

*Diretora de Conteúdo e Operações Editoriais*

**JULIANA MAYUMI ONO**

*Gerente de Conteúdo*

**MILSA CRISTINE ROMERA**

*Editorial:* Aline Marchesi da Silva, Diego Garcia Mendonça, Karolina de Albuquerque Araújo e Marcella Pâmela da Costa Silva

*Gerente de Conteúdo Tax:* Vanessa Miranda de M. Pereira

*Direitos Autorais:* Viviane M. C. Carmezim

*Analista de Conteúdo Editorial:* Quenia Becker

*Assistente de Conteúdo Editorial:* Juliana Menezes Drumond

*Analista de Projetos:* Camilla Dantara Ventura

*Estagiárias:* Bárbara Baraldi Sabino e Stefanie Lopes Pereira

*Produção Editorial*

*Coordenação*

**ANDRÉIA R. SCHNEIDER NUNES CARVALHAES**

*Especialistas Editoriais:* Gabriele Lais Sant'Anna dos Santos e Maria Angélica Leite

*Analista de Projetos:* Larissa Gonçalves de Moura

*Analistas de Operações Editoriais:* Caroline Vieira, Damares Regina Felício, Danielle Castro de Moraes, Mariana Plastino Andrade, Mayara Macioni Pinto e Patrícia Melhado Navarra

*Analistas de Qualidade Editorial:* Ana Paula Cavalcanti, Fernanda Lessa, Rafael Ribeiro e Thaís Pereira

*Estagiárias:* Beatriz Fialho, Tainá Luz Carvalho e Victória Menezes Pereira

*Capa:* Linotec

*Controle de Qualidade da Diagramação:* Carla Lemos

*Equipe de Conteúdo Digital*

*Coordenação*

**MARCELLO ANTONIO MASTROROSA PEDRO**

*Analistas:* Jonatan Souza, Luciano Guimarães, Maria Cristina Lopes Araujo e Rodrigo Araujo

*Administrativo e Produção Gráfica*

*Coordenação*

**MAURICIO ALVES MONTE**

*Analista de Produção Gráfica:* Aline Ferrarezi Regis e Jéssica Maria Ferreira Bueno

*Estagiária de Produção Gráfica:* Ana Paula Evangelista

**Dados internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**  
**(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)**

A ordem econômica constitucional / Fábio Nusdeo, coordenador. – São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2019.

Vários Autores.  
Bibliografia  
ISBN 978-85-5321-980-3

1. Direito constitucional 2. Direito econômico 3. Ordem econômica  
I. Pinto, Alexandre Evaristo. II. Título.  
19-29930 CDU-342:33

**Índices para catálogo sistemático:**

1. Ordem econômica constitucional : Direito 342:33  
Cibele Maria Dias – Bibliotecária – CRB-8/9427

COORDENADOR

**FÁBIO NUSDEO**

ORGANIZADOR

**ALEXANDRE EVARISTO PINTO**

# A ORDEM ECONÔMICA CONSTITUCIONAL

Estudos em celebração ao 1º Centenário da  
Constituição de Weimar

THOMSON REUTERS

**REVISTA DOS  
TRIBUNAIS™**

A Ordem Econômica Constitucional  
Estudos em celebração ao 1º Centenário da Constituição de Weimar

FÁBIO NUSDEO – Coordenador  
ALEXANDRE EVARISTO PINTO – Organizador

**Autores**

ALESSANDRO OCTAVIANI, ALEXANDRE EVARISTO PINTO, ALEXANDRE FARACO, ANA MARIA DE OLIVEIRA NUSDEO, CALIXTO SALOMÃO FILHO, DANIEL TOBIAS ATHIAS, DIOGO R. COUTINHO, EDUARDO MOLAN GABAN, EGON BOCKMANN MOREIRA, EROS ROBERTO GRAU, FÁBIO NUSDEO, FERNANDO FACURY SCAFF, GUILHERME GALDINO, HELENO TAVEIRA TORRES, IVES GANDRA DA SILVA MARTINS, JAIRO S. SADDI, JOSÉ MARIA ARRUDA DE ANDRADE, JULIANA OLIVEIRA DOMINGUES, LUÍS EDUARDO SCHOUERI, MARIA PAULA BERTRAN, MARIO ENGLER PINTO JUNIOR, MASATO NINOMIYA, MODESTO CARVALHOSA, PAULA A. FORGIONI, TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR, VINICIUS MARQUES DE CARVALHO, YASUYUKI NAGAI

© desta edição [2020]

**THOMSON REUTERS BRASIL CONTEÚDO E TECNOLOGIA LTDA.**

JULIANA MAYUMI ONO  
Diretora Responsável

Rua do Bosque, 820 – Barra Funda  
Tel. 11 3613-8400 – Fax 11 3613-8450  
CEP 01136-000 – São Paulo, SP, Brasil

TODOS OS DIREITOS RESERVADOS. Proibida a reprodução total ou parcial, por qualquer meio ou processo, especialmente por sistemas gráficos, microfílmicos, fotográficos, reprográficos, fonográficos, videográficos. Vedada a memorização e/ou a recuperação total ou parcial, bem como a inclusão de qualquer parte desta obra em qualquer sistema de processamento de dados. Essas proibições aplicam-se também às características gráficas da obra e à sua editoração. A violação dos direitos autorais é punível como crime (art. 184 e parágrafos, do Código Penal), com pena de prisão e multa, conjuntamente com busca e apreensão e indenizações diversas (arts. 101 a 110 da Lei 9.610, de 19.02.1998, Lei dos Direitos Autorais).

O autor goza da mais ampla liberdade de opinião e de crítica, cabendo-lhe a responsabilidade das ideias e dos conceitos emitidos em seu trabalho.

CENTRAL DE RELACIONAMENTO THOMSON REUTERS SELO REVISTA DOS TRIBUNAIS  
(atendimento, em dias úteis, das 9 às 18 horas)

Tel. 0800-702-2433

e-mail de atendimento ao consumidor: [sact@thomsonreuters.com](mailto:sact@thomsonreuters.com)  
e-mail para submissão dos originais: [aval.livro@thomsonreuters.com](mailto:aval.livro@thomsonreuters.com)  
Conheça mais sobre Thomson Reuters: [www.thomsonreuters.com.br](http://www.thomsonreuters.com.br)

Acesse o nosso eComm  
[www.livrariart.com.br](http://www.livrariart.com.br)

Impresso no Brasil [10-2019]

Profissional

Fechamento desta edição [06.09.2019]



ISBN 978-85-5321-980-3

## BREVE APRESENTAÇÃO

Fábio Nusdeo

Distinguido pelo convite de amigos, todos eles cultores do Direito Econômico, assumi a coordenação da presente obra inteiramente voltada para a Ordem Econômica Constitucional, aproveitando o ensejo para comemorar o 1º Centenário da Constituição Alemã de Weimar de 11 de agosto de 1919, logo após a Primeira Guerra Mundial.

Como sabido, foi ela a Primeira Carta Constitucional a contemplar um título ou capítulo expressamente voltado para o tema. Não, é claro, que a matéria econômica não tenha sido anteriormente objeto de legislações nos mais diferentes países, o que era, até então, feito sem uma base constitucional definida. Isto, como será visto no primeiro capítulo desta obra, foi até objeto de amplas discussões judiciais nos Estados Unidos, uma vez que, lá, levantaram-se contestações quanto à constitucionalidade do Sherman Act, a primeira lei da Tutela da Concorrência sob o fundamento de atentar contra a livre-iniciativa econômica, um dos grandes pilares da Constituição americana, as quais somente vieram a ser superadas com o julgamento da “Supreme Court” no final da década de 30.

Na presente Coletânea, o tema é abordado magistralmente por Eros Roberto Grau no capítulo de sua autoria, no qual destaca a figura de Washington Peluso Albino de Souza, que, desde jovem, passou a lecionar a disciplina Economia Política na Universidade de Minas Gerais, editando uma série de publicações a respeito das quais destaca-se aquela que foi um dos marcos do Direito Econômico Brasileiro, cujo título era exatamente “Do Econômico nas Constituições Vigentes”.

A matéria, como se vê, não é nova, mas seu tratamento e seu estudo merecem ser revisitados periodicamente, mercê da própria dinâmica da vida econômica que está em permanente evolução.

Este é, despretensiosamente, o objeto da presente obra, na qual os seus 22 autores procuram apresentar um panorama tanto quanto possível completo daquilo que também é chamado de “Constituição Econômica”, já que o conteúdo extravasa os estreitos lindes do título específico (no caso brasileiro, o Título 7º da Constituição vigente), perpassando por grande parte dos demais capítulos constitucionais.

Por conseguinte, é de se sublinhar que os contratos administrativos de concessão e de permissão têm racionalidade jurídica marcada pela perspectiva econômico-financeira de investimentos privados quando da prestação de serviços públicos.

A norma constitucional permite que o legislador ordinário defina os regimes, meios e técnicas por meio dos quais dar-se-á esse chamamento público de investimentos privados. Todos, unidos por uma só lógica: a imprescindibilidade da convivência pública com a lógica econômica privada – e respectivos esforços de integração. Com isso, não se defende a submissão de uma racionalidade à outra, como se os serviços públicos pudessem se submeter a um *laissez-fairism* pós-moderno – ou, vice-versa, como se a liberdade econômica devesse ser sufocada (acolher para extinguir). Nada disso. A pauta é a de conhecer e celebrar a igualdade assimétrica entre as partes nos contratos de concessão e permissão, organizando a liberdade econômica segundo a função que se pretenda atribuir a cada concessão ou permissão de serviços públicos.

A lógica econômica dos contratos de concessão e permissão não é, portanto, nem só pública nem só privada, mas algo bastante diferente, algo muito especial, algo totalmente público-privado.

### Considerações finais

Este texto pretendeu demonstrar alguns dos efeitos da inserção dos contratos de concessão e permissão de serviços públicos no capítulo constitucional da Ordem Econômica. A intenção é a de incomodar o leitor, provocando-o a refletir sobre os efeitos da Constituição Econômica espaiada ao interno da Constituição Econômica concentrada, a fim de celebrar a compreensão sistemática e harmônica da Lei Fundamental, inclusive no que respeita a determinados contratos administrativos que clamam pelo exercício da liberdade de empresa privada.

Em suma, pode-se dar um passo avante e constatar que o art. 175 positivou perspectivas hermenêuticas que ampliam os horizontes de tais negócios jurídico-administrativos, que hoje se sentam à mesa com o Direito Econômico.

Curitiba, abril de 2019

## TRATAMENTO FAVORECIDO A PEQUENAS EMPRESAS: ENTRE NACIONALIDADE, LIVRE CONCORRÊNCIA E UNIFORMIDADE

**Luís Eduardo Schoueri**

Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.  
Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

**Guilherme Galdino**

Mestrando e Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Advogado em São Paulo.

### Introdução<sup>1</sup>

“Pequenas e médias empresas”, “microempresas”, “pessoas jurídicas e empresas de pequeno porte”. Diversas são as expressões empregadas pelo direito (brasileiro) para se diferenciarem empresas em razão do seu número de empregados, da sua receita bruta e dos seus ativos fixos etc.

Fato é que, para chamar de “Pequena Empresa” – que, genericamente, assim denominaremos neste artigo – são necessários um critério de comparação, seu fundamento, bem como o efetivo cotejo das situações concretas consoante o critério eleito<sup>2</sup>. Assim, a comparação entre as empresas sempre se dá a partir de determinado critério a fim de separarem as Pequenas Empresas das demais devido a certa justificação.

1. Os autores agradecem a excelente pesquisa jurisprudencial e doutrinária realizada pelo acadêmico Renan Baleeiro Costa.
2. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, pp. 353-354; e ÁVILA, Humberto. O princípio da isonomia em matéria tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (coord.). *Tratado de direito constitucional tributário*. Estudos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 418.

Considerando o direito brasileiro, o tratamento específico a Pequenas Empresas iniciou-se há mais de cinquenta anos, mas só começou a ganhar robustez há pouco mais de trinta com o primeiro Estatuto da Microempresa em 1984. Embora haja vários estudos<sup>3</sup> sobre o tema no Brasil, não há consenso acerca dos motivos pelos quais se dão vantagens a tais empresas. Costuma-se fundamentar o tratamento favorecido a Pequenas Empresas a partir de cinco grandes razões: regressividade dos custos de conformidade, capacidade contributiva; busca do pleno emprego; livre concorrência; e saída do mercado informal. Contudo, nenhuma justificação se sustenta de antemão sem análise do conceito de Pequena Empresa empregado. Deve-se ter em mente o alerta de FÁBIO NUSDEO, segundo o qual, “sob pena de se afrontar o princípio da isonomia”, deve-se “definir quais as características das empresas contempladas”, bem como “no que consistirá o favorecimento” estabelecido<sup>4</sup>.

Dessa forma, considerando a evolução do tratamento favorecido a Pequenas Empresas antes e após a Constituição Federal de 1988 (“CF/88”), este artigo tem como objeto analisar os conceitos adotados para definir tais empresas, de sorte a verificar o critério da distinção e apontar o que justifica tal discrimen. Embora tais considerações já sejam realizadas durante (1) o estudo dos regimes anteriores à

3. Cf. e.g. CASTRO, Flávia de Almeida Viveiros de. “O Novo Sistema Legal das Micro e Pequenas Empresas: Primeiras Impressões”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, vol. 69/2006, jul.-ago. 2006; FRANÇA, Antonio de S. Limongi. *As Pequenas e as Microempresas no Direito Brasileiro*. Curitiba: Juruá, 2011; GUIMARÃES, Andréa Bastos da S.; CARVALHO, Kátia C. Medeiros de; PAIXÃO, Luiz Andrés Ribeiro. *Micro, pequenas e médias empresas: conceitos e estatísticas*. IPEA, Radar n. 55, fev. 2018; MAYER, Pollyana Vilar; FERREIRA, Olívia Tonello Mendes. “O Simples Nacional e Aspectos Constitucionais da Tributação das Micro e Pequenas Empresas (Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006)”. *Revista de Direito Tributário*, 97, São Paulo, Malheiros, 2007; MORAES, Francisco Chagas de. “Microempresa – Notas à margem do Estatuto”, *Revista dos Tribunais*, ano 76, vol. 619, maio de 1987, pp. 42; PALERMO, Fernanda Kellner de Oliveira. “As micro e pequenas empresas como propulsoras do desenvolvimento econômico e social – contribuição para o incremento das atividades econômicas no âmbito do Mercosul”. *Revista de Direito Mercantil – industrial, econômico e financeiro*, 124, São Paulo, Malheiros, 2001; VIOL, Andréa Lemgruber; RODRIGUES, Jefferson José Rodrigues. *Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil*. Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal, Coordenação-Geral de Estudos Econômico-Tributários: Brasília, mar. 2000; e MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; SILVA, Rafael Ragazzo Pacheco. *Tratamento Favorecido para Pequenas Empresas – Inovações da Lei Complementar 147/2014*. *Revista da Receita Federal Estudos Tributários e Aduaneiros*, v. 2. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2015, p. 285-305.

4. NUSDEO, Fábio. “A principiologia da ordem econômica constitucional”. In: ROSAS, Roberto; AMARAL, Antonio Carlos Rodrigues do; VELLOSO, Carlos Mario da Silva (Coord.); CORREA, Oscar Dias (Colaborador) et al. *Princípios constitucionais fundamentais: estudos em homenagem ao professor Ives Gandra da Silva Martins*. São Paulo: LEX, 2005. p. 402.

CF/88 e (2) também daqueles a ela posteriores, far-se-á, ao final, (3) um apanhado acerca dos conceitos, critérios e fundamentos. Ressalta-se que, justamente por se voltar sobretudo ao tratamento tributário, este estudo não deixará de lado um dos fios condutores de toda essa evolução: o tratamento abrangente de vários tributos de maneira unificada.

## 1. Da Evolução do Tratamento Favorecido às Pequenas Empresas no Direito Brasileiro até a redação original da CF/88

Não é de hoje que se procura dar um tratamento favorecido às Pequenas Empresas. Ele surgiu antes mesmo de existirem dispositivos constitucionais abrindo explicitamente espaço para justificar regimes mais vantajosos a tais empresas. Ou seja, afora os mais de trinta anos de vigência da CF/88 – cujos arts. 170, IX, e 179 exigem o tratamento favorecido a Pequenas Empresas –, (1.1) a legislação infraconstitucional anterior a 1988 já buscava implementar regime(s) mais vantajoso(s) a elas. Conquanto tenha buscado abordagem holística no tratamento favorecido a Pequenas Empresas, esse percurso pré-88 apresentou limitações, sobretudo, no tocante à abrangência dos tributos envolvidos. Surgiram aqui, também dificuldades de uniformidade em torno do próprio conceito de Pequenas Empresas e a consequente aplicação forçada por lei complementar. Justamente por isso, viu o (1.2) constituinte a necessidade de dispor acerca do tratamento favorecido a Pequenas Empresas.

### 1.1 Antes da CF/88: em busca da abordagem holística

Já antes da promulgação da CF/88, a legislação infraconstitucional ocupava-se de estabelecer tratamento diferenciado às Pequenas Empresas.

Um dos primeiros, senão o primeiro tratamento favorecido, estava previsto no Decreto-Lei n. 7.661, de 21 de junho de 1945, o qual dispensava o comerciante individual e o pequeno comerciante, respectivamente, de apresentarem certos documentos, seja para impetrar a concordata (art. 141), seja para não ser punido (art. 186, parágrafo único). Essa proteção ligava-se à ideia de hipossuficiência de tais comerciantes, pois não se entendia razoável lhes exigir a exibição de documentos nessas hipóteses.

Posteriormente, em 30 de novembro de 1964, com a Lei n. 4.506, passou-se a isentar as firmas individuais que, anualmente, tivessem receita bruta inferior a cinco milhões de cruzeiros, nos termos do art. 29. Já aquelas que tivessem receita anual superior a esse montante seriam equiparadas às pessoas jurídicas e tributadas enquanto tais. Nessa época, consoante se encontra também no Anteprojeto de Código do Imposto de Renda de 1965<sup>5</sup>, havia a preocupação de amparar as Pe-

5. Cf. Fundação Getúlio Vargas e Comissão de Reforma do Ministério da Fazenda. *Anteprojeto de Código do Imposto de Renda*. Publicação n. 3, abril de 1965, pp. XXVI e 212.

quenas Empresas. Até então, porém, não se pode precisar qual a justificativa para tanto. Dada a limitação do tratamento, a isenção pode muito bem ser vista como concretizadora da capacidade contributiva.

Por sua vez, no ano de 1972, em razão do forte intervencionismo estatal na economia, fundou-se o então<sup>6</sup> denominado Centro Brasileiro de Assistência Gerencial à Pequena e Média Empresa (“CEBRAE”) de sorte a implementar um sistema brasileiro de assistência à “pequena e média empresa”, por meio da prestação de serviços empresariais em todo o território nacional. É nesse contexto que se edita o Decreto-Lei n. 1.452, de 30 de março de 1976 (“Decreto-Lei n. 1.452/1976”), cujo escopo era incentivar “Projetos Prioritários para a Economia Nacional”.

Esse diploma concedeu benefício às empresas privadas *nacionais* que tivessem celebrado contratos de financiamento com instituições financeiras do Governo Federal até o final de 1976, “mediante repasse de fundos, com a finalidade de execução de projetos prioritários para a economia do País”, de modo que elas pudessem ter “a parcela referente ao valor da correção monetária que exceder o índice anual de 20%” para pagamento desses empréstimos (art. 1º). Além de discriminar setores de atividade econômica entendidos como projetos prioritários, o art. 4º do Decreto-Lei n. 1.452/1976 estendia tal tratamento aos projetos que visassem ao “desenvolvimento das pequenas e médias empresas, comerciais e industriais”<sup>7</sup>. Resta evidente, assim, que a ideia era justamente dar um benefício econômico sob a perspectiva desenvolvimentista, sendo a inclusão das “pequenas e médias empresas” somente um tratamento prioritário específico. Embora o Decreto-Lei n. 1.452/1976 não definisse o que seriam empresas privadas *nacionais*, o Decreto-Lei n. 2.627, de 26 de setembro de 1940 (“Decreto-Lei n. 2.627/1940”), já estabelecia, em seu art. 60, que estas seriam as sociedades organizadas na conformidade da lei brasileira e com sede no País.

Já no que diz respeito ao conceito de “pequenas e médias empresas”, o § 2º, “b” do art. 4º do Decreto-Lei n. 1.452/1976 estabeleceu dois requisitos cumulativos. De um lado, seriam apenas as empresas “cujo ativo fixo, acrescido do investimento total a ser realizado em decorrência do contrato” de financiamento não ultrapassasse, na data do contrato, o valor de 500.000 Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional (“ORTN”). De outro lado, tais empresas não poderiam integrar grupo econômico cujo patrimônio líquido fosse superior a 1 milhão de ORTN.

6. A Lei n. 8.029, de 12 de abril de 1990 desvinculou o CEBRAE da Administração Pública Federal, transformando-o em serviço social autônomo, hoje conhecido como Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE. Sobre a evolução desse órgão, cf. MORAES, Francisco Chagas de. “Microempresa – Notas à margem do Estatuto”, *Revista dos Tribunais*, ano 76, vol. 619, maio de 1987, p. 43.

7. Sobre esse histórico, cf. FRANÇA, Antonio de S. Limongi. *As Pequenas e as Microempresas no Direito Brasileiro*. Curitiba: Juruá, 2011, pp. 84-86.

Cumpridos tais requisitos, essas “pequenas e médias empresas” também obtinham a vantagem de utilizar “como crédito para pagamento das parcelas devidas no ano correspondente, o valor equivalente ao excesso de correção monetária apurado nos anos anteriores” (art. 2º). O Decreto-Lei n. 1.452/1976 trouxe, portanto, verdadeira subvenção, mas que se atrelava, em hipóteses bem específicas, às empresas privadas *nacionais*.

No ano subsequente, foi editada a Lei n. 6.468, de 1º de novembro de 1977 (“Lei n. 6.468/1977”), cujo objetivo era bem distinto daquele do Decreto-Lei n. 1.452/1976. Seu escopo não foi conceder um benefício econômico, mas introduzir um regime de tributação simplificada para as “pessoas jurídicas de pequeno porte”. Por isso que estabeleceu, desde que cumpridas certas exigências, a opção para que tais pessoas jurídicas pagassem o Imposto de Renda com base no lucro presumido. Além disso, isentou, desse mesmo imposto, empresas individuais que exercessem exclusivamente certas atividades econômicas, como as agrícolas, pastoris, comerciais ou industriais, cuja receita bruta anual não ultrapassasse 700 ORTN – consoante a redação dada pelo Decreto-Lei n. 1.647, de 18 de dezembro de 1978. No entanto, conforme dispunha o art. 9º da Lei n. 6.468/1977, nem a isenção nem a opção pelo lucro presumido seriam estendidas às “sucursais, agências ou representações, no País, de empresas com sede no Exterior”. Como se percebe, o regime introduzido pela Lei n. 6.468/1977 foi tímido, resumindo-se à simples concessão de alternativa ao lucro real, aliada à isenção para determinadas hipóteses, restritas, porém, a pessoas jurídicas com sede no País. Embora tenha tornado mais simples a tributação, cuidou apenas do Imposto de Renda.

Dessa forma, percebe-se que, até então, o tratamento favorecido a Pequenas Empresas carecia de sistematização, pois uma ou outra medida visava a tais empresas de sorte a conceder benefícios específicos ou a impor isenções – talvez em razão da falta de capacidade contributiva.

Posteriormente, tendo em vista o Programa Nacional de Desburocratização instituído pelo Decreto n. 83.740, de 18 de julho de 1979, editou-se o Decreto-Lei n. 1.780, de 14 de abril de 1980 (“Decreto-Lei n. 1.780/1980”), o qual passou a conceder isenção de imposto de renda às “empresas de pequeno porte”, ampliando aquela introduzida em 1977 e modificada em 1978. A partir do Decreto-Lei n. 1.780/1980, tornou-se isenta do Imposto de Renda a pessoa jurídica ou empresa individual, cuja receita bruta anual, inclusive a não operacional, fosse igual ou inferior ao valor de 3.000 ORTN, isenção essa que foi logo estendida para pessoas jurídicas com receita igual ou inferior a 4.000 ORTN já em 30 de novembro de 1982 com o Decreto-Lei n. 1.973. No entanto, o Decreto-Lei n. 1.780/1980 foi além ao desobrigar tais pessoas jurídicas da “escrituração contábil e fiscal relativa ao imposto sobre a renda, bem como da correção monetária do ativo permanente e do patrimônio líquido”, perante o fisco federal (art. 1º, § 3º). Essa dispensa de

escrituração fiscal e de outros deveres instrumentais foi também estendida, nos termos do art. 4º do referido Decreto-Lei, às pessoas jurídicas que promovessem “saídas de produtos industrializados sujeitos ao regime de alíquotas zero”<sup>8</sup> consoante a legislação do IPI. Não havia nenhuma restrição quanto à nacionalidade da empresa beneficiada. Assim, o Decreto-Lei n. 1.780/1980 diferenciou-se da Lei n. 6.468/1977 não apenas por ampliar as pessoas jurídicas isentas, mas também por retirar deveres instrumentais dessas empresas de menor porte sem, contudo, cogitar diferenciações fundadas em “nacionalidade”.

Até então, porém, não havia sido instaurado um regime amplo, que incluísse diversas searas além da tributária ou fosse além de simples benefício econômico. Esse cenário foi modificado com a promulgação<sup>8</sup> da Lei n. 7.256, de 27 de novembro de 1984 (“Lei n. 7.256/1984”), a qual introduziu o primeiro Estatuto da Microempresa no Brasil. Além de definir as *microempresas* baseando-se, em regra, na receita bruta anual igual ou inferior ao valor nominal de 10.000 ORTN, a Lei n. 7.256/1984 exigiu o registro especial para que tais empresas tivessem acesso ao regime favorecido. Excetuou, contudo, as empresas cujos titulares ou sócios fossem pessoas (jurídicas ou físicas) domiciliadas no exterior. Manteve, portanto, a exigência da nacionalidade, ainda que sob a perspectiva da residência dos titulares ou sócios.

No tocante à sua amplitude material, a Lei n. 7.256/1984 trouxe regimes favorecidos em três grandes grupos: (i) previdenciário e trabalhista; (ii) crédito e de desenvolvimento empresarial; e (iii) fiscal.

No âmbito do (i) regime previdenciário e trabalhista introduzido pela Lei n. 7.256/1984, reduziram-se, ao percentual mínimo, os montantes a serem recolhidos a título das contribuições (art. 19). Acerca da desburocratização, deixou-se a cargo do Poder Executivo dispor sobre procedimentos simplificados para o devido cumprimento de obrigações nessa seara (art. 18), valendo citar, a esse respeito, o Decreto n. 90.880, de 30 de janeiro de 1985, cujo art. 7º esclarece quais obrigações foram dispensadas.

Por sua vez, no campo do (ii) apoio crédito e de desenvolvimento empresarial, a Lei n. 7.256/1984 assegurou condições mais benéficas para operações com instituições financeiras públicas e privadas (art. 23), cabendo ao Conselho Monetário Nacional discipliná-las.

Já no que diz respeito à seara (iii) fiscal, as microempresas foram dispensadas das “exigências e obrigações de natureza administrativa decorrentes da legislação federal” (art. 4º), bem como foram isentas de taxas federais, do Imposto de Renda, do IOF, do PIS e dos antigos FINSOCIAL, “Imposto sobre Serviços de Transporte

8. Sobre o trâmite dessa lei, cf. MORAES, Francisco Chagas de. “Microempresa – Notas à margem do Estatuto”, *Revista dos Tribunais*, ano 76, vol. 619, maio de 1987, pp. 43-44.

e Comunicações” e “Imposto sobre a Extração, a Circulação, a Distribuição ou Consumo de Minerais do País” (art. 11).

É evidente que o Estatuto da Microempresa, introduzido pela Lei n. 7.256/1984, mudou a passos largos o tratamento favorecido a Pequenas Empresas (nacionais). Pela primeira vez, buscou-se uma abordagem holística da atuação dessas empresas. Contudo, sob a perspectiva tributária, uma limitação é notória: apesar de se ter avançado muito, já não mais se limitando a uma ou outra exação, apenas tributos federais foram alcançados.

É justamente por isso que, poucos dias depois, editou-se a Lei Complementar n. 48, de 10 de dezembro de 1984 (“LC n. 48/1984”), a qual objetivou estender o tratamento favorecido ao então ICM e ao ISS. Justificava-se<sup>9</sup> a edição da LC n. 48/1984 com base no art. 19, § 2º, da Constituição Federal de 1967 com redação dada pela Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969, uma vez que tal dispositivo estabelecia que, mediante lei complementar, a União poderia conceder isenções de impostos estaduais e municipais caso houvesse relevante interesse social ou econômico nacional.

Embora tenha deixado a definição de microempresas a cargo dos Estados, do Distrito Federal, dos Territórios e dos Municípios, a LC n. 48/1984 previu, em caráter suplementar, a mesma definição da Lei n. 7.256/1984 para o âmbito estadual e uma nova para a esfera municipal (art. 2º, *caput* e § 3º), baseada na receita bruta anual igual ou inferior a 5.000 ORTN. Assim, vencido o prazo de 180 dias para editar lei (estadual ou municipal) definindo as microempresas de acordo com as características econômicas regionais, passava a ser aplicada a definição da LC n. 48/1984 – enquanto a lei estadual ou municipal não o fizesse – de sorte a isentar as microempresas do ICM e do ISS, nos termos do seu art. 3º c/c art. 2º, § 1º.

Além disso, o art. 5º da LC n. 48/1984 estabeleceu que aqueles entes federativos poderiam conceder reduções ou dispensar as microempresas do pagamento de taxas vinculadas ao poder de polícia, bem como eliminar ou simplificar os deveres instrumentais a elas correlatos. Ademais, o seu art. 6º permitiu também que esses entes considerassem “extintos os débitos das microempresas para com a Fazenda Estadual ou Municipal, de natureza tributária, vencidos até a data da vigência” da LC n. 48/1984, sendo irrelevante a inscrição como dívida ativa ou o ajuizamento.

Esse era, portanto, o quadro normativo das Pequenas Empresas em meio ao qual emergiu a Constituição de 1988. Há, aqui, três aspectos a serem destacados que formam o contexto de sua edição no tocante ao tratamento favorecido às Pequenas Empresas.

9. Cf. MORAES, Francisco Chagas de. “Microempresa – Notas à margem do Estatuto”, *Revista dos Tribunais*, ano 76, vol. 619, maio de 1987, p. 46.

Primeiro, a noção de Pequena Empresa está, em geral, atrelada a duas características. De um lado, entende-se por *pequena* a empresa que atinge até determinado montante de receita bruta anual. Em contraposição a esse aspecto, destaca-se o Decreto-Lei n. 1.452/1976 que atrelou a tal concepção – inclusive denominando de “pequenas e médias empresas” – ao valor do ativo fixo somado ao do contrato de empréstimo em questão. De outro lado, foi comum encontrar, em tais legislações, restrição fundada na “nacionalidade” da empresa<sup>10</sup>. No entanto, esse critério ora se baseou na conformidade com a lei brasileira e/ou na sede da Pequena Empresa no País, ora se apoiou na residência dos seus titulares ou sócios. De todo modo, não era qualquer Pequena Empresa que teria tratamento diverso, mas apenas a Pequena Empresa Nacional.

Segundo, já se via como medida necessária tratar Pequenas Empresas em diversas searas, desburocratizando o cumprimento de diversas legislações, ao mesmo tempo em que se buscava diminuir os custos para o exercício de suas atividades.

Terceiro, sob a perspectiva tributária, existia certo problema de uniformidade, já que a isenção do ICM e do ISS mediante a LC n. 48/1984 sofria diversas críticas. Dentre elas, pontuava-se a ideia de que a disciplina da lei complementar implicaria “uma negação da igualdade jurídica entre a União” e os demais entes federativos. Ao mesmo tempo, argumentava-se que ela enfraquecia o poder desses entes, sobretudo em virtude da concepção de que eles não teriam capacidade para discernir interesse social ou econômico social relevante<sup>11</sup>.

Nesse contexto e em razão do reconhecimento do papel das Pequenas Empresas, que já se expressara na legislação infraconstitucional, houve por bem o constituinte de 1988 deixar explícita a efetivação desse tratamento favorecido.

### 1.2. Do tratamento favorecido às Pequenas Empresas na redação original da CF/88

Ao tratar da Ordem Econômica e Financeira, a CF/88 estabeleceu princípios gerais da atividade econômica, entre os quais ganhou lugar o tratamento favorecido a Pequenas Empresas. O art. 170, IX, em sua redação original, dispunha que:

*Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre-iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:*

10. Sobre esse assunto, cf. BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1988, pp. 43 e ss.
11. MORAES, Francisco Chagas de. “Microempresa – Notas à margem do Estatuto”, *Revista dos Tribunais*, ano 76, vol. 619, maio de 1987, p. 48.

[...]

*IX – Tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte.*

Segundo CELSO RIBEIRO BASTOS, a racionalidade por trás desse princípio está na democratização do capital e na concepção de que essas empresas criam mais empregos, bem como na injustiça de lhes impor “a mesma quantidade de ônus burocrático” com que grandes empresas precisam arcar. Afinal, estas possuem mais recursos para suportar essa carga burocrática. Ainda para o autor, o mesmo raciocínio vale para os tributos. No entanto, esse tratamento favorecido encontra limites na “concorrência desleal” em razão de eventuais privilégios excessivos, já que as empresas grandes também possuem o direito de disputar o mercado. Assim, segundo o autor, o equilíbrio do tratamento favorecido está no “princípio da igualdade”, uma vez que se deve realizar o ajuste fino para, de um lado, “compensar as fraquezas e as inferioridades” das empresas menores e, de outro, não implicar concorrência desleal em face das grandes empresas<sup>12</sup>. De maneira semelhante, WASHINGTON PELUSO ALBINO DE SOUZA afirma que a ideia era “fortalecer a pequena empresa” de sorte a “evitar o abuso do poder econômico” pelas empresas maiores, especialmente as multinacionais<sup>13</sup>.

O raciocínio dos autores, conquanto acertado, não esgota o tema, pois não explica a limitação da democratização do capital às empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte. Ao lado da democratização do capital e do combate ao abuso do poder econômico, destaca-se a manutenção do substrato desenvolvimentista vigente na legislação infraconstitucional pré-1988.

De acordo com o princípio trazido pelo art. 170, IX, relevante não seria apenas a sede de administração da empresa e/ou a conformidade com a lei brasileira, mas o capital nacional, cuja definição coube, então, ao art. 171, II:

*Art. 171. São consideradas:*

- I – empresa brasileira a constituída sob as leis brasileiras e que tenha sua sede e administração no País;*
- II – empresa brasileira de capital nacional aquela cujo controle efetivo esteja em caráter permanente sob a titularidade direta ou indireta de pessoas físicas domiciliadas e residentes no País ou de entidades de direito público interno, entendendo-se por controle efetivo da empresa a titularidade da maioria de seu capital votante e o exercício, de fato e de direito, do poder decisório para gerir suas atividades.*

12. BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*, vol. 7. São Paulo: Saraiva, 1988, pp. 36-37.
13. SOUZA, Washington Peluso Albino de. A experiência brasileira de Constituição Econômica. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, n. 305, 1989, pp. 38-39.

Conforme prescrevia a redação original do art. 171, II, capital nacional implicava controle efetivo e permanente, direto ou indireto, de pessoas físicas residentes no País ou de entidades de direito público interno. Conceito esse distinto da simples definição de “empresa brasileira” prevista no art. 171, I, que basicamente constitucionalizou aquele estabelecido pelo art. 60 do Decreto-Lei n. 2.627/1940, o qual se restringia à conformidade das leis brasileiras e à sede<sup>14</sup>. Por sua vez, de acordo com o art. 171, II, para que a empresa de pequeno porte tivesse o capital nacional, a titularidade de direitos que assegurasse poder decisório de maneira duradoura deveria ser de pessoas físicas residentes no País ou de entidades públicas de direito interno<sup>15</sup>. Nota-se, assim, que esse dispositivo refinou a exigência, presente no Estatuto da Microempresa, introduzido pela Lei n. 7.256/1984, de que os titulares ou sócios da Pequena Empresa fossem residentes no País.

Além disso, a Constituição de 1988 foi em sentido oposto ao art. 19, § 2º, da Constituição Federal de 1967 com redação dada pela Emenda Constitucional n. 1, de 17 de outubro de 1969. Isso porque passou a vedar, consoante dispõe seu art. 151, III, a instituição de isenções (heterônomas) pela União relativamente a tributos de competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios. Se esse dispositivo colocou em xeque a LC n. 48/1984, a Constituição de 1988 também prescreveu em seu art. 179 que:

*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.*

À primeira vista, o art. 179 *supra* indicaria apenas um reforço da necessidade do tratamento favorecido às Pequenas Empresas, no máximo exigindo a aplicação da disciplina principiológica do art. 170, IX<sup>16</sup>. No entanto, mais do que repetir, esse

14. Cf. NUSDEO, Fábio. A empresa brasileira de capital nacional: extensão e implicações do art. 171 da Constituição Federal. *Revista de Direito Mercantil: industrial, econômico e financeiro: nova série*, v. 29, n. 77, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, jan./mar. 1990, pp. 15-16.
15. Para críticas sobre esse conceito, cf. BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*, vol. 7. São Paulo: Saraiva, 1988; pp. 47-51; e SOUZA, Washington Peluso Albino de. A experiência brasileira de Constituição Econômica. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, n. 305, 1989, pp. 32-34. Com ponto de vista distinto, cf. NUSDEO, Fábio. A empresa brasileira de capital nacional: extensão e implicações do art. 171 da Constituição Federal. *Revista de Direito Mercantil: industrial, econômico e financeiro: nova série*, v. 29, n. 77, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, jan./mar. 1990, pp. 15-28.
16. BASTOS, Celso Ribeiro; MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil: promulgada em 5 de outubro de 1988*. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 187.

dispositivo parece ter sido feito para recepcionar<sup>17</sup> o Estatuto da Microempresa da Lei n. 7.256/1984, já que expressamente dispõe acerca das “microempresas” ao lado das “empresas de pequeno porte”, além, é claro, de reproduzir as áreas em que há o tratamento jurídico diferenciado e simplificado do referido Estatuto. Ademais, exige apenas “lei”, nada dizendo acerca de “lei complementar”.

Esse dispositivo não solucionou o impasse da LC n. 48/1984<sup>18</sup>, uma vez que não foi expresso se o tratamento favorecido a Pequenas Empresas poderia ser dado, conjuntamente, por meio de lei (complementar) a abranger tributos além dos federais. Pelo contrário, com a vedação à isenção heterônoma presente no art. 151, III, da Constituição, o art. 179 parece ter deixado a cargo de cada ente federativo concretizar o tratamento favorecido, tanto que arrola os entes federativos – “União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios”.

Ressalta-se que, diferente dessa redação, os trabalhos da Assembleia Nacional Constituinte do Brasil revelam que se viu a necessidade de inserir o tratamento favorecido a Pequenas Empresas no âmbito do papel da lei complementar. O resultado, porém, é que foi diverso. Sob o mote de que as Pequenas Empresas deveriam receber tratamento favorecido de modo a se garantir a livre concorrência, em razão do seu elevado custo operacional comparativamente às demais e também em virtude de abusos de poder econômico praticados por estas, chegou-se a elaborar o dispositivo a seguir<sup>19</sup>:

*As empresas nacionais de pequeno porte receberão tratamento diferenciado, de forma a incentivar a sua criação, preservação e desenvolvimento, através da eliminação, redução ou simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias, trabalhistas e do crédito em condições favorecidas. Lei complementar concederá às pequenas empresas isenção de tributos, bem como dispensa ou redução de obrigações tributárias acessórias, no âmbito estadual e municipal.*

Nota-se, assim, que, apesar de semelhantes, o dispositivo *supra* exigia expressamente lei complementar, ao passo que o art. 179 não faz tal referência.

17. Para decisão do STF reconhecendo a recepção dessa lei, cf. Mandado de Injunção n. 73-DF, rel. Min. José Carlos Moreira Alves, Tribunal Pleno, j. 07 de outubro de 1994.
18. Para posição no sentido de ter sido revogada tacitamente, SPINDOLA, Lytha. “A tributação da pequena e microempresa no Brasil: subsídios para a reforma fiscal”. In: MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (Coord.). *Reforma fiscal: coletânea de estudos técnicos*. São Paulo: DBA Dórea Books and Art, 1993. p. 345.
19. *Diário da Assembleia Nacional Constituinte*, Comissão da Ordem Econômica, Subcomissão de Princípios Gerais, Intervenção do Estado, Regime da Propriedade do Subsolo e da Atividade Econômica, pp. 147-148. Disponível em: <[http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/6a\\_Subcomissao\\_De\\_Principios\\_Gerais\\_Intervencao\\_Do\\_Estado\\_Regime\\_Da\\_Propri.pdf](http://www.senado.leg.br/publicacoes/anais/constituente/6a_Subcomissao_De_Principios_Gerais_Intervencao_Do_Estado_Regime_Da_Propri.pdf)>. Acesso em: 27 fev. 2019.



Ao mesmo tempo, esse art. 179 não impõe expressamente o requisito da nacionalidade. Em que pese o Estatuto da Microempresa da Lei n. 7.256/1984 afastasse pessoas jurídicas cujos titulares ou sócios fossem domiciliados no exterior, poder-se-ia arguir que *microempresas* poderiam ter tratamento favorecido, sendo nacionais ou não. De outro lado, poder-se-ia demandar interpretação conforme o art. 170, IX, ordenando a condição do capital nacional. Contudo, neste caso, tampouco o Estatuto da Microempresa seria (completamente) recepcionado, uma vez que apresentava requisito de nacionalidade ligeiramente distinto do *capital nacional*, pois voltava-se ao simples domicílio dos titulares/sócios, e não ao controle efetivo em caráter permanente destes.

De qualquer forma, logo foram sendo introduzidas novas legislações infraconstitucionais, e também emendas constitucionais alteraram ou incluíram dispositivos no tocante ao tratamento favorecido a Pequenas Empresas. É disso que passamos a tratar.

## 2. Da evolução do tratamento favorecido à pequena empresa após a CF/88: entre nacionalidade e uniformidade

Após a edição da CF/88, duas mudanças ocorreram no correr dos anos. De um lado, (2.1) buscou-se reajustar o *discrimen* trazido pela redação original do art. 170, IX. De outro lado, (2.2) procurou-se garantir a uniformidade que se iniciou antes da CF/88, com ápice na LC n. 48/1984, apesar da vedação à isenção heterônoma. Essa busca pela uniformidade veio tanto no âmbito constitucional quanto por meio de legislações infraconstitucionais.

### 2.1 Das Pequenas Empresas Nacionais: da redação original à Emenda Constitucional n. 6/1995

Conforme explicado no tópico 1.2, a redação original do art. 170, IX, da Constituição de 1988 inovou no critério de nacionalidade ao exigir que o tratamento favorecido a empresas de pequeno porte se restringisse às empresas de *capital nacional*.

Contudo, em 15 de agosto de 1995, editou-se a Emenda Constitucional n. 6 que modificou o art. 170, IX, estabelecendo “tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte *constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País*”.

Com efeito, manteve-se o tratamento favorecido a Pequenas Empresas *nacionais*, mas sob critério distinto, qual seja, constituição sob as leis brasileiras, e sede e administração no País – que era justamente o conceito previsto pelo art. 171, I, da Constituição. Desse modo, pode dizer-se que, a partir de uma análise interna à Constituição, o art. 170, IX teve sua referência conceitual deslocada do art. 171,

II para o art. 171, I, os quais, entretanto foram revogados pela mesma Emenda Constitucional n. 6/1995.

As minúcias dessa alteração constitucional, bem como as razões que a impulsionaram, podem ser investigadas na Exposição de Motivos n. 37/1995, elaborada pelo Poder Executivo e que acompanha o texto da Proposta de Emenda à Constituição n. 5 (posteriormente convertida na Emenda Constitucional n. 6/1995). Sob o mote de aperfeiçoar o texto constitucional de maneira a retomar o “desenvolvimento econômico e social do País”, a proposta buscou “eliminar a distinção entre empresa brasileira e empresa brasileira de capital nacional e o tratamento preferencial concedida a esta última”. Isso porque “a discriminação ao capital estrangeiro” teria perdido “sentido no contexto de eliminação das reservas de mercado, maior inter-relação entre as economias” e de “necessidades de atrair capitais estrangeiros para complementar a poupança interna”. Nota-se, assim, que o objetivo não era deixar de discriminar conforme a nacionalidade, mas de modificar o critério distintivo. Por isso que a proposta objetivou corrigir a “imperfeição do texto constitucional, passando a favorecer os produtos produzidos e serviços prestados no País, ao invés de empresas classificadas segundo a origem do capital”. Daí a necessidade de ajustar o art. 170, IX, para expurgar dele o conceito de empresa brasileira de capital nacional (de resto expulso da própria Constituição, com a revogação do art. 171, II), substituindo-o pelo conceito de empresa brasileira “como aquela constituída sob as leis brasileiras e com sede e administração no País”, consoante disciplinava o também revogado art. 171, I<sup>20</sup>.

Embora a intenção original do Poder Executivo fosse manter o art. 171 – que, na proposta enviada ao Congresso, resumir-se-ia à definição de empresa brasileira (*caput*) e à determinação de tratamento preferencial, na aquisição de bens e serviços pelo Poder Público, aos produzidos e prestados no Brasil (parágrafo único)<sup>21</sup> –, a versão final da Emenda Constitucional n. 6/1995 optou por retirá-lo totalmente da Constituição. O art. 170, IX, por sua vez, foi devidamente alterado, incorporando a definição de empresa brasileira que o extinto art. 171, I, consagrava.

De qualquer maneira, o que ora se pretende ressaltar é que a modificação do art. 170, IX e a consequente extensão do tratamento diferenciado às empresas brasileiras, independentemente da composição de seu capital, vieram num contexto de liberalização da economia, com o enfraquecimento, no governo federal, de concepções econômicas nacionalistas, como revela a Exposição de Motivos n. 37/1995. No entanto, permaneceu o tratamento favorecido a empresas *brasileiras*.

20. Exposição de Motivos n. 37, de 16 de fevereiro de 1995. *Diário do Congresso Nacional: Câmara dos Deputados* (Seção I), quarta-feira, 15 de março de 1995, p. 3.246.

21. Proposta de Emenda à Constituição n. 5. *Diário do Congresso Nacional: Câmara dos Deputados* (Seção I), quarta-feira, 15 de março de 1995, p. 3.245.

O avanço liberal não levou a que qualquer empresa de pequeno porte fosse favorecida, pois se faz necessário ser constituída sob as leis brasileiras, ter sua sede e também sua administração no País.

## 2.2. Da busca pela uniformidade: os passos percorridos até a Emenda Constitucional n. 42/2003

A chancela constitucional para a harmonização veio apenas com a Emenda Constitucional n. 42 de 2003. No entanto, desde a promulgação da Constituição de 1988 até a sua modificação por essa emenda, houve mudanças na legislação infraconstitucional acerca do tratamento de Pequenas Empresas. E é justamente em razão do tratamento limitado dessas novas leis que se viu a necessidade de se impor um tratamento único, indo além do que se almejava já antes da Constituição de 1988 com a LC n. 48/1984.

Embora a busca por melhor regulação tenha levado à (2.2.1) mera atualização do Estatuto da Microempresa instituído pela Lei n. 7.256/1984, (2.2.2) pouco tempo depois surgiu o Simples Federal que, mesmo conjugado com um novo Estatuto, foi bastante criticado, sobretudo, por se restringir (na prática) aos tributos federais.

### 2.2.1 Do Tratamento Favorecido às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte pela Lei n. 8.864/1994: mera atualização?

Formalmente, o Estatuto da Microempresa da Lei n. 7.256/1984 continuou vigorando até a edição da Lei n. 9.841, de 5 de outubro de 1999 (“Lei n. 9.841/1999”), que o revogou expressamente.

Materialmente, porém, ele foi modificado anteriormente, seja nos (i) campos administrativo, trabalhista, previdenciário e creditício, seja (ii) no âmbito tributário.

Em 1994, com base no art. 179 da CF/88, foi editada a Lei n. 8.864, de 28 de março de 1994 (“Lei n. 8.864/1994”), que buscou impor tratamento diferenciado e simplificado para as microempresas e empresas de pequeno porte nas (i) searas administrativa, previdenciária, trabalhista, creditícia e tributária (art. 1º).

Ao definir microempresa e empresa de pequeno porte a partir de receita bruta medida em Unidades Fiscais de Referência (“Ufir”), respectivamente até 200 e 700 mil, trouxe um novo Estatuto em moldes bem semelhantes àquele instituído pela Lei n. 7.256/1984. Em regra, a Lei n. 8.864/1994 basicamente atualizou minúcias sobre a forma de registro (arts. 4º a 7º), as hipóteses de desenquadramento e reenquadramento (arts. 8º e 9º), e repetiu, salvo raras exceções, o tratamento diferenciado já presente na referida Lei n. 7.256/1984. A título de exemplo das poucas novidades introduzidas, no campo trabalhista, estabeleceu que a microempresa e a empresa de pequeno porte seriam ressarcidas dos custos de perícia para avaliação de condições de insalubridade ou de periculosidade caso o respectivo laudo concluísse pela inexistência de tais condições (art. 18).

O fato de ter introduzido uma nova ramificação de Pequena Empresa, no caso “empresa de pequeno porte”, não trouxe grandes consequências. A bem da verdade, uma das poucas diferenças do tratamento diferenciado entre microempresas e empresas de pequeno porte residia no fato de que apenas às microempresas foi estendido o cálculo pelo percentual mínimo da contribuição para o custeio das prestações por acidente de trabalho (art. 17).

Outra peculiaridade trazida pela Lei n. 8.864/1994, em comparação com a Lei n. 7.256/1984, consistia na obrigação estabelecida para que “as fiscalizações trabalhista, previdenciária e tributária” prestassem, “sem prejuízo de sua ação específica, orientações às microempresas e às empresas de pequeno porte (art. 19). Entretanto, surgia a dúvida acerca da extensão e do conteúdo de tais orientações.

Diante das pequenas mudanças trazidas pela Lei n. 8.864/1994, poder-se-ia questionar a efetiva relevância de sua edição. Parece que a sociedade – ou ao menos as Pequenas Empresas – tinha para si que não havia regulação do art. 179 da CF/88, ou melhor dizendo, uma boa regulação. Isso porque, após a impetração do Mandado de Injunção n. 73-5, em 1989, pela Confederação das Associações de Microempresas do Brasil, o STF julgou, em 1994, que o art. 179 da CF/88 estava, sim, regulamentado pela Lei n. 7.256/1984<sup>22</sup>. Portanto, como a edição da Lei n. 8.864/1994 foi uma resposta ao questionamento da falta de regulamentação do art. 179 da CF/88, não surpreende o fato de que tenha pouco alterado o Estatuto da Microempresa instituído pela Lei n. 7.256/1984.

No âmbito (ii) específico tributário, destaca-se que, com a CF/88, algumas isenções concedidas pelo Estatuto da Microempresa instituído pela Lei n. 7.256/1984 perderam sentido como foi o caso do Imposto sobre Serviços de Transporte e Comunicações<sup>23</sup>. Ademais, antes mesmo da Lei n. 8.864/1994, houve algumas mudanças quanto ao limite da receita bruta anual para a isenção das microempresas<sup>24</sup>. Ou seja, para fins tributários, foi sendo reajustado o parâmetro da receita bruta anual de sorte a se calibrar a isenção. Já no que diz respeito à Lei n. 8.864/1994, sequer havia previsão de isenção. Por isso que, especialmente nesse ponto, o Estatuto da Microempresa instituído pela Lei n. 7.256/1984 continuou aplicável, apenas sendo ajustada a isenção para os novos parâmetros da receita bruta anual. Desse modo, em matéria tributária, a Lei n. 8.864/1994 apenas atualizou as regras de simplificação quanto aos deveres instrumentais (arts. 11 a 14) e esclareceu que a isenção

22. Cf. Mandado de Injunção n. 73-DF, rel. Min. José Carlos Moreira Alves, Tribunal Pleno, j. 07 de outubro de 1994.

23. SPINDOLA, Lytha. “A tributação da pequena e microempresa no Brasil: subsídios para a reforma fiscal”. In: MATTOS FILHO, Ary Oswaldo (Coord.). *Reforma fiscal: coletânea de estudos técnicos*. São Paulo: DBA Dórea Books and Art, 1993. pp. 337-338.

24. Cf. art. 41 da Lei n. 7.799, de 11 de julho de 1989, e art. 42 da Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991.

não alcança o recolhimento dos “tributos devidos por terceiros” e “retidos” pelas microempresas e empresas de pequeno porte.

Tendo em vista a reduzida amplitude do tratamento favorecido e simplificado estabelecido – ou melhor, *atualizado* – pela Lei n. 8.864/1994, as principais dificuldades já encontradas pelo primeiro Estatuto da Microempresa se mantiveram. De um lado, o próprio conceito de Pequenas Empresas carecia de uniformidade, pois estados e municípios poderiam adotar concepções bem distintas daquelas previstas em legislação federal. De outro lado, com a vedação à isenção heterônoma, cada ente federativo teria que ter editado lei estabelecendo regime benéfico às Pequenas Empresas; faltava harmonização.

### 2.2.2 Do Simples Federal ao novo Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte: pagamento unificado e limitações

Em 5 de novembro de 1996, editou-se a Medida Provisória n. 1.526 que, um mês depois, foi convertida na Lei n. 9.317 (“Lei n. 9.317/1996”). Com tal medida, criou-se o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte (“Simples Federal”) que, em essência, estabeleceu o pagamento mensal unificado de diversos impostos e contribuições federais.

A respeito do Simples Federal, convém destacar (i) os conceitos de microempresas e empresas de pequeno porte adotados, bem como (ii) a amplitude do pagamento unificado.

Conforme dispunha o art. 1º do Simples Federal, procurava-se implementar o “tratamento diferenciado, simplificado e favorecido” consoante previsto no art. 179 da Constituição Federal. Expressamente, nada dizia sobre a concretização do princípio disposto no art. 170, IX, da CF/88. De todo modo, o Simples Federal definiu (i) microempresas e empresas de pequeno porte a partir da receita bruta anual, respectivamente até R\$ 120.000,00 e entre este valor e R\$ 720.000,00 (art. 2º)<sup>25</sup>, vedando, porém, a opção por esse regime, em seu art. 9º, com base em diversos fatores como a existência de “sócio estrangeiro, residente no exterior” (art. 9º, VI) e que fosse “filial, sucursal, agência ou representação, no país, de pessoa jurídica com sede no exterior” (art. 9º, VIII).

Verifica-se, assim, que o Simples Federal considerou aspectos da nacionalidade da empresa. A bem da verdade, os requisitos por ele trazidos foram mais rígidos que aqueles previstos pelo art. 170, IX, da CF/88. Isso porque *ser constituída sob as leis brasileiras e ter a sede e administração no País* não afastam a possibilidade de haver sócio estrangeiro, residente no exterior. Pelo contrário, impõe-se a organi-

25. Esses limites foram modificados posteriormente pelas Leis n. 9.732, de 1998, e n. 11.196, de 2005.

zação consoante as exigências próprias do objeto a ser explorado, e também que o órgão diretivo aqui esteja. Dessa forma, ter um sócio no estrangeiro não implica que o poder decisório deixe de ser exercido aqui, uma vez que tal sócio pode ser minoritário. Já no caso da vedação a filiais e quejandos de pessoa jurídica com sede no exterior, resta evidente que o poder diretivo se encontra alhures<sup>26</sup>.

De qualquer forma, o Simples Federal (ii) introduziu, pela primeira vez, um sistema de pagamento *unificado*. Isso foi de extrema importância, pois, até então, as tentativas de simplificação das obrigações tributárias para as Pequenas Empresas padeciam de falta de coordenação. A falta de homogeneidade não foi solucionada pela Lei n. 7.256/1984 juntamente com a LC n. 48/1984, tampouco as modificações introduzidas pela Lei n. 8.864/1994, pois não necessariamente o conceito de microempresa, no caso, seria o mesmo para a União e para os demais entes federativos. Como já mencionado, essa falta de uniformidade fazia com que empresas fossem reconhecidas como microempresas por determinado ente federativo e não o fossem, porém, à luz da legislação de outros entes<sup>27</sup>.

Ademais, o pagamento unificado também facilitou o cumprimento de deveres instrumentais. Mesmo com o referido Estatuto da Microempresa de 1984 e com a Lei n. 8.864/1994, não havia diminuição da burocracia para o contribuinte nas três esferas. Ao final do dia, a “dispensa de obrigações burocráticas” dava-se apenas no âmbito federal. Dessa forma, fazia parte do cotidiano do contribuinte se atentar a datas distintas de pagamentos ou de outros deveres e, mesmo na seara da legislação federal, poderia haver preenchimento de documentos específicos a depender do tributo em questão. É essa a realidade que se buscou combater ao instituir o sistema de pagamento integrado. Portanto, o Simples Federal veio para reduzir a tributação, bem como os custos para cumpri-la<sup>28</sup>.

Nesse contexto, por meio do pagamento unificado, o Simples Federal foi a primeira tentativa de padronização nacional do tratamento tributário favorecido às Pequenas Empresas.

26. Para posição de que tais vedações são constitucionais, cf. GUTIERREZ, Miguel Delgado. Algumas considerações a respeito da Lei 9.317/96, instituidora do simples: Sistema integrado de pagamento de impostos e contribuições das microempresas e empresas de pequeno porte. *Repertório de Jurisprudência IOB: tributário, constitucional e administrativo*, n. 14, caderno 1, São Paulo, 2000, p. 356.

27. Cf. VIOL, Andréa Lemgruber; RODRIGUES, Jefferson José Rodrigues. *Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil*. Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal, Coordenação-Geral de Estudos Econômico-Tributários: Brasília, mar. 2000, pp. 27-28.

28. Cf. VIOL, Andréa Lemgruber; RODRIGUES, Jefferson José Rodrigues. *Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil*. Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal, Coordenação-Geral de Estudos Econômico-Tributários: Brasília, mar. 2000, p. 28.

Essa padronização, porém, dependia da efetiva cooperação das demais unidades federativas, pois, devido à vedação à isenção heterônoma pelo art. 151, III, da CF/88, o Simples Federal não forçava o tratamento favorecido para tributos estaduais e municipais como fez a LC n. 48/1984. Conforme estabelecia o art. 4º da Lei n. 9.317/1996, o Simples Federal poderia incluir o ICMS e o ISS desde que o respectivo ente federativo aderisse a ele mediante convênio, o qual poderia se restringir à microempresa ou à empresa de pequeno porte. Não poderia, porém, modificar o conceito de qualquer uma delas.

Considerando a cooperação efetiva para determinada Pequena Empresa, o Simples Federal poderia, de um lado, incluir recolhimento a título de até oito tributos distintos pela aplicação de um único percentual sobre a receita bruta auferida (redução do custo indireto) e, de outro, diminuir a carga tributária para seus benefícios (redução do custo direto). Ressalta-se, contudo, que o valor da alíquota sobre a receita bruta mensal auferida era progressiva à medida dos níveis de receita bruta acumulada dentro do ano-calendário, nos termos do art. 5º da Lei n. 9.317/1996.

Posteriormente, o Simples Federal foi complementado pelo novo Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (“Estatuto da ME-EPP”), instituído pela Lei n. 9.841/1999, que estabeleceu um novo conjunto de tratamentos especiais em diversos âmbitos, como o previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial, revogando expressamente as Leis n. 7.256/1984 e n. 8.864/1994. O Estatuto da ME-EPP recepcionou inteiramente o Simples Federal, uma vez que previu benefícios em campos não contemplados por este: enquanto o Estatuto da ME-EPP se dedicava à simplificação do processo de constituição e funcionamento das microempresas e empresas de pequeno porte, bem como à concessão de crédito<sup>29</sup>, o Simples Federal concentrava-se especificamente na seara tributária.

É curioso, porém, que, embora o Estatuto da ME-EPP complementasse o Simples Federal, tais diplomas divergiam acerca das definições de microempresa e de empresa de pequeno porte, pois os limites da receita bruta anual eram distintos, posto próximos<sup>30</sup>. Ademais, diferente do Simples Federal, no Estatuto da ME-EPP, as restrições relativas ao tipo de atividade ou com base em outros fatores eram menos rigorosas. Havia delimitações de apenas duas ordens. De um lado, não se incluía no regime do Estatuto da ME-EPP a empresa de que fosse sócia pessoa física, com participação superior a dez por cento do capital, que também fosse titular de firma

29. Para considerações sobre o Estatuto da ME-EPP, cf. SZTAJN, Rachel. Nótulas sobre o novo estatuto da microempresa. *Revista de Direito Mercantil: industrial, econômico e financeiro*: nova série, v. 38, n. 116, São Paulo, Malheiros, 1999, pp. 97-101.

30. Em sentido parecido, cf. TEDESCO, Paulo Camargo. A inconstitucionalidade de irretroatividade imposta à opção pelos regimes de tributação do Imposto de Renda simples e lucro presumido. *Revista Tributária e de Finanças Públicas – RTrib*, São Paulo, v. 12, n. 58, set/out. 2004, item 4.2.1.

mercantil individual ou sócia de outra Pequena Empresa, e também desde que a receita bruta global não ultrapassasse os limites previstos (art. 3º, II c/c art. 2º). De outro lado, vedava-se a inclusão no regime às empresas cujo sócio fosse pessoa física domiciliada no exterior ou outra pessoa jurídica (art. 3º, I). Destaca-se, desse modo, que o requisito de nacionalidade foi concretizado de maneira menos restritiva, dado que não excluía, como o Simples Federal, a “filial, sucursal, agência ou representação, no país, de pessoa jurídica com sede no exterior”. Portanto, pode dizer-se que, à época, vigoraram duas leis das microempresas e empresas de pequeno porte, cada uma com suas exigências de enquadramento e benefícios<sup>31</sup>.

De todo modo, o Simples Federal logo foi criticado por três razões.

A uma, justamente por depender da cooperação dos demais entes federativos é que sua extensão se restringiu, em regra, aos tributos federais, devido à baixa adesão. Essa crítica foi no âmago do Simples Federal, já que um dos principais objetivos de sua criação era fundamentalmente integrar as três instâncias tributantes (União, Estados e Municípios), conquanto ele se adstringisse, por razão de competência legislativa, aos tributos federais. Esse objetivo, porém, foi frustrado pelo fato de Estados e Municípios não terem aderido ao novo sistema como seria de esperar. Em consequência, o contribuinte continuou tendo de prestar contas a administrações tributárias diversas, sujeito a toda a burocracia daí decorrente. Com três anos de existência do Simples Federal, apenas 124 municípios tinham aderido ao sistema, e, embora também tivessem aderido os Estados do Maranhão e de Rondônia e o Distrito Federal, seus convênios foram posteriormente denunciados<sup>32-33</sup>. Portanto, não é errado dizer que o Simples Federal praticamente só abarcava tributos federais, já que somente pouquíssimos municípios haviam aderido.

31. PALERMO, Fernanda Kellner de Oliveira. As micro e pequenas empresas como propulsoras do desenvolvimento econômico e social – contribuição para o incremento das atividades econômicas no âmbito do Mercosul. *Revista de Direito Mercantil – industrial, econômico e financeiro*, v. 124, São Paulo, Malheiros, 2001, pp. 189-190.

32. Para análise desses números, cf. VIOL, Andréa Lemgruber; RODRIGUES, Jefferson José Rodrigues. *Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil*. Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal, Coordenação-Geral de Estudos Econômico-Tributários: Brasília, mar. 2000, p. 47.

33. Cf. CASTRO, Flávia de Almeida Viveiros de. “O Novo Sistema Legal das Micro e Pequenas Empresas: Primeiras Impressões”. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, vol. 69/2006, Jul.-Ago. 2006, p. 98; CUNHA, Carlos Renato; ESTEVES, João Luiz Martins. O tratamento tributário diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte e a ordem econômica na Constituição Federal de 1988. *Scientia Iuris: Revista do Curso de Mestrado em Direito Negocial da UEL*, Londrina, v. 20, n. 3, nov. 2016, pp. 314-315; e MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; SILVA, Rafael Ragazzo Pacheco. *Tratamento Favorecido para Pequenas Empresas – Inovações da Lei Complementar 147/2014*. *Revista da Receita Federal Estudos Tributários e Aduaneiros*, v. 2. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2015, p. 289.

A duas, o § 5º do art. 5º do Simples Federal vedava a apropriação ou a transferência de créditos referentes ao IPI e ao ICMS. Dessa forma, ao optar pelo tratamento favorecido, a Pequena Empresa abria mão do tratamento não cumulativo dos tributos sobre o consumo como o IPI e o ICMS. Afora empresas que vendessem a consumidores finais, isso impactaria qualquer empresa em suas relações comerciais, uma vez que haveria a quebra da cadeia do imposto sobre valor agregado que, em regra, obedece à não cumulatividade. Assim, caso uma empresa beneficiária do Simples Federal vendesse a uma não-beneficiária, esta não poderia aproveitar os créditos do IPI ou do ICMS, de modo que as empresas não optantes do regime simplificado tinham uma vantagem comparativa em relação às optantes. Logo, a vedação ao crédito prejudicava Pequena Empresas optantes ao Simples Federal que vendessem a não optantes ou de grande porte<sup>34</sup>.

A três, o estabelecimento de certas exigências para a adesão ao sistema foi apontado como um grave problema do Simples Federal<sup>35</sup>. Nesse ponto, de extrema controvérsia foi a proibição de adesão, prevista no art. 9º, XIII, da pessoa jurídica prestadora de serviços de profissões liberais regulamentadas. De certa forma, essa vedação apenas se repetiu, pois restrições parecidas já constavam do art. 2º, VI, do Decreto-Lei n. 1.780/1980 e no art. 3º, VI, da Lei n. 7.256/1984<sup>36</sup>. A diferença é que o Simples Federal tinha escopo menor por justamente excluir mais tipos de profissões liberais.

Em face, especialmente, da falta de uniformidade, é que o constituinte derivado se viu diante da incumbência de alterar a CF/88 para que fosse implementada uma ordem jurídica nacional acerca do tratamento favorecido a Pequenas Empresas. Explicamos.

### 2.3. Da uniformidade: a Emenda Constitucional n. 42/2003 e o Simples Nacional

Em que pese as tentativas, o legislador infraconstitucional se viu frustrado com o resultado do Simples Federal. Daí que se viu, no papel da lei complementar

34. Cf. VIOL, Andréa Lemgruber; RODRIGUES, Jefferson José Rodrigues. *Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil*. Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal, Coordenação-Geral de Estudos Econômico-Tributários: Brasília, mar. 2000, p. 47. Para defesa de inconstitucionalidade dessa vedação, cf. DIAS, Caroline Said. Considerações sobre o Simples: Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 54. São Paulo: Dialética, mar. 2000, pp. 24-25.

35. Cf. CASTRO, Flávia de Almeida Viveiros de. "O Novo Sistema Legal das Micro e Pequenas Empresas: Primeiras Impressões". *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, vol. 69/2006, Jul.-Ago. 2006, p. 98.

36. Para críticas à vedação às sociedades de profissionais liberais, ainda no regime da Lei n. 7.256/84, cf. MORAES, Francisco Chagas de. "Microempresa – Notas à margem do Estatuto", *Revista dos Tribunais*, ano 76, vol. 619, maio de 1987, pp. 44-45.

de estabelecer normas gerais, o espaço para se instituir regime nacional de tratamento favorecido às Pequenas Empresas. Contudo, (2.3.1) entendeu-se ser necessário mudar a CF/88 de modo a se inserir um (2.3.2) novo tratamento infraconstitucional.

#### 2.3.1. Da Emenda Constitucional n. 42/03 e o papel da lei complementar

Estava evidente que o tratamento favorecido a Pequenas Empresas precisava de maior harmonização. Embora não constasse do texto inicial da Proposta de Emenda à Constituição n. 41 de 2003, diversos parlamentares propuseram emenda aditiva de sorte a inserir o art. 146, III, "d" e parágrafo único, bem como o art. 94 ao Ato das Disposições Constitucionais Transitórias ("ADCT"), consoante *infra*:

Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]

III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...]

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

I – será opcional para o contribuinte;

II – poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado;

III – o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento;

IV – a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

[...]

ADCT

Art. 94. Os regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios cessarão a partir da entrada em vigor do regime previsto no art. 146, III, d, da Constituição.

Como se pode ver, o art. 146, III, "d" e parágrafo único da CF/88, introduzido pela Emenda n. 42/2003, veio justamente para assegurar que o tratamento

favorecido a Pequenas Empresas tivesse uma *disciplina nacional* e não apenas *federal* – dependente, esta, da cooperação dos demais<sup>37</sup>.

De um lado, a Emenda Constitucional n. 42/2003<sup>38</sup> impôs – explicitamente – à lei complementar o papel de veicular normas gerais no tocante ao tratamento favorecido a Pequenas Empresas. Com efeito, a coordenação não mais se daria por meio de ordens jurídicas parciais ligadas à tentativa da legislação federal, como se deu no Simples Federal. Pelo contrário, com tal dispositivo, a promulgação de lei complementar sobre o tema asseguraria ordem jurídica nacional, abrangendo as Pequenas Empresas de norte a sul, sem que se dependesse do papel ativo de cada ente. Ora, se uma das demandas mais fortes para o estabelecimento de um novo regime simplificado de tributação para as pequenas empresas era a falta de harmonia entre os diversos entes federativos, uma vez que muitos estados e municípios não aderiram ao Simples Federal, a solução para o problema viria naturalmente por meio de lei complementar. Qual seu papel, daí? Neste caso, estabelecer normas gerais de forma a assegurar uma disciplina nacional única, na medida em que as inúmeras legislações editadas pelas pessoas jurídicas de direito público devem obediência ao disposto em lei complementar.

De outro lado, precisava-se garantir que o tratamento favorecido a Pequenas Empresas fosse uno e centralizado nos termos de lei complementar a ser editada. Daí a justificativa para se introduzir o art. 94 do ADCT. Afinal, era necessário cessar qualquer regime existente no momento da introdução da esperada lei complementar, de maneira a dar tratamento favorecido uniforme e coordenado.

Tendo em vista a necessidade de harmonização nacional da tributação simplificada da Pequena Empresa, compreende-se que sua nova disciplina tenha surgido em duas etapas. Primeiro, por meio da Emenda Constitucional n. 42/2003, que atribuiu expressamente à lei complementar o poder de instituir “tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte” (art. 146, III “d” da CF/88), bem como “regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios” (art. 146, parágrafo único da CF/88). Segundo, por meio da própria introdução da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006 (“LC n. 123/2006”), que instituiu um novo Estatuto *Nacional* da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte – o Simples Nacional. É dessa segunda etapa que passamos a tratar.

37. No mesmo sentido, cf. MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; SILVA, Rafael Ragazzo Pacheco. Tratamento Favorecido para Pequenas Empresas – Inovações da Lei Complementar 147/2014. *Revista da Receita Federal Estudos Tributários e Aduaneiros*, v. 2. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2015, p. 290.

38. Para posição de que essa emenda é inconstitucional, cf. BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Inconstitucionalidade do “Super Simples”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 126. São Paulo: Dialética, 2006, pp. 45-47.

### 2.3.2. Do Simples Nacional aos dias atuais

Além de introduzir o Simples Nacional, a LC n. 123/2006 revogou conjuntamente o Simples Federal e o Estatuto da ME-EPP, constituindo-se, assim, no novo marco legislativo acerca do tratamento favorecido a Pequenas Empresas.

Sobre o atual tratamento, vale tecer considerações sobre (i) o conceito de Pequenas Empresas adotado, (ii) as restrições trazidas pelo novo regime e (iii) o modo de recolhimento dos tributos. Ademais, convém destacar a (iv) criação da figura do Microempreendedor Individual (“MEI”) e do (v) Inova Simples.

No tocante ao (i) conceito de Pequenas Empresas, o art. 3º da LC n. 123/2006 define, de um lado, microempresa como aquela que auferir receita bruta anual de até R\$ 360.000,00 e, de outro, seguindo a alteração da Lei Complementar n. 155, de 27 de outubro de 2016 (“LC n. 155/2016”), empresa de pequeno porte como aquela que auferir até R\$ 4.800.000,00, porém mais que R\$ 360.000,00.

Da mesma forma que nos regimes anteriores, existem (ii) situações que impedem as empresas de fruir do tratamento diferenciado, ainda que dentro dos limites de receita bruta anual. Essas situações impeditivas podem dizer respeito à estrutura da pessoa jurídica (e.g., sociedades por ações – art. 3º, § 4º, X), à atividade por ela exercida (e.g., atividade financeira e semelhantes – art. 3º, § 4º, VIII e art. 17, I) e a seu capital constitutivo ou quadro de sócios (e.g., de cujo capital participe outra pessoa jurídica – art. 3º, § 4º, I). Destaca-se ainda a manutenção de dispositivos que vedam a inclusão de pessoa jurídica “que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior” (art. 3º, § 4º, II) ou que tenha sócio domiciliado no exterior (art. 17, II)<sup>39</sup>.

Nota-se, assim, que algumas vedações se prestam a assegurar que o tratamento diferenciado se destine apenas às empresas *essencialmente* pequenas sob a perspectiva societária, de forma a evitar que os benefícios previstos pela legislação sejam concedidos de maneira deturpada. Já outras parecem pressupor falta de justificativa para o tratamento favorecido, como é o caso dos bancos. Embora, no caso destes, seja difícil arguir a inexistência de problemas relativos a livre concorrência entre “pequenos” e “grandes”, a justificativa pode estar atrelada a entraves regulatórios em virtude da impossibilidade de se desburocratizar ao extremo o exercício dessa atividade. Ainda sobre vedações concernentes a tipos de atividades, a Lei Complementar n. 147, de 7 de agosto de 2014 (“LC n. 147/2014”), revogou o art. 17, XI, que excluía do Simples Nacional as prestadoras de serviços intelectuais, de natureza técnica etc. Ademais, permanece a exigência da nacionalidade consoan-

39. Para críticas a algumas restrições, cf. MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos; SILVA, Rafael Ragazzo Pacheco. Tratamento Favorecido para Pequenas Empresas – Inovações da Lei Complementar 147/2014. *Revista da Receita Federal Estudos Tributários e Aduaneiros*, v. 2. Brasília: Secretaria da Receita Federal do Brasil, 2015, p. 292.

te o Simples Federal já previa, obstando à inclusão de empresas que sejam meras filiais de pessoas jurídicas do exterior ou que tenham sócio domiciliado alhures.

Além disso, em seus artigos 12 e 13, o Simples Nacional (iii) instituiu o Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições, o qual se caracteriza pelo recolhimento mensal, num documento único de arrecadação, podendo abranger os seguintes tributos: IRPJ; IPI; CSL; COFINS; PIS; CPP<sup>40</sup>; ICMS; e ISS. Ressalta-se que algumas incidências desses tributos devem ser recolhidas à parte, como é o caso, por exemplo, das operações de importação.

De qualquer modo, segundo o art. 18 da LC n. 123/2006, o cálculo se dá a partir da receita bruta acumulada nos 12 meses. Da multiplicação dessa receita pela respectiva alíquota nominal, que varia conforme o setor (Anexos I a V) e a faixa progressiva, subtrai-se o respectivo valor a deduzir. Para chegar à alíquota efetiva, divide-se o resultado dessa operação pela receita bruta acumulada. Daí basta multiplicar a alíquota efetiva pela base de cálculo, que é justamente a receita bruta mensal. A partir do respectivo setor e da faixa correspondente, divide-se o montante arrecadado conforme percentuais de repartição de tributos.

A esse respeito, antes mesmo do Simples Nacional, questionava-se a constitucionalidade do Simples Federal, pois se entendia que havia “imposto novo” ao se considerar “tão somente a receita bruta”, o que iria de encontro à materialidade dos tributos que o integravam. A constitucionalidade também era negada no âmbito da competência residual da União, prevista no art. 154 da CF/88, uma vez que o Simples Federal tanto careceria de lei complementar quanto violaria a não cumulatividade, em virtude da vedação da apropriação e transferência dos créditos<sup>41</sup>.

Críticas parecidas foram dirigidas contra o Simples Nacional. Há quem afirme que exista um único fato gerador – auferir receita –, pois não houve mera unificação no cálculo e pagamento, mas modificação na materialidade dos tributos. Nesse sentido, teriam sido também violadas as competências dos Estados e Municípios<sup>42</sup>.

40. Para decisão acerca da constitucionalidade da abrangência da contribuição patronal previdenciária, cf. ADI n. 4.033-DF, rel. Min. Joaquim Barbosa, Tribunal Pleno, j. 15 de setembro de 2010.

41. COSTA, Eliud José Pinto da. As complicações jurídicas do Simples (Lei Federal n. 9.317/96). *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 25. São Paulo: Dialética, out. 1997, pp. 58-59. Em sentido semelhante, cf. DIAS, Caroline Said. Considerações sobre o Simples: Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 54. São Paulo: Dialética, mar. 2000, pp. 22-23; e TEDESCO, Paulo Camargo. A inconstitucionalidade de irretratabilidade imposta à opção pelos regimes de tributação do Imposto de Renda simples e lucro presumido. *Revista Tributária e de Finanças Públicas – RTrib*, São Paulo, v. 12, n. 58, set./out. 2004, itens 7.51-7.5.2.

42. Cf. MAYER, Pollyana Vilar; e FERREIRA, Olívia Tonello Mendes. O Simples Nacional e Aspectos Constitucionais da Tributação das Micro e Pequenas Empresas (Lei Com-

O problema desse raciocínio é que ele parte do pressuposto de que haja bases de cálculo verdadeiras ou falsas. Posto que partindo da receita bruta, basta que guarde relação com a respectiva hipótese tributária para se constatar a concretização da materialidade indicada pela CF/88. É normal que, assim como a contabilidade, a legislação tributária se valha de convenções de sorte a alcançar versões da realidade. Com base em determinados parâmetros, almeja-se construir a realidade. Dessa forma, dentro de certos limites, aceita-se o emprego de presunções e ficções em nome da praticidade. Tudo isso em prol da melhor execução das leis<sup>43</sup>.

Com efeito, não é um problema em si partir da receita bruta para chegar ao montante a ser destinado aos tributos cobertos. Aliás, a própria LC n. 123/2006 é cuidadosa ao se valer de tais técnicas, pois traz alíquotas nominais conforme o setor e a faixa progressiva da receita bruta auferida, permitindo determinadas deduções. Ao mesmo tempo, destaca receitas decorrentes de certas atividades de modo a garantir, por exemplo, que não se desnature a materialidade das incidências no recolhimento uno. Nesse sentido, vale citar o caso da locação de bens móveis, no qual, em razão da Súmula Vinculante n. 31 – por meio da qual se assentou a inconstitucionalidade da incidência do ISS sobre tal atividade –, passou a haver a dedução da parcela correspondente ao ISS nos termos do art. 18, § 4º, V, inserido pela LC n. 147/2014.

Em outras palavras, a receita bruta é utilizada como um *proxy* a se aproximar das materialidades de todos os tributos cobertos pelo Simples Nacional. É claro que, por exemplo, o ICMS deve incidir sobre a circulação de mercadorias. Nada impede, porém, que se chegue ao ICMS devido por meio da composição das várias circulações de mercadorias realizadas (receita bruta). Daí a necessidade de haver incidências diferentes conforme o setor, modificando-se, inclusive, o percentual de repartição dos tributos.

De toda forma, destaca-se ainda (iv) a criação da figura do Microempreendedor Individual (“MEI”) pela Lei Complementar n. 128, de 19 de dezembro de 2008 (“LC n. 128/2008”), cujo teto de receita bruta anual é R\$ 81.000,00, nos termos do art. 18-A, § 1º, da LC n. 123/2006. Objetiva-se, com a figura do MEI, tributar

plementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006). *Revista de Direito Tributário*, v. 97, São Paulo: Malheiros, 2007, pp. 120-126; cf. BARREIRINHAS, Robinson Sakiyama. Inconstitucionalidade do “Super Simples”. *Revista Dialética de Direito Tributário*, v. 126. São Paulo: Dialética, 2006, pp. 50-52.

43. Para discussão acerca desse ponto no debate entre lucro presumido versus lucro real, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. “O Mito do Lucro Real na passagem da Disponibilidade Jurídica para a Disponibilidade Econômica”. In MOSQUERA, Roberto Quiroga; e LOPES, Alessandro Broedel. *Controvérsias Jurídico-Contábeis (Aproximações e Distanciamentos)*. São Paulo: Dialética, 2010, pp. 241-264.

módicos valores fixos mensais, oferecendo regime ainda mais favorecido a tais casos. Parece que, mais do que qualquer outra justificativa, este é um claro exemplo de formalização, pois, de outra maneira, dificilmente se conseguiria regularizar situações como essa.

Outra criação foi a da Lei Complementar n. 167, de 24 de abril de 2019, que introduziu (v) na LC n. 123/2006 o Inova Simples. Conforme dispõe o art. 65-A da LC n. 123/2006, o Inova Simples constitui um regime especial simplificado voltado às empresas que se “autodeclararem” *startups*. O objetivo é estimular não só a criação, mas a formalização, o desenvolvimento e a consolidação desses “agentes indutores de avanços tecnológicos”. Esse tratamento diferenciado consiste, nos termos do § 3º do referido artigo, na simplificação e automaticidade da abertura e fechamento dessas empresas, em ambiente virtual. Ademais, consoante o seu § 9º, desde que destinados ao desenvolvimento de projetos de *startups* – definidos em seu § 1º – os recursos capitalizados não constituirão renda, sendo ainda permitida a comercialização experimental do serviço ou produto até o limite já mencionado para o MEI.

Além de tais considerações, três críticas devem ser apontadas contra o Simples Nacional.

Em primeiro lugar, o Simples Nacional limita a apropriação e a transferência de créditos, pelas empresas optantes do regime simplificado, dos tributos nele compreendidos. Na redação original do art. 23 da LC n. 123/2006, não era mera restrição, mas efetiva vedação (como já fazia o Simples Federal). Posteriormente, a LC n. 128/2008 acrescentou seis parágrafos a esse dispositivo, passando a dispor que as empresas não incluídas no Simples Nacional poderiam creditar-se do ICMS relativo às aquisições de mercadorias efetuadas com empresas optantes do regime simplificado, “desde que destinadas (as mercadorias) à comercialização ou industrialização e observado, como limite, o ICMS efetivamente devido pelas optantes pelo Simples Nacional em relação a essas aquisições”. O creditamento, portanto, passou a ser possível, mas limitado ao valor de ICMS devido pelas empresas do Simples Nacional.

Conquanto essa mudança seja um avanço em relação às antigas vedações à apropriação e à transferência de tais créditos, o regime trazido pela LC n. 128/2008 apenas mitigou o problema para o ICMS; não o solucionou. Isso porque, considerando o IPI e o ICMS, dois tributos não cumulativos sob a forma de apuração imposto sobre imposto, existe o denominado “efeito-recuperação”: como não necessariamente se alcança o valor acrescido em cada etapa, existe a “recuperação” do imposto que deixou de ser cobrado na etapa anterior. Afinal, a próxima etapa acaba tendo menor crédito a compensar com seu débito de saída. Por isso que empresas optantes do Simples Nacional não têm vantagem em relação às não optantes em transações no início ou meio da cadeia de consumo (e.g. comercialização com

grandes redes de varejo<sup>44</sup>). Pelo contrário, podem inclusive ser preteridas em razão da preferência de seus clientes por créditos maiores, uma vez que pode haver vantagens como maior fluxo de caixa devido ao desembolso menor com tais tributos.

A esse respeito, poder-se-ia argumentar que o efeito concentrador da cumulatividade seria algo buscado pelo próprio constituinte, dentro de uma Ordem Econômica que buscasse fomentar a criação de grandes grupos empresariais, não devendo as Pequenas Empresas merecer o cuidado do legislador. Contudo, a orientação da CF/88 vai justamente de encontro a tal raciocínio, dado que exige o tratamento *diferenciado e favorecido* às Pequenas Empresas<sup>45</sup>. Tampouco está correto dizer que, por ser mera opção, o Simples Nacional pode estabelecer, com absoluta liberdade, um conjunto de vantagens e desvantagens. Da forma como está elaborado, o Simples Nacional constitui, sobretudo, um tratamento favorecido a Pequenas Empresas que se encontram no final da cadeia. Daí deve-se questionar: existe fundamento que justifique tratar melhor uma Pequena Empresa no final da cadeia em detrimento das que estão no início ou no meio? Novamente, não. Entender dessa maneira implicaria também aceitar certa verticalização, ainda que de parte da cadeia do consumo. De uma vez por todas, deve-se compreender que o caráter opcional do regime não pode amparar efeitos discriminatórios injustificáveis.

Em segundo lugar, posto seja fruto de esforço hercúleo, o Simples Nacional peca na complexidade. Existe elevado número de: (a) exceções no que toca às restrições para ingresso (art. 3º, § 4º c/c art. 17); (b) tipos de receitas a serem segregadas (art. 18, §§ 4º e 4º-A); (c) incidências não cobertas (art. 13, § 1º); e (d) especificidades das mais diversas, como a possibilidade de adoção pelos Estados, cuja participação no PIB seja de até 1%, de outros sublimites para efeito de recolhimento do ICMS (art. 19). Para o empreendedor mais jejuno, verificar qual o regime aplicável a sua situação constitui tarefa de muito esforço. O excesso de casuísmos pode, muitas vezes, complicar o que era para ser simples<sup>46</sup>. Não à toa, embora deva ter tido a melhor das intenções ao exigir que escritórios de serviços contábeis auxiliem as Pequenas Empresas nos termos do seu art. 18, § 22-B, parece que o legislador já reconhecia o próprio desafio que estava a impor a esses empresários.

Em terceiro lugar, embora o Simples Nacional adote faixas distintas, progressivas, dando gradação no desenvolvimento empresarial e proporcionalidade no

44. Nesse sentido, restringindo-se a tal hipótese, cf. PESSÔA, Leonel Cesarino; COSTA, Giovane da; e MACCARI, Emerson Antonio. As micro e pequenas empresas, o Simples Nacional e o problema dos créditos de ICMS. *Revista Direito GV*, v. 12, n. 2, maio-ago. 2016, pp. 345-363.

45. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 400.

46. Cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Estudos Doutrinários. O Simples é Complicado*. Disponível em: <[http://sistemas.qis.com.br:8084/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc\\_id=169](http://sistemas.qis.com.br:8084/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=169)>. Acesso em 25 de abril de 2019.



tratamento, assim que a receita superior se torna maior que R\$ 4.800.000,00, todo o tratamento favorecido se esvai. Em outras palavras, o Simples Nacional traz vários degraus até determinado limite, a partir do qual existe um só piso: o das grandes empresas. Isso constitui um desestímulo ao crescimento da Pequena Empresa, pois, de repente, com apenas um real a mais, todos os deveres das “grandes” empresas vêm à tona, tributários e não-tributários. Ao mesmo tempo, cabe questionar se todos os deveres instrumentais que surgem são realmente necessários para toda e qualquer situação acima do teto do Simples Nacional; o correto seria que cada dever fosse exigido quando necessário e na medida da necessidade. Dessa forma, pavimentar-se-iam os degraus, transformando-os numa rampa, pois, conforme a evolução do porte da empresa, mais deveres – porque necessários – seriam exigidos.

Tendo em vista a evolução do tratamento favorecido a Pequenas Empresas, nota-se que o Simples Nacional, bem ou mal, é o nível a que se pretendia chegar desde quando se percebeu a necessidade de um tratamento holístico e uniforme, de maneira a alcançar amplitude nacional, harmonizada, incluindo todos os entes federativos. Para tanto, foram necessários mais de vinte anos, se contarmos desde o primeiro Estatuto da Microempresa de 1984. Em que pese a realização de tal objetivo, o momento atual é de reflexão. De fato, seguindo as palavras de HUGO DE BRITTO MACHADO, o “simples é complicado”<sup>47</sup>. Mudanças como o Inova Simples são bem-vindas, pois diminuem óbices burocráticos e facilitam o desenvolvimento de atividades empresariais. Contudo, faz-se necessário tornar exceções como essa a regra. Ao mesmo tempo, deve o legislador rever diferenciações e restrições injustificadas, como é o caso da limitação à apropriação e transferência de créditos de tributos compreendidos no Simples Nacional. Por fim, mas não menos importante, deve-se repensar o sistema *tudo* ou *nada* em vigor, o qual se verifica quando, superado o teto para enquadramento no Simples Nacional, as empresas se veem desde já submetidas a todos os deveres, tributários e não-tributários, próprios dos grandes empreendimentos.

Esse momento de reflexão e a necessidade de nova análise pelo legislador não podem dispensar o debate em torno do conceito de Pequena Empresa a ser adotado. Atrelados a esse conceito, centram-se critérios que devem se basear em justificações para o *discrímen* realizado. Daí a necessidade de adentrar o debate em volta do conceito de Pequena Empresa, os critérios adotados e as justificações.

### 3. Pequena Empresa: critérios e justificações

Durante a evolução, vimos que predominou o tratamento holístico – ou a tentativa dele – no que se refere à amplitude dos tributos a partir de níveis de re-

47. MACHADO, Hugo de Brito. Estudos Doutrinários. O Simples é Complicado. Disponível em: <[http://sistemas.qis.com.br:8084/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc\\_id=169](http://sistemas.qis.com.br:8084/hugomachado/conteudo.asp?home=1&secao=2&situacao=2&doc_id=169)>. Acesso em 25 de abril de 2019.

ceita bruta. Com maior ou menor amplitude e efetividade, foi dessa maneira que se conformou o tratamento favorecido a Pequenas Empresas, desde o primeiro Estatuto da Microempresa introduzido pela Lei n. 7.256/1984, passando pela sua atualização com a Lei n. 8.864/1994, bem como com o Simples Federal e agora com o Simples Nacional.

Mas quais serão as justificativas adotadas pelo direito brasileiro no tratamento favorecido a Pequenas Empresas ao adotar critérios como o da receita bruta? Após (3.1) pontuarmos alguns outros critérios utilizados alhures e quais os fundamentos por trás deles, (3.2) adentraremos a resposta a essa pergunta.

#### 3.1. Dos vários critérios possíveis

Um primeiro critério em que se pode pensar para classificar as Pequenas Empresas é o referente ao número de empregados. Nos Estados Unidos, utiliza-se esse critério de forma alternativa (e não cumulativa) ao critério da receita anual bruta. Desse modo, a depender da atividade econômica que a empresa exerça, o critério para defini-la como *small business* estará expresso ou em receita anual bruta, ou em número de empregados. Os valores são fixados numa tabela elaborada pela *Small Business Agency*<sup>48</sup> e variam consideravelmente por atividade exercida (*by industry*). As inúmeras atividades listadas estão de acordo com a classificação das atividades econômicas descrita no *North American Industry Classification System*, projeto levado a cabo em conjunto pelos órgãos competentes dos Estados Unidos, Canadá e México, com propósitos estatísticos<sup>49</sup>. O enquadramento como *small business* é requisito para gozar de diversos benefícios na relação com o governo norte-americano, a exemplo de contratos de financiamento favoráveis, nos quais a *Small Business Administration* atua como garantidora, e oportunidades de contratação com o poder público<sup>50</sup>.

No Brasil, por sua vez, embora a legislação dê preferência ao critério da receita bruta anual, alguns órgãos adotam critérios distintos, com destaque para o SEBRAE. Essa entidade utiliza o número de pessoas ocupadas na empresa para defini-la como microempresa, pequena ou média, distinguindo também em função dos três grandes setores de atividades (serviço, comércio e indústria). Assim, nas atividades de serviços e comércio, seriam microempresas as empresas que contam com até 9 pessoas ocupadas, e pequenas as empresas que têm até 49 pessoas ocu-

48. Small Business Administration. *Table of Small Business Size Standards Matched to North American Industry Classification System Codes*. United States, 2017.

49. Office of Management and Budget. *North American Industry Classification System*. United States, 2017, p. 1.

50. Small Business Administration. *The SBA helps small businesses get loans*. Disponível em: <<https://www.sba.gov/funding-programs/loans>>; e <<https://www.sba.gov/federal-contracting/contracting-guide/basic-requirements>>. Acesso em: 02 maio 2019.

padas. Na indústria, por sua vez, microempresas são aquelas com até 19 pessoas ocupadas, e pequenas, as com até 99 pessoas<sup>51-52</sup>. As empresas compreendidas em tais definições são auxiliadas pelo SEBRAE, que promove uma rede de colaboração em diversos âmbitos, como na capacitação dos empreendedores, articulação de políticas públicas favoráveis, acesso a novos mercados, acesso à tecnologia e orientação para financiamento<sup>53</sup>.

O curioso é que o uso do critério relativo ao número de empregados é paradoxal. Ao limitar as Pequenas Empresas com base no número de empregados, justamente para fruir do tratamento favorecido, não se estimula a criação de novos empregos acima do patamar estabelecido. Ou seja, embora se possa ter com intuito a busca do pleno emprego, ao delimitar Pequena Empresa consoante certo número de empregados, desincentiva-se a criação de novos postos de trabalho até o limite fixado; o meio (tratamento favorecido) para se atingir o objetivo (busca do pleno emprego) é circunscrito ao limite fixado de postos de trabalho, que leva à consecução parcial de tal objetivo, pois restrita a tal patamar.

É claro que as ordens jurídicas, em geral, nem sempre utilizam um só critério. Pelo contrário, é comum achar outros critérios, ainda que específicos para determinadas situações, como é o caso do tratamento favorecido a Pequenas Empresas. Nesse sentido, há jurisdições que preferem combinar o critério da receita bruta anual com o do número de pessoas ocupadas na empresa ao definir empreendimentos segundo seu porte. É o que se recomenda no âmbito da União Europeia, cujos critérios para definição de médias, pequenas e microempresas constam da Recomendação 2003/361, de 6 de maio de 2003. Seu art. 2(1) estatui que “a categoria das micro, pequenas e médias empresas (PME) é constituída por empresas que empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros”. No âmbito dessa categoria, pequena empresa é a que emprega menos de 50 pessoas e tem volume de negócios anual ou balanço total anual até 10 milhões

51. Cf. SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas. *Participação das Micro e Pequenas Empresas na economia brasileira*. Brasília: UGE/Sebrae, 2014, pp. 22-23; SEBRAE – Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas; DIEESE – Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos. *Anuário do Trabalho na Micro e Pequena Empresa*: 2014. São Paulo: Sebrae; Dieese, 2015, pp. 17-18.

52. Sobre o tema, cf. GUIMARÃES, Andréa Bastos da S.; CARVALHO, Kátia C. Medeiros de; PAIXÃO, Luiz Andrés Ribeiro. *Micro, pequenas e médias empresas: conceitos e estatísticas*. IPEA, Radar n. 55, fev. 2018, p. 22; PALERMO, Fernanda Kellner de Oliveira. “As micro e pequenas empresas como propulsoras do desenvolvimento econômico e social – contribuição para o incremento das atividades econômicas no âmbito do Mercosul”. *Revista de Direito Mercantil – industrial, econômico e financeiro*, 124, São Paulo, Malheiros, 2001, p. 186.

53. Cf. Decreto n. 99.570, de 9 de outubro de 1990.

de euros (art. 2(2)). Uma microempresa, por sua vez, emprega menos de 10 pessoas e tem volume de negócios anual ou balanço total anual até 2 milhões de euros (art. 2(3))<sup>54</sup>. Existe, porém, certa discricionariedade na implementação desses critérios pelos países europeus, inclusive na possibilidade de fixação de limites inferiores a esses patamares recomendados. De qualquer forma, segundo BERND HEUERMANN, o tratamento favorecido às Pequenas Empresas tem como objetivo tanto assegurar a livre concorrência, em virtude da desproporcionalidade das exigências estatais, quanto simplificar a atuação administrativa, de modo a evitar que a administração se preocupe com a cobrança de baixos rendimentos tributáveis de um grande número de empresas<sup>55</sup>.

Ainda com relação aos possíveis critérios para definição das Pequenas Empresas, cumpre mencionar que, também do ponto de vista contábil, é possível extrair determinado perfil. De acordo com o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, “pequenas e médias empresas” são aquelas que “não têm obrigação pública de prestação de contas” e “elaboram demonstrações contábeis para fins gerais para usuários externos”, como os proprietários não administradores e credores em geral. Esse critério é, como se vê, negativo; é preciso, portanto, saber quando a entidade deve prestar contas publicamente. Aqui, diz a contabilidade que essa obrigação existe nas hipóteses em que “seus instrumentos de dívida ou patrimoniais são negociados em mercado de ações ou estiverem no processo de emissão de tais instrumentos para negociação em mercado aberto”, ou quando a entidade “possuir ativos em condição fiduciária perante um grupo amplo de terceiros como um de seus principais negócios” (e.g. bancos)<sup>56</sup>. Outro critério utilizado refere-se ao ativo total ou à receita bruta anual, que não podem ultrapassar, respectivamente, R\$ 240.000.000,00 e R\$ 300.000.000,00, sob pena de serem consideradas “sociedades de grande porte”, nos termos do art. 3º da Lei n. 11.638, de 28 de dezembro de 2007. Portanto, para a contabilidade brasileira, as sociedades por ações fechadas e as sociedades limitadas, juntamente com as demais sociedades comerciais – desde que não enquadradas como “sociedades de grande porte” – são tidas como pequenas e médias empresas.

Note-se que o critério da contabilidade faz sentido quando se percebe qual é a finalidade desse ramo do conhecimento. Ora, a contabilidade volta-se à trans-

54. Art. 2º do Anexo à Recomendação 2003/361/CE, de 20 de maio de 2003, L 124/39.

55. HEUERMANN, Bernd. “Die Unternehmensgröße im Recht der Verkehr- und Verbrauchsteuern”. In KUBE, Hanno; REIMER, Ekkehart (coord.). *Größenneutralität im Recht der Unternehmensbesteuerung*. Berlin: Lehmanns Media, 2018, p. 105.

56. Comitê de Pronunciamentos Contábeis. *Pronunciamento Técnico PME – contabilidade para pequenas e médias empresas*, pp. 5-6. Disponível em: <<http://www.cpc.org.br/CPC/Documentos-Emitidos/Pronunciamentos/Pronunciamento?Id=79>>. Acesso em: 22 fev. 2019.

missão de informações úteis à tomada de decisão que, em geral, envolvem dados de natureza patrimonial, econômica, financeira e social sobre a empresa. Ausente, portanto, o dever de fornecer informações a usuários externos, *i.e.*, inexistente a obrigação pública de prestação de contas, considera-se Pequena Empresa. Contudo, se a empresa possui elevados ativos ou receitas, passa-se a enxergar a necessidade de prover o usuário externo de tais dados.

De todo modo, o que se pode dizer sem hesitação é que não há uma definição universalmente aceita das empresas segundo seu tamanho<sup>57</sup>. Critérios são empregados e devem ser analisados consoante a fundamentação que os justifica. Mas, afinal, o que justifica a adoção do critério da receita bruta?

### 3.2. Dos critérios empregados no tratamento favorecido a pequenas empresas

No Brasil, a evolução dos vários regimes que procuraram implementar tratamento favorecido a Pequenas Empresas demonstra que, embora diversos critérios tenham sido empregados para diferenciá-las, o principal foi o da receita bruta anual.

Vimos que, no início, com o Decreto-Lei n. 7.661/1945, o Pequeno Empresário era aquele hipossuficiente, sem que, no entanto, houvesse expressa limitação quanto à receita bruta. Aqui o critério justificava-se para impedir que seu direito de impetrar a concordata fosse limitado, ou que ele fosse punido por não ter certos documentos a serem exibidos.

Próximos a essa figura, temos o MEI e o Inova Simples, inseridos na LC n. 123/2006, que possuem regimes ainda mais benéficos tanto para custos de conformidade quanto para a tributação. Embora se possa cogitar a presença do elemento *hipossuficiente* em ambos os casos, parece-nos que sejam situações distintas. No caso do MEI, fica claro que se busca tanto combater à informalidade quanto dar praticidade à concretização da tributação em tais casos. Mesmo porque, de outro modo, sequer tais casos seriam, na prática, alcançados. Já o Inova Simples volta-se ao incentivo às *startups*, de sorte a permitir a criação, formalização, desenvolvimento e consolidação de negócios de natureza incremental ou disruptiva.

De um lado, esse incentivo às *startups* pode ser visto como uma espécie de tratamento favorecido dentro do próprio grupo das Pequenas Empresas, motivado, sobretudo, em razão do caráter inovador delas. Não obstante seja um incentivo preferencial, distancia-se daquele regime previsto no Decreto-Lei n. 1.452/1976,

57. Cf. United States International Trade Commission (USITC). *Small and Medium-Sized Enterprises: Overview of Participation in U.S. Exports*. USITC, Washington DC, January 2010, chapter 1, p. 2; GUIMARÃES, Andréa Bastos da S.; CARVALHO, Kátia C. Medeiros de; PAIXÃO, Luiz Andrés Ribeiro. *Micro, pequenas e médias empresas: conceitos e estatísticas*. IPEA, Radar n. 55, fev. 2018, p. 21.

pois este teve como escopo incentivar “Projetos Prioritários para a Economia Nacional”, dentre os quais se encontravam os que visassem ao desenvolvimento de Pequenas Empresas. Afinal, o Inova Simples volta-se ao tipo de atividade, restringe a comercialização até determinado limite atrelado à receita bruta e tem como principais vantagens a elevada desburocratização e a isenção dos recursos capitalizados que forem destinados ao custeio do desenvolvimento dos projetos da *startup*. Já o tratamento estabelecido pelo Decreto-Lei n. 1.452/1976, que beneficiava, entre tantos outros empreendimentos, as Pequenas Empresas, baseava-se no valor do ativo fixo para dar como subvenção crédito para pagamento de recursos emprestados pelo governo.

De outro lado, poder-se-ia arguir que a tributação diminuta do MEI se aproxima dos regimes trazidos pelas Leis n. 4.506/1964 e n. 6.468/1977 que isentaram do Imposto de Renda empresas individuais que tivessem receita bruta inferior a determinado patamar. Isso porque o MEI só é tributado pela contribuição previdenciária relativa à pessoa do empresário e a título de ICMS ou ISS, caso seja contribuinte desses impostos. Se as antigas isenções podem ser vistas como concretização da capacidade contributiva, justamente pela sua ausência, no caso do MEI, esse critério atrela-se ao combate à informalidade e à praticidade – o que não impede haja isenção de alguns tributos também. Nesse sentido, há isenção de PIS e de COFINS, ainda que haja faturamento, posto pequeno.

Ao se analisar como um todo o tratamento a Pequenas Empresas no Brasil nos termos dos arts. 170, IX e 179, costuma-se alegar que ele se justificaria (dentre outras razões) pela menor capacidade contributiva destas em comparação às demais empresas<sup>58</sup>. Embora o critério da receita bruta seja um *proxy* que revele a capacidade econômica, parece que – além dos objetivos específicos levantados *supra*, como praticidade e combate à informalidade – o fundamento do regime favorecido se centra no dever de colocá-las em pé de igualdade com as demais para que concorram em mercado.

É a proteção da livre concorrência, com o fim de buscar maior eficiência econômica, um dos principais objetivos visados mediante a edição, ao longo da história legislativa brasileira, de diversos diplomas a instituir tratamento diferenciado às pequenas empresas. Desde a percepção de que não bastaria o tratamento favorecido apenas sob o aspecto tributário, tornou-se evidente que o problema a ser encarado era de natureza concorrencial, não de capacidade contributiva. Isso se dá por duas grandes razões.

58. Cf. *e.g.* DIAS, Caroline Said. Considerações sobre o Simples: Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 54. São Paulo: Dialética, mar. 2000, pp. 21-22; e ÁVILA, Humberto. *Sistema Constitucional Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 198.

A uma, desde o Primeiro Estatuto da Microempresa de 1984, o apoio às Pequenas Empresas envolve o combate à regressividade dos custos de conformidade<sup>59</sup>, tributários ou não. Sempre existiu a busca pela uniformidade da tributação, que teve seu auge no pagamento unificado, justamente para evitar a emissão de vários documentos distintos para o cumprimento dos distintos tributos. A redução da burocracia (tributária) sobre as Pequenas Empresas destina-se, assim, a equilibrar, do ponto de vista concorrencial, as empresas de maior e as de menor porte, uma vez que o próprio Estado é responsável por proporcionar às últimas uma situação desfavorável. Sob essa perspectiva, a imposição de medidas favoráveis às Pequenas Empresas constitui claro exemplo de norma extrafiscal com efeitos concorrenciais (positivos<sup>60</sup>), uma vez que pretende corrigir falhas de mercado, de modo a evitar uma situação de superioridade concorrencial injustificada que resultaria da desproporcionalidade do cumprimento dos ônus estatais. Ressalta-se ainda que a desburocratização se funda também na própria livre-iniciativa, já que visa a afastar óbices ao início do desenvolvimento empresarial.

A duas, o tratamento diferenciado e favorecido abrange diversos outros campos. Não à toa que o art. 179 da CF/88 abrange “obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias”. A abordagem holística, iniciada pelo primeiro Estatuto da Microempresa de 1984 permanece até os dias de hoje. O Simples Nacional compreende, além da simplificação das obrigações acessórias nessas searas, apoio no acesso aos mercados (e.g. licitações – arts. 42 a 49), à justiça comum (art. 74 e ss.) à justiça do trabalho (arts. 54 e 55), bem como estímulo ao crédito e à capitalização (arts. 57 a 61-D).

Em face de tais considerações, poder-se-ia arguir que, no âmbito do regime favorável às pequenas empresas, não são as razões de natureza concorrencial que justificam a redução da tributação. Todavia, a livre concorrência parece ser o fundamento também para a redução da carga tributária, uma vez que a mitigação da regressividade dos custos de conformidade e o auxílio em outras searas não necessariamente afastam a desproporcionalidade das exigências do cotidiano para com as Pequenas Empresas. A falha de mercado que justifica o tratamento favorecido depende de exame amplo, sob várias perspectivas, e não se satisfaz com poucas medidas<sup>61</sup>. Daí a necessidade que o constituinte e o legislador viram de diminuir a tributação sobre tais empresas.

59. Cf. TAKANO, Caio Augusto. *Deveres Instrumentais dos Contribuintes: Fundamentos e Limites*. São Paulo: Quartir Latin, 2017, p. 127.

60. Sobre a correção de falhas por meio de benefícios, cf. SILVEIRA, Rodrigo Maito da. *Tributação e concorrência*. São Paulo: Quartier Latin, 2011, pp. 214-215.

61. Sobre a complexidade desse tratamento, cf. OCDE, *Taxation and Small Businesses*. Paris: Publicação da OCDE, 1994, pp. 15-17.

Tais considerações, porém, não afastam a existência de outros critérios empregados pelo Simples Nacional. Mesmo porque é possível a coexistência de vários parâmetros que efetuam vários “cortes” no mundo fenomênico e que se entrecruzam, chegando-se a várias “fatias” menores<sup>62</sup>.

Nesse sentido, vale retomar as situações impeditivas de fruir do tratamento favorecido. Aqui, convém destacar critério que quase sempre esteve presente e que costuma ser esquecido, qual seja, a nacionalidade. Seguindo o Simples Federal, o Simples Nacional nega o tratamento diferenciado a empresas que sejam meras filiais de pessoas jurídicas do exterior ou que tenham sócio domiciliado alhures. O fato de ser filial de pessoa jurídica no exterior realmente vai ao encontro do critério de nacionalidade presente no art. 170, IX, da CF/88, segundo o qual a empresa de pequeno porte a ser favorecida deve ser constituída “sob as leis brasileiras” e ter aqui “sua sede e administração”. A esse respeito, seria difícil ter controle sobre o tamanho da empresa se sequer fosse possível ter ciência de suas informações. Por sua vez, em que pese a limitação relativa ao sócio domiciliado noutra localidade seja ainda mais restritiva do que o dispositivo constitucional, fato é que, ausente tal limitação, fragilizar-se-ia o controle sobre a possibilidade de que uma pessoa seja sócia de várias Pequenas Empresas. Ou seja, como se busca evitar a repartição de grandes empresas em pequenas, delimita-se, de várias maneiras, a noção do que seria uma Pequena Empresa.

Além disso, menção recorrente à justificativa do tratamento favorecido a Pequenas Empresas é a que se refere à capacidade de esses empreendimentos gerarem alta quantidade de empregos<sup>63</sup>. No entanto, o curioso é que, exceto no caso da atuação do SEBRAE, nenhum dos tratamentos favorecidos estudados conceitua Pequenas Empresas a partir do número de empregados. Mas será necessário definir o que é uma Pequena Empresa segundo o número de pessoas ocupadas para que se justifique a busca do pleno emprego, nos termos do art. 170, VIII da CF/88?

Na época do Simples Federal, já se sustentava que, em virtude de o empregador passar a recolher o INSS sobre o faturamento e não sobre a folha de salário, haveria “força propulsora na criação e formalização de empregos”<sup>64</sup>. Atualmente,

62. Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 360.

63. Cf. e.g. PALERMO, Fernanda Kellner de Oliveira. “As micro e pequenas empresas como propulsoras do desenvolvimento econômico e social – contribuição para o incremento das atividades econômicas no âmbito do Mercosul”. *Revista de Direito Mercantil – industrial, econômico e financeiro*, 124, São Paulo, Malheiros, 2001, p. 186; VIOL, Andréa Lemgruber; RODRIGUES, Jefferson José Rodrigues. *Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil*. Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita Federal, Coordenação-Geral de Estudos Econômico-Tributários: Brasília, mar. 2000, pp. 24.

64. VIOL, Andréa Lemgruber; RODRIGUES, Jefferson José Rodrigues. *Tratamento Tributário da Micro e Pequena Empresa no Brasil*. Ministério da Fazenda, Secretaria da Receita

com o Simples Nacional, manteve-se a mesma sistemática. Portanto, seguindo esse raciocínio, não seria necessário adotar um critério relacionado ao número de empregados na definição de Pequena Empresa para justificar tal tratamento favorecido com base na busca do pleno emprego.

Em suma, diversos são os critérios empregados no tratamento favorecido a Pequenas Empresas, sendo a proteção da livre concorrência o critério mais proeminente para esse discrimen.

### Conclusão

Este artigo teve como objeto analisar os conceitos adotados de Pequenas Empresas, de sorte a verificar o critério usado na sua definição e apontar o que justifica o tratamento diferenciado, considerando a evolução do regime favorecido que se lhes foi dispensando antes e após a CF/88.

Como visto, a princípio se buscou e depois predominou-se, ao longo da história legislativa brasileira na matéria, uma abordagem holística, de modo a incluir, no tratamento diferenciado, normas benéficas às Pequenas Empresas nos mais diversos âmbitos da vida empresarial, sendo o tributário apenas um deles. Ademais, a preferência do legislador brasileiro pelo critério da receita bruta anual ficou evidente nos mais diversos diplomas analisados; tal preferência, ainda, veio constantemente combinada, em maior ou menor grau, de restrições as mais diversas, destacando-se as relacionadas à nacionalidade do empreendimento, em deferência ao texto constitucional.

Com relação aos objetivos que nortearam a evolução do tratamento favorecido às pequenas empresas, cumpre destacar a necessidade de uniformização nacional. Com base nessa demanda, teceram-se as mais veementes críticas aos regimes favorecidos instituídos pelo legislador brasileiro ao longo dos últimos 35 anos. Concluída essa tendência uniformizadora com o surgimento do Simples Nacional, porém, outras críticas à disciplina atual ganham destaque, notadamente as dirigidas contra: a manutenção do limite à apropriação e transferência de créditos; a complexidade (paradoxal) do regime; e a completa supressão do regime favorecido na hipótese de a empresa, outrora considerada "pequena", ultrapassar minimamente o patamar máximo de receita bruta estabelecido. Daí a urgência de se promover nova mudança, para que os atuais degraus se transformem em rampa, de modo que não se desestime a empresa pelo fato de atingir determinado patamar.

Por fim, no que se refere aos fins constitucionais legitimadores da distinção, a igualdade concorrencial é aquela que assoma com maior importância. Evidência

Federal, Coordenação-Geral de Estudos Econômico-Tributários: Brasília, mar. 2000, pp. 32-33.

disso é o permanente combate aos custos de conformidade regressivos e a abordagem holística, presentes há muito na história legislativa das pequenas empresas. Afigura-se o Simples Nacional, portanto, como regime de caráter extrafiscal com efeitos concorrenciais (positivos), uma vez que, neutralizando a desproporcionalidade dos ônus impostos às pequenas empresas, busca deixá-las em pé de igualdade com os grandes empreendimentos para a atuação em mercado.