposto sobre a propriedade territorial rural (ITR), o imposto de renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens de ativo permanente, o Imposto sobre a propriedade de veículos automotores, (IPVA), o Imposto sobre a circulação de mercadorias em operações sujeitas ao regime de substituição tributária (ICMS Substituição tributária), Contribuição para a seguridade social relativa ao trabalhador, Contribuição ao PIS/Pasep, COFINS e IPI incidentes na importação de bens e serviços; ICMS devido por terceiro, a que o contribuinte se ache obrigado, por força da legislação estadual ou distrital vigente; ICMS devido por ocasião do desembaraço aduaneiro, Imposto sobre

---

[108] SEBRAE Observatório nacional das micro e pequenas empresas. Fonte: www.sebrae.com.br

[109] GIONGO, Juliano. MORELLO, Cláudio. **Tributação das Micro e Pequenas Empresas: um estudo sobre o impacto do simples nacional em relação ao simples federal.** Revista CRCRS, Porto Alegre, n.134, p. 6-21, out. 2008

serviços (ISS) devido em relação aos serviços sujeitos à substituição tributária ou retenção na fonte, ISS devido na importação de serviços; dentre outros[110].

A quantidade de normas regulamentares especificamente quanto ao SIMPLES Nacional, contendo disposições, por exemplo, acerca de sublimites de receita bruta (artigos 9º a 12 da Resolução nº 94/2011 do CGSN), base de cálculo e alíquotas (arts. 16 a 21 da Res. 94/2011), majoração de alíquotas (arts. 22 a 24 da Res. 94/2011), segregação de receitas e aplicação de alíquotas (arts. 25 e 26 da Res. 94/2011), substituição tributária (arts. 27 a 29 da Res. 94/2011), além das disposições relativas às obrigações acessórias, dificulta a compreensão do sistema, e justifica a alcunha atribuída ao sistema tributário nacional de "emaranhado de normas[111]".

O contribuinte do SIMPLES Nacional faz jus a uma carga tributária reduzida, o que importa eficácia concreta do mandamento constitucional. Contudo, a quantidade de tributos não abrangidos pelo sistema, e a quantidade de normas tributárias relativas ao tema, sem dúvida dificultam a exata aferição dos reflexos tributários sobre as microempresas e empresas de pequeno porte, tornando-o, em grande parte, ineficaz.

3.2 - O SIMPLES Nacional, critérios para estabelecimento da justiça fiscal, e o desenvolvimento das microempresas e empresas de pequeno porte

Todo e qualquer estudo científico deve partir de uma determinada premissa, expressa por uma indagação. O presente trabalho, sem constituir exceção à regra, parte da seguinte questão: o sistema jurídico tributário denominado SIMPLES Nacional realmente constitui um mecanismo eficiente de estímulo ao desenvolvimento das microempresas e empresas de pequeno porte?

---

[110] Resolução CGSN nº 50, de 22 de dezembro de 2008, dentre outras.

[111] Sobre o tema, vale relembrar a clássica (e irônica) doutrina de Alfredo Augusto Becker, Carnaval Tributário: "*As leis do imposto de renda são alteradas – contínua e mensalmente – por outras leis, decretos-leis, portarias ministeriais, pareceres normativos e outros atos de órgãos governamentais. A proliferação dessas alterações é tão rápida e contínua que o Governo não se dá mais ao trabalho de consolidar tudo em novo Regulamento do Imposto de Renda, cuja sigla, hoje, é uma ironia." Continua o autor, com veio cômico: "Nos últimos anos, a quantidade e variedade de tributos mascarados de "empréstimos" é tão grande que formam um bloco carnavalesco: "Unidos de Vila Federal". O Presidente da República e o seu Ministro da Fazenda são os "abre-alas". O ritmo é dado pelo fêmur dos contribuintes, que também forneceram a pelo para as cuícas. O Presidente e seus Ministros lançam ao público os confetes de nossos bolsos vazios e as serpentinas de nossas tripas. No Sambódromo conquistaram, por unanimidade, o prêmio "Fraude contra o Contribuinte".*" BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. Lejus, 2ª ed., São Paulo, 2004, pp. 14 e 17.

Mas para responder a esta pergunta, faz-se necessário, preliminarmente, definir qual seria a o conceito apropriado de desenvolvimento para as pequenas e micro empresas – e também micro empreendedores individuais.

Provavelmente a primeira resposta a essa dúvida seria o "sucesso", compreendido como o alcance de lucro e crescimento econômico-financeiro do pequeno empreendimento. Mas essa afirmação conduz ao raciocínio de que toda microempresa ou empresa de pequeno porte almeja sua conversão em uma empresa de grande porte, o que pode não representar exatamente o desenvolvimento em seu conceito mais amplo.

Amartya Sen sustenta que somente por meio do alcance da liberdade – em sentido amplo, envolvendo liberdade econômica, liberdade cultural, educação, saúde, alimentação, moradia – é possível o desenvolvimento. O ser humano assume a condição de agente do desenvolvimento, desde que reúna elementos suficientes para tanto[112].

A microempresa e a empresa de pequeno porte, como manifestações sociais e econômicas (vide capítulo I), constituem um meio para a realização de atividades econômicas ou profissionais dos seres humanos, sejam ou não dotados de poucos recursos financeiros, intelectuais ou limitados em quaisquer aspectos de sua existência.

De modo geral, mais do que as transnacionais e as empresas de grande porte, as MPE´s servem de interligação entre os anseios humanos e sua realização, a ponto de poder-se afirmar que o desenvolvimento dessas instituições provoca o desenvolvimento dos próprios seres humanos que nelas investem e atuam.

O desenvolvimento das microempresas e empresas de pequeno porte, dessa forma, ao menos em um primeiro momento, não se confunde com o crescimento de si próprias, senão com a evolução dos próprios seres humanos que a compõem.

As microempresas e as empresas de pequeno porte potencializam as capacidades humanas.

O brasileiro é extremamente criativo, desenvolve ideias, é empreendedor. O brasileiro tem tendência a estabelecer microempresas e empresas de pequeno porte, como alternativa a diversos fatores adversos e como meio de realização profissional[113].

---

[112] SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**. Ed. Companhia das Letras, Companhia de Bolso, trad. Laura Teixeira Motta, 2ª reimpressão, São Paulo, 2010, pp. 10-11, 58-62, 104-111.

[113] Segundo pesquisa apresentada nos relatórios GEM (2007 a 2013), o Brasil sempre demonstrou grande capacidade empreendedora, a ponto de conquistar, entre os países participantes, sempre colocações elevadas (entre os 10 primeiros colocados. O valor da Taxa de Empreendedores em Estágio Inicial – TEA, para 2007, foi de 12,83, que se comparado com os países que participaram de todas as coletas de 2001 a 2007, pode-se observar que a taxa média brasileira permanece sistematicamente acima da média mundial. Ou seja, segundo o GEM 2007, a população brasileira é em média 87,61% mais empreendedora

Para viabilizar essa aparente tendência natural dos brasileiros quanto ao empreendedorismo (vide pesquisas sobre empreendedorismo já citadas), a imposição de carga tributária deve ser condizente com a capacidade econômica desses empreendimentos, na exata medida da desigualdade existente entre as empresas concorrentes em um mercado orientado pela livre concorrência.

