UNIVERSIDADE DE SÃO PAULO

FACULDADE DE DIREITO DE RIBEIRÃO PRETO

MATHEUS TAUAN VOLPI

Conceito constitucional de microempresa e empresa de pequeno porte.

Ribeirão Preto

2018

MATHEUS TAUAN VOLPI

Conceito constitucional de microempresa e empresa de pequeno porte

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade de Direito de Ribeirão Preto da Universidade de São Paulo para obtenção do título de Mestre em Ciências.

Área de Concentração: Desenvolvimento no Estado Democrático de Direito

Orientador: Prof. Dr. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes

Ribeirão Preto

2018

Ficha catalográfica elaborada pela Biblioteca
e Seção Técnica de Informática da FDRP/USP,
com os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

V932c

Volpi, Matheus Tauan
Conceito constitucional de microempresa e empresa de pequeno porte / Matheus Tauan Volpi; orientador Guilherme Adolfo dos Santos Mendes. -- Ribeirão Preto, 2018.
78 p.

Dissertação (Mestrado - Departamento de Direito Público) -- Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, 2018.

1. PEQUENA EMPRESA. 2. DEFINI??O. 3. CONCEITO DE PEQUENA EMPRESA. I. dos Santos Mendes, Guilherme Adolfo, orient. II. Título

DEDICATÓRIA

Ao Ministério Público do Estado de São Paulo.

AGRADECIMENTOS

Primeiramente, agradeço ao Professor Doutor Guilherme Adolfo dos Santos Mendes por ter me aceito como orientando e por tudo.

Agradeço também à minha família. Aos meus pais e aos meus irmãos Marlon Renan Volpi, Maicon Natan Volpi e Murilo Alan Volpi, pelo auxílio e também pela constante troca de experiências jurídicas.

Agradeço, por fim, a toda equipe do Ministério Público do Estado de São Paulo, sem os quais o presente trabalho não poderia ter sido realizado.

RESUMO

VOLPI, Matheus Tauan. **Conceito constitucional de microempresa e empresa de pequeno porte**. 2018. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2018.

As microempresas e empresas de pequeno porte desempenham papel fundamental na economia. Contudo, não há acordo quanto à forma de definição do que é uma pequena empresa. As definições variam de país para país e conforme a finalidade da definição. Verificou-se que a maior parte das tentativas de definir pequenas empresas tem sido feitas não apenas para fins tributários, mas também com a intenção de estabelecer categorias de empreendimentos elegíveis para diferentes tipos de financiamentos privilegiados do governo, para diferentes programas de subcontratação ou subsídios, para vender seus produtos ou serviços para organizações governamentais etc. Nas definições de pequena empresa, tem-se utilizado inúmeros critérios, tais como número de empregados, receita bruta, patrimônio líquido, pequena fatia do mercado, ativos etc. Identificou-se que os critérios utilizados são de duas ordens: critérios quantitativos e critérios qualitativos. No Brasil, a definição de microempresa e empresa de pequeno porte constante do art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006 é baseada em um único critério objetivo, a receita bruta, mas não varia para contemplar diferenças quanto ao ramo em que a atividade se encontra inserida. Na Constituição Federal, há vários dispositivos tratando de microempresas e empresas de pequeno porte: artigos 146, III, *d*, e parágrafo único, 170 e 179 da CF, bem como nos artigos 47 e 94 do ADCT. Os conceitos constitucionais possuem uma significação mínima. Verificou-se ser preciso observar se o legislador, a pretexto de definir um conceito constitucional, está alterando o alcance e a amplitude do comando do constituinte, pois em tal hipótese, estará havendo subversão da hierarquia das normas jurídicas. Ao fim, conclui-se que há um conceito constitucional de microempresa e empresa de pequeno porte, que deve ser observado pelo legislador infraconstitucional, e que a definição de microempresa e empresa de pequeno porte constante do art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006, baseada, como regra, em um único critério (receita bruta), sem variações, não satisfaz a exigência constitucional, pois insuficiente para distinguir, com o rigor necessário, pequenas e grandes empresas. Por extrapolarem os limites do presente trabalho, contudo, a investigação dos critérios mais detalhados e adequados para distinção entre pequenas e grandes empresas deve ser feito em estudo interdisciplinar específico.

Palavras-chave: pequena empresa, definição, conceito constitucional

ABSTRACT

VOLPI, Matheus Tauan. **Conceito constitucional de microempresa e empresa de pequeno porte**. 2018. Dissertação (Mestrado). Faculdade de Direito de Ribeirão Preto, Universidade de São Paulo, Ribeirão Preto, 2018.

Small businesses play a key role in the economy. However, there is no agreement on how to define what a small business is. The settings vary from country to country and according to the purpose of the setting. It has been found that most attempts to define small enterprises have been made not only for tax purposes, but also with the intention of establishing categories of enterprises eligible for different types of privileged government financing for different sub-contracting programs or subsidies, to sell their products or services to government organizations etc. In the definitions of small business, a number of criteria have been used, such as number of employees, gross revenue, shareholders' equity, small market share, assets, etc. It was identified that the criteria used are of two orders: quantitative criteria and qualitative criteria. In Brazil, the definition of microenterprise and small business constant of art. 3 of Complementary Law 123/2006 is based on a single objective criterion, gross revenue, but does not vary to contemplate differences as to the branch in which the activity is inserted. In the Federal Constitution, there are several devices dealing with microenterprises and small businesses: articles 146, III, d, and single paragraph, 170 and 179 of the CF, as well as in articles 47 and 94 of the ADCT. Constitutional concepts have minimal significance. It was verified that it is necessary to observe whether the legislator, on the pretext of defining a constitutional concept, is altering the scope and breadth of the constituent's command, since in such a case, there is a subversion of the hierarchy of legal norms. Finally, it is concluded that there is a constitutional concept of microenterprise and small business, which must be observed by the infraconstitutional legislator, and that the definition of microenterprise and small business constant of art. 3 of Complementary Law 123/2006, based, as a rule, on a single criterion (gross revenue), without variations, does not satisfy the constitutional requirement, since it is insufficient to distinguish, with the necessary rigor, small and large companies. By extrapolating the limits of the present study, however, the investigation of more detailed and appropriate criteria for distinguishing between small and large companies should be done in a specific interdisciplinary study.

Keywords: small business, definition, constitutional concept.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO 12
1. TEMA, DELILITAÇÃO DO TEMA, PROBLEMA DE PESQUISA E OBJETIVOS 16
1.1 Tema 16
1.2. Delimitação do Tema 16
1.3. Problema de Pesquisa 17
1.4. Objetivos 17
1.4.1. Objetivo Geral 17
1.4.2. Objetivos Específicos 17
2. METODOLOGIA 19
2.1. Das Limitações da Pesquisa 19
2.2. Do Paradigma 21
2.3. Interdisciplinariedade 23
2.4. Técnicas de Investigação 23
2.5. Espécies de Método 24
3. DIREITO, DESENVOLVIMENTO E PEQUENA EMPRESA 26
3.1. Pequena Empresa e Desenvolvimento 26
3.1.1. Livre Concorrência 26
3.1.2. Geração de Empregos 27
3.1.3. Distorções na Economia 28
3.1.4. Definição de Pequena Empresa 29
3.2. Direito e Desenvolvimento 30
3.2.1. Otimistas e Céticos 31
3.2.1. Um dos mais importantes instrumentos para promoção do desenvolvimento: o direito tributário 32
4. MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL 36
4.1. Do art. 146, III, *d*, e parágrafo único, da CF-1988 36
4.2. Do art. 170, IX, do CF 37
4.3. Do art. 179 do CF 39
4.4. Dos artigos 47 e 94 do ADCT 42
4.5. Da significação mínima dos termos empregados pela Constituição 42

5. MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE NA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006 44
5. 1. Antecedentes: justificativa do projeto de lei 44
5.2. Estrutura da Lei e Disposições Gerais 46
5.3. Da Definição de Micro e Pequena Empresa na Lei Complementar nº 123/2006 47
5.4. Do Tratamento Tributário Favorecido 50
5.4.1. Do Simples Nacional e dos Tributos Abrangidos 50
5.4.2. Microempreendedor Individual (MEI) 52
6. CRITÉRIOS PARA DEFINIÇÃO DE MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE 54
6.1. Problemática da Definição de Pequena Empresa 54
6.2. Primeiras Definições de Pequena Empresa 54
6.3. Critérios Quantitativos e Qualitativos 54
6.3.1. Critérios Qualitativos 55
6.3.2. Critérios Quantitativos 57
6.4. *Line Drawing* 57
7. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE 62
6.2. Isonomia e Definição de Pequena Empresa 62
6.3. Simplificar, Praticidade da Tributação, Isonomia e Capacidade Contributiva 64
6.4. A Racionalidade da Política Pública do Tratamento Favorecido 65
CONCLUSÃO 69
BIBLIOGRAFIA 72

INTRODUÇÃO

Segundo a *Association of Chartered Certifield Accountants – ACCA*, tornou-se comum, após a crise global de 2008/2009, referir-se às pequenas empresas como a espinha dorsal da economia global. Contudo, destaca a entidade, que, para fazer justiça à importância do setor, seriam necessárias outras analogias anatômicas ainda mais intensas e enfáticas[1].

No mundo todo, há um aparente consenso sobre a grande importância das pequenas empresas na economia[2]. Por outro lado, não há acordo quanto à forma de definição do que é uma pequena empresa. As definições variam de país para país e conforme a finalidade da definição.

Como explica Luis Jacques Filion, a maior parte das tentativas de definir pequenas empresas tem sido feitas não apenas para fins tributários, mas também com a intenção de estabelecer categorias de empreendimentos elegíveis para diferentes tipos de financiamentos privilegiados do governo, para diferentes programas de subcontratação ou subsídios, para vender seus produtos ou serviços para organizações governamentais etc[3].

Nas definições de pequena empresa, tem-se utilizado inúmeros critérios, tais como número de empregados, receita bruta, patrimônio líquido, pequena fatia do mercado, ativos etc. Devidamente sistematizados, os critérios utilizados são de duas ordens: (i) critérios quantitativos e (ii) critérios qualitativos, conforme quadro 1.

Critérios Utilizados Para Definição de Pequena Empresa	
Critérios Quantitativos	Número de Empregados
	Receita Bruta
	Lucro
	Ativos

[1] ASSOCIATION OF CHARTERED CERTIFIED ACCOUNTANTS. *Small Business: a global agenda.* Semptember, 2010. Pág. 08.

[2] DILGER, Robert Jay. *Small business size standards: A historical analysis of contemporary issues*. Washington, DC: Congressional Research Service, 2012. Pág. 05. Clark III, Major & Saade, Radwan. The Role of Small Business in Economic Development of the United States: From the End of the Korean War (1953) to the Present. SSRN Electronic Journal. 10.2139/ssrn.1803161 (2011).; OECD, *Taxation of SMEs*. Paris: OECD Publishing, 2009. Além disso, em 1998, a OIT editou a Recomendação nº 189 sobre a criação de empregos nas pequenas e médias empresas, descrevendo-as "como factor esencial del crecimiento y del desarrollo económicos". Disponível em.http://www.ilo.org/dyn/normlex/es/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO:12100:P12100_INSTRUMENT_ID:312527:NO.

[3] FILION, Louis Jacques. Free Trade: the need for a definition of Small Business. ***Journal of Small Business & Entrepreneurship***. Volume 7. Number 2. Jan. – March 1990. P. 33-46.

	Patrimônio Líquido
	Emissão de Ações
	Valor da empresa
	Capital recém investido
	Ano de criação
	Quantidade e valor da produção
	Natureza da organização
	Região geográfica
Critérios Qualitativos	Propriedade e operação independentes
	Gestão personalizada, não profissional
	Não dominar seu mercado

Quadro 1: critérios para definição de pequena empresa.

As primeiras definições de pequena empresa empregavam predominantemente critérios qualitativos e eram extremamente vagas, dando ênfase na descrição de uma empresa desfavorecida em termos de participação no mercado e de poder de barganha[4]. Com o tempo, houve mudança na forma de definição de pequena empresa. Recentemente, as definições de pequena empresa têm sido enxutas e baseadas em critérios objetivos, para serem aplicadas de modo inequívocas e permitirem melhor planejar a avaliar a intervenção política, bem como pelo interesse crencente em dados estatísticos, que exige a facilitação da coleta e processamento dos dados[5].

Além disso, qualquer que seja o critério adotado, há uma precuração constante em que o critério seja aplicado de forma isonômica, adequada. Nesse sentido, por exemplo, estabelece o *Small Business Act* de 1953 que o Administrador, ao estabelecer ou aprovar qualquer padrão/critério, assegurará que o critério/padrão varie de indústria para indústria, de modo a refletir as diferentes características de cada uma[6].

No Brasil, contudo, a definição de microempresa e empresa de pequeno porte constante do art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006, é baseada, como regra, em um único critério objetivo, a receita bruta, mas não varia para contemplar diferenças quanto ao ramo em que a atividade se encontra inserida.

O problema alvulta-se porque há, na Constituição Federal, vários dispositivos tratando de microempresas e empresas de pequeno porte. A Constituição Federal de 1988 tratou

---

[4] ASSOCIATION OF CHARTERED CERTIFIED ACCOUNTANTS. *Small Business: a global agenda.* Semptember, 2010. Pág. 06.
[5] Idem. Pág. 07.
[6] EUA. Small Business Act. 1953.

expressamente das micro e pequenas empresas nos artigos 146, III, *d*, e parágrafo único, 170 e 179 da CF, bem como nos artigos 47 e 94 do ADCT.

No art. 146, III, *d*, estabeleceu-se que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte. Em complemento, no parágrafo único do mesmo dispositivo, restou estabelecido que a lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderia instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observados alguns critérios.

No art. 170, IX, da CF, foi instituído como princípio da ordem econômica o tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Por fim, o art. 179 da CF outorgou expressamente ao legislador infraconstitucional a importante tarefa de definir o que exatamente é uma microempresa e uma empresa de pequeno porte. Por outro lado, o art. 179 da CF não apontou qualquer critério a que o legislador deveria se ater nessa tarefa.

Inúmeros critérios poderiam ter sido utilizados para definir microempresa e empresa de pequeno porte, tais como: receita, número de empregados, ramo de atividade, vínculo com outras pessoas etc. Além disso, poderia ter sido estabelecido um critério que variasse de ramo para ramo. Contudo, o ordenamento jurídico brasileiro, por uma opção legislativa, adotou, como regra, um único critério: a receita bruta (art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006), sem variação.

Dessa forma, a presente pesquisa teve como objetivo investigar se há um conceito constitucional de pequena empresa ou se o legislador infraconstitucional tem liberdade absoluta na tarefa de pequena empresa.

Dessa forma, analisamos o assunto proposto em 07(sete) seis capítulos. No primeiro capítulo, foi apresentado de forma objetiva qual era o tema da pesquisa e sua delimitação do tema, bem como os objetivos gerais e específicos e o problema de pesquisa. O segundo capítulo foi dedicado à metodologia empregada na elaboração do trabalho, no qual foram abordadas as limitações do trabalho, o paradigma utilizado, bem como as técnicas de investigação e as

espécies de método. No terceiro capítulo, foi analisada a relação entre direito, desenvolvimento e pequenas empresas. No quarto capítulo, foram analisadas as disposições constitucionais sobre microempresa e empresa de pequeno porte. No quinto capítulo, a análise restringiu-se às disposições da Lei Complementar nº 123/2006 sobre as pequenas empresas. No sexto capítulo, foram analisados os critérios de definição. Por fim, no último capítulo, foi analisado o conceito constitucional de microempresa e empresa de pequeno porte.

Por fim, concluiu-se que há um conceito constitucional de microempresa e empresa de pequeno porte, que deve ser observado pelo legislador infraconstitucional, e que a definição de microempresa e empresa de pequeno porte constante do art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006, baseada, como regra, em um único critério (receita bruta), sem variações, não satisfaz a exigência constitucional, pois insuficiente para distinguir, com o rigor necessário, pequenas e grandes empresas.

Por extrapolarem os limites do presente trabalho, a investigação dos critérios mais detalhados e adequados para distinção entre pequenas e grandes empresas deve ser feito em estudo interdisciplinar específico.

1. TEMA, DELILITAÇÃO DO TEMA, PROBLEMA DE PESQUISA E OBJETIVOS

1.1 Tema

O tema[7] desta pesquisa é microempresa e empresa de pequeno porte. Dentro desse assunto, o aspecto que foi privilegiado[8] é a análise da constitucionalidade da a definição de microempresa e empresa de pequeno porte existente na Lei Complementar nº 123/2006.

1.2. Delimitação do Tema

A Constituição Federal de 1988 é pródiga em referências às microempresas e às empresas de pequeno porte[9]. Contudo, a tarefa de defini-las foi expressamente outorgada ao legislador infraconstitucional[10].

Inúmeras variáveis poderiam ser consideradas na definição de pequena empresa: receita, número de empregados, ramo de atividade, vínculo com outras pessoas etc. A despeito disso, o ordenamento jurídico brasileiro adotou, como regra, um único critério: receita bruta (art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006). Excepcionalmente, a lei contemplou outros critérios como forma societária, relação com outras pessoas e atividade exercida, mas apenas como critérios de exclusão (art. 4º. da Lei Complementar nº 123/2006). Por fim, no tocante ao tratamento tributário favorecido, a Lei Complementar nº 123/2006 ainda fez algumas exclusões setoriais, que foram apontadas inconstitucionais pela doutrina[11].

---

7 "Tema [*theme*]. Assunto de que trata um *trabalho acadêmico*. Enquanto o *tema* de uma pesquisa é amplo e genérico, o *problema de pesquisa* é específico e circunscrito." (APPOLINÁRIO, Fábio. *Dicionário de metodologia científica: um guia para a produção do conhecimento científico*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011. Pág. 178)

8 "Se o tema é o objeto da pesquisa em sua totalidade (exemplo: Jurisdição constitucional), a sua delimitação é um elemento desse objeto, ou seja, um aspecto a ser privilegiado, uma faceta, um destaque especial (exemplo: A compreensão do Supremo Tribunal Federal sobre a função de controle de constitucionalidade das leis após a Constituição da República Federativa do Brasil)." (MEZZAROBA, Orides. MONTEIRO, Cláudia Servilha. *Manual de metodologia da pesquisa no direito*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. Pág. 173). No mesmo sentido: NUNES, Rizzato. *Manual da monografia jurídica: como se faz uma monografia, uma dissertação, uma tese*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008. Pág. 18/22.

9 *Vide* Art. 146, III, "d", e parágrafo único, 170, 179, e art.. 47 e 94 do ADCT.

10 "Nos termos do art. 179 da Constituição Federal: 'Art. 179. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, **assim definidas em lei**, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei'."

11 MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Simples Nacional: análise da constitucionalidade das exclusões setoriais. In: III Encontro de Internacionalização do CONPEDI: Participação, Democracia e Cidadania na perspectiva do Direito Iberoamericano, 2015, Madrid. Madrid, Conpedi & Universidad Complutense de Madrid, 2015.

Desse modo, o propósito dessa pesquisa foi investigar se a definição de microempresa e empresa de pequeno porte existente na Lei Complementar nº 123/2006 é compatível com a Constituição de 1988.

1.3. Problema de Pesquisa

A pesquisa teve como objetivo responder à seguinte questão[12]: Há um conceito constitucional de microempresa e empresa de pequeno porte? Por ser problemática a enunciação de hipóteses[13] em pesquisas em ciências sociais aplicadas, não foram elaboradas previamente hipóteses.

1.4. Objetivos

1.4.1. Objetivo Geral

A pesquisa teve como objetivo geral identificar o conceito constitucional de microempresa e empresa de pequeno porte.

1.4.2. Objetivos Específicos

Foram objetivos específicos: identificar qual era a função do direito tributário no processo de desenvolvimento; analisar qual a relação entre direito e desenvolvimento; investigar a relação entre tratamento favorecido a pequenas empresa; analisar o conceito de microempresa e empresa de pequeno porte na CF e na Lei Complementar nº 123/2006; analisar quais são os instrumentos utilizáveis para traçar a linha divisória entre microempresas e empresas de pequeno porte; verificar quais parâmetros devem nortear a elaboração da linha divisória das microempresas e das empresas de pequeno porte; analisar se o legislador é absolutamente livre nessa atividade ou pode incorrer em ofensa à isonomia ao eleger instrumentos e critérios arbitrários para delimitar microempresa e empresa de pequeno porte;

---

12 Como adverte Antonio Carlos Gil, toda pesquisa inicia-se com a formulação de um problema, tarefa que, em razão da experiência acumulada sobre o tema, deve obedecer a alguns procedimentos rígidos e sistemáticos: "(a) o problema deve ser formulado como pergunta; (b) o problema deve ser claro e preciso; (c) o problema deve ser empírico; (d) o problema deve ser suscetível de solução; e (e) o problema deve se delimitado a uma dimensão viável." (GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012. Pág. 10)

13 À pergunta formulada como problema de pesquisa podem ser apresentadas hipóteses, que são possíveis respostas, suposições que poderão ser ou não confirmadas ao fim do trabalho.

identificar se o conceito de microempresa e empresa de pequeno porte adotado nos arts. 3º a 3º-B da Lei Complementar nº 123/2006 é compatível com a Constituição Federal.

2. METODOLOGIA

Com a adoção parcial das teses de Paul Feyerabend[14], a pesquisa foi pautada por uma metodologia pluralista, com a pressuposição de que toda e qualquer ideia, nova ou antiga, absurda ou verossímil, poderia ser, a princípio, útil para o esclarecimento do tema. Com efeito, embora pautada nos procedimentos descritos abaixo, a pesquisa não esteve restrita a padrões gerais e imutáveis[15].

2.1. Das Limitações da Pesquisa

Segundo a conhecida lição de MIGUEL REALE, ciência é um *sistema de conhecimentos verificados*[16]. É o *método* que faz a ciência. Só é científico o conhecimento que obedece a um processo ordenatório da razão, garantindo-nos certa margem de segurança quanto aos resultados, à coerência unitária de seus juízos e a sua adequação ao real.[17]

Contudo, assim como em todas as outras áreas, não há conhecimento absoluto, imutável. "Conhecer" é termo plurívoco analógico[18], isto é, possui vários significados, todos eles conexos entre si. Para Paulo de Barros Carvalho, o conhecimento *"consubstancia-se na apreensão do*

---

[14] FEYERABEND, Paul K. *Contra o método*. Tradução: Cezar Augusto Mortari. 2. Ed. São Paulo: Editora Unesp, 2011.

[15] Segundo o autor: "É *possível*, assim, criar uma tradição que é mantida coesa por regras estritas e, até certo ponto, que também é bem-sucedida. Mas será que é *desejável* dar apoio a tal tradição a ponto de excluir tudo o mais? Devemos ceder-lhe os direitos exclusivos de negociar com o conhecimento, de modo que qualquer resultado obtido por outros métodos seja imediatamente rejeitado? E será que os cientistas invariavelmente permanecem nos limites das tradições que definiram dessa maneira estreita? São essas perguntas que pretendo fazer messe ensaio. E minha resposta, a essas perguntas, será um firme e sonoro NÃO." (FEYERABEND, Paul K. *Contra o método*. Tradução: Cezar Augusto Mortari. 2. Ed. São Paulo: Editora Unesp, 2011. Pág. 34).

[16] Como adverte MIGUEL REALE, "O homem vulgo pode conhecer certo, mas não tem certeza da certeza. O conhecimento vulgar nem sempre é errado, ou incompleto. Pode mesmo ser certo, mas o que o compromete é a falta de segurança quanto àquilo que afirma. É um conhecimento parcial, isolado, fortuito, sem nexo com os demais. Não é o que se dá com o conhecimento metódico; quando dizemos que temos ciência de uma coisa é porque verificamos o que a seu respeito se enuncia. A ciência é uma verificação de conhecimentos, e um sistema de conhecimentos verificados" (REALE, Miguel. *Lições Preliminares do Direito*. 27. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2002. Pág. 10)

[17] REALE, Miguel. *Filosofia do Direito*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2002. Pág. 55.

[18] As palavras podem ser *unívocas* ou *plurívocas*, conforme tenham apenas um ou mais de um significado. As palavras *plurívocas*, por sua vez, podem ser *equívocas* ou *analógicas*, conforme seus significados sejam ou não conexos. Exemplo: a palavra "manga" é plurívoca (possui mais de um significado). Além disso, é equívoca (seus significados são desconexos entre si), pois "manga" é termo empregado tanto para se referir ao fruto (alimento) quanto para parte de um vestuário (manga da camisa), sentidos absolutamente desconexos entre si. Ressalta TELLES JÚNIOR: "grave erro lógico é conferir às palavras plurívocas uma única definição. Quando, por acaso, assim as definimos, estaremos enredando em confusão de conceitos, ou mencionando um só conceito, e olvidando os demais". (TELLES JUNIOR, Goffredo. *Iniciação na Ciência do Direito*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. Pág. 374.)

objeto mediante mediante ato específico e forma correspondente"[19]**.** Em complemento, Alaor Caffé aduz:

> Conhecer é representar-se um objeto. É a operação imanente pela qual um sujeito pensante representa um objeto. É o ato de tornar um objeto presente à percepção, imaginação ou à inteligência de alguém... Esse processo cognitivo está fundado, portanto, em três elementos: representação, o objeto representado e o sujeito que representa o referido objeto.[20]

Não é possível um conhecimento pleno. Até mesmo nas ciências exatas a crença em uma verdade absoluta foi há muito abandonada. É inerente à ciência a superação de paradigmas, conforme elucidado por Thomas S. Kuhn[21]. No âmbito do Direito, tende-se hodiernamente – como observa KARL LARENZ – a considerar arbitrária qualquer opção metodológica[22]. Há uma generalizada *perda de certez*as *no pensamento jurídico*. Isso não significa, contudo, que os métodos da ciência do direito são totalmente imprestáveis. Embora não possam alcançar o mesmo grau de precisão e segurança de uma operação matemática, o direito desenvolve métodos próprios suscetíveis de confirmação e crítica racional.

Além disso, há diversas teorias para explicar o que é a verdade: verdade por correspondência, fenomenalismo, verdade por coerência, verdade por consenso, verdade pragmática. Para uma das mais importantes correntes filosóficas, como esclarece Fabiana Del Padre Tomé, essa impossibilidade de conhecimento decorre "do fato de que, como para os adeptos da corrente filosófica denominada *giro linguístico* a verdade não se dá pela correspondência da proposição aos objeto, não há que falar em essências a serem descobertas". Como é a própria linguagem que cria os objetos, verdades imutáveis ou únicas não existem. O conhecimento e a verdade são construções linguísticas, sujeitas a refutação por outras proposições[23]. Do mesmo modo, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho:

---

[19] CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009. Pág. 12.

[20] CAFFÉ, Alaor. *Lógica – Pensamento formal e argumentação – Elementos para o discurso jurídico.* São Paulo: Edipro, 2000, p. 27.

[21] KUHN, Thomas S. *A estrutura das revoluções científicas*. Tradução: Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. 13. Ed. São Paulo: Perspectiva, 2017.

[22] Na precisa observação de LARENZ: "Tempo houve, e não está ainda muito distante, em que aos olhos dos juristas não era problemática a questão de que dispunham de métodos quer de solução de casos jurídicos quer de tratamento do Direito vigente no seu conjunto que se ficavam aquém das exigências colocadas pelas outras ciências. Hoje não é assim. Fala-se de << perdas de certeza no pensamento jurídico >>, considera-se a opção metodológica como arbitrária, propende-se a aceitar como satisfatórias não já as soluções reconhecidamente adequadas mas apenas <<plausíveis>> ou <<susceptíveis de consenso>>, ou remetem-se os juristas para as ciências sociais como as únicas donde poderiam esperar conhecimentos relevantes." (LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Traduzido por José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997. Pág. 01)

[23] TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005. Pág. 17.

> A relatividade do saber não admite definições terminativas, fortes o suficiente para conduzir o intérprete por espaços seguros e inequívocos. Os valores que ingressam na apreciação dos fenômenos, especialmente os sociais, impedem o saber definitivo e o conhecimento absoluto. (...)
> Questão clara e incisiva, que transita inevitavelmente pela cabeça de quem lida com essas categorias da curiosidade humana, é aquela da compatibilidade entre a crença religiosa num ser absoluto, criador supremo de tudo quanto existe, diante da indiscutível mutabilidade da condição humana, em todos os momentos da vida, sobretudo naqueles que dizem respeito ao conhecimento mais sério e rigoroso, vale dizer, o discurso científico. Creio que devamos separar o mundo das crenças religiosas (doxa), daquele em que se alojam as vicissitudes da vida prática. Quanto ao primeiro, para os que creem no Deus uno, adota-se a premissa da verdade absoluta, consubstanciada no ser divino que tudo criou. Acreditando nos dogmas, há de fortalecer os caminhos da fé. No plano do conhecimento do mundo, contudo, em que o ser humano é protagonista único, as coisas são bem diferentes. Tratando-se de um ser carente, cheio de imperfeições, prisioneiro da matéria de que é constituído, vigora o relativismo dos conceitos e a oscilação dos correspondentes valores. Sua história é a luta pelas conquistas, pelos avanços, pela realização de ideais, sempre mutantes, em razão das necessidades materiais, espirituais e sociais por que passa. Inexistem aqui as verdades absolutas, as conquistas definitivas e as soluções imutáveis. Aliás, as ciências evoluem precisamente porque não são perfeitas, irremediavelmente vinculadas às ingentes limitações do homem. Este, por sua vez, tem a missão de resistir às dificuldades da experiência, transformando-a em objetos culturais, segundo os valores que sua filosofia lhe propõe. Penso estar aqui, no trato do homem com a experiência, a transformação que as crenças religiosas insistentemente proclamam: "modificar o mundo", torná-lo melhor, em atinência aos preceitos de Deus.[24]

Nesse contexto, evidencia-se, ademais, a importância do sistema de referências para o trabalho científico, pois o discurso se auto-referencia. Como explica Fabiana Del Padre Tomé, "a verdade não se dá pela relação entre a palavra e a coisa, mas entre as próprias palavras, ou seja, entre linguagens" [25]. Não há uma verdade absoluta. Ela é sempre relativa.

2.2. Do Paradigma

Segundo Thomas S. Kuhn[26], a maturidade no desenvolvimento de um campo científico é resultado da aquisição de um paradigma. No estágio pré-paradigmático, há grande divergência, um período de grande especulação, por exemplo, sobre os fenômenos do calor, do magnetismo, da eletricidade etc. Surgem, em seguida, realizações bastante surpreendentes e suficientemente explicativas que atraem um grupo duradouro de partidários, afastando-os de

---

[24] CARVALHO, Paulo de Barros. Constructivismo lógico-semântico. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/101/edicao-1/constructivismo-logico-semantico. Pág. 03/04.
[25] TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005. Pág. 17.
[26] KUHN, Thomas S. *A estrutura das revoluções científicas*. Tradução: Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. 13. Ed. São Paulo: Perspectiva, 2017.

outras realizações. Essas realizações seriam genéricas, de modo a permitir o grupo praticasse a ciência a partir dela. Forma-se, assim, um paradigma. Surge, então, a ciência normal.

Segundo o autor, ciência normal é "a pesquisa firmemente baseada em uma ou mais realizações científicas passadas". A maioria dos cientistas, durante toda a vida, se ocupam da ciência normal. Caracteriza-se por concentrar os cientistas em problemas extremamente específicos, com grande profundidade e detalhamento. A característica principal dos problemas de pesquisa normais é sua baixa aptidão para produzir grandes novidades. No desenvolvimento da ciência normal, contudo, surgem anomalias, que conduzem a uma crise. A crise é resolvida por meio de um novo paradigma. Essa é a estrutura das revoluções científicas. Suas etapas seriam: fase pré-paradigmática, paradigma, ciência normal, resolução de quebra-cabeças, anomalia, crise e revolução.

As ciências sociais, contudo, ainda estariam estacionadas na etapa pré-paradigmática. Como esclarece Boaventura de Sousa Santos:

> Na teoria das revoluções científicas de Thomas Kuhn o atraso das ciências sociais é dado pelo caráter pré-paradigmático destas ciências, ao contrário das ciências naturais, essas sim, paradigmáticas. Enquanto, nas ciências naturais, o desenvolvimento do conhecimento tornou possível a formulação de um conjunto de princípios e de teorias sobre a estrutura da matéria que são aceites sem discussão por toda comunidade científica, conjunto esse que designa por paradigma, nas ciências sociais não há consenso paradigmático, pelo que o debate tende a atravessar verticalmente toda a espessura do conhecimento adquirido. O esforço e o desperdício que isso acarreta é simultaneamente causa e efeito do atraso das ciências sociais.[27]

Alguns autores, contudo, contestam essa assertiva e identificam esses paradigmas no campo do direito como os modelos de Estado Liberal, Estado de Bem-Estar Social (intervencionista) e Estado Democrático de Direito[28]. Com efeito, também no direito poderiam ser identificadas revoluções científicas, com a alteração de paradigmas. O modelo liberal (individualista e normativista) teria sido superado pelo paradigma do Estado Democrático de Direito, com o reconhecimento de que o Direito deve ser um mecanismo de transformação da sociedade.

---

[27] SANTOS, Boaventura de Sousa. *Um discurso sobre as ciências*. 7. Ed. São Paulo: Cortez, 2010. Pág. 37/38.
[28] GASPAR, Danilo Gonçalves; BARREIROS, Lorena Miranda Santos; SAMPAIO, Marcos. A metodologia da pesquisa no direito e Thomas Kuhn. *In* PAMPLONA FILHO, Rodolfo; CERQUEIRA, Nelson (Coord.). Metodologia da pesquisa em Direito e a Filosofia. São Paulo: Saraiva, 2011. Pág. 111/126.

Com efeito, a presente pesquisa teve como paradigma a concepção de que o Direito é instrumento de transformação da sociedade, tendo como compromisso a realização dos valores do igual e do justo[29].

2.3. Interdisciplinariedade

O trabalho, ademais, procurou ser predominantemente interdisciplinar por serem notórios os benefícios da colaboração entre as disciplinas[30], especialmente a economia e a ciência das finanças.

A repulsa existente quanto ao uso de estudos financeiros devia-se à necessidade de auto-afirmação da Direito Tributário como nova disciplina. Já tendo ele se consolidado, essa preocupação deve ser eliminada. [31]

2.4. Técnicas de Investigação

---

[29] Conforme aduz Sacha Calmon: "O Direito enquanto *ordem positiva* reflete, tem refletido, o que lhe vai pela base. Ele é a prova acabada dessa imperfeição. Instrumento de disciplinação das coletividades, através da *planificação prévia* dos comportamentos desejáveis, tanto tem servido a Agostinho e sua *Civitas Dei* quanto a Hitler e o seu *Reich* de mil anos com igual eficácia. Este seu caráter instrumental – técnica aperfeiçoada que é de obtenção de comportamentos – tem levado os *juristas*, com desespero, a gritar que o *Direito* preexiste ao *Estado*, sua fonte, e que existe à margem e até mesmo contra a *lei*, seu veículo. E, por isso, "nem tudo que é legal justo é". Por certo, tiranias e injustiças do pretérito e do presente, a leste e a oeste, sustentam esse grito. O Direito jamais foi sinônimo de justiça. A lei tem sido aqui e alhures, agora como atanho, mais um instrumento de reprimenda do que de libertação. As "ordens positivas" são feitas pelos "donos do poder", pouco importando a ideologia que professem". E adiante: "Por isso os juristas, os operadores do Direito, que é ciência e arte, devem ser pessoas cientes de sua missão. Devemos servir aos valores humanos: liberdade, pluralismo, humanismo, a pessoa como centro de respeito (todas as pessoas), dignidade, igualdade, verdade e paz, acima de povos, raças, credos, religiões e pátrias. A missão do jurista, a par de conhecer o Direito, é introduzir nos sistemas jurídicos a axiologia do *justo* e do *igual* em escala planetária." (COELHO, Sacha Calmon Navaro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2009. Pág. 06/12)

[30] "In the beginning, there was law. Then came law-and. Law and society, law and economics, law and history, law and literature, law and philosophy, law and finance, statistics, game theory, psychology, anthropology, linguistics, critical theory, cultural studies, political theory, political science, organizational behavior, to name a few. The variety of extralegal disciplines represented in the books reviewed in this issue attests to this explosion of perspectives on the law in legal scholarship. This development makes clear that the vocation of the legal scholar has shifted from that of priest to theologian. No longer is a law professor successful by virtue of well-informed and detached normative prescription directed to those toiling at practice, policymaking and adjudication. No longer is the highest aspiration of the law professor to restate the law or lead the bar. Instead, legal knowledge is perceived to advance through techniques of measurement, explanation and interpretation, the positive and analytic tools of the social sciences and the humanities." (SULLIVAN, Kathleen M. Foreword: Interdisciplinarity. 100 Michigan Law Review. May 1, 2002. Pág. 1217-1226.)

[31] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005. Pág. 04/05.

Foram empregadas apenas técnicas de investigação teóricas. Como técnica de investigação teórica, foi realizada análise da bibliografia específica escrita sobre o tema, nacional e internacional[32]. Por outro lado, não houve o emprego de técnica de investigação empírica[33].

2.5. Espécies de Método

No que tange às espécies de método, como ensina EDUARDO C. B. BITTAR[34], os métodos de uso mais recorrente são: (1) indutivo, (2) dedutivo, (3) intuitivo, (4) dialético e (5) dialógico. No presente trabalho, serão utilizados proponderantemente os métodos indutivo, dedutivo, dialético e dialógico.

O método indutivo foi utilizado para, procedendo do particular, identificar os elementos comuns e os diferenciadores de situações fáticas, de modo a obter critérios para classificá-las adequadamente e, se possível, agrupá-las para tratamento isonômico[35]. O método dedutivo, por sua vez, foi utilizado para, procedendo do geral (normas constitucionais e características de cada ramo), estabelecer as regras que devem ser observadas pela legislação inferior e, até mesmo, como interpretá-las.

---

32 "Por intermédio deste grupo de técnicas, é possível chegar a conclusões científicas, fundamentalmente escudando-se em suporte de estudos que não se debruçam sobre realidades concretas, seja porque o objeto científico não o demanda, seja porque não há interesse do pesquisador em conduzir a pesquisa ao nível do próprio fenômeno e de suas materializações concretas." (BITTAR, Eduardo C. B. *Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática da monografia para os cursos de direito*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Pág. 211.)

33 "Por meio deste grupo de técnicas, é possível chegar a conclusões científicas, basicamente dedicando-se à compreensão do próprio fenômeno *in natura*, de seus efeitos, de seus resultados e de suas materializações concretas, mas sempre a partir dele mesmo." (BITTAR, Eduardo C. B. *Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática da monografia para os cursos de direito*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Pág. 213). São empíricas as seguintes técnicas: (1) técnicas de observação; (2) técnicas de amostragem; (3) técnicas de entrevista; (4) técnicas de questionário; (5) técnicas de experimentação; (6) técnicas do estudo de caso e (7) técnicas de pesquisa-ação.

34 BITTAR, Eduardo C. B. *Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática da monografia para os cursos de direito*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. Pág. 34.

35 *Definição*, *noção* e *conceito* não se confundem. *Definição* é todo enunciado linguístico que dá a entender o significado de uma palavra ou o que é uma coisa. "Definir é estabelecer a compreensão de um conceito (muitas vezes indicando seu gênero próximo e suas diferenças específicas) e possibilitar, assim, seu entendimento. *Noção* e *conceito* são ideias gerais e abstratas. A *noção*, contudo, é mais vaga ou vasta e geralmente obtida pela experiência ou educação. Os *conceitos*, por sua vez, são mais precisos ou estritos. Os *conceitos* são construídos, e esta é sua principal nota distintiva. Nessa construção, primeiro enunciam-se noções elementares, quase evidentes, avançando-se, em seguida, à plena determinação conceitual. *Conceitos*, portanto, são ideias gerais ou abstratas devidamente construídas. (COMTE-SPONVILLE, André. *Dicionário Filosófico*. Tradução: Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 2003; REALE, Miguel. *Lições Preliminares do Direito.* 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002).

O método dialético foi utilizado para uma análise crítica, contraponto diferentes opiniões acerca dos temas discutidos, ponderando as polaridades opostas, até o alcance da síntese. Por fim, o método dialógico, que corresponde à construção do conhecimento compartilhado, pelo diálogo interdisciplinar, foi utilizado para compatibilizar as contribuições da várias disciplinas e ciências.

3. DIREITO, DESENVOLVIMENTO E PEQUENA EMPRESA

3.1. Pequena Empresa e Desenvolvimento

No mundo todo, há um aparente consenso sobre a grande importância das pequenas empresas no desenvolvimento nacional[36].

3.1.1. Livre Concorrência

Nos Estados Unidos, a intenção de combate a monopólios e favorecimento da livre concorrência por meio do estímulo a pequenas empresas é expressamente reconhecido no Small Business Act de 1953[37]:

> (a) A essência do sistema econômico americano da iniciativa privada é a livre concorrência. Somente através da competição plena e livre pode haver livre mercado, livre entrada nos negócios e oportunidades para a expressão e crescimento da iniciativa pessoal e juízo individual. A preservação e expansão dessa competição é básica não apenas para o bem-estar econômico, mas também para a segurança dessa nação. Tal segurança e bem-estar não podem ser realizados a menos que a capacidade real e potencial das pequenas empresas seja incentivada e desenvolvida. É a política declarada do Congresso que o Governo deve ajudar, aconselhar, ajudar e proteger, na medida do possível, os interesses das pequenas empresas, a fim de preservar a livre concorrência competitiva, garantir que uma proporção justa do total compras e contratos ou subcontratos de propriedades e serviços do Governo (incluindo, mas não se limitando a contratos ou subcontratos para manutenção, reparos e construção) seja feito com pequenas empresas, garantir que uma proporção razoável das vendas totais de propriedade do Governo ser feito para tais empresas, e manter e fortalecer a economia global da Nação. [38] (tradução livre)

O reconhecimento desta função das pequenas empresas gerou, como contrapartida em alguns momentos, a previsão de um critério qualitativo na definição de pequena empresa: não possuir posição dominante do mercado.

---

[36] DILGER, Robert Jay. *Small business size standards: A historical analysis of contemporary issues*. Washington, DC: Congressional Research Service, 2012. Pág. 05. Clark III, Major & Saade, Radwan. The Role of Small Business in Economic Development of the United States: From the End of the Korean War (1953) to the Present. SSRN Electronic Journal. 10.2139/ssrn.1803161 (2011).; OECD, *Taxation of SMEs*. Paris: OECD Publishing, 2009. Além disso, em 1998, a OIT editou a Recomendação nº 189 sobre a criação de empregos nas pequenas e médias empresas, descrevendo-as "como factor esencial del crecimiento y del desarrollo económicos". Disponível em.http://www.ilo.org/dyn/normlex/es/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO:12100:P12100_INSTRUMENT_ID:312527:NO.

[37] DILGER, Robert Jay. *Small business size standards: A historical analysis of contemporary issues*.Washington, DC: Congressional Research Service, 2012. Pág.

[38] EUA. Small Business Act. 1953.

Trata-se, como explica Luis Jacques Filion, de um critério ambíguo e bastante difícil de aplicar, uma vez que requer uma definição precisa do que é mercado, quais seus limites e o que constitui uma pequena parte disso[39]. Fundamenta-se na ideia de que, como o valor que se objetiva alcançar é a livre concorrência, não serão aprovadas leis para ajudar empresas que são dominantes, o que poderia ser um modo de inviabilizar o surgimento da competição e ir contra o principal objetivo perseguido, que é manter ativo o espírito de livre empreendimento do pequeno para que ele possa se desenvolver. O tema será devidamente abordado abaixo no momento oportuno.

3.1.2. Geração de Empregos

Estudos apontam que 97% (noventa e sete por cento) das empresas em funcionamento no país são micro ou pequenas empresas. Elas são as responsáveis por 57% (setenta e sete por cento) dos empregos formais atualmente existentes e por 26% (vinte e seis por cento) do total de salários pagos no país[40].

A importância das pequenas empresas, portanto, é inegável, sobretudo na medida em que contribui para a atenuação do desemprego (e problemas dele decorrentes), para a democratização de acesso ao capital, para a distribuição de renda, etc.

Além disso, em 1998, a OIT – Organização Internacional do Trabalho – editou a Recomendação nº 189 declarando expressamente a fundamentalidade das pequenas empresas no desenvolvimento nacional[41]. No mesmo documento, foram enunciados alguns de seus benefícios:

> (a) la promoción del pleno empleo, productivo y libremente elegido;
> (b) la ampliación de las posibilidades de realizar actividades remuneradoras y creadoras de riqueza que conduzcan a empleos productivos y duraderos;
> (c) el crecimiento económico duradero y la capacidad para responder con flexibilidad a los cambios;
> (d) una mayor participación en la economía de los grupos desfavorecidos y marginados de la sociedad;
> (e) el aumento del ahorro y las inversiones nacionales;

---

[39] FILION, Louis Jacques. Free Trade: the need for a definition of Small Business. ***Journal of Small Business & Entrepreneurship***. Volume 7. Number 2. Jan. – March 1990. P. 33-46.

[40]KARKACHE, Sergio. Dissertação de Mestrado. Disponível em: "http://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/18232/DISSERTACAO.pdf?sequence=1"

[41] Em 1998, a OIT editou a Recomendação nº 189 sobre a criação de empregos nas pequenas e médias empresas, descrevendo-as "como factor esencial del crecimiento y del desarrollo económicos". Disponível em.http://www.ilo.org/dyn/normlex/es/f?p=NORMLEXPUB:12100:0::NO:12100:P12100_INSTRUMENT_ID:312527:NO.

> (f) la formación y el aprovechamiento de los recursos humanos;
> (g) el desarrollo regional y local equilibrado;
> (h) el suministro de bienes y servicios más adecuados a las necesidades de los mercados locales;
> (i) la mejora de las condiciones y la calidad del trabajo, que contribuyan a elevar la calidad de la vida y permitan que un gran número de personas tenga acceso a la protección social;
> (j) el fomento de la innovación, del espíritu empresarial, del desarrollo tecnológico y de la investigación;
> (k) el acceso a los mercados nacionales e internacionales, y
> (l) la promoción de buenas relaciones entre empleadores y trabajadores.

Por fim, a *Association of Chartered Certifield Accountants – ACCA* aduz que, após a crise global de 2008/2009, tornou-se comum referir-se às pequenas empresas como a espinha dorsal da economia global, tamanha sua importância. Contudo, enfativa a entidade que, para fazer justiça à importância do setor, seriam necessárias outras analogias anatômicas ainda mais intensas e enfáticas. Segundo a ACCA, estima-se que 67% do total de empregos[42].

3.1.3. Distorções na Economia

Embora pouco questionado, o tratamento favorecido às pequenas empresas também gera controvérsias sobre sua contribuição ao desenvolvimento econômico. Há quem sustente que o tratamento favorecido apenas gera distorções no livre mercado, acarretando ineficiência econômica, devendo ser reduzido ao mínimo possível. Há, por outro lado, quem defenda a necessidade de referido tratamento. Esta última posição tem sido majoritariamente adotada.

Abordando a temática, há o Relatório da OCDE editado em 2009 sobre a tributação das microempresas[43]. Segundo o estudo, os principais motivos apontados pelos governos como suficientes para apoiar as pequenas empresas são: (i) desvantagem na obtenção de crédito; (ii) desvantagem no cumprimento das obrigações com o governo, incluindo o pagamento de tributos; (iii) dificuldades em obter informações sobre novos desenvolvimentos; (iv) a crença de que tais empresas são mais flexíveis e dinâmicas do que as grandes empresas e, desse modo, promovem o crescimento da economia como um todo.

Normalmente, segundo o relatório, a ajuda à pequenas empresas são concedidas com fundamento nas duas primeiras razões apontadas acima. Os críticos aduzem, por outro lado,

---

[42] ASSOCIATION OF CHARTERED CERTIFIED ACCOUNTANTS. *Small Business: a global agenda.* Semptember, 2010. Pág. 08.
[43] OECD, *Taxation of SMEs*. Paris: OECD Publishing, 2009.

que as medidas concedidas às pequenas empresas não podem se desvincular do objetivo da neutralidade tributária, devendo ser tomadas sempre de modo a provocar a menor interferência na economia, não gerando ineficiência econômica.

Continua o relatório aduzindo que as políticas para as pequenas empresas são influenciadas por várias razões: (i) pequenas empresas são reputadas capazes de desempenhar importante papel na economia como um todo em relação à geração de empregos, capacidade de produção, inovação e a competitividade como um todo de uma indústria ou país; (ii) o desenvolvimento das pequenas empresas pode ser dificultado por uma série de razões que, em certa medida, podem ser neutralizadas ou pelo menos aliviadas por iniciativas apropriadas do governo; (iii) o governo, em diferentes países, tomam diferentes posições no que se refere à necessidade e eficiência de provisões relacionadas às pequenas empresas, e as prioridades entre essas e outras políticas tendem a diferir entre os países; (iv) a importância das pequenas empresas na sua capacidade de geração de empregos tende a alterar-se com o tempo, por exemplo, refletindo as diferentes fases do ciclo de negócios.

Por fim, segundo o relatório, ao escolher as políticas específicas, os governos são influenciados pela percepção da eficiência dessas medidas em comparação com seu impacto orçamentários e outros custos econômicos, mas também são influenciados pela questão mais geral de se intervenções na economia são desejadas ou se é preferível uma abordagem mais neutra ou não interventora.

De todo modo, a importância das pequenas empresas no desenvolvimento nacional é inquestionável. Além disso, o tratamento favorecido às pequenas empresas foi expressamente consagrado no ordenamento jurídico brasileiro.

3.1.4. Definição de Pequena Empresa

No artigo intitulado “Defining SMEs: a less imperfect way of defining small and médium enterprises in developing countries”, Tom Gibson e H. J. van der Vaart apontam que os debates acerca das funções das SME’s na promoção do desenvolvimento têm sido pautados por **definições defeituosas** de pequenas e médias empresas[44].

---

[44] GILBSON, Tom; VAART, H. J. van der. Defining SMEs: a less imperfect way of defining small and médium enterprises in developing countries. Brookings Global Economy and Development.

Sustentam os autores que a função das pequenas e médias empresas sempre aparece como tópico de debate nas comunidades (ou grupos) cujo trabalho é promover o desenvolvimento econômico nos países em desenvolvimento. Esse debate, contudo, tem sido servido por definições defeituosas de pequenas e médias empresas.

Argumentam os autores serem insuficiêntes as atuais convenções para definir as pequenas empresas, o que pode levar a sérias distorções. Além diiso, a utilização de uma única definição de pequenas e médias empresas para diversos países, em fases de desenvolvimento econômico distintas, levaria a inúmeras distorções.

Nesse contexto, os autores propõem uma **fórmula quantitativa** para definição de pequenas e médias empresas, apontando que o volume de negócios de uma empresa é, em geral, uma medida mais adequada para dimensionar seu tamanho, se comparada com outras como número de empregados, valor dos atos, etc., mas demanda ajustamento para atingimento das finalidades propostas.

Nesse contexto, apresentam uma fórmula para definição de pequena, enunciada nos seguintes termos: "é uma empresa formal com faturamento anual, em termos de dólares americanos, entre 10 e 1000 vezes a média do rendimento nacional bruto per capita, em paridade do poder de compra, do país em que opera".

A principal vantagem na fórmula proposta é a consideração do contexto em que inserido a pequena ou médica empresas, permitindo uma abordagem consistente em todos os países.

3.2. Direito e Desenvolvimento

Reconhecida a importância das pequenas empresas no desenvolvimento econômico, persiste dúvida se o direito pode desempenhar algum papel relevante nesse contexto. Há otimistas, porém também existem os céticos, que negam qualquer papel ao direito neste processo.

September, 2008.

3.2.1. Otimistas e Céticos

Segundo Kevin E. Davis e Michael J. Trebilcock, o interesse sobre o tema "direito e desenvolvimento" ressurgiu atualmente[45]. De um modo geral, contudo, não tem sido dispensada a devida atenção a três questões fundamentais: (i) se direito desempenha algum papel causal relevante no desenvolvimento; (ii) se reformas jurídicas seriam passíveis de implementação ou existiriam obstáculos intransponíveis; e (iii) quais medidas específicas seriam capazes de promover o desenvolvimento.

Explicam os autores que, de um modo geral, o mundo da prática tem sido dominado por visões otimistas. O *rule of law* (império do direito) é indicado como panaceia para todos os males e bilhões de dólares foram despejados na reforma do império do direito. Em geral, os defensores das reformas jurídicas são otimistas em relação àquela tríade de questões: (i) acreditam que o direito pode promover o desenvolvimento; (ii) creem que reformas jurídicas podem ser implementadas; (iii) sustentam ser possível identificar medidas jurídicas específicas capazes de promover o desenvolvimento.

Apesar de o otimismo ser prevalecente, persiste grande incerteza sobre a validade dos pressupostos básicos dos esforços em promover reformas jurídicas. Os críticos, em geral, são pessimistas em relação àquelas três questões fundamentais: (i) crêem que reformas jurídicas são irrelevantes porque alternativas informais ao direito tem importância prioritária como mecanismos de controle social; (ii) acreditam que os obstáculos políticos, econômicos e sociais para a implementação de reformas jurídicas são insuperáveis; (iii) defendem que os reformadores carecem de capacidade para identificar as reformas jurídicas apropriadas.

Kevin Davis e Michael Trebilcock apresentam evidencias empíricas de que os otimistas estão certos. O exemplo mais eloquente da aptidão de regras jurídicas contribuírem na promoção do desenvolvimento é exatamente o tema aqui abordado, pela razões já expostas *supra* e pelas que ainda serão apresentadas.

---

[45] Davis, Kevin E. and Trebilcock, Michael J., The Relationship Between Law and Development: Optimists versus Skeptics (May 1, 2008). American Journal of Comparative Law, Vol. 56, No. 4, 2008; NYU Law School, Public Law Research Paper No. 08-14; NYU Law and Economics Research Paper No. 08-24. Disponível em <https://ssrn.com/abstract=1124045>.

3.2.1. Um dos mais importantes instrumentos para promoção do desenvolvimento: o direito tributário

Por fim, muito embora o tratamento favorecido às pequenas empresas não se restrinja a benefícios fiscais, sendo muito mais amplo e abrangendo inúmeras outras questões, não se pode deixar de registrar a grande importância do direito tributário no tratamento diferenciado à pequena empresa e sua contribuição fundamental para o desenvolvimento econômico.

O direito tributário é um dos mais importantes instrumentos de transformação da sociedade. O modo de ver a tributação mudou profundamente nas últimas décadas. Como explica Marco Aurélio Greco, o Direito Tributário passou por grande transformação em sua concepção. Na origem, era apenas um conjunto de normas criadas para limitar o poder de tributar, um instrumento de proteção do indivíduo contra o Estado. Hoje, contudo, é visto como meio para o alcance de importantes resultados, um verdadeiro instrumento de transformação da sociedade[46].

Na sociedade pré-moderna, o tributo era compreendido como uma forma de agressão. Tratava-se de um Estado censitário, em que a participação política dependida da classe social ou condição socioeconômica do indivíduo. Além disso, a sociedade era constituída por classes sociais rígidas e era caracterizada pela constância, pela estabilidade da religião, ausência de mudança e dogmas. Nesse modelo, os responsáveis pelas deliberações eram exatamente as pessoas suscetíveis de serem alvo da tributação, isto é, os indivíduos que tinham capacidade contributiva. Com efeito, nessa época, o Direito Tributário apresentou um perfil peculiar, constituindo *"o um conjunto das regras que disciplinam o exercício do poder de tributar como instrumento de proteção do cidadão contra o Estado".*[47]

Por outro lado, na sociedade moderna, o Direito Tributário assume outro perfil, completamente diferente. Ele passa a ser visto como um instrumento de transformação. Tem-se um Estado "pluriclasse". Os interesses deixam de estar segregados em grupos estanques e estáveis. Até mesmo a fonte de legitimidade do poder muda, deixando de ser religiosa para repousar no povo. Com efeito, o direito deixa de ser um instrumento de perpetuação do passado

[46] GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário.* 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. Pág. 63.
[47] GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário.* ..Pág. 64.

e passa a se ocupar com o futuro, passando a ser visto como um instrumento de mudança. Como explica Marco Aurélio Greco:

> A partir dessas alterações no âmbito da sociedade, começa a se estruturar uma visão do tributo não mais como relação de império, de poder ou autoridade, mas tributo como relação jurídica. Tributo como relação disciplinada pelo Direito, como fruto de uma decisão, como algo posto por escolha dos representantes do povo, não como algo que 'é em si' porque o Rei é Rei e o Rei quis. Mas tributo como algo que se decidiu criar, tributo como algo feito e feito para alguma finalidade.[48]

Diante disso, Marco Aurélio Greco registra a necessidade de evoluir na forma de compreender o direito tributário, deixando de compreendê-lo como um instrumento meramente protetivo para enxergá-lo com meio de viabilização das políticas sociais[49]. Segundo o autor, deve-se abandonar a visão reducionista do direito tributário, pois ele consiste um importante instrumento de transformação da sociedade.

Essa posição, contudo, encontra profundas críticas na doutrina. Hugo de Brito Machado argumenta ser necessário diferenciar as finalidades do tributo das finalidades do Direito Tributário, que são completamente distintas. O tributo serve ao Estado, desempenhando funções extremamente relevantes e já conhecidas (sejam fiscais ou extrafiscais). Por outro lado, o Direito Tributário serve apenas ao cidadão. É um instrumento de defesa contra o arbítrio, um sistema de limitação de poderes. Como explica Hugo de Brito Machado:

> o tributo tem por finalidade propiciar ao Estado os recursos financeiros de que este necessita. O direito tributário tem por finalidade limitar os poderes do Estado, seja na instituição do tributo, seja na arrecadação. Trata-se, como se vê, de coisas distintas e absolutamente inconfundíveis. O tributo – este sim – serve ao Estado. Fornece a este os recursos financeiros indispensáveis à sua existência. O direito tributário, diversamente, serve ao cidadão. É instrumento de defesa desse contra o arbítrio.[50]

De qualquer maneira, contudo, é incontroverso que o modo de ver a tributação mudou profundamente nas últimas décadas. É totalmente válida a advertência de Marco Aurélio Greco no sentido de que:

> "Hoje temos de enxergar a tributação sob a ótica da proteção da propriedade, mas também (por isso digo acrescer e não substituir) como instrumento de viabilização das mudanças econômicas e sociais que a Constituição prevê, em especial a implementação das políticas públicas à vista da realidade.

---

[48] *Idem.* ... Pág. 62.
[49] *Idem...* Pág. 63
[50] MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015. Pág. 60.

> Porém, esta mudança de concepção não ocorre com a simples mudança da lei. Antes de mudar a lei, é preciso mudar a visão de mundo, é preciso mudar a maneira pela qual vemos a realidade, porque só depois será possível saber qual a lei a ser feita. Isso porque, eventualmente, a elaboração da nova lei seja desnecessária, talvez baste mudar a interpretação, tomando a mesma lei e relendo-a de outra maneira (o que aliás tem sido feito em tema de planejamento tributário).
> Em suma, não se trata de excluir da análise nem deixar de aplicar os mecanismos protetivos existentes, trata-se apenas de acrescentar mais ingredientes à nossa conversa."[51]

Além disso, como sustenta Leandro Paulsen[52], os sentimentos de rejeição pura e simples à tributação já não se sustentam. A própria figura de Robin Hood, que em algumas versões se voltava contra coletores de impostos, hoje não faz mais sentido. Segundo Casalta Nabais:

> Como dever fundamental, o imposto não pode ser encarado nem como um mero *poder* para o estado, nem como um mero *sacrifício* para os cidadãos, constituindo antes o contributo indispensável a uma vida em comunidade organizada em *estado fiscal*. Um tipo de estado que tem na subsidiariedade da sua própria ação (económico-social) e o primado da autorresponsabilidade dos cidadãos pelo seu sustento o verdadeiro suporte. Daí que se não possa falar num (pretenso) *direito fundamental* a não pagar impostos.[53]

Nos Estados Democráticos e sociais, a tributação é instrumento para realização dos objetivos da sociedade. Na célebre frase de OLIVER WENDELL HOLMES JR., *"Taxes are what we pay for civilized society"*[54]. Com efeito, as normas tributarias podem assumir papel fundamental na promoção do desenvolvimento econômico, especialmente por meio de políticas específicas como a do tratamento favorecido às pequenas empresas.

---

[51] GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário.* 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011. Pág. 63.
[52] PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Pág. 21.
[53] NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal.* Coimbra: Almedina, 2015. Pág. 679.
[54] *Compania General De Tabacos De Filipinas v. Collector of Internal Revenue*, 275 U.S. 87, 100, dissenting; opinion (21 November 1927).

4. MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

A Constituição Federal de 1988 tratou expressamente das micro e pequenas empresas em várias oportunidades. Analisando o texto constitucional, verifica-se que elas foram mencionadas nos artigos 146, III, *d*, e parágrafo único, 170 e 179 da CF, bem como nos artigos 47 e 94 do ADCT.

4.1. Do art. 146, III, *d*, e parágrafo único, da CF-1988

Inicialmente, no título VI, sobre tributação e orçamento, versando sobre os princípios gerais do Sistema Tributário Nacional, a Constituição de 1988 prevê, no art. 146, III, *d*, que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte. Nos termos do art. 146, III, *d*, da CF:

> Art. 146. Cabe à lei complementar:
> I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
> II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
> III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
> a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;
> b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
> c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
> 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.

A determinação do que sejam normas gerais é extremamente difícil. Carvalho Pinto apresentou uma delimitação negativa do que seria norma geral. Segundo ele:

> "a) não são normas gerais as que objetivem especialmente uma ou algumas dentre várias pessoas congêneres de direito público, participantes de determinadas relações jurídicas; b) não são normas gerais as que visem, particularizadamente, determinadas situações ou institutos jurídicos, com exclusão de outros, da mesma condição ou espécie; c) não são normas gerais as que se afastem dos aspectos fundamentais ou básicos, descendo a pormenores ou detalhes."[55]

---

[55] CARVALHO PINTO. *Normas gerais de direito financeiro.* SP: Ed. Prefeitura do Município de São Paulo, 1949, p. 24.

Por esse motivo, como explica Luís Eduardo Schoueri, o constituinte brasileiro agiu bem ao listar uma série de matérias que, por decisão constitucional, são normas gerais, embora tal rol não seja exaustivo, notadamente em virtude do emprego da expressão "especialmente sobre", indicando que a lista é exemplificativa[56].

Em complemento, no parágrafo único do mesmo dispositivo, restou estabelecido que a lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderia instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observados alguns critérios. O regime único será opcional para o contribuinte; poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; e a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes.

Desse parágrafo único, ademais, se extrai o caráter nacional da lei complementar. Como explica Luís Eduardo Schoueri:

> Evidentemente, versando sobre o regime de arrecadação a que se dobrariam diversos entes da federação, não seria de esperar que norma editada por uma das pessoas de direito público (portanto pertencente a determinada ordem parcial) fosse cogente para as demais; por outro lado, tampouco seria possível um regime único de arrecadação sem que houvesse harmonização de procedimentos. Daí o Constituinte ter encarregado a lei complementar desse papel.[57]

Por outro lado, verifica-se que, no artigo 146, III, *d*, e parágrafo único, da CF, há apenas referência à microempresa e empresa de pequeno porte, sem qualquer referência à exata extensão do conceito. Além disso, não há referência a qualquer critério para a identificação o que seja microempresa e empresa de pequeno porte.

4.2. Do art. 170, IX, do CF

---

[56] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 6. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016. Pág. 84.
[57] SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário ... Pág. 89.*

Adiante, no título VII, sobre a ordem econômica e financeira, dispondo sobre os princípios gerais da atividade econômica, a CF de 1988, no art. 170, IX, novamente se refere às pequenas empresas. Prevê o dispositivo que 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, dentre outros, o princípios do tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. Nos termos do art. 170, IX, da CF:

> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
> I - soberania nacional;
> II - propriedade privada;
> III - função social da propriedade;
> IV - livre concorrência;
> V - defesa do consumidor;
> VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)
> VII - redução das desigualdades regionais e sociais;
> VIII - busca do pleno emprego;
> IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)
> Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.

Em sua redação original o art. 170, IX, previa como princípio tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte. Com a Emenda Constitucional nº 6/1995, a redação foi alterada para constar “empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País”. Trata-se, ademais, de dispositivo sem precedentes nas constituições anteriores. Segundo Fernado Facury Scaff e Luma Cavaleiro de Macedo Scaff:

> “O inciso IX prescreve o necessário estabelecimento de critérios e vantagens diferenciados às empresas de pequeno porte, como implementação do Princípio da Isonomia, berço da Livre Concorrência. Não basta que exista o Princípio da Livre Concorrência; é necessário que sejam concedidas condições para que esta se instaure, de tal modo a permitir que as EPP’s – Empresas de Pequeno Porte tenham condições de concorrer.
> Este inciso, ao invés de simplesmente afirmar o primado da Livre Concorrência, instaura uma norma que impõe a todos os órgãos de emanação legislativa, estejam eles vinculados ao Poder Legislativo, Executivo ou Judiciário, a obrigação de estabelecer critérios diferenciados que permitam a estas empresas disputar com isonomia contra as demais empresas do mercado.

> A norma inserta nesse inciso IX estabelece este tipo de obrigação isonômica, não apenas para as disputas nas compras e serviços governamentais – licitações --, mas também para o âmbito tributário, determinando a criação de regimes especiais de tributação para estas empresas, o que atualmente é implementado através da Lei Complementar 123/2006, que se convencionou chamar de Lei Geral das Pequenas e Microempresas, ou Lei do Supersimples."[58]

Contudo, verifica-se que também o artigo 170, IX, da CF apenas impõe o tratamento favorecido, mas não faz qualquer referência à exata extensão do conceito empresa de pequeno porte nem enuncia qualquer critério para a identificação do que seja microempresa e empresa de pequeno porte.

4.3. Do art. 179 do CF

Em seguida, no art. 179 da CF, ainda dispondo sobre os princípios gerais da atividade econômica, o texto constitucional é ainda mais claro ao prever que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte 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. Nos termos do art. 179 da CF:

> 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.

Trata-se de dispositivo que, diferentemente dos arts. 146, III, *d*, e parágrafo único, 170, IX, da CF, existente desde a redação original da constituição e não sofreu qualquer alteração até a presente data. Segundo Fernado Facury Scaff e Luma Cavaleiro de Macedo Scaff:

> "Este é um preceito que não foi modificado pelas diversas alterações que a Constituição já passou, tendo sido, antes disso, reforçado com a modificação efetuada em outras normas constitucionais. A *ratio* desta disciplina constitucional é clara: todos os entes subnacionais devem conceder tratamento jurídico diferenciado e privilegiado às microempresas e às empresas de pequeno porte.
> A Emenda Constitucional n. 6 de 1995 alterou o art. 170, IX e incluiu como um dos princípios gerais da atividade econômica o *'tratamento favorecido'* para as empresas de pequeno porte.

---

[58] SCAFF, Fernando Facury; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo. Comentário ao artigo 170, IX. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. Pág. 1822/1823.

> Não se trata apenas de um favorecimento às pequenas empresas, e sim de um tratamento diferenciado em busca de isonomia na tributação para assegurar a livre concorrência no mercado brasileiro.
> Na busca de preservar a função social da empresa, o objetivo a que se propõe a norma é garantir que estas pequenas empresas desenvolvam suas atividades econômicas de forma plena. Isto porque tributar de maneira formalmente igual pequenas e grandes empresas implica em sobreonerar as pequenas, em detrimento das grandes. Daí a pretensão de assegurar o princípio da livre concorrência (art. 170, IV) e o princípio da isonomia entre contribuintes (art. 150, II).
> Desse modo, elevar esse tratamento diferenciado ao *status* constitucional demonstra a importância destas empresas para o mercado brasileiro, pois geram empregos; oferecem produtos e serviços atendendo ao princípio da defesa dos interesses do consumidor e às premissas da livre concorrência; desenvolvem tecnologias; enfim, participam ativamente em prol do desenvolvimento socioeconômico e para alcançar os objetivos em direção da justiça social.
> A Emenda Constitucional n. 42, de dezembro de 2003, a qual inseriu uma primeira versão do "Simples" federal no capítulo do Sistema Tributário Nacional, ao incorporar ao artigo 146 a alínea "d" que se refere a regimes especiais ou simplificados. Além disso, aumentou o rol de matérias a serem uniformizadas entre as unidades através de normas gerais conforme o art. 146, parágrafo único.
> Este avanço constitucional evidenciou a necessidade de regulamentar este tratamento diferenciado para microempresas e empresas de pequeno porte, daí a legislação infraconstitucional, nas quais, dentre outros, se destacam o Estatuto da Microempresa (Lei 9.841/1999), a Lei do Simples (Lei 9.317/1996) e o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (Lei Complementar 123/06)."[59]

Registre-se, ademais, que o art. 179 da CF outorgou expressamente ao legislador infraconstitucional a importante tarefa de definir o que exatamente é uma microempresa e uma empresa de pequeno porte. Por outro lado, o art. 179 da CF não apontou qualquer critério a que o legislador deveria se ater nessa tarefa.

Contudo, como será abordado oportunamente, o legislador infraconstitucional não tem liberdade absoluta nessa tarefa. Definir pequena empresa é tarefa extremamente complexa, e constitui a primeira etapa para que possa ser discutido e implementado o tratamento favorecido. Como ensina Randolph E. Paul:

> Em consideração aos problemas das pequenas empresas, nossa primeira tarefa é determinar sobre o que estamos falando. O que é exatamente pequena empresa? Quando Maury Maverick foi presidente da "Smaller War Plants Corporation", ele sugeriu que era qualquer empresa sem condições de manter um lobista em Washington. A maioria dos empresários usa a expressão vagamente, sem concepção clara do que ela significa. Uma empresa é pequena conforme o montante de capital de investido nela? Ou conforme a quantidade de dinheiro que ela ganha? Ou de acordo com o número de pessoas que ela emprega? Após analisados, todos esses critérios mostram-se fugitivos. Um milhão de dólares pode ser um grande investimento em uma fábrica de

[59] SCAFF, Fernando Facury; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo. Comentário ao artigo 179. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. Pág. 1857/1858.

> grampos de cabelo, mas um investimento extremamente pequeno para uma montadora de automóveis. A mercearia da esquina pode ter dois funcionários e uma fábrica de ferramentas mecânicas 200.
> Consideramos cada empresa separadamente sem considerar suas relações com outras empresas ou seu proprietário? Uma pequena subsidiária da "United States Steel Corporation" é uma pequena empresa? E uma corporação de $100,000, de propriedade de John D. Rockefeller, é uma pequena empresa? Ou devemos olhar além das empresas consideradas isoladamente e excluir pequenas empresas que realmente desfrutam das vantagens das grandes empresas? A resposta depende de onde você está, e não é clara onde quer que você esteja.[60]

Não existe um conceito universal de microempresa e empresa de pequeno porte. Não há uniformidade sobre o que seja uma pequena empresa. Inexiste identidade no conceito de pequena empresa adotado por países diferentes[61]. Há intensa discussão sobre quais seriam os melhores critérios para conceituá-las e as possíveis ofensas à igualdade de uma regra arbitrária. O conceito varia também conforme a finalidade da distinção e o ramo do direito em consideração.[62] Não se trata de problema circunscrito à área do direito. Em outras áreas o problema também é reportado, até mesmo na área da administração, no planejamento de estratégias. Nsse sentido, Belmiro Jobim Castor, dispondo sobre estratégias para pequenas empresas, aborda ligeiramente a problemática do conceito:

> "Que é uma pequena e uma microempresa no Brasil?
> Há diversas maneiras de definir micro e pequenas empresas: a Lei Federal no 9.841/99 – Estatuto da Micro e Pequena Empresa, modificada pelo Decreto no 5.028/04 – utiliza o faturamento como critério para enquadramento em uma ou outra categoria: microempresas teriam até R$ 433.755,14 anuais e pequenas em- presas, até R$ 2.133.122,00.
> O SEBRAE classifica como microempresa as organizações produtivas em que trabalhem de uma a 19 pessoas e como pequena empresa, as organizações em que trabalhem de 20 a 99 pessoas. Esta classificação é, no entanto, aperfeiçoada pela área de pesquisa do próprio SEBRAE, que distingue as empresas comerciais e de serviço das industriais. No primeiro caso, as microempresas empregariam de uma a nove pessoas enquanto, no caso das indústrias, de 1 a 19 pessoas; já a classificação das pequenas empresas comerciais e de serviços englobaria organizações com 20 a 49 funcionários e as pequenas indústrias, de 20 a 99 pessoas.
> A Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas aprovada no Congresso em 2006 amplia e unifica o conceito para estender benefícios fiscais e burocráticos a um maior número de estabelecimentos. De acordo com a nova lei, "pequenas" são aquelas com faturamento bruto anual de até R$ 2,4 milhões e "micro", as com faturamento bruto anual de até R$ 240 mil."[63]

---

[60] PAUL, Randolph Evernghim. Taxation for Prosperity. New York: Bobbs-Merril, 1947. Pág. 381.
[61] MARANCA, A.P,; Hidalgo, M.. *Regulamento do Simples Nacional comentado: resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011* 2nd ed., São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013. Pág. 15/30
[62] ZANGARI JÚNIOR, Jurandir. *O Direito do Trabalho e as Pequenas e Microempresas: uma proposta de tratamento jurídico diferenciado*. 2007. 121 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). São Paulo, 2007.
[63] CASTOR, Belmiro Jobim. *Estratégias para a Pequena e Média Empresa*. Atlas, 07/2009. [Minha Biblioteca]. Pág. 02/03.

Diante dessa grande variedade de critérios passíveis de serem adotados, é fundamental avaliar a constitucionalidade do critério adotado pelo ordenamento jurídico brasileiro como regra: receita bruta (art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006), especialmente em razão da possível ocorrência de ofensa ao princípio da isonomia e possível negação ou negativa de implementação integral da política pública de tratamento favorecido às microempresas e empresas de pequeno porte.

4.4. Dos artigos 47 e 94 do ADCT

Por fim, ainda foram feitas referências às micro e pequenas empresas em duas outras oportunidades nos artigos 47 e 94 do Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

O art. 47 do ADCT, visando conferir proteção econômica, estabeleceu que, na liquidação dos débitos, inclusive suas renegociações e composições posteriores, ainda que ajuizados, decorrentes de quaisquer empréstimos concedidos por bancos e por instituições financeiras, não existirá correção monetária desde que o empréstimo tenha sido concedido aos micro e pequenos empresários ou seus estabelecimentos no período de 28 de fevereiro de 1986 a 28 de fevereiro de 1987 e ao mini, pequenos e médios produtores rurais no período de 28 de fevereiro de 1986 a 31 de dezembro de 1987, desde que relativos a crédito rural. Em seus parágrafos, o dispositivo ainda complementa dispondo que consideram-se, para efeito do artigo, microempresas as pessoas jurídicas e as firmas individuais com receitas anuais de até dez mil Obrigações do Tesouro Nacional, e pequenas empresas as pessoas jurídicas e as firmas individuais com receita anual de até vinte e cinco mil Obrigações do Tesouro Nacional. Além disso, que a classificação de mini, pequeno e médio produtor rural será feita obedecendo-se às normas de crédito rural vigentes à época do contrato.

Por fim, o art. 94 do ADCT estabeleceu que os regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios cessariam a partir da entrada em vigor do regime previsto no art. 146, III, d, da Constituição.

4.5. Da significação mínima dos termos empregados pela Constituição

Os conceitos constitucionais possuem uma significação mínima. Registre-se que sempre é preciso obsersar se o legislador, a pretexto de definir um conceito constitucional, está alterando o alcance e a amplitude do comando do constituinte, pois em tal hipótese, estará havendo subversão da hierarquia das normas jurídicas. Como explica Hugo de Brito Machado:

> No estudo do direito constitucional tributário, portanto, devemos sempre estar atentos a essa densidade semântica mínima das normas que o compõem, posto que a não ser assim estaremos desconsiderando a posição ocupada pela Constituição na hierarquia do sistema jurídico. Em outras palavras, não podemos de nenhum modo admitir que, a pretexto de definir um conceito utilizado na CF, o legislador altere o alcance de suas normas. [64]

Se a liberdade do legislador fosse ampla e irrestrita, bastaria a definição de microempresa e empresa de pequeno porte com base em uma renda bruta fixada em percentual extremamente alto ou baixo para tornar a regra constitucional que impõe o tratamento favorecido totalmente ineficaz. Na primeira hipótese, ampliar-se-ia a aplicação do tratamento favorecido para a grande maioria das empresas, negando-se a própria ideia de tratamento diferenciado para as empresas realmente pequenas. Do mesmo modo, no segundo caso, apenas uma extensão muito pequena de empresas se beneficiaria do tratamento favorecido, deixando-se de cumprir a imposição constitucional.

Em síntese, os termos empregados pela Constituição tem uma significação mínima, que deve ser observada pelo legislador infraconstitucional.

---

[64] MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário.* 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2012. Pág. 52

5. MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE NA LEI COMPLEMENTAR Nº 123/2006

5. 1. Antecedentes: justificativa do projeto de lei

Na justificativa da proposta de lei complementar[65], o deputado Jutahy Junior, após registrar que norma iria regulamentar os artigos 146 e 170, IX, da CF, relembrou o histórico do tratamento conferido às pequenas empresas:

> "A Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996, sancionada pelo ex-presidente Fernando Henrique Cardoso, criou o SIMPLES Federal, ou seja, o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte, que entrou em vigor no dia primeiro de janeiro de 1997 e que consiste no pagamento unificado dos seguintes impostos e contribuições: Imposto de Renda de Pessoa Jurídica, PIS, COFINS, CSLL, INSS Patronal e IPI, no caso de ser contribuinte.[66]

Em seguida, o deputado Jutahy Junior destacou a importância da implementação da disciplina legal anterior, destacando os méritos da norma e os avanços obtidos:

> A entrada em vigor da nova forma de arrecadação de impostos e contribuições, que literalmente simplificou e desburocratizou a forma das empresas pagarem seus tributos, veio para atender as micros e pequenas empresas, que na década de 1990 correspondiam, somente no Estado de São Paulo, a noventa e sete por cento do total de estabelecimentos empresariais. Desse grupo, oitenta e sete por cento eram microempresas e o restante, treze por cento, constituído de empresas de pequeno porte. Como podemos observar, em um país cujo número de tributos a serem recolhidos pelas empresas, encontra-se acima de meia centena, exigindo das empresas, setores especializados, para o controle e pagamento de tributos. A implantação do SIMPLES foi uma importante medida para as empresas de pequeno porte, ou seja, aquela que no anocalendário tenha a receita bruta superior a R$ 120 mil e inferior a R$ 1 milhão e 200 mil, e para as microempresas, ou seja, com renda bruta igual ou inferior a R$ 120 mil no anocalendário. O sucesso do SIMPLES Federal, estimulou sua criação em 21 Estados da Federação, onde foram criados sistemas simplificados para tributos estaduais no âmbito de suas competências. Entretanto, os limites de enquadramento das empresas e as alíquotas de recolhimento são muito diferenciados entre os Estados da Federação.

Em complemento, a Justificação apresentada ainda apresentou dados e registrou a grande importância das microempresas e empresas de pequeno porte na geração de empregos e na distribuição de renda:

---

[65] SÃO PAULO. Câmara dos Deputados. Justificação ao Projeto. Lei Complentar nº 126/2006. Janeiro de 2014. Disponível em: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=F531360F62D1F9B0820DEB8C7CE59003.proposicoesWebExterno2?codteor=193056&filename=PLP+123/2004.

[66] Idem.

> As receitas das micros e pequenas empresas em 2001, totalizaram a quantia de R$168 bilhões e 200 milhões, respectivamente. Um estudo realizado nesta mesma época, constatou que cerca de 1 milhão e 100 mil destas pequenas e microempresas eram do tipo empregadora, isto é, pelo menos uma pessoa estava registrada pela empresa como empregado, sendo os demais membros da empresa familiares ou sócios, ou seja, mais de 926 mil famílias diretamente envolvidas no negócio, com os seus membros participando da empresa na condição de proprietários ou sócios. Segundo dados do BNDES, 98% do total de empresas do país são constituídas de micros e pequenas empresas e representam 93% dos estabelecimentos empregadores, que correspondem a cerca de 60% dos empregos gerados no país, participando com 43% da renda total dos setores industrial, comercial e de serviços.
> Com estes dados, podemos perceber a importância das pequenas e microempresas no desenvolvimento de nossa economia e principalmente como fator de geração de emprego e distribuição de renda. Nessa linha foi feita uma pesquisa em 37 países, em 2002, coordenada pela GEM- Global Entrepreneurship Monitor, projeto criado pela London Busines School da Inglaterra e pela Babson School nos Estados Unidos, coordenado no Brasil pelo Instituto Brasileiro de Qualidade e Produtividade do Paraná e Sebrae, em que o Brasil se destaca em sétimo lugar no ranking dos países com maior nível geral de empreendorismo. A taxa brasileira da atividade empreendedora total, ou seja, a que indica a proporção de empreendedores na população de 18 a 64 anos de idade, foi de 13,5%, estimando-se em 14,4 milhões o número de empreendedores no país, dos quais 42% são mulheres.

Por fim, a Justificação foi encerrada com a abordagem de alguns problemas enfretados pelas microempresas e empresas de pequeno porte, apresentando-se as soluções propostas:

> Em virtude desse problema e de outros, o PSDB encaminhou emenda à Proposta de Emenda à Constituição nº 41, de 2003 – Reforma Tributária, aprovada na Câmara dos Deputados e no Senado Federal, propondo a implantação do SUPERSIMPLES, que compreende um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados e Municípios; regime único para o contribuinte e condições de enquadramento das empresas diferenciadas por Estado; unificação e centralização e repartição das parcelas pertencentes aos respectivos entes, bem como, a arrecadação e fiscalização compartilhada entre as unidades federadas. A burocracia atual é um desestímulo à qualquer tipo de empreendimento no Brasil. Os custos elevados devido, principalmente, ao fato de que ao formalizar-se e inscrever-se nos cadastros oficiais, as empresas passam por 12 órgãos, que exigem a apresentação de mais de 90 documentos repetidos, portanto, a solução é criar um cadastro único. A proposta prevê ainda a implantação de um cadastro único nacional, e, deverá unificar os tributos e contribuições Federais, Estaduais e Municipais em uma só Guia de Recolhimento o que, certamente, será um poderoso instrumento para retirar da informalidade mais de 40 milhões de brasileiros, que relutam em pertencer ao mercado formal devido às dificuldades burocráticas da formalização e dos elevados tributos e contribuições cobrados pelo Estado. Ressalte-se, ainda, que o art. 58 da Lei nº 8.213/91, prevê a apresentação do Perfil Profissiográfico Previdenciário – PPP, que é um documento histórico-laboral, individual do trabalhador que presta serviço à empresa, destinado a dar informações ao INSS relativas a efetiva exposição a agentes nocivos que entre outras informações registra dados administrativos, atividades desenvolvidas, registros ambientais e resultados de monitorização biológica com base no Programa de Controle Médico de Saúde Ocupacional. E, ainda, a empresa deverá elaborar e manter atualizado perfil profissiográfico abrangendo as atividades desenvolvidas pelo trabalhador e fornecer a este, quando da rescisão do contrato de trabalho, cópia autêntica desse documento. É definido que a não manutenção do Perfil Profissiográfico Previdenciário atualizado ou o não fornecimento do mesmo ao empregado, por ocasião do encerramento do contrato de trabalho, ensejará aplicação de multa de R$ 991,03 a R$ 99.102,12.
> A nossa proposta tem por objetivo excluir as microempresas e empresas de pequeno porte das exigências de elaborar o PPP, desde que não exerçam atividades nocivas e

> prejudiciais à saúde do empregado. Outro fato que a nossa proposta trata é sobre a abertura e a baixa de empresas, pois, segundo dados da Relação Anual de Informações Sociais – RAIS, a mortalidade das empresas verifica-se nos três primeiros anos de vida em 50% das microempresas, em 30% das empresas de pequeno e médio porte e em 15% das grandes empresas, e, também, os dados do Departamento Nacional de Registro de Comércio – DNRC, afirmam que existem 3 milhões e 707 mil micros e pequenas empresas inativas há mais de 5 anos. Tais pessoas jurídicas, apesar de inativas, ficam impossibilitadas de regularizarem a sua situação junto aos órgãos federais, inclusive Juntas Comerciais dos Estados, tendo em vista a cobrança da multa de R$ 200,00 por ano, exigida pela Secretaria da Receita Federal, para a apresentação de declarações de rendimentos atrasadas relativas aos últimos cinco anos. O presente projeto de lei visa corrigir a distorção, no âmbito fiscal, para possibilitar a baixa e a legalização de milhares de empresas no Brasil que se encontram com as suas atividades encerradas há mais de cinco anos. Estamos ainda sugerindo que as pessoas jurídicas optantes pelo Sistema Simples, que não tiverem empregados, fiquem desobrigadas da apresentação da Relação Anual de Informações Sociais – RAIS e do Cadastro Geral de Empregados e Desempregados. Consideramos que a aprovação do presente projeto de lei complementar, que ora encaminhamos à apreciação dos meus pares nesta Casa, representará uma importante ação no sentido de facilitar a vida dos contribuintes pessoas jurídicas, servindo para a desburocratização e desregulamentação do setor produtivo, com efeitos diretos sobre a vida das pessoas e da capacidade de geração de emprego e renda."[67]

Visando corrigir os problemas apontados, o projeto de lei foi apresentado e, ao fim, tornou-se a Lei Complementar nº 123/2003.

5.2. Estrutura da Lei e Disposições Gerais

A lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, estabelece normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às microempresas e empresas de pequeno porte em todos os âmbitos da federação, notadamente no que se refere: à apuração e recolhimento dos impostos e das contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, mediante regime único de arrecadação, inclusive obrigações acessórias; ao cumprimento de obrigações trabalhistas e previdenciárias, inclusive obrigações acessórias; ao acesso a crédito e ao mercado, inclusive quanto à preferência nas aquisições de bens e serviços pelos Poderes Públicos, à tecnologia, ao associativismo e às regras de inclusão; e ao cadastro nacional único de contribuintes a que se refere o inciso IV do parágrafo único do art. 146, in fine, da Constituição Federal (art. 1º).

A norma está estruturada em 14 (quatorze) capítulos, sumariados na tabela *infra*:

---

[67] Disponível em: <http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=F531360F62D1F9B0820DEB8C7CE59003.proposicoesWebExterno2?codteor=193056&filename=PLP+123/2004>. Acesso em 18/07/2018.

Estrutura da Lei Complementar nº 123/2006		
Capítulos	**Conteúdo**	**Artigos**
I	Disposições Preliminares	arts. 1º e 2º
II	Da Definição de Microempresa e de Empresa de Pequeno Porte	(arts. 3º a 3º-B
III	Da Inscrição e da Baixa	art. 4º a 11º
IV	Dos Tributos e das Contribuições	art. 17 a 41
V	Do Acesso aos Mercados	art. 42 a 49-A
VI	Da Simplificação das Relações de Trabalho	art. 50 a 54
VII	Da Fiscalização Orientadora	art. 55
VIII	Do Associativismo	art. 56
IX	Do Estímulo ao Crédito e à Capitalização	art. 57 a 63
X	Do Estímulo à Inovação	art. 64 a 67-A
XI	Das Regras Civis e Empresariais	arts. 68 a 73-A
XII	Do Acesso à Justiça	art. 74 a 75-A
XIII	Do Apoio e da Representação	art. 76 a 76-A
XIV	Disposições Finais e Transitórias	77 a 89

Já nas disposições preliminares, a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, consagra importantes benefícios às microempresas. Segundo o art. 1º, §3º, ressalvado o disposto no Capítulo IV, toda nova obrigação que atinja as microempresas e empresas de pequeno porte deverá apresentar, no instrumento que a instituiu, especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido para cumprimento. Além disso, prevê a lei que, na especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido de que trata o § 3º, deverá constar prazo máximo, quando forem necessários procedimentos adicionais, para que os órgãos fiscalizadores cumpram as medidas necessárias à emissão de documentos, realização de vistorias e atendimento das demandas realizadas pelas microempresas e empresas de pequeno porte com o objetivo de cumprir a nova obrigação.

Como sanção, caso o órgão fiscalizador descumpra os prazos estabelecidos na especificação do tratamento diferenciado e favorecido, a nova obrigação será inexigível até que seja realizada visita para fiscalização orientadora e seja reiniciado o prazo para regularização. Ademais, a ausência de especificação do tratamento diferenciado, simplificado e favorecido ou da determinação de prazos máximos, tornará a nova obrigação inexigível para as microempresas e empresas de pequeno porte. Por fim, a inobservância das regras poderá configurar atentado aos direitos e garantias legais assegurados ao exercício profissional da atividade empresarial.

5.3. Da Definição de Micro e Pequena Empresa na Lei Complementar nº 123/2006

Inúmeros critérios poderiam ter sido utilizados para definir microempresa e empresa de pequeno porte, tais como: receita, número de empregados, ramo de atividade, vínculo com outras pessoas etc.

Nas definições de pequena empresa, tem-se utilizado inúmeros critérios, tais como número de empregados, receita bruta, patrimônio líquido, pequena fatia do mercado, ativos etc. Devidamente sistematizados, os critérios passíveis de serem utilizados são de duas ordens: (i) critérios quantitativos e (ii) critérios qualitativos, conforme quadro 2.

Critérios Utilizados Para Definição de Pequena Empresa	
Critérios Quantitativos	Número de Empregados
	Receita Bruta
	Lucro
	Ativos
	Patrimônio Líquido
	Emissão de Ações
	Valor da empresa
	Capital recém investido
	Ano de criação
	Quantidade e valor da produção
	Natureza da organização
	Região geográfica
Critérios Qualitativos	Propriedade e operação independentes
	Gestão personalizada, não profissional
	Não dominar seu mercado

Quadro 2: critérios para definição de pequena empresa.

As primeiras definições de pequena empresa empregavam predominantemente critérios qualitativos e eram extremamente vagas, dando ênfase na descrição de uma empresa desfavorecida em termos de participação no mercado e de poder de barganha[68]. Com o tempo, houve mudança na forma de definição de pequena empresa. Recentemente, as definições de pequena empresa têm sido enxutas e baseadas em critérios objetivos, para serem aplicadas de modo inequívocas e permitirem melhor planejar a avaliar a intervenção política, bem como pelo interesse crencente em dados estatísticos, que exige a facilitação da coleta e processamento dos dados[69].

Adotando a técnica moderna, o ordenamento jurídico brasileiro, por uma opção legislativa, adotou, como regra, um único critério: a receita bruta (art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006), porém sem qualquer variação.

Nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa

[68] ASSOCIATION OF CHARTERED CERTIFIED ACCOUNTANTS. *Small Business: a global agenda.* Semptember, 2010. Pág. 06.
[69] Idem. Pág. 07.

individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que: no caso da microempresa, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e, no caso de empresa de pequeno porte, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

Receita bruta, por sua vez, é definida, para tanto, como o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos (art. 3º, §1º).

Excepcionalmente, a lei contemplou outros critérios como forma societária, relação com outras pessoas e atividade exercida, mas apenas como critérios de exclusão do tratamento diferenciado e favorecido (art. 3º, §4º, da Lei Complementar nº 123/2006).

Nos termos do art. 3º, §4º, da Lei Complementar nº 123/2006, não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado, para nenhum efeito legal, a pessoa jurídica: de cujo capital participe outra pessoa jurídica; que seja filial, sucursal, agência ou representação, no País, de pessoa jurídica com sede no exterior; de cujo capital participe pessoa física que seja inscrita como empresário ou seja sócia de outra empresa que receba tratamento jurídico diferenciado nos termos desta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo; cujo titular ou sócio participe com mais de 10% (dez por cento) do capital de outra empresa não beneficiada por esta Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo; cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput deste artigo; constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo; que participe do capital de outra pessoa jurídica; que exerça atividade de banco comercial, de investimentos e de desenvolvimento, de caixa econômica, de sociedade de crédito, financiamento e investimento ou de crédito imobiliário, de corretora ou de distribuidora de títulos, valores mobiliários e câmbio, de empresa de arrendamento mercantil, de seguros privados e de capitalização ou de

previdência complementar; resultante ou remanescente de cisão ou qualquer outra forma de desmembramento de pessoa jurídica que tenha ocorrido em um dos 5 (cinco) anos-calendário anteriores; constituída sob a forma de sociedade por ações; cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade.

Por sua vez, o art. 3º, §6º, da Lei Complementar nº 123/2006 deixa claro que, na hipótese de a microempresa ou empresa de pequeno porte incorrer em alguma das situações descritas acima, será excluída do tratamento jurídico diferenciado, bem como do regime de que trata o art. 12 (simples nacional), com efeitos a partir do mês seguinte ao que incorrida a situação impeditiva.

Por fim, especificamente quanto ao tratamento tributário favorecido, a Lei Complementar nº123/2006 ainda fez algumas exclusões setoriais, que serão abordadas oportunamente. Em relação a essas últimas, o art. 3-B da Lei Complementar nº 123/2006, com exceção dos dispostos no Capítulo IV, são aplicáveis a todas as microempresas e empresas de pequeno porte, assim definidas pelos incisos I e II do **caput** e § 4º do art. 3º, ainda que não enquadradas no regime tributário do Simples Nacional, por vedação ou por opção.

5.4. Do Tratamento Tributário Favorecido

5.4.1. Do Simples Nacional e dos Tributos Abrangidos

A Lei Complementar nº 123/2006 instituiu um Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte - Simples Nacional.

O Simples Nacional é um regime de tributação simplificado e unificado para pequenas empresas (ME e EPP), por meio do qual é possível substituir a apuração e o recolhimento de cada um dos tributos devidos pela apuração e recolhimento de um valor único, que tem como base a receita bruta.[70] O Simples Nacional abarca também tributos estaduais e municipais. Como explica Leandro Paulsen:

[70] PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário Completo*. 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Pág. 449.

> O Simples Nacional implica recolhimento, mediante documento único, não apenas de impostos e contribuições federais – IRPJ, IPI, CSLL, Cofins, PIS/Pasep, contribuição previdenciária da empresa –, mas também do ICMS e do ISS. Os demais tributos e algumas hipóteses de substituição tributária não são abrangidos: IOF, II, IE, ITR, imposto de renda de aplicações financeiras, imposto de renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente, contribuição previdenciária do trabalhador e ICMS nas operações ou prestações sujeitas ao regime de substituição tributária, dentre outros. O rol de tributos incluídos e dos excluídos consta do art. 13 da Lei Complementar n. 123/06[71].

Esse sistema implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação de diversos tributos, dentre eles: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ; Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI, observado o disposto no inciso XII do § 1º do art. 13; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS, observado o disposto no inciso XII do § 1º do art. 13; Contribuição para o PIS/Pasep, observado o disposto no inciso XII do § 1º do art. 13; Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que trata o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, exceto no caso da microempresa e da empresa de pequeno porte que se dedique às atividades de prestação de serviços referidas no § 5º-C do art. 18 da Lei Complementar; Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação - ICMS; e VIII - Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS.

No §1º do art. 13 da Lei Complementar nº 123/2006, ressalva-se que o Simples Nacional não exclui a incidência de alguns tributos ou outros valores devidos na qualidade de contribuinte ou responsável, em relação aos quais será observada a legislação aplicável às demais pessoas jurídicas. São eles: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários - IOF; Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros - II; Imposto sobre a Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados - IE; Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural - ITR; Imposto de Renda, relativo aos rendimentos ou ganhos líquidos auferidos em aplicações de renda fixa ou variável; Imposto de Renda relativo aos ganhos de capital auferidos na alienação de bens do ativo permanente; Contribuição Provisória sobre Movimentação ou Transmissão de Valores e de Créditos e Direitos de Natureza Financeira - CPMF; Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de

---

[71] PAULSEN, Leandro. *Curso* ... Pág. 450.

Serviço - FGTS; Contribuição para manutenção da Seguridade Social, relativa ao trabalhador; Contribuição para a Seguridade Social, relativa à pessoa do empresário, na qualidade de contribuinte individual; Imposto de Renda relativo aos pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica a pessoas físicas; Contribuição para o PIS/Pasep, Cofins e IPI incidentes na importação de bens e serviços; ICMS e do ISS em algumas hipóteses; e demais tributos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios, não relacionados nos incisos anteriores.

O art. 13, §3º, da Lei Complementar nº 123/2006 ainda acrescenta que as microempresas e empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional ficam dispensadas do pagamento das demais contribuições instituídas pela União, inclusive as contribuições para as entidades privadas de serviço social e de formação profissional vinculadas ao sistema sindical, de que trata o art. 240 da Constituição Federal, e demais entidades de serviço social autônomo.

Por fim, prevê o art. 13-A. da Lei Complementar nº 123/2006 que, para efeito de recolhimento do ICMS e do ISS no Simples Nacional, o limite máximo de que trata o inciso II do **caput** do art. 3ºserá de R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais), observado o disposto nos §§ 11, 13, 14 e 15 do mesmo artigo, nos §§ 17 e 17-A do art. 18 e no § 4º do art. 19.

5.4.2. Microempreendedor Individual (MEI)

Nos termos do art. 18-E da Lei Complementar nº 123/2006, o MEI é modalidade de microempresa. O instituto do MEI é uma política pública que tem por objetivo a formalização de pequenos empreendimentos e a inclusão social e previdenciária. Como explica Leandro Paulsen:

> O Microempreendedor Individual (MEI) é modalidade de microempresa, nos termos do art. 18-E da Lei Complementar n. 123/06, incluído pela Lei Complementar n. 147/14. Pode o MEI optar pelo Simples Nacional e, ainda, pelo recolhimento dos impostos e contribuições nele abrangidos em valores fixos mensais, independentemente da receita bruta por ele auferidas no mês, conforme art. 18-A, com redação dada pela Lei Complementar n. 123/06.[72]

[72] PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário Completo. 8. Ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Pág. 449.

A formalização do MEI não tem caráter eminentemente econômico ou fiscal. Além disso, todo benefício previsto na Lei Complementar nº 123/2006 aplicável à microempresa é estendido ao MEI sempre que lhe for mais favorável.

Para os efeitos da Lei, considera-se MEI o empresário individual que se enquadre na definição do art. 966 da Lei nº 10.406/2002 do Código Civil, ou o empreendedor que exerça as atividades de industrialização, comercialização e prestação de serviços no âmbito rural, que tenha auferido receita bruta, no ano calendário anterior, de até R$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais), que seja optante pelo Simples Nacional e que não seja impedido de optar pela sistemática prevista no art. 18-A da Lei Complementar nº 123/2006.

Ao MEI é garantido o importante benefício de poder optar pelo recolhimento dos impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional em valores fixos mensais, independentemente da receita bruta por ele auferida no mês.

6. CRITÉRIOS PARA DEFINIÇÃO DE MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE

6.1. Problemática da Definição de Pequena Empresa

Toda e qualquer discussão sobre microempresa e empresa de pequeno porte deve se iniciar pela sua definição. Contudo, não há acordo quanto à forma de definição do que é uma pequena empresa.

6.2. Primeiras Definições de Pequena Empresa

Segundo Louis Jacques Filion, os Estados Unidos foi o primeiro país a definir pequenas empresas. Antes disso, no entanto, o fenômeno foi objeto de discussão em vários países, notadamente no Reino Unido.

Segundo o autor, o "The Macmillan Committe (1931)" examinou a dificuldade de financiamento de pequenas empresas no Reino Unido no final da década de 1920. Em seguida, na grande depressão da década de 1930, foram criadas nos Estados Unidos organizações para apoiar ou discutir a questão do financiamento das pequenas empresas.

Uma dessas organizações foi a "Reconstruction Finance Corporation". O movimento continuou na década de 1940 com a "Smaller Wars Plants Corporation (1942)", a "Office of Small Business in the Department of Commerce (1946)", e a década de 1950 viu a "Small Defense Plants Administration (1951). Todas estas culminaram na "Small Business Administration (1953).

Contudo, a primeira definição legal de pequenas empresas de pequenas empresas nos Estados Unidos foi dada pelo "Selective Service Act of 1948".

6.3. Critérios Quantitativos e Qualitativos

Conforme já notificado acima, nas definições de pequena empresa, tem-se utilizado inúmeros critérios, tais como número de empregados, receita bruta, patrimônio líquido, pequena fatia do mercado, ativos etc. Esses critérios enquadram-se em duas categorias: (i) critérios quantitativos e (ii) critérios qualitativos, nos termos do quadro 3.

Critérios Utilizados Para Definição de Pequena Empresa	
Critérios Quantitativos	Número de Empregados
	Receita Bruta
	Lucro
	Ativos
	Patrimônio Líquido
	Emissão de Ações
	Valor da empresa
	Capital recém investido
	Ano de criação
	Quantidade e valor da produção
	Natureza da organização
	Região geográfica
Critérios Qualitativos	Propriedade e operação independentes
	Gestão personalizada, não profissional
	Não dominar seu mercado

Quadro 3: critérios para definição de pequena empresa.

Conforme noticiamos, também, as primeiras definições de pequena empresa empregavam predominantemente critérios qualitativos e eram extremamente vagas, dando ênfase na descrição de uma empresa desfavorecida em termos de participação no mercado e de poder de barganha[73]. Com o tempo, hodiernamente, são empregadas definições exutas, com o emprego de critérios objetivos.

6.3.1. Critérios Qualitativos

Como explica Louis Jacques Filion, há três critérios mencionados na maior parte das definições, incluindo a dos Estados Unidos e a do Canadá, são: (i) propriedade e gestão independentes; (ii) gestão personalizada, não profissionalizada; e (iii) não ser dominante no seu mercado, deter uma pequena fatia do mercado[74].

O critério propriedade e gestão independentes é sustentado pelo argumento de que, mantidas todas as condições iguais, quanto menor o tamanho da empresa maior o grau de risco. Isso porque as pequenas empresas têm pouco ou não têm qualquer influência no seu ambiente e elas precisam se ajustar constantemente às mudanças do ambiente se quiserem sobreviver.

---

[73] ASSOCIATION OF CHARTERED CERTIFIED ACCOUNTANTS. *Small Business: a global agenda.* Semptember, 2010. Pág. 06.

[74] FILION, Louis Jacques. Free Trade: the need for a definition of Small Business. ***Journal of Small Business & Entrepreneurship***. Volume 7. Number 2. Jan. – March 1990. P. 33-46.

Como a pessoa responsável pela gestão é também a proprietária, há uma relação diferente, pois o gestor toma decisões que irão afetar seu próprio patrimônio. Esse aspecto representaria substancial diferença entre a relação existente em uma empresa que a gestão é feita por um gerente profissional, que não é acionista majoritário da empresa. Segundo o autor, esse seria uma das principais características de uma pequena empresa.

Por sua vez, o critério gestão personalizada, não profissionalizada, é defendido com a alegação de que, nas pequenas empresas, os seus proprietários gerenciam ela de sua própria maneira. Isso implica que eles estão presentes a maior parte do tempo e ganham a vida com isso. Quando a empresa alcança certo nível de crescimento, torna-se possível em vários casos para o proprietário/gerente não trabalhar lá diariamente. No entanto, ele continua tomando importantes decisões, e as pessoas que gerem o empreendimento continuam tomando importantes decisões, e as pessoas que gerenciam o empreendimento fazendo as coisas da forma da personalidade do proprietário/gerente e da forma como ele faria. O funcionamento do empreendimento realmente reflete a personalidade do proprietário, independentemente se ele está ali o tempo todo ou apenas uma parte do tempo.

Depois disso – isso pode demorar muito tempo em vários casos --, a empresa integrará profissionais e passará a ser gerida de uma forma mais profissional. Isso é um sinal de que ela não é tão pequena, um negócio frágil. Com efeito, deixaria de ser pequena empresa. Esse critério complementaria o primeiro.

Por fim, o terceiro critério qualitativo inclui não ser dominante no seu mercado. Isso é bastante confuso e complexo para aplicar, pois exige uma definição clara do que é mercado, quais seus limites e o que constitui uma pequena parte disso.

Apenas seria considerada microempresa aquela que detivesse uma pequena fatia do mercado. Caso detivesse posição dominante no mercado, não poderia ser classificada como pequena empresa.

Esse critério, segundo o autor, teria sido utilizado primeiramente nas definições dos Estados Unidos e depois copiado pela maior parte dos países. A definição foi necessária porque existe uma preocupação constante nos Estados Unidos se a lei está de fato cumprindo seu

objetivo, favorecendo a competição, ou se está prejudicando a livre concorrência. Por sua complexidade, esse critério é de difícil aplicação e, em algumas situações, não é adequado.

De qualquer modo, verifica-se que esses critérios qualitativos são bastante obscuros e de difícil aplicação. Além disso, é bastante questionável utilizar como critério a forma da gestão, se personalizada ou profissional, como forma de identificar pequena empresa.

6.3.2. Critérios Quantitativos

Dentre os critérios quantitativos, dois são os mais utilizados: (i) número de empregados; (ii) receita bruta.

O critério do número de empregados é, de longe, o mais empregado[75]. A adoção deste critério é elogiada por alguns autores e duramente criticada por outros. Leah Hertz sustenta a inconsistência do critério número de empregados, que constantemente muda, bem como em razão da forma pela qual eles são normalmente estabelecidos, que nunca é precisamente indicada.[76]

Por outro lado, Louis Jacques Filion observa que o número de empregado é critério usualmente utilizado por ser o critério mais acessível, por se tratar de dado que as empresas facilmente revelam e que é facilmente controlado. Além disso, ele não varia com a inflação. Ademais, embora a automação possa deturpar o critério, no longo prazo, as empresas tendem a seguir a tendência do ambiente, permanecendo semelhantes a fim de sobreviver.

6.4. *Line Drawing*

Por fim, registre-se que a definição de microempresa e empresa de pequeno porte, sob a ótica do direito, consiste no estabelecimento de uma linha divisória entre dois tratamentos

---

[75] FILION, Louis Jacques. Free Trade: the need for a definition of Small Business. ***Journal of Small Business & Entrepreneurship***. Volume 7. Number 2. Jan. – March 1990. P. 33-46.

[76] HERTZ, Leah. In Search of a small business definition: an exploration of the small-business definitions of the U.S., the U.K., Israel, and the People's Republic of China. Washington: University Press of America, 1982.

totalmente diversos: um mais gravoso, o da grande empresa, e outro menos gravoso, das pequenas empresas e das empresas de pequeno porte.

Com efeito compreender como é feita essa construção, bem cmo quais são os critérios ou valores que permeiam essa tarefa, é de fundamental importância. Existe grande discussão acerca dos melhores critérios a serem utilizados pelo legislador para proceder à diferenciação entre conceitos próximos, como os conceitos de pequena e grande empresa. O tema tem merecido profícuo tratamento na doutrina sobre a rubrica de *line drawing*[77].

Uma das tarefas do **formulador da política fiscal** é estabelecer limites claros entre um tratamento tributário e outro. Em outros termos, cabe a ele traçar a linha divisória (*line drawing*) dos fatos que estarão sujeitos a um ou outro regime tributário.

Como explica YEHONATAN GIVATI, a lei, nos mais diversos contextos, garante um tratamento favorável para determinadas transações e tratamento adverso para outras. Algumas situações se enquadram claramente no tratamento benéfico enquanto outras claramente não. Entre os dois extremos, contudo, há uma zona de incerteza. Nessa área cinzenta, as autoridades tributárias devem estabelecer critérios, traçar linhas divisórias (*draw lines*), distinguindo quais transações deve ser tratadas de modo favorável e quais devem ser tratadas de modo adverso.

YEHONATAN GIVATI[78] demonstra que as autoridades utilizam 04 (quatro) diferentes instrumentos para estabelecer essas distinções (*line drawing*)*:* a) Edição de Normas (rulemaking); b) Julgamento Posterior (adjudication); c) Consulta Prévia (*private letter ruling*); e d) Aprovação Prévia (licensing). A escolha de qual critério deve ser adotado depende da finalidade almejada. Cada um desses instrumentos tem qualidades e defeitos.

Em relação à aderência à política idealizada, o critério da edição de normas (rulemaking) é o mais falho. A distinção entre situações semelhantes é feita com um determinado objetivo. É ditada por uma determinada política. Para a vinculação da distinção ao ideal preconizado, devem ser contempladas na distinção todos os fatos e circunstâncias relevantes. Nesse contexto,

---

[77] WISBACH, David. A. *An Efficiency Analysis of Line Drawing in Tax Law*, 29 Journal of Legal Studies 71 (2002); WISBACH, David. A. *Line Drawing, Doctrine and Efficiency in the tax law*, 84 Cornell L. Rev. 1627, 1627 (1999).

[78] GIVATI, Yehonatan. *Walking a Fine Line: A Theory of Line Drawing in Tax Law*. Virginia Tax Review 34: 469-509 (2015).

a edição de normas (rulemaking) tende a ser mais falha por ser mais genérica e imprecisa. Nos outros instrumentos, a autoridade pode analisar inúmeras outras circunstâncias relevantes para proceder à distinção.

Por outro lado, quanto à incerteza gerada no contribuinte, o critério edição de normas (rulemaking) é mais adequado do que o do julgamento posterior (adjudication). Entretanto, sob o aspecto da prevenção da burla a lei, o critério julgamento posterior (adjudication) é mais apto, pois a edição de normas inevitavelmente estimula a mudança de comportamentos para alcançar situações nela não previstas.

Não há consenso sobre o melhor critério para proceder à distinção entre microempresa e empresa de pequeno porte. Não existem, ademais, estudos específicos sobre os critérios para distinção entre microempresa e empresa de pequeno porte no Brasil, os quais, contudo, devem ser realizados para concretizar o comando constitucional de tratamento favorecido.

Nesse contexto, verifica-se que a política pública[79] de tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno por foi integralmente construída notadamente através do instrumento/modelo *rulemaking*.

---

[79] Políticas Públicas são programas de ação governamental que resultam de um conjunto de processos juridicamente regulados (processo eleitoral, processo de planejamento, processo de governo, processo orçamentário, processo legislativo, processo administrativo, processo judicial) visando coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados.

O tema Políticas Públicas ganhou importância no final do século passado e começo deste século. Houve, no país, um verdadeiro redimensionamento dos estudos a respeito das questões relacionados às Políticas Públicas, bem como das instituições e regras que regem a sua elaboração, implementação e controle. Inúmeras razões contribuíram para isso. Como explica Gianpaolo Poggio Smanio:

> *"Isso se deu por vários motivos. Dentre eles, a percepção de que não bastava a Constituição Federal dispor enorme gama de direitos sociais e tratar dos instrumentos para sua realização. A concretização desses direitos dependia de uma atuação eficaz dos poderes e órgãos do Estado, bem como de um trabalho eficiente do governo.*
>
> *A redemocratização do país fez crescer a percepção de que a efetivação dos direitos sociais depende de políticas eficazes que devem ser elaboradas e realizadas pelo Estado, em parceria com a sociedade civil organizada, mas, sobretudo, deve haver um controle efetivo sobre essas políticas públicas e a forma de sua consecução. (...)"*

As políticas públicas, portanto, aparecem como um instrumento de implementação dos compromissos assumidos pelo Estado. E é nesse contexto que surge o debate em torno das políticas públicas no Brasil. A grande preocupação de inúmeros juristas passa a girar em torno da concretização do programa constitucional e de reformulação de algumas concepções tradicionais do direito público. Propõe-se o estudo das políticas públicas como centro do Direito Público.

Isso porque, conforme se depreende da Lei Complementar nº 123/2006, restou estabelecido, em abstrato, aqueles contribuintes que poderiam optar pelo regime instituído pela norma, sujeitando-se a um tratamento diferenciado e favorecido, e aqueles contribuintes que estão excluídos, sujeitando-se a um regime jurídico mais gravoso[80].

Como regra, foi utilizado um único critério para traçar a linha divisória: a receita bruta, nos termos do art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006.

Aescolha do instrumento/modelo e do critério de *line drawing*, em algumas situações, pode gerar distorções/desigualdades, como ocorreu no caso da Lei Complementar nº 123/2006. No que diz respeito à política pública de tratamento favorecido às micro e pequenas empresas, a adoção do único critério receita bruta gera distorções/desigualdades claras, pois a mensuração do tamanho e da competitividade do empresário não depende exclusivamente de seu faturamento, mas de inúmeras outras variáveis.

Registre-se, apenas a título de exemplo, que inúmeras pesquisas, quando desejam captar a realidade das pequenas empresas no Brasil, não utilizam o critério consagrado na Lei Complementar nº 123/2006. O SEBRAE, por exemplo, utiliza critérios totalmente diversos, muito mais próximos da realidade. Como explica Belmiro Jobim Castor:

> O SEBRAE classifica como microempresa as organizações produtivas em que trabalhem de uma a 19 pessoas e como pequena empresa, as organizações em que trabalhem de 20 a 99 pessoas. Esta classificação é, no entanto, aperfeiçoada pela área de pesquisa do próprio SEBRAE, que distingue as empresas comerciais e de serviço das industriais. No primeiro caso, as microempresas empregariam de uma a nove pessoas enquanto, no caso das indústrias, de 1 a 19 pessoas; já a classificação das pequenas empresas comerciais e de serviços englobaria organizações com 20 a 49 funcionários e as pequenas indústrias, de 20 a 99 pessoas.[81]

---

[80] Os limites de faturamento para opção pelo tratamento tributário favorecido está disposto no art. 3º da Lei Complementar 123/06. *In verbis:*
Art. 3º–Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:
I- no caso da microempresa, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e
II - no caso de empresa de pequeno porte, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).
[81] CASTOR, Belmiro Jobim. *Estratégias para a Pequena e Média Empresa*. Atlas, 07/2009. [Minha Biblioteca]. Pág. 02/03.

Isso porque, por exemplo, o pequeno empresário do setor industrial que fature, por exemplo, R$ 5.000.000,00 (cinco milhões de reais) ao ano, possui condições de competitividade muito baixas, dado as particularidades deste setor. Sua exclusão do regime favorecido contraria frontalmente a norma inscrita no artigos 146, III, *d*, e parágrafo único, 170 e 179 da CF.

7. CONCEITO CONSTITUCIONAL DE MICROEMPRESA E EMPRESA DE PEQUENO PORTE

Seja pela necessidade de observância do princípio da igualdade, seja pela necessidade de efetivar o comando constitucional que impõe o tratamento favorecido, é possível identificar a existência de um conceito constitucional de microempresa e empresa de pequeno porte.

7.1. Isonomia e Definição de Pequena Empresa

Como registra San Tiago Dantas[82], o princípio da igualdade é elemento central do regime jurídico político, porém, com o incremento na complexidade da sociedade, maior tem sido o grau de diferenciação do sistema legislativo. É comum que lei outorgue tratamento diverso a indivíduos, espécies de bens e situações fáticas. Os indivíduos comumente são tratados de forma diversa em razão do sexo, atividade, posição jurídica, profissão. Por sua vez, os bens são diferenciados em virtude de sua natureza, raridade e utilidade. Por fim, as ocorrências fáticas são diferenciadas conforme as circunstâncias e a repercussão. Nesse contexto, é necessário identificar a *lei arbitrária*, que impõe tratamento absurdo e caprichoso a determinado caso, ofendendo a consciência jurídica.

O primeiro limite à política legislativa é o respeito à isonomia. A observância do princípio da isonomia exige uma investigação aprofundada de quem são os iguais e quem são os desiguais. Como destaca Celso Antônio Bandeira de Melo:

> "para o desate do problema é insuficiente recorrer à notória afirmação de Aristóteles, assaz de vezes repetida, segundo cujos termos a igualdade consiste em tratar igualmente os iguais e desigualmente os desiguais. Sem contestar a inteira procedência do que nela se contém e reconhecendo muito ao de ministro, sua validade como ponto de partida, deve-se negar-lhe o caráter de termo de chegada, pois entre um e outro extremo serpeia um fosso de incertezas cavado sobre a intuitiva pergunta que aflora ao espírito: *Quem são os iguais e quem são os desiguais?*"[83]

Especificamente no campo tributário, a Constituição de 1998 também previu expressamente a necessidade de observância da igualdade[84]. O princípio da igualdade possui

---

82 DANTAS, F.C. de San Tiago. Igualdade perante a Lei e *due process of law*: contribuição ao estudo da limitação constitucional do Poder Legislativo. In: _____. Problemas de direito positivo: estudos e pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1953. p. 38 – 64.

83 MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade.* 3. ed. 22ª tir. São Paulo: Malheiros. Pág. 10/11.

84 "Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em

conteúdo indeterminado. Ele não estabelece quais pessoas, situações ou bens serão comparados, nem o critério de comparação. É essa indeterminação, contudo, que permite sua aplicação a praticamente todas as situações da vida[85].

A problemática da definição de microempresa e empresa de pequeno, sob a perspectiva da isonomia, foi bem observada por Humberto Ávila[86]. Segundo o autor, a instituição de normas pelo Poder Legislativo busca atingir uma finalidade, que, no caso, parece ser o desenvolvimento do pequeno empreendedor. Para alcançar tal desiderato, adotou como medida de comparação o tamanho ou porte dos empreendedores. Utilizou como elemento indicativo a receita bruta anual. Aduz Humberto Ávila:

> "Isso significa que a lei, para atingir determinada finalidade (estimular o desenvolvimento do pequeno empresário), escolheu uma medida de comparação (tamanho ou porte), aferindo-a por meio de um elemento indicativo (receita bruta anual). Para o Poder Legislativo, seria o porte da empresa a característica relevante para aferir a necessidade de estímulo estatal por meio da desoneração parcial dos tributos. E o porte deveria ser verificado pela receita pela receita bruta anual. Em outras palavras, a receita bruta anual seria um elemento cuja presença indicaria o porte da empresa; e o porte da empresa seria uma propriedade cuja existência revelaria a necessidade de estímulo estatal. Dito de outro modo, haveria, no entender do Poder Legislativo, uma *vinculação fundada*, de um lado, entre a receita bruta anual e o tamanho da empresa e, de outro, entre o tamanho da empresa e a necessidade de estímulo estatal."

Essa regra, contudo, foi excepcionada. A lei excluiu do simples nacional alguns profissionais. Em seguida, prossegue o autor questionando os critérios adotados pelo legislador:

> A análise desses elementos estruturais da igualdade (sujeitos, medida de comparação, elemento indicativo da medida de comparação e finalidade da comparação) dá ensejo a uma série de questionamentos.
> Relativamente à medida de comparação, surgem as seguintes indagações: porque o Poder Legislativo não escolheu outra medida de comparação, diferente do tamanho da empresa, para efeito de estimular o desenvolvimento econômico? Por que não preferiu o setor, a área ou o tipo de atividade exercida, ou mesmo a lucratividade? Pode o poder judiciário controlar essa escolha e, em caso afirmativo, em que medida? No que se refere ao elemento indicativo da medida de comparação, surgem várias questões. No tocante à regra geral, pergunta-se: o tamanho da empresa pode ser aferido pela sua receita bruta anual? Em outras palavras, há uma vinculação causal entre a receita bruta anual e o tamanho da empresa, no sentido de que quanto maior a receita maior a empresa, e quanto menor a receita, menor a empresa? Porque o Poder Legislativo não escolheu como elemento indicativo do tamanho da empresa o seu número de empregados ou sua produtividade? Já no tocante à exceção, indaga-se: o

situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;"

[85] YAMASHITA, Douglas. *Direito tributário: uma visão sistemática*. São Paulo: Atlas, 2014. Pag. 103.

[86] ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015. Pág. 40/43.

> tamanho da empresa pode ser auferido pelo tipo de atividade exercida? Colocando de outro modo: há uma vinculação causal entre o tipo de profissão e o tamanho da empresa (ou entre o tipo de profissão e a necessidade de auxílio estatal), no sentido de que, se a profissão exercida for uma profissão liberal, a empresa será necessariamente pequena (ou não necessitará das assistência do Estado)? Aferir o tamanho da empresa (ou a necessidade de assistência) pelo tipo de exercício profissional é uma forma de distinção em razão da ocupação profissional ou função exercida pelo contribuinte?
> No que concerne à finalidade da comparação, sobrevêm as seguintes interrogações: qual a finalidade objetivada na lei? O estímulo ao desenvolvimento do pequeno empresário é uma finalidade suportada pela Constituição? Por que o Poder Legislativo não escolheu outra finalidade? Pode o Poder Judiciário controlar essa escolha e, em caso afirmativo, em que nível?"

Diante da grande variedade de critérios passíveis de serem adotados (critérios quantitativos e qualitativos), é impossível que a adoção de um único critério pelo ordenamento jurídico brasileirom como regra, a receita bruta (art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006), sem qualquer variação, satisfaça às exigências da isonomia. Não é possível identifica em que medida o critério utilizado observa a regra da isonomia.

7.2. Simplificar, Praticidade da Tributação, Isonomia e Capacidade Contributiva

É certo, contudo, que o atendimento à isonomia esbara, necessariamente, no princípio da praticidade da tributação. A função simplificadora autoriza a aplicação de medidas globais, generalizantes, com a finalidade de simplificar o sistema tributário. Isso porque devem ser evitados custos para o contribuinte.

Excessivas diferenciações e distinções feitas pelo legislador objetivando atingir a igualdade podem ser causas da complexidade do sistema tributário. Contudo, a tributação acompanha a complexidade social. A difícil relação entre a simplificação e o atendimento da isonomia foi bem ilustrada por Frederic G. Corneel no artigo "The Structure of Small Business Taxation: Ends and Means":

> "A Fable
> Once upon a time there was a King who, gravely wounded in battle, was rescued from certain death by the courage of his black horse. When he recovered, the King considered how his country might have more courageous horses. And so he issued a decree that if a farmer had a white horse, he would have to pay a tax of 100 pieces of gold, but if he had a black horse, he need not pay any tax at all. Following this decree, there was great controversy in the land regarding gray horses: Were they white or black? To put an end to this confusion, the King issued a new decree in which he created a new classification "gray," and there was a tax of 50 pieces of gold on gray horses.
> The King was certain that his new decree would put an end to all argument. In fact, however, arguments increased. For now in place of the single black-white line of

> argument, there were two lines, black-gray and gray-white. When the horses were light gray, the farmer said they were gray and the tax collector said they were white. When the horses were dark gray, the owners said they were black; but the tax collector said that as long as they still had a bit of white, they should be taxed as gray. To put an end to this controversy once and for all, the King issued a new edict and created two more categories: dark gray with a tax of 25 pieces of gold and light gray with a tax of 75 pieces of gold.
> The King considered what he had done and he thought it good: In the days of the first decree, the argument about gray horses had been whether they should be taxed at 100 pieces of gold or should go free. Now, depending upon the shade, the argument between the farmer and the tax collector was whether the tax on a dark horse should be 50 or 25 pieces of gold and whether the tax on a light horse should be 50 or 75. The range of possible injustice had been reduced and every farmer was paying a tax that was at least reasonably close to what the King had in mind. The only difficulty was that with so many divisions, every horse was near one possible line of argument. And so the farmers and the tax collectors never could agree on the correct classification of any horse and the farmers spent their time arguing rather than farming."[87]

A função simplificadora não é autônoma. É indissociável da compreensão de que há necessidade de distinção de tratamento entre situações similares, seja para induzir determinador comportamento, seja para simplesmente observar o princípio da igualdade e da capacidade contributiva.

O objetivo de simplificação não justifica a adoção, como regra, de um único critério para definir microempresa e empresa de pequeno porte (receita bruta), sem qualquer variação, prejudicando a implementação a implementação integral do comando constitucional de tratamento favorecido para as pequenas empresas nem a ofensa à isonomia entre contribuintes.

7.3. A Racionalidade da Política Pública do Tratamento Favorecido

Por fim, a definição atual de microempresa e empresa de pequeno porte existente na Lei Complementar nº 123/2006 pode ser a causa que comprometa a racionalidade da política pública de tratamento favorecido.

Políticas Públicas[88] são programas de ação governamental que resultam de um conjunto de processos juridicamente regulados (processo eleitoral, processo de planejamento, processo

---

[87] CORNEEL, Frederic G. The Structure of Small Business Taxation: Ends and Means, 35 Tax Law. 831.

[88] O termo "política pública", como é possível constatar, é plurívoco. Deveras, inúmeros são os sentidos em que pode ser compreendido. Fabio Konder Comparato, por exemplo, define política pública "como uma atividade, isto é, um conjunto organizado de normas e atos tendentes à realização de um objetivo determinado" (COMPARATO, Fábio Konder. Ensaio sobre o juízdo de constitucionalidade de políticas públicas. In: MELLO, Celson Antônio Bandeira de (Org.). Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros, 1997). Eros Grau, por sua vez, define a política pública como norma jurídica. Para ele, a política seria uma categoria jurídica nova, uma

de governo, processo orçamentário, processo legislativo, processo administrativo, processo judicial) visando coordenar os meios à disposição do Estado e as atividades privadas, para a realização de objetivos socialmente relevantes e politicamente determinados[89].

O tratamento diferenciado conferido às micro e pequenas empresas tem sido apontado, em especial pelos tribunais, como caracterizador de uma verdadeira política pública de tratamento favorecido. Como pontuou o Ministro Dias Toffoli em voto proferido no RE 627.543-RS:

> Como se vê, o tratamento diferenciado e favorecido se insere no contexto das políticas públicas que se prestam para dar concretude aos preceitos constitucionais já enumerados, pois, além de a lei complementar instituir um regime simplificado – denominado, conforme seu art. 12, de Simples Nacional -, também traz importantes regramentos diferenciados que prestigiam e as discriminam positivamente, precipuamente no que toca às licitações públicas, às relações de trabalho e ao estímulo ao crédito, à capitalização e à inovação tecnológica, ao associativismo, às regras de inclusão e ao acesso à justiça, dentre outros benefícios. (...)

Uma das etapas do processo de definição e implementação da Políticas Públicas[90] de Tratamento Favorecido a Micro e Pequenas empresas é a **avaliação**. De acordo com Clarice Seixas Duarte[91]:

> A avaliação é o momento em que se verifica o impacto concreto da política pública, se os objetivos previstos estão sendo atingidos e se há algo a ser modificado; se existe uma relação de adequação entre os meios escolhidos e os fins almejados e se estes estão de acordo com determinados parâmetros preestabelecidos (...).

---

espécie normativa nova, ao lado das normas-princípios e das normas-regra, já conhecidos há mais tempo como categorias normativas (GRAU, Eros Roberto. Direito, conceito e normas jurídicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988).

[89] BUCCI, Maria Paula Dallari. *O conceito de política pública em direito*. *In* BUCCI, Maria Paula Dallari (org.). Políticas Públicas: reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006. Pág. 39.

[90] De acordo com Clarice Seixas Duarte, "o processo de definição e implementação das políticas públicas envolve uma série de atividades e etapas distintas, dentre as quais podemos destacar: (a) a identificação dos problemas e demandas a serem atacados para a definição das prioridades a serem decididas juntos aos formuladores de políticas públicas; (b) formulação de propostas concretas entre diferentes opções de programas a serem adotados; (c) implementação propriamente dita da política, com a criação da estrutura necessária e observância da burocracia existente, gasto de recursos e aprovação de leis; (d) avaliação dos resultados da política por meio da verificação dos resultados e impacto da política, para que se possa aferir se ela realmente funciona ou não; (e) fiscalização e controle da execução da política por meio da atuação da sociedade civil, dos Tribunais de Contas e do Ministério Público". (DUARTE, Clarice Seixas. O Ciclo das Políticas Públicas. *In* SMANIO, Gianpaolo Poggio; BERTOLIN, Patrícia Tuma Martins e BRASIL, Patricia Cristina (orgs.). O Direito e as Políticas Públicas no Brasil. São Paulo, Atlas, 2013, p.26.

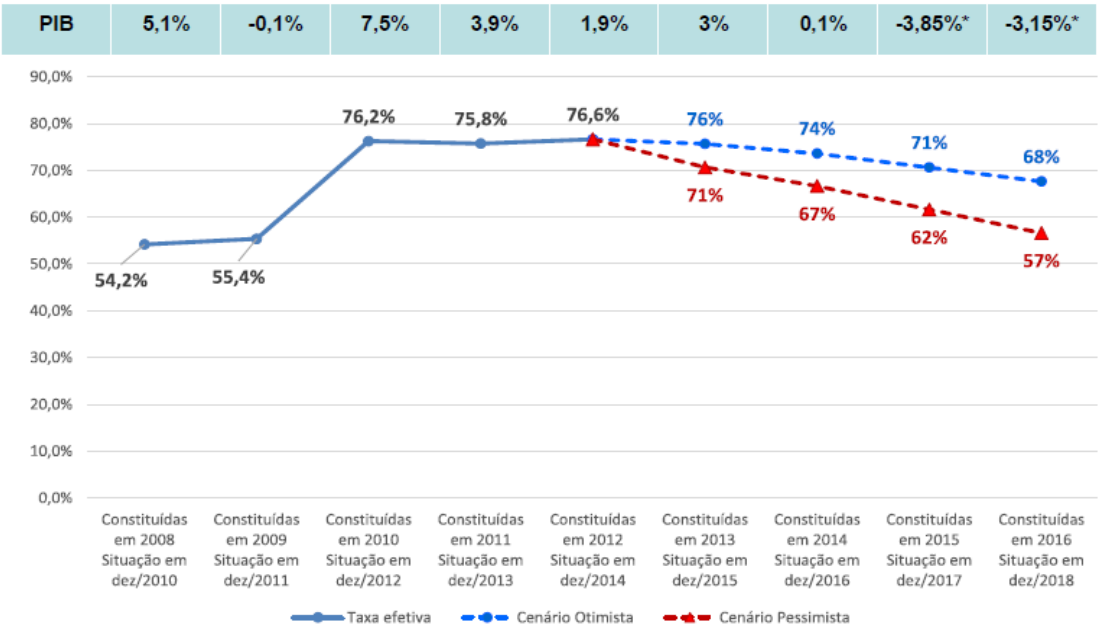
[91] DUARTE, Clarice Seixas. O Ciclo das Políticas Públicas. *In* SMANIO, Gianpaolo Poggio; BERTOLIN, Patrícia Tuma Martins e BRASIL, Patricia Cristina (orgs.). O Direito e as Políticas Públicas no Brasil. São Paulo, Atlas, 2013, p. 31.

Nesse contexto, tem-se questionado a adequação entre a forma como foi desenhada a atual política pública de tratamento favorecido para micro e pequenas empresas (critério do faturamento) e os objetivos que por meio dela se pretende atingir (expansão/desenvolvimento das micro e pequenas em atuação na ordem econômica).

Uma das principais deficiências na elaboração da política pública de tratamento favorecido para micro e pequenas empresas, capaz de comprometer sua racionalidade, pode consistir exatamente no fato de ter se estabelecido, em abstrato, a partir do critério faturamento, aqueles contribuintes que poderiam optar pelo regime instituído pela Lei Complementar 123 de 2006 (Simples Nacional) – sujeitando-se a um tratamento tributário mais favorecido – e aquelas que não o poderiam – sujeitando-se a um regime tributário mais gravoso.

As micro e pequenas empresas têm apresentado elevados índices de **mortalidade** (encerramento das atividades), com perspectiva de piora nos próximos anos. Estudos apontam que, no ano de 2014, cerca de 24 (vinte e quatro) de cada 100 (cem) empresas constituídas em 2012 haviam encerrado suas atividades. Esses mesmos estudos apontam que, no ano de 2018, cerca de 43 (quarenta e três) de cada 100 (cem) empesas constituídas em 2016, estarão com suas atividades encerradas (conjectura pessimista).

GRÁFICO 11 - PIB, TAXA DE SOBREVIVÊNCIA DE EMPRESAS DE 2 ANOS e ESTIMATIVAS



Nesse contexto, repensar a atual política pública de tratamento favorecido para micro e pequenas empresas no Brasil é medida que se impõe.

CONCLUSÃO

1. No mundo todo, há um aparente consenso sobre a grande importância das pequenas empresas na economia.

2. Por outro lado, não há acordo quanto à forma de definição do que é uma pequena empresa. As definições variam de país para país e conforme a finalidade da definição.

3. A maior parte das tentativas de definir pequenas empresas tem sido feitas não apenas para fins tributários, mas também com a intenção de estabelecer categorias de empreendimentos elegíveis para diferentes tipos de financiamentos privilegiados do governo, para diferentes programas de subcontratação ou subsídios, para vender seus produtos ou serviços para organizações governamentais etc.

4. Nas definições de pequena empresa, tem-se utilizado inúmeros critérios, tais como número de empregados, receita bruta, patrimônio líquido, pequena fatia do mercado, ativos etc.

5. Os critérios utilizados são de duas ordens: (i) critérios quantitativos e (ii) critérios qualitativos.

6. Houve mudança na forma de definição de pequena empresa. As primeiras definições de pequena empresa empregavam predominantemente critérios qualitativos e eram extremamente vagas, dando ênfase na descrição de uma empresa desfavorecida em termos de participação no mercado e de poder de barganha. Com o tempo, houve mudança na forma de definição de pequena empresa. Recentemente, as definições de pequena empresa têm sido enxutas e baseadas em critérios objetivos.

7. Qualquer que seja o critério adotado, há uma precuração constante em que o critério seja aplicado de forma isonômica, adequada. Nesse sentido, por exemplo, estabelece o *Small Business Act* de 1953 que o Administrador, ao estabelecer ou aprovar qualquer padrão/critério, assegurará que o critério/padrão varie de indústria para indústria, de modo a refletir as diferentes características de cada uma.

8. No Brasil, contudo, a definição de microempresa e empresa de pequeno porte constante do art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006, é baseada, como regra, em um único critério objetivo, a receita bruta, mas não varia para contemplar diferenças quanto ao ramo em que a atividade se encontra inserida.

9. O problema alvulta-se porque há, na Constituição Federal, vários dispositivos tratando de microempresas e empresas de pequeno porte: artigos 146, III, *d*, e parágrafo único, 170 e 179 da CF, bem como nos artigos 47 e 94 do ADCT.

10. O art. 179 da CF outorgou expressamente ao legislador infraconstitucional a importante tarefa de definir o que exatamente é uma microempresa e uma empresa de pequeno porte, mas não apontou qualquer critério a que o legislador deveria se ater nessa tarefa.

11. Inúmeros critérios poderiam ter sido utilizados para definir microempresa e empresa de pequeno porte, tais como: receita, número de empregados, ramo de atividade, vínculo com outras pessoas etc. Além disso, poderia ter sido estabelecido um critério que variasse de ramo para ramo. Contudo, o ordenamento jurídico brasileiro, por uma opção legislativa, adotou, como regra, um único critério: a receita bruta (art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006), sem variação.

12. Os conceitos constitucionais possuem uma significação mínima. Registre-se que sempre é preciso obsersar se o legislador, a pretexto de definir um conceito constitucional, está alterando o alcance e a amplitude do comando do constituinte, pois em tal hipótese, estará havendo subversão da hierarquia das normas jurídicas.

13. Se a liberdade do legislador fosse ampla e irrestrita, bastaria a definição de microempresa e empresa de pequeno porte com base em uma renda bruta fixada em percentual extremamente alto ou baixo para tornar a regra constitucional que impõe o tratamento favorecido totalmente ineficaz. Na primeira hipótese, ampliar-se-ia a aplicação do tratamento favorecido para a grande maioria das empresas, negando-se a própria ideia de tratamento diferenciado para as empresas realmente pequenas. Do mesmo modo, no segundo caso, apenas uma extensão muito pequena de empresas se beneficiaria do tratamento favorecido, deixando-se de cumprir a imposição constitucional.

14. Diante da grande variedade de critérios passíveis de serem adotados, impossível que a adoção de um único critério pelo ordenamento jurídico brasileiro como regra, a receita bruta (art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006), sem qualquer variação, satisfaça às exigências da isonomia. Não é possível identifica em que medida o critério utilizado observa a regra da isonomia.

15. O atendimento à isonomia esbara, necessariamente, no princípio da praticidade da tributação. A função simplificadora autoriza a aplicação de medidas globais, generalizantes, com a finalidade de simplificar o sistema tributário.

16. Excessivas diferenciações e distinções feitas pelo legislador objetivando atingir a igualdade podem ser causas da complexidade do sistema tributário. Contudo, a tributação acompanha a complexidade social.

17. O objetivo de simplificação não justifica a adoção, como regra, de um único critério para definir microempresa e empresa de pequeno porte (receita bruta), sem qualquer variação, prejudicando a implementação a implementação integral do comando constitucional de tratamento favorecido para as pequenas empresas nem a ofensa à isonomia entre contribuintes.

18. Há um conceito constitucional de microempresa e empresa de pequeno porte, que deve ser observado pelo legislador infraconstitucional, e que a definição de microempresa e empresa de pequeno porte constante do art. 3º da Lei Complementar nº 123/2006, baseada, como regra, em um único critério (receita bruta), sem variações, não satisfaz a exigência constitucional, pois insuficiente para distinguir, com o rigor necessário, pequenas e grandes empresas.

19. Por extrapolarem os limites do presente trabalho, contudo, a investigação dos critérios mais detalhados e adequados para distinção entre pequenas e grandes empresas deve ser feito em estudo interdisciplinar específico.

BIBLIOGRAFIA

_____, David. A. *Line Drawing, Doctrine and Efficiency in the tax law*, 84 Cornell L. Rev. 1627, 1627 (1999).

_____ A conceituação da cidadania brasileira e a Constituição Federal de 1988. In: MORAES, Alexandre de (Org.). Os 20 anos da Constituição da República Federativa do Brasil. São Paulo: Atlas, 2008.

_____Fundamentos para uma Teoria Jurídica das Políticas Públicas. São Paulo: Saraiva, 2013, cap 3;

APPOLINÁRIO, Fábio. *Dicionário de metodologia científica: um guia para a produção do conhecimento científico*. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. 3. Ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BACK, Philippa Foster. "Avoiding tax may be legal, but can it ever be ethical?". The Guardian. Disponível em: < https://www.theguardian.com/sustainable-business/avoiding-tax-legal-but-ever-ethical>.

BARRETO, Paulo Ayres. *Planejamento tributário: limites normativos*. 1. Ed. São Paulo: Noeses, 2016.

BITTAR, Eduardo C. B. *Metodologia da pesquisa jurídica: teoria e prática da monografia para os cursos de direito*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BRASIL, Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas (SEBRAE). Boletim Estatístico das Micro e Pequenas Empresas: Observatório SEBRAE, 1º Semestre de 2005. Disponível em www. sebrae.com.br.

BUCCI, Maria Paula Dallari. *O conceito de política pública em direito*. *In* BUCCI, Maria Paula Dallari (org.). Políticas Públicas: reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006.

BUCCI, Maria Paula Dallari. O conceito de Política Pública em Direito. In: BUCCI, Maria Paula Dallari (org.). Políticas Públicas: reflexões sobre o conceito jurídico. São Paulo: Saraiva, 2006.

CAFFÉ, Alaor. *Lógica – Pensamento formal e argumentação – Elementos para o discurso jurídico.* São Paulo: Edipro, 2000, p. 27.

CAROTA, José Carlos. *Manual de Direito Tributário Aplicado*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2016.

CAROTA, José Carlos. *Manual de Direito Tributário Aplicado*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário, linguagem e método*. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2009.

CASTOR, Belmiro Jobim. *Estratégias para a Pequena e Média Empresa*. Atlas, 07/2009. [Minha Biblioteca].

COELHO, Sacha Calmon Navaro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

COELHO, Sacha Calmon Navaro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2009. Pág. 06/12

COMPARATO, Fábio Konder. Ensaio sobre o juízdo de constitucionalidade de políticas públicas. In: MELLO, Celson Antônio Bandeira de (Org.). Estudos em Homenagem a Geraldo Ataliba. São Paulo: Malheiros, 1997

COMPARATO, Fabio Konder. Ensaio sobre o juízo de constitucionalidade de políticas públicas. In: Revista de Informação Legislativa, a. 35, nº 138 abr/jun. 1998.

COMTE-SPONVILLE, André. *Dicionário Filosófico*. Tradução: Eduardo Brandão. São Paulo: Martins Fontes, 2003; REALE, Miguel. *Lições Preliminares do Direito.* 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CORNEEL, Frederic G. The Structure of Small Business Taxation: Ends and Means, 35 Tax Law. 831.

COUTINHO, Diogo R.. O direito nas políticas sociais brasileiras: um estudo sobre o programa Bolsa Família. In *Direito e Desenvolvimento um diálogo entre os Brics*. (Mario G. SCHAPIRO e David M. Trubek orgs.) São Paulo: Saraiva, 2012, pp. 73-122;

CUNHA, Luciana Gross. rule of law e desenvolvimento: os discursos sobre as reformas das instituições dos sistemas de justiça. in:vieira, o.v.; dimoulis, d. (org.). Estado de Direito e o Desafio do Desenvolvimento, v. 1. são Paulo: saraiva, 2011, p. 233-246.

DANTAS, F.C. de San Tiago. Igualdade perante a Lei e *due process of law*: contribuição ao estudo da limitação constitucional do Poder Legislativo. In: _____. Problemas de direito positivo: estudos e pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1953.

DAVIS, Kevin E.; TREBILCOCK, Michael J., The Relationship Between Law and Development: Optimists versus Skeptics (May 1, 2008). American Journal of Comparative Law, Vol. 56, No. 4, 2008; NYU Law School, Public Law Research Paper No. 08-14; NYU Law and Economics Research Paper No. 08-24. Disponível em <https://ssrn.com/abstract=1124045>.

DUARTE, Clarice Seixas. O Ciclo das Políticas Públicas. *In* SMANIO, Gianpaolo Poggio; BERTOLIN, Patrícia Tuma Martins e BRASIL, Patricia Cristina (orgs.). O Direito e as Políticas Públicas no Brasil. São Paulo, Atlas, 2013.

DUARTE, Clarice Seixas. O Ciclo das Políticas Públicas. *In* SMANIO, Gianpaolo Poggio; BERTOLIN, Patrícia Tuma Martins e BRASIL, Patricia Cristina (orgs.). O Direito e as Políticas Públicas no Brasil. São Paulo, Atlas, 2013, pp.16-43

FEYERABEND, Paul K. *Contra o método*. Tradução: Cezar Augusto Mortari. 2. Ed. São Paulo: Editora Unesp, 2011.

FREIRE, André Luiz (coords.). Tomo: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/64/edicao-1/tridimensional-do-direito,-teoria>.

GALA, Paulo. "A teoria institucional de Douglass North". In: *Revista de Economia Política*. v. 23, n. 2 (90), p. 89-105.

GASPAR, Danilo Gonçalves; BARREIROS, Lorena Miranda Santos; SAMPAIO, Marcos. A metodologia da pesquisa no direito e Thomas Kuhn. *In* PAMPLONA FILHO, Rodolfo; CERQUEIRA, Nelson (Coord.). Metodologia da pesquisa em Direito e a Filosofia. São Paulo: Saraiva, 2011. Pág. 111/126

GASPAR, Danilo Gonçalves; BARREIROS, Lorena Miranda Santos; SAMPAIO, Marcos. A metodologia da pesquisa no direito e Thomas Kuhn. *In* PAMPLONA FILHO, Rodolfo; CERQUEIRA, Nelson (Coord.). Metodologia da pesquisa em Direito e a Filosofia. São Paulo: Saraiva, 2011.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012. Pág. 10.

GIL, Antonio Carlos. *Como elaborar projetos de pesquisa*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2012. Pág. 10.

GIVATI, Yehonatan. *Walking a Fine Line: A Theory of Line Drawing in Tax Law*. Virginia Tax Review 34: 469-509 (2015).

GIVATI, Yehonatan. Walking a fine line: a theory of line drawing in tax law. Virginia Tax Review [0735-9004] yr: 2015 vol: 34 iss: 3 pg: 469

GONZAGA, Alvaro de Azevedo, ROQUE, Nathaly Campitelli. Tridimensional do Direito, Teoria. Enciclopédia jurídica da PUC-SP. Celso Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga e André Luiz Freire (coords.). Tomo: Teoria Geral e Filosofia do Direito. Celso

Fernandes Campilongo, Alvaro de Azevedo Gonzaga, André Luiz Freire (coord. de tomo). 1. ed. São Paulo: Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017. Disponível em: <https://enciclopediajuridica.pucsp.br/verbete/64/edicao-1/tridimensional-do-direito,-teoria>.

GRAU, Eros Roberto. Direito, conceito e normas jurídicas. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário.* 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário.* 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

Gregory v. Helvering, Commissioner of Internal Revenue, 293 U.S. 465, 469 (1935)

Jornal Folha de S.Paulo, 09 jun. 2011. Disponível em <***http://www1.folha***. uol.com.br/fsp/mercado/me0906201105.htm>, acesso em 09/06/2011.

KARKACHE, Sergio. Dissertação de Mestrado. Disponível em: "http://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/18232/DISSERTACAO.pdf?sequence=1"

KARKACHE, Sergio. Dissertação de Mestrado. Disponível em: "http://acervodigital.ufpr.br/bitstream/handle/1884/18232/DISSERTACAO.pdf?sequence=1"

KUHN, Thomas S. *A estrutura das revoluções científicas*. Tradução: Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. 13. Ed. São Paulo: Perspectiva, 2017

KUHN, Thomas S. *A estrutura das revoluções científicas*. Tradução: Beatriz Vianna Boeira e Nelson Boeira. 13. Ed. São Paulo: Perspectiva, 2017.

LAWSKY, Sarah B. The Problem of Line-Drawing. Iowa Law Review Bulletin, Vol. 98, pp. 42-54 (2013)

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Planejamento Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Constitucional Tributário.* 1. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015.

MARANCA, A.P,; Hidalgo, M.. *Regulamento do Simples Nacional comentado: resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011* 2nd ed., São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013.

MARANCA, A.P,; Hidalgo, M.. *Regulamento do Simples Nacional comentado: resolução CGSN nº 94, de 29 de novembro de 2011* 2nd ed., São Paulo: FISCOSoft Editora, 2013.

MARTIN, Ives Gandra da Silva. Sanções Administrativas Tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *Sanções Administrativas Tributárias*. São Paulo: Dialética, 2004.

MASCARO, Alysson Leandro. *Filosofia do Direito.* 3. Ed. São Paulo: Atlas, 2013.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *Conteúdo jurídico do princípio da igualdade.* 3. ed. 22ª

tir. São Paulo: Malheiros, 2013.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Simples Nacional: análise da constitucionalidade das exclusões setoriais. In: III Encontro de Internacionalização do CONPEDI: Participação, Democracia e Cidadania na perspectiva do Direito Iberoamericano, 2015, Madrid. Madrid, Conpedi & Universidad Complutense de Madrid, 2015.

MENDES, Guilherme Adolfo dos Santos. Simples Nacional: análise da constitucionalidade das exclusões setoriais. III Encontro de Internacionalização do CONPEDI. p. 107 a 129.

MEZZAROBA, Orides. MONTEIRO, Cláudia Servilha. *Manual de metodologia da pesquisa no direito*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal.* Coimbra: Almedina, 2015.

NABAIS, José Casalta. *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal.* Coimbra: Almedina, 2015. Pág. 679.

NORTH, Douglas. C. *Institutions, institutional change and economic performance*. Cambridge: Cambridge University Press, 1990.

NUNES, Rizzato. *Manual da monografia jurídica: como se faz uma monografia, uma dissertação, uma tese*. 6. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

OECD, *Taxation of SMEs*. Paris: OECD Publishing, 2009.

PAUL, Randolph Evernghim. *Taxation for Prosperity*. New York: Bobbs-Merril, 1947.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. Pág. 21.

PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário completo*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PELLIZZARO JÚNIOR, Roque. País coleciona natimortos entre pequenas e microempresas. Quartier Latin, 2007.

REALE, Miguel. *Lições Preliminares do Direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

ROTHMANN, Gerd