Luis Eduardo Schoueri, ao comentar o tema da capacidade contributiva, sustenta que esta "pressupõe a existência de uma riqueza, mas não qualquer uma, senão aquela que gera um saldo (disponível). Assim, não basta, para aferir a existência de capacidade contributiva, investigar os rendimentos de uma pessoa"[114].

Para que se viabilize o incentivo aos micro e pequenos empreendimentos, como propõe o artigo 179 da Constituição Federal, além do mínimo existencial e do confisco oferecerem as balizas à incidência da carga tributária, esta deve, de alguma forma, permitir a utilização de capital para seu desenvolvimento.

Dessa forma, "parece acertado que a capacidade contributiva, em sua feição relativa, tem feições de princípio jurídico, i.e., mandamento de otimização: deve o legislador, na medida do possível (ou ao máximo possível), buscar alcançar a capacidade contributiva"[115], com especial atenção à finalidade pretendida pela Constituição.

Com a adoção do sistema capitalista, e a submissão deste aos princípios da livre iniciativa e livre concorrência, ante o abuso dessa liberdade (em especial a liberdade econômica), os particulares dotados de maior poderio econômico tendem subjugar seus concorrentes (vide capítulo II, item 2.2), de modo que, desde a segunda geração (ou dimensão) de direitos humanos, segundo Norberto Bobbio[116], o Estado foi obrigado a interferir, assegurando, por meio de sua ingerência, condições mínimas de equilíbrio.

Karl Marx, como visto, desenvolve seu raciocínio exatamente sobre o abuso da liberdade por parte dos proprietários exploradores, semeando as bases do *Welfare State*, assim como Adam Smith o fez um século antes[117].

Esse Estado do bem-estar social busca a implementação dos direitos fundamentais, minimizando os efeitos das desigualdades (sociais, regionais, econômicas, pessoais) por meio de medidas administrativas e legislativas. Essa atuação

---

do que o grupo de países que participaram das edições da pesquisa de 2001 a 2007, fato que se repete anualmente. Fonte: www.sebrae.com.br.

[114] SCHOUERI, Luis Eduardo, ob. cit., p. 333.

[115] SCHOUERI, Luis Eduardo, idem, ibidem.

[116] BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos.** Campus Elsevier, 7ª tiragem, São Paulo, 2004.

[117] Vide capítulo II, item 2.2.

positiva do Estado acrescentou ao princípio da igualdade material um outro caráter, de natureza positiva. Incumbe ao Estado, assim, o dever de fornecer as condições necessárias ao equilíbrio entre os agentes da iniciativa privada, sem promover desigualdades.

A planificação e os modelos econômicos comunistas e socialistas não se prestam a atingir esse objetivo, pois não estimulam a concorrência e o desenvolvimento[118]. Se houver completa igualdade, não há estímulo à produção, ao crescimento, Nessa situação, as pessoas se sentem injustiçadas, dada a inexistência de livre iniciativa, e não se gera desenvolvimento[119].

Em entrevista à revista Veja, em dezembro de 2012, o economista canadense Kevin Kayser resumiu, em poucas linhas, como a imposição de igualdade em um regime econômico planificado pode gerar o colapso da economia:

> *Entrevistador:* Por que os regimes socialistas fracassaram?
> *Kevin Kayser:* Alguns estados socialistas conseguiram temporariamente cumprir a promessa de tirar dos ricos para dar aos pobres. Ocorreu que nesse processo eles acabaram por destruir os mecanismos necessários para criar riqueza. Os sistemas socialistas viam os empreendedores como criminosos. Como resultado, a vida de todos foi piorando gradativamente até o ponto em que os sistemas se inviabilizaram.[120]

Os defensores de um modelo capitalista baseado na produção e na geração de riquezas sustentam ser necessária a desigualdade, pois essa desigualdade estimula o

---

[118] Emerson Gabardo, ao comentar a crise do Estado Social, com acuidade comenta: "*Em que pese a precariedade de sua realização nos países periféricos, parece adequado ressaltar o caráter socializante do Estado-providência, certamente muito mais preocupado com o "desenvolvimento nacional" do que o Estado-liberal, centrado de forma arraigada no mero crescimento econômico. Entretanto, no período histórico que compõe a transição do século XX para o XXI, tornou-se absolutamente hegemônica a ideia de crise de potencial intervencionista do Estado, notadamente em razão da ineficiência de seu aparelho. (...) Em um primeiro plano, Claus Offe defende a tese de que as limitações do Estado de Bem-estar social não consistem em um fenômeno passageiro, à medida que este tem como meta a realização de duas funções incompatíveis entre si: mercantilização e desmercantilização. Deve garantir o investimento capitalista e o pleno emprego (até mesmo para que consiga a "lealdade das massas"), ao mesmo tempo em que controla a tendência autoparalisante do mercado. Segundo o autor, o Estado Social tem de fazer, então, o impossível: "se vê forçado a reorganizar e restringir os mecanismos de acumulação capitalista para permitir que esses mecanismos cuidem espontaneamente de si mesmos". Assim, esse desiderato, se não fosse impossível por definição, o seria em decorrência dos crônicos problemas fiscais do welfare state, cuja eficácia e legitimidade encontram-se sistematicamente restringidas. Não há rentabildiade suficiente no setor capitalista que possa suportar a capacidade de endividamento do Estado na sua tarefa de manejar a crise entre socialização e acumulação capitalista. A partir de tal problemática, a resposta liberal torna-se muito mais plausível (...)". In* GABARDO, Emerson. ob. cit., pp.127-129.

[119] GABARDO, Emerson, ob. cit. pp. 130-135.

[120] Revista VEJA, **Entrevista concedida por Kevin Kayser**, edição de 12 de dezembro de 2012, pp. 21-25

crescimento. Mas a desigualdade não pode ser excessiva, caso contrário há sensação de abandono por parte dos menos favorecidos, e haverá a sensação de injustiça, seguida por indignação, resistência e revolta.

O conceito de liberdade, nesse aspecto, assume relevância ímpar, fato constatado por Milton Friedman[121], Norberto Bobbio[122] e, mais recentemente, e sob outra perspectiva, Amartya Sen[123].

Com o intuito de semear justiça fiscal – distribuição da carga tributária proporcional e adequada e igualdade de condições econômicas como fundamentos para a livre concorrência – em relação às microempresas e empresas de pequeno porte, e definir os critérios para o estabelecimento dessa nova concepção de justiça, é possível a utilização, ainda que experimental, da teoria da justiça como equidade de John Rawls.

John Rawls[124] propôs um novo modelo paradigmático de justiça, em sua obra *Uma teoria da justiça*, contrária às teorias utilitaristas. Nessa obra, em apertada síntese, Rawls propõe a distribuição de princípios e bens entre as pessoas de modo não a atender objetivos pessoais, econômicos ou sociais, mas sim de acordo com a equidade. Ao se atingir o consenso na escolha e na distribuição de bens e princípios de justiça, os seres humanos conseguiriam então, de modo definitivo, estabelecer o ideal para a vida em sociedade.

Por meio de uma hipotética ilustração, o "véu da ignorância", Rawls propõe que os seres humanos, no exato momento da concepção do Estado, tal qual na elaboração do Contrato Social, desconheçam suas características pessoais, de modo a inviabilizar escolhas que lhes tragam vantagens pessoais, e, em um denominado "lugar de partida"[125], ou ainda "posição original[126]", pactuem os princípios de justiça que devem ser consensualmente adotados.

Para realizar o ideal de justiça, Rawls supõe, em uma posição original, que todos indivíduos desconhecem suas características pessoais, seus dons e interesses. Pressupõe-se uma situação de neutralidade, denominada "véu da ignorância".[127] Os

---

[121] FRIEDMAN, Milton, *et al*, **Liberdade de escolher – o novo liberalismo econômico**, ob. cit.
[122] BOBBIO, Norberto. **Igualdade e liberdade**, ob. cit.
[123] SEM, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**, ob. cit.
[124] RAWLS, John. **Uma teoria da justiça**. Martins Fontes, São Paulo, 2002
[125] RAWLS, John, ob. cit., p.102
[126] Idem, p. 200.
[127] São palavras do autor: *"Na justiça como equidade, a posição original de igualdade corresponde ao estado de natureza na teoria tradicional do contrato social. Essa posição original não é, obviamente, concebida como uma situação histórica real, muito menos como uma condição primitiva da cultura. É entendida como uma situação puramente hipotética caracterizada de modo a conduzir a uma certa concepção da justiça. Entre as características essenciais dessa situação está o fato de que ninguém*

princípios da igualdade de condições e neutralidade de interesses orientariam, assim, a escolha de valores fundamentais, por consenso, para regência de uma determinada sociedade.

John Rawls propõe, para o alcance de sua teoria da justiça, o princípio da diferença, em que seria possível estabelecer determinados critérios que diferenciem as pessoas e sua posição social, e o princípio da reparação, em que as pessoas, a sociedade, o Estado e as instituições, voluntariamente, propõem e realizam a modificação da situação original daquelas menos favorecidas.

Por meio dessa concepção de justiça como equidade, os seres humanos optariam, necessária e naturalmente, por valores que evitassem - ou reduzissem - as desigualdades contingenciais da realidade, permitindo uma convivência harmônica entre si.

Aplicando-se esse conceito às pessoas jurídicas – e aqui permite-se, cientificamente, essa abstração, com a devida vênia à teoria de Rawls, voltada para os seres humanos – seria possível afirmar que microempresas, empresas de pequeno, médio e grande porte, desconhecendo suas características (postas sob o "véu da ignorância", portanto), optariam por um regime social e jurídico que permitisse, de modo amplo e irrestrito, condições de igualdade para o alcance de seu desenvolvimento, com a intervenção governamental apenas para garantir tais condições.

Essa visão tende a conduzir a um regime capitalista de livre iniciativa e livre concorrência assistida - em que o Estado figuraria apenas para garantir o respeito aos princípios da igualdade de condições - que permita o desenvolvimento pleno das empresas e dos indivíduos.

O ideal de justiça como equidade se harmoniza com a livre concorrência, desde que estabelecidos critérios mínimos para que haja competição em igualdade de condições. A livre iniciativa e a livre concorrência podem, inclusive, ser considerados

---

conhece o seu lugar na sociedade, a posição de sua classe ou o status social e ninguém conhece sua sorte na distribuição de dotes e habilidades naturais, sua inteligência, força e coisas semelhantes. Eu até presumirei que as partes não conhecem suas concepções do bem ou suas propensões psicológicas particulares. Os princípios da justiça são escolhidos sob um véu de ignorância. Isso garante que ninguém é favorecido ou desfavorecido na escolha dos princípios pelo resultado do acaso natural ou pela contingência de circunstâncias sociais" (...) "Uma característica da justiça como equidade é a de conceber as partes na situação inicial como racionais e mutuamente desinteressadas. Isso não significa que as partes sejam egoístas, isto é, indivíduos com apenas certos tipos de interesses, por exemplo, riqueza, prestígio e poder. Mas são concebidas como pessoas que não têm interesse nos interesses das outras." RAWLS, John, ob. cit. pp. 13-15.

princípios estruturantes de um Estado Democrático de Direito, segundo concepção de José Joaquim Gomes Canotilho[128].

A incidência de carga tributária orientada por um critério de justiça – distribuição equânime da exação, atendidos os pressupostos da igualdade material, segundo os quais os desiguais devem ser tratados de modo desigual, *na exata medida e proporção de sua desigualdade* – serviria de meio indutor ao desenvolvimento, em um primeiro momento, das microempresas e empresas de pequeno porte, e, posteriormente, da própria economia e geração de riquezas.

O desenvolvimento das microempresas e empresas de pequeno porte tem como núcleo, em primeira e última instância, o desenvolvimento do próprio ser humano. E o desenvolvimento do ser humano passa, em um mundo globalizado, pela conquista de liberdades. Flavia Piovesan[129], sobre desenvolvimento, assim leciona:

> Desse modo, o direito ao desenvolvimento compreende três dimensões: a) a importância da participação, com realce ao componente democrático a orientar a formulação de políticas públicas, dotando-lhes de maior transparência e *accountability*; b) a proteção às necessidades básicas de justiça social, enunciando a Declaração sobre o Direito ao Desenvolvimento que: "A pessoa humana é o sujeito central do desenvolvimento, e deve ser ativa, participante e beneficiária do direito ao desenvolvimento."; e c) a necessidade de adotar programas e políticas nacionais, como de cooperação internacional – já que a efetiva cooperação internacional é essencial para prover aos países mais pobres meios que encorajem o direito ao desenvolvimento. A respeito, adiciona o artigo 4º da Declaração que os Estados têm o dever de adotar medidas, individual ou coletivamente, voltadas a formular políticas de desenvolvimento internacional, com vistas a facilitar a plena realização de direitos.

Na concepção de Amartya Sen, o desenvolvimento é viabilizado pela liberdade, em sentido amplo - compreendida como o acesso à educação, à saúde, a segurança, à moradia, ao transporte, ao trabalho e a um amplo conjunto de bens ou valores que

---

[128] Em relação aos "princípios estruturantes" de um Estado Democrático de Direito, o autor assim expõe: "*Note-se, porém: embora não sejam princípios transcendentes, podem sempre ser considerados como dimensões paradigmáticas de uma ordem constitucional «justa» e, desta forma, servirem de operadores paramétricos para se aquilatar da legitimidade e legitimação de uma ordem constitucional positiva. Neste sentido, averiguar se uma ordem constitucional está «informada» pelos princípios do Estado de direito democrático é ou pode ser uma pedra de toque para se concluir, positiva ou negativamente, acerca da sua dignidade de reconhecimento como «ordem constitucional justa», como «Estado de direito» ou «Estado de não direito», como Estado democrático ou como ditadura.*" CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. Livraria Almedina Coimbra, 6º ed., 1993, P. 346.

[129] PIOVESAN, Flavia. **Direitos humanos e justiça internacional – um estudo comparativo dos sistemas regionais europeu, interamericano e africano**. Saraiva, 2ª edição, São Paulo, 2011, p. 50. No mesmo sentido: FLORES, Joaquím Herrera, **La reivención de los derechos humanos**, Coleción Ensayando, Ed. Atrapasueños, Publidisa, Andalucia, 2007.

permitam ao homem a posição de agentes no mundo globalizado - e, da mesma forma, em sentido inverso, a liberdade só é viável pelo desenvolvimento:

> (...) a expansão da liberdade humana é tanto o principal fim como o principal meio do desenvolvimento. O objetivo do desenvolvimento relaciona-se à avaliação das liberdades reais desfrutadas pelas pessoas. As capacidades individuais dependem crucialmente, entre outras coisas, de disposições econômicas, sociais e políticas. Ao se instituírem disposições institucionais apropriadas, os papéis instrumentais de tipos distintos de liberdade precisam ser levados em conta, indo-se muito além da import6ancia fundamental da liberdade global dos indivíduos.[130]

O Estado, ao instituir um regime tributário diferenciado voltado às microempresas e empresas de pequeno porte, tem, nos moldes programáticos da Constituição Federal, o dever de proporcionar a essas instituições condições que viabilizem o desenvolvimento dos empreendimentos e dos seres humanos que se colocam detrás dessas instituições.

Essas condições derivam da liberdade econômica, que perpassa pela livre iniciativa, livre concorrência, liberdade de trabalho, possibilidade de investimento e captação de receitas, dentre outras formas de viabilizar a circulação de riquezas.

A instituição de um regime tributário diferenciado, conferindo proteção e tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte, como se atesta pelas conclusões obtidas com a análise dos dados estatísticos apresentados neste estudo, não se revela suficiente para proporcionar o desenvolvimento dessas entidades.

Ao fundamentar no princípio da igualdade material a adoção de medidas tributárias desiguais para entidades desiguais, para que resultados efetivos possam ser notados, as intervenções governamentais devem ser significativas, e não meramente paliativas.

A redução da carga tributária incidente sobre determinadas atividadese categorias de microempresas e empresas de pequeno porte pode ser qualificada como uma manifestação pontual do princípio da igualdade material, com resultados modestos.

O gráfico abaixo demonstra que, apesar do aumento do número de microempresas e empresas de pequeno porte que aderiram ao SIMPLES Nacional, ao longo dos anos de 2005 a 2007, a quantidade de MPE's que encerraram suas atividades

---

[130] SEN, Amartya, ob. cit, pp. 76-77.

antes de completarem 2 (dois) anos de existência (considerados os critérios adotados pelo SEBRAE de apuração[131]) pouco se alterou:

> Tomando como referência as empresas brasileiras constituídas em 2007, e as informações sobre estas empresas disponíveis na SRF até 2010, a taxa de sobrevivência das empresas com até 2 anos de atividade foi de 75,6%.
>
> Essa taxa foi superior à taxa calculada para as empresas nascidas em 2006 (75,1%) e nascidas em 2005 (73,6%).
>
> Como a taxa de mortalidade é complementar à da sobrevivência, pode-se dizer que a taxa de mortalidade de empresas com até 2 anos caiu de 26,4% (nascidas em 2005) para 24,9% (nascidas em 2006) e para 24,4% (nascidas em 2007.[132]

Também não houve alteração nas principais causas apontadas pelos micro e pequenos empresários para o encerramento de suas atividades, mesmo com a submissão das pequenas empresas ao regime tributário diferenciado, e, segundo pesquisas realizadas pela Endeavor, instituição global de fomento ao empreendedorismo, em parceria com o IBGE, apenas 1,5% (um e meio por cento) de todas as empresas brasileiras, incluindo microempresas e empresas de pequeno porte, conseguem sustentar expansão acima de 20% (vinte por cento) ano aos por 3 (três) anos[133].

---

[131] Do relatório elaborado pelo SEBRAE:
"*Nos estudos que tratam da medição da taxa de sobrevivência de empresas, são utilizadas basicamente dois tipos de metodologias:*
1. As que utilizam pesquisas de campo, de caráter amostral, para verificar in loco, se as empresas registradas em determinado período continuam em atividade;
2. As que utilizam o processamento e a análise de banco de dados oficiais para identificar a situação das empresas em dois momentos distintos do tempo, sem realização de pesquisas de campo. No primeiro grupo, a principal vantagem é a obtenção de dados mais atualizados. Neles, a constatação da situação das empresas é feita presencialmente, no próprio momento da pesquisa de campo. As desvantagens são os elevados custos para sua realização e a imprecisão na informação, visto que as taxas calculadas apresentam margens de erro, que são próprias de pesquisas amostrais. São exemplos, os trabalhos realizados pelo Sebrae no passado.
No segundo grupo, as principais vantagens são o baixo custo para o cálculo da taxa e a margem de erro zero, uma vez que é checada a totalidade das empresas que compõem o cadastro das empresas constituídas nos anos em análise. Contudo, nesses estudos, além de não ser possível verificar com os Donos de Negócio as razões do fechamento das empresas, há uma defasagem maior nos dados, visto que as bases são disponibilizadas com 2 ou 3 anos de atraso em relação ao fato gerador das informações. São exemplos, os trabalhos realizados pelo IBGE e pelo BNDES.
Desde 2011, o Sebrae optou por realizar seus estudos de sobrevivência de empresas utilizando o segundo tipo de metodologia, por meio do processamento do banco de dados da Secretaria da Receita Federal. SEBRAE, Relatório **Sobrevivência das empresas no Brasil**, Brasília, 2013, p.. 15. Disponível em: http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Sobrevivencia_das_empresas_no_Brasil=2013.pdf SEBRAE(SRF.

[132] SEBRAE, Relatório **Sobrevivência das empresas no Brasil**, idem, pp. 19/20.

[133] As empresas que atingem essa meta, de expansão econômica ou desenvolvimento, acima de 20% ano por, no mínimo, 36 (trinta e seis) meses, são denominadas Empresas de Alto Crescimento (EACs), e, no Brasil, estão pulverizadas ao longo de todos os setores da economia. Representam apenas 1,5% (um e

Evidente que não se pode atribuir à incidência da carga tributária a responsabilidade exclusiva pelo encerramento das atividades das microempresas e empresas de pequeno porte; tal afirmação seria oposta, inclusive, às estatísticas obtidas por meio de questionamentos feitos aos próprios micro e pequenos empreendedores.

Contudo, também não é possível afirmar, com base nos dados coletados, que a implementação do SIMPLES Nacional contribuiu para reduzir de forma significativa os efeitos da livre concorrência e o índice de falecimento dessas entidades[134].

Tanto isso é verdade que a redução da carga tributária por meio da adoção ao regime tributário diferenciado tem suscitado dúvidas e divergências na doutrina e na prática empresarial – seja tributária ou contábil – acerca de sua real efetividade.

Por outro lado, a redução exponencial da carga tributária poderia incentivar a conquista de liberdades – tanto em relação à microempresa e à empresa de pequeno porte quanto aos seres humanos que delas participem – o que, em um sistema de livre concorrência, geraria, por consequência, crescimento econômico, e, paralelamente, sedimentaria a igualdade.

Sobre a relação entre igualdade e liberdade, Milton Friedman, economista considerado um dos responsáveis pelo neoliberalismo, em sua obra Liberdade de escolher, comenta, com precisão[135]:

> Uma sociedade que coloca a igualdade – no sentido de igualdade de renda – à frente da liberdade terminará sem igualdade e liberdade. O

---

meio por cento das empresas nacionais, 34.106 (trinta e quatro mil, cento e seis) empresas, dentre as quais 10% (dez por cento) são de grande porte e o restante, de pequeno e médio porte, com até 250 (duzentos e cinquenta funcionários. Fonte: **O Estado de São Paulo**, caderno Pequenas e Médias Empresas, edição de quarta-feira, 23 de julho de 2014, p. B1A.

[134] Para Luciano Amaro, *"o princípio da capacidade contributiva inspira-se na ordem natural das coisas: onde não houver riqueza é inútil institui imposto, do mesmo modo que em terra seca não adiante abrir poço à busca de água. Porém, na formulação jurídica do princípio, não se quer apenas preservar a eficácia da lei de incidência (no sentido de que esta não caia no vazio, por falta de riqueza que suporte o imposto); além disso, quer-se preservar o contribuinte, buscando evitar que uma tributação excessiva (inadequada à sua capacidade contributiva) comprometa os seus meios de subsistência, ou o libre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa, ou o exercício de outros direitos fundamentais, já que tudo isso relativiza sua capacidade econômica. Como registraram Geraldo Ataliba e Cleber Giardino, a capacidade econômica corresponde à "real possibilidade de dminuir-se patrimonialmente, sem destruir-se e sem perder a possibilidade de persistir gerando a riqueza de lastro à tributação""* AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. Saraiva, 20ª ed., São Paulo, 2014, p. 163

[135] FRIEDMAN, Milton, e FRIEDMAN, Rose. **Liberdade de escolher – o novo liberalismo econômico.** Record, trad. Ruy Jungman, Rio de Janeiro, 1980, p. 152

> emprego da força para implantar a igualdade destruirá a liberdade, e a força, adotada para boas finalidades, acabará nas mãos de pessoas que a usarão para promover seus próprios interesses. Por outro lado, a sociedade que coloca a liberdade em primeiro lugar acaba, como um feliz subproduto, com maior liberdade e maior igualdade. Embora seja um subproduto da liberdade, a maior igualdade não constitui obra do acaso.

Flavia Piovesan[136] reforça esse entendimento:

> Torna-se, contudo, insuficiente tratar o indivíduo de forma genérica, geral e abstrata. Faz-se necessária a especificação do sujeito de direito, que passa a ser visto em sua peculiaridade e particularidade. Nessa ótica, determinados sujeitos de direitos, ou determinadas violações de direitos, exigem uma resposta específica e diferenciada. (...) Ao lado do direito à igualdade, surge, também como direito fundamental, o direito à diferença. Importa o respeito à diferença e à diversidade, o que lhes assegura tratamento especial.
> Destacam-se, assim, três vertentes no que tange à concepção da igualdade: a) a igualdade forma, reduzida à fórmula "todos são iguais perante a lei" (que, ao seu tempo, foi crucial para a abolição de privilégios); b) a igualdade material, correspondente ao ideal de justiça social e distributiva igualdade orientada pelo critério socioeconômico); e c) a igualdade material, correspondente ao ideal de justiça enquanto reconhecimento de identidades (igualdade orientada por critérios como gênero, orientação sexual, idade, raça e etnia).
> (...)
> Nesse contexto, o direito à redistribuição requer medidas de enfrentamento da injustiça econômica, da marginalização e da desigualdade econômica, por meio da transformação nas estruturas socioeconômicas e da adoção de uma política de redistribuição.

E, especificamente em relação à carga tributária incidente sobre a iniciativa privada, em um modelo de Estado parcialmente social como o brasileiro, Emerson Gabardo conclui[137]:

> O impasse financeiro que se coloca *(entre o crescimento econômico a partir do sistema capitalista e a melhoria da qualidade de vida social)* ocorre devido à superioridade do crescimento das despesas frente ao crescimento da produção nacional, que gera uma crise do modelo de desenvolvimento, crise esta que não consegue sustentar-se mediante a ampliação dos descontos obrigatórios (carga tributária), pois estes acabam, em última análise, limitando o crescimento econômico, fato

[136] PIOVESAN, Flavia, ob. cit., pp. 57-58
[137] GABARDO, Emerson, ob. cit., p.129

> este agravado pelo péssimo desempenho do Estado como administrador de recursos. (*parênteses nossos*)

A omissão do Estado, ainda que instituído um regime tributário diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte, contribui negativamente para o desenvolvimento dessas entidades, daqueles que as compõem, e da própria economia nacional, visto que tolhem a liberdade econômica.

A norma estampada no artigo 179 da Constituição Federal prevê a instituição de tratamento favorecido às MPE´s como incentivo ao seu desenvolvimento, mas, diante do panorama atual, tal desiderato constitucional não tem sido atingido, ao menos sob o aspecto jurídico tributário.

Não se vislumbra, enfim, a efetividade do sistema jurídico tributário diferenciado nos moldes contidos na legislação infraconstitucional, visto que, nos moldes propostos por Amartya Sen, não há incorporação de liberdades, seja à própria microempresa ou empresa de pequeno porte, ou ao ser humano que dela participa, a fim de propiciar seu desenvolvimento econômico ou social.

CONCLUSÃO

As microempresas e as empresas de pequeno porte são unidades econômicas dotadas de organização e capacidade reduzidas, que exercem suas atividades com vistas à produção e circulação de bens ou serviços ou realizam atividades que proporcionam o desenvolvimento de determinada profissão, pesquisa, manifestação artística ou intelectual,

De acordo com a legislação brasileira, as microempresas e empresas de pequeno porte podem ser formadas por sociedades empresárias ou sociedades simples, as primeiras entendidas como as pessoas jurídicas que exercem atividades de forma organizada, com finalidade lucrativa, congregando elementos para a produção e circulação de mercadorias e serviços, e as segundas, como as pessoas jurídicas, dotadas ou não de finalidade lucrativa, que viabilizam o exercício de atividades civis, como a produção artística ou literária, a produção intelectual, a atuação profissional exclusiva e a pesquisa científica, dentre outras.

Em ambos os casos – sociedades empresárias ou sociedades simples – é possível identificar atuação lucrativa de micro e pequeno porte, envolvendo capital social de até R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), reduzida estrutura organizacional para o desempenho da atividade, e, em regra, pouca expressividade econômica e midiática em suas operações.

O conceito geral de microempresas e empresas de pequeno porte tem, portanto, fundo econômico - na sociedade atual, orientada pelo capitalismo, com o precípuo intuito de buscar o desenvolvimento econômico - e social – voltado ao desenvolvimento do ser humano e da sociedade que o envolve. A legislação, em todas as esferas, procura estabelecer um padrão comparativo e possibilitar o equilíbrio entre essas empresas de pequeno porte e as empresas de grande porte, como as transnacionais.

O princípio da igualdade, segundo essa análise, ocupa papel central no estabelecimento do conceito dessas entidades, sob o aspecto da capacidade contributiva previsto na Constituição Federal, e tem por finalidade incentivar seu pleno desenvolvimento, tomando-se como plano intermediário para o alcance desse objetivo a livre concorrência e a busca pela valorização do trabalho humano.

Em regra, as micro e pequenas empresas são constituídas, como pessoas jurídicas empresariais, e exercem atividade empresarial, congregando, para tanto, organização e atividade voltada para a produção e circulação de mercadorias e serviços para atuação

no mercado. O conceito atual de MPE´s não é, do ponto de vista técnico, um conceito jurídico, e sim econômico, e tem por base a diretriz estabelecida pela Constituição Federal de *incentivo* ao desenvolvimento econômico e social por meio do tratamento diferenciado concedido a essa modalidade societária.

Pode-se dizer que, com fulcro no princípio da igualdade material, o estabelecimento do conceito de micro e pequena empresa e a instituição de um regime jurídico diferenciado (em especial na esfera tributária) atende ao objetivo de viabilizar a livre concorrência e a livre iniciativa, e a construção legislativa, ao adotar o conceito atrelado ao valor do capital social, procurou ser mais abrangente, permitindo o acesso aos benefícios tributários independentemente do número de funcionários ou sócios vinculados ao empreendimento.

Tal opção legislativa, já adotada pela lei do SIMPLES federal, se coaduna com o princípio da capacidade contributiva, vinculando grande parte da carga tributária ao faturamento mensal dessas entidades.

Por outro lado, ao limitar o acesso de diversas sociedades empresariais ao sistema unificado de arrecadação tributária, e, principalmente, ao estabelecer elevado número de condições para o ingresso e a manutenção das entidades no sistema, a legislação pátria parece dificultar a efetiva implementação de um tratamento diferenciado em matéria tributária que incentive o pequeno negócio.

Dentre os reflexos do estabelecimento de um regime diferenciado para tais modalidades societárias – ainda recentes no sistema jurídico brasileiro – é possível verificar um primeiro passo para que o primado da igualdade material fosse efetivamente alcançado. A instituição de normas como a LC 123/2006, a LC 128/2008 e a LC 147/2014, e as novas modalidades societárias (EIRELI e MEI) contribuem para que exista uma gama de opções para o progresso das micro e pequenas empresas, mas isto, como restou demonstrado no presente trabalho, parece não ser suficiente.

Como visto no capítulo III, a opção pelo regime jurídico tributário especial (SIMPLES Nacional) pode representar uma redução da carga tributária em alguns setores, como o setor de serviços, porém, mesmo assim, existem dúvidas acerca da real diminuição dessa incidência, sobretudo como forma de incentivo ao desenvolvimento das microempresas e empresas de pequeno porte.

A discussão acerca dos critérios estabelecidos pela Constituição Federal para aplicação do princípio da capacidade contributiva, mediante a identificação da capacidade econômica do contribuinte - tanto sob o aspecto objetivo quanto sob o

aspecto subjetivo – pelo que foi visto, atende aos pressupostos formais do princípio da igualdade material – a) o elemento tomado como fator de *discrímen* (ou *desigualação*, segundo o autor) não poderá ser um traço tão específico que singularize no presente e definitivamente, de modo absoluto, um sujeito a ser acolhido em um regime peculiar, e que o traço peculiar deva residir no próprio sujeito; b) deve existir correlação lógica abstrata entre o fator erigido como *discrímen* e a disparidade estabelecida no tratamento jurídico diversificado; e c) deve existir consonância desta correlação lógica com os interesse absorvidos no sistema constitucional juridicizado – mas não conferem efetividade ao mandamento constitucional de incentivo ao desenvolvimento.

Com base no marco teórico de justiça apresentado por John Rawls, em que se pretende o estabelecimento de uma posição original de completa ignorância acerca dos dotes e características individuais de cada pessoa (inclusive pessoas jurídicas), a igualdade como equidade só seria possível em um regime de livre concorrência real, em que o Estado asseguraria as condições de justiça como equidade, e como forma de manutenção da igualdade de condições e acesso ao mercado.

O desenvolvimento, escopo da atuação empresarial das microempresas e empresas de pequeno porte, é compreendido no presente trabalho, com base nos marcos teóricos apresentados, como o próprio desenvolvimento humano. E sob esse enfoque são submetidos a análise os dados estatísticos colhidos.

Com base nessa pesquisa, é possível extrair as seguintes conclusões:

1) O tratamento tributário diferenciado para as microempresas e empresas de pequeno porte (SIMPLES Nacional) deve constituir um incentivo ao seu desenvolvimento, como manifestação do princípio da igualdade material. Assim, se há dúvidas sobre eventual redução ou manutenção da carga tributária incidente sobre as microempresas e empresas de pequeno porte - se é idêntica ou pouco inferior à carga comum das empresas de médio e grande porte - não há que se falar em incentivo, ou tratamento diferenciado, voltado ao desenvolvimento das MPE´s. A simples existência de divergências sobre essa carga tributária não permite que o micro empreendedor utilize eventuais reservas (que seriam utilizadas para pagamento de tributos) para seu desenvolvimento. Significa que não há incentivo algum, mas mera medidas governamentais pontuais, sem planejamento a longo prazo.

2) Como o governo não atua de forma planejada ao editar normas tributárias relativas à redução de carga tributária, e não induz ao desenvolvimento, escopo do mandamento constitucional contido no artigo 179, que, textualmente, visa o incentivo ao micro e pequeno empreendimento, isso equivaleria a uma omissão do Estado. E, em caso de omissão, o Estado estará atribuindo à iniciativa privada a regulação da atividade econômica da microempresa e empresa de pequeno porte. Ou seja, a economia privada é que acaba por exercer influências sobre as MPE´s, e não se obtém, de fato, o seu desenvolvimento . Sobre a omissão do Estado, tenho várias observações pertinentes da doutrina de direitos humanos na pós modernidade, especialmente no aspecto econômico.

3) Por fim, como as microempresas e empresas de pequeno porte existem em grande parte como forma de superar as dificuldades de falta de emprego, de falta de instrução, educação, cultura e outras limitações pessoais e sociais, estas são, na verdade, idealizações (e, por vezes) realizações de sonhos dos microempreendedores. Os micro e pequenos empreendedores buscam seu sustento e, muitas vezes, o de suas famílias, por meio dessas entidades. Isso significa que o pleno desenvolvimento dessas entidades, no final, resulta no próprio desenvolvimento dos seres humanos que as compõem (no caso dos microempreendedores individuais, das empresas individuais de responsabilidade limitada - EIRELI - e das microempresas, isso é ainda mais claro).

E, na concepção dos autores citados neste trabalho (em especial Amartya Sen, Zygmunt Baumann, Emerson Gabardo, Milton Friedman, Flavia Piovesan, Luis Eduardo Schoueri), o desenvolvimento deve ser compreendido como liberdade, e a liberdade (financeira, econômica, social, educacional, cultura), como desenvolvimento.

È necessário implementar uma redução drástica na carga tributária das MPE´s, já que os desiguais devem ser tratados de forma desigual, na *exata medida* de sua desigualdade, desigualdade essa que, segundo apurado pelos dados estatísticos e pela pesquisa desenvolvida, se coloca em patamares díspares em muito elevados, quando se busca a livre concorrência de mercado e a competitividade. Isso tem sido, gradativamente, implementado, mas ainda não de forma significativa.

O Estado institui e mantém um sistema tributário que acaba por limitar ou, às vezes, até impossibilitar, a liberdade do indivíduo, assim como das microempresas e

empresas de pequeno porte, atribuindo à iniciativa privada a atividade de desenvolvimento e promoção do ciclo econômico.

A crítica ao Estado é pertinente, visto que há um ensaio de discurso que não condiz com a realidade: vê-se que os micro e pequenos empresários - que representam em torno de 99% (noventa e nove por cento) das empresas nacionais e 27% (vinte e sete por cento) do PIB no Brasil - formam a camada que em grande parte sustenta a economia, seja pela geração de empregos, pela mobilidade, pela variedade no exercício e criação de atividades acabam por se tornar uma das classes mais prejudicadas pelo Estado.

Grandes corporações nacionais e transnacionais, dotadas de elevada capacidade econômica, capazes de exercer influência junto a cúpulas governamentais e de impor decisões sobre seus provedores e consumidores, não se encontram facilmente à mercê de conjunturas econômicas desestabilizadoras, mas podem provocar a extinção, das microempresas e empresas de pequeno porte, que não possuem idêntica competitividade.

Ao Estado incumbe, na prática, a aplicação de incentivos de competição entre todas as empresas com a menor intervenção possível, dando reais incentivos às empresas e estimulando a livre iniciativa e a livre concorrência.

Por fim, o que defendem John Rawls, Amartya Sen, Flavia Piovesan e Emerson Gabardo não deve ser compreendido como um objetivo utópico, senão a necessidade de orientar-se pela busca de equilíbrio econômico, de viés competitivo, amparado no conceito de negociação ganha-ganha. Ao final, todas as partes envolvidas ganham, e os resultados se distribuem com mais equanimidade.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. Saraiva, 20ª ed., São Paulo, 2014

ARISTÓTELES. **Ética a Nicômacos**, Ed. UNB, 4ª ed., tradução do grego de Mário da Gama Kury, Brasília, 1985.

ÁVILA, Humberto. **Segurança Jurídica**, Malheiros, 2ª ed. São Paulo, 2012.

BARBOSA, Rui. **Oração aos moços**, Ed Casa de Rui Barbosa, Edição popular anotada por Adriano da Gama Kury, 5ª ed., Rio de Janeiro, 1999.

BARCELOS, Ana Paula de, e BARROSO, Luis Roberto, **O começo da história. A nova interpretação constitucional e o papel dos princípios no direito brasileiro**, Revista Forense, ano 100, v. 371, Forense, Rio de Janeiro, jan/fev. 2004.

BAUMAN, Zygmunt, **Globalização: as consequências humanas**. Jorge Zahar editor, trad. Marcus Penchel, Rio de Janeiro, 1999.

_____, **Modernidade Líquida**, Zahar, trad. Plínio Dentzien, Rio de Janeiro, 2001.

_____, **Vida para o consumo**. Jorge Zahar editor, trad. Carlos Alberto Medeiros. Rio de janeiro. 2008.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do direito tributário**. Saraiva, São Paulo, 2009.

BECK, Ulrich, **Sociedade de Risco: rumo a uma outra modernidade**, Editora 34, 1ª ed., trad. Sebastião Nascimento, São Paulo, 2010.

BECKER, Alfredo Augusto. **Carnaval tributário**. Lejus, 2ª ed., São Paulo, 2004

BEDÊ, Marco Aurélio (Coord.).**Onde estão as Micro e Pequenas Empresas no Brasil.** São Paulo: SEBRAE, 2006

BOBBIO, Norberto. **A era dos direitos**. Campus Elsevier, 7ª tiragem, São Paulo, 2004.

_____, **Igualdade e Liberdade**. Ediouro, trad. Carlos Nelson Coutinho, 5ª ed., Rio de Janeiro, 2002.

BONAVIDES, Paulo. **Ciência Política**, Malheiros, 10ª ed., 13ª tiragem, São Paulo. 2004.

CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira. **Empresa individual de responsabilidade limitada – EIRELLI**. Artigo científico publicado na revista Forum Jurídico, Ano I, edição I, Março de 2012, pp, 60-67.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito constitucional**. Livraria Almedina, Coimbra, 6º ed., 1993.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. Malheiros, 26ª ed., São Paulo, 2010.

CASAGRANDE, Elton Eustáquio. **Teoria do investimento e aplicações para o Brasil**, pesquisa científica realizada junto ao departamento de Economia da UNESP – Araraquara. Disponível em: http://www.ufrgs.br/ppge/pcientifica/2006_02.pdf

COELHO, Fabio Ulhoa**, Manual de direito comercia**l, Saraiva, 25ª ed., São Paulo, 2013.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário, Constituição e Código Tributário Nacional**, Saraiva, 2ª ed., São Paulo, 2012.

DALLARI, Dalmo De Abreu. **Elementos de teoria geral do Estado**. Saraiva, 28ª Ed., São Paulo, 2009.

DANTAS, Ivo. **Direito Constitucional Econômico.** Juruá, Curitiba,1999.

DEMO, Pedro. **Saber pensar**. Guia da escola cidadã, vol. 6, Cortez – Instituto Paulo Freire, 7ª ed., São Paulo, 2011.

DWORKIN, Ronald. **Uma questão de princípio**. Coleção justiça e direito, Martins Fontes, 2ª ed., trad. Luis Carlos Borges, São Paulo, 2005.

_____ **Levando os direitos a sério**. WMF Martins Fontes, trad. Nelson Boeira, 3ª ed., São Paulo, 2011.

FAUSTO, Boris. **História do Brasil**, Edusp, São Paulo, 1994.

FLORES, Joaquím Herrera, **La reivención de los derechos humanos**, Coleción Ensayando, Ed. Atrapasueños, Publidisa, Andalucia, 2007.

FONSECA, João Bosco Leopoldino. **Direito Econômico**. Forense, 5ª ed., Rio de Janeiro, 2005.

FRIEDMAN, Milton, e FRIEDMAN, Rose. **Liberdade de escolher – o novo liberalismo econômico.** Record, trad. Ruy Jungman, Rio de Janeiro, 1980.

GABARDO, Emerson. **Eficiência e legitimidade do Estado – Uma análise das estruturas simbólicas do direito político**. Manole, Barueri, São Paulo, 2003.

GIONGO, Juliano. MORELLO, Cláudio. **Tributação das Micro e Pequenas Empresas: um estudo sobre o impacto do simples nacional em relação ao simples federal.** Revista CRCRS, Porto Alegre, n.134, out. 2008.

HOBBES, Thomas. **Leviatã, ou matéria, forma e poder de um Estado eclesiástico e civil**, Coleção: A obra-prima de cada autor, Martins Claret, trad. Rosina D´Angina, 2ª ed., 4ª reimpressão, 2013.

HOBSBAWM, Eric, **Era dos extremos: o breve século XX 1914-1991**, Companhia das Letras, trad. Marcos Santarrita, 2ª ed., São Paulo, 48ª reimpressão, 2012.

KARKACHE, Sergio. **Princípio do tratamento favorecido: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor.** Dissertação de Mestrado em Direito. Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2009. Disponível em: http://dspace.c3sl.ufpr.br/dspace/bitstream/handle/1884/18232/DISSERTACAO.pdf?sequence=1..

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. Martins Fontes, trad. João Baptista Machado, São Paulo, 1997.

LUCCA, Newton de. **Da ética geral à ética empresarial**.QuartierLatin, São Paulo, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. Malheiros, 31ª ed., São Paulo, 2010.

MARX, Karl. **O Capital.** Obras Escolhidas em três tomos, Editorial "Avante!" Trad. José Barata Moura e Álvaro Pina (Publicado segundo o texto da 4." edição alemã de 1890. Traduzido do alemão, com acréscimos da edição francesa). Transcrição e HTML:Fernando A. S. Araújo, agosto 2008. Direitos de Reprodução:© Direitos de tradução em língua portuguesa reservados por Editorial "Avante!" - Edições Progresso Lisboa - Moscovo, 1982. Fonte digital: http://www.marxists.org/portugues/marx/1867/capital/cap24/index.htm#sthash.Qd5gOkrY.dpuf

MELO, Celso Antonio Bandeira de. **Conteúdo jurídico do princípio da igualdade**, Malheiros, 3ª ed., 7ª tiragem, 1999.

MILL, John Stuart. **Princípios de Economia Política, com algumas de suas aplicações à filosofia social**, Coleção Os Economistas, vol. 1, Nova Cultural, São Paulo, 1996.

NOHARA, Irene Patricia. **Reforma administrativa e burocracia**, Atlas, São Paulo, 2012.

OLIVEIRA, José Antonio Puppim de. **Empresas na sociedade: sustentabilidade e responsabilidade social**. Elsevier, 7ª reimpressão, Rio de Janeiro, 2008.

PIOVESAN, Flavia. **Direitos humanos e justiça internacional – um estudo comparativo dos sistemas regionais europeu, interamericano e africano**. Saraiva, 2ª edição, São Paulo, 2011.

RAO, Vicente. **O direito e a vida dos direitos**, vol. 1, Max Limonad, São Paulo, 1960.

RAWLS, John. **Umateoria da justiça**. Martins Fontes, trad. Almiro Pisetta e Lenita Maria Rímoli Esteves, 1ª ed., 2ª tiragem, São Paulo, 2000.

ROCASOLANO, Maria Mendez, e SILVEIRA, Vladmir Oliveira da. **Direitos Humanos – Conceito, Significados e Funções.**Saraiva, São Paulo, 2010.

RODRIGUES. Jefferson José. VIOL, Andréa Lemgruber. **Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil.** Imprensa Nacional, Brasília, 2000.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. Saraiva, 3ª ed., São Paulo, 2013.

SANCHES, Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini. **Direitos humanos e a empresa privada no Brasil**, capítulo 16. *In* MEZZAROBA, Orides (coord.), e SILVEIRA, Vladmir Oliveira da (coord.), **Empresa, sustentabilidade e funcionalização do direito**, Revista dos Tribunais, São Paulo, 2011 (coleção Justiça, empresa e sustentabilidade, vol. 2), pp. 294-307.

SEBRAE, **Lei Geral da Micro e Pequena Empresa: conheça as mudanças, os procedimentos e os benefícios**. Brasília, 2007, disponível em www.sebrae.com.br.

SEN, Amartya. **Desenvolvimento como liberdade**, Companhia das Letras, trad. Laura Teixeira Motta, 2ª reimpressão, São Paulo, 2010.

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. Malheiros, 13ª ed., São Paulo, 1997.

SMITH, Adam. **A riqueza das nações, investigação sobre sua natureza e suas causas**, Coleção Os Economistas, vol. 1, Nova Cultural, São Paulo, 1996,

TAVARES, André Ramos. **Curso de Direito Constitucional**, Saraiva, 2002.

TIPKE, Klaus. **Princípio de igualdade e ideia de sistema no Direito Tributário**. *In* MACHADO, Brandão (coord.). *Direito Tributário. Estudos em homenagem ao professor Ruy Barbosa Nogueira.* Saraiva, São Paulo, 1984, pp. 515-527.

TORRES, Ricardo Lobo. **Teoria dos direitos fundamentais**. Renovar, Rio de Janeiro, 1999.

_____ **O direito ao mínimo existencial**. Renovar, Tio de Janeiro, 2009.

TOUCHARD, Jean. **História das Idéias políticas**, vol. III. Publicações Europa-América, São Paulo, 2010.

ZANLUCA, Julio Cezar. SIMPLES **Nacional "Super Simples" - aspectos tributários. Manual do Super Simples, contendo as normas do Simples Nacional - Lei Complementar 123/2006.** Portal Tributário editora, livro em formato eletrônico, São Paulo, 2013.

PERIÓDICOS

O Estado de São Paulo, matéria *Governo aumenta alcance do Super Simples* publicada no caderno Economia & Negócios, p. B-18, edição de sexta-feira, 8 de agosto de 2014.

O Estado de São Paulo, caderno Pequenas e Médias Empresas, p. X-2, edição de quarta-feira, 30 de julho de 2014

O Estado de São Paulo*,* matéria *Pesquisa revela problemas dos negócios* publicada no jornal, caderno Pequenas e Médias Empresas, p. X-4, edição de quarta-feira, 30 de julho de 2014.

O Estado de São Paulo, caderno Pequenas e Médias Empresas, p. B1-A, edição de quarta-feira, 23 de julho de 2014.

Revista VEJA. *Entrevista concedida por Kevin Kayser*, edição de 12 de dezembro de 2012, pp. 21-25

OUTROS

Relatório produzido pela Comissão Especial destinada a proferir parecer sobre o projeto de lei complementar nº 123, de 2004 e apensados, de relatoria do Deputado Federal Luis Carlos Hauly, Disponível em: http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/1627/supersimples_analise_nobrega.pdf?sequence=1.

SUPERSIMPLES – Análise dos projetos sobre a nova tributação da microempresa e da empresa de pequeno porte, de autoria de Adriano da Nóbrega Silva, 2005, Biblioteca digital da Câmara dos Deputados do Brasil. Disponível em: http://bd.camara.gov.br/bd/bitstream/handle/bdcamara/1627/supersimples_analise_nobrega.pdf?sequence=1.

Global Entrepreneurship Monitor (GEM), pesquisa realizada anualmente e fruto de uma parceria entre o SEBRAE e o Instituto Brasileiro da Qualidade e Produtividade (IBQP). Fonte: http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/estudos_pesquisas

SEBRAE – Serviço brasileiro de apoio às micro e pequenas empresas. Site: www.sebrae.com.br/sites/portalsebrae/estudos.

SEBRAE, - Serviço brasileiro de apoio às micro e pequenas empresas. Relatório **Sobrevivência das empresas no Brasil**, Brasília, 2013. Disponível em: http://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Sobrevivencia_das_empresas_no_Brasil=2013.pdf SEBRAE(SRF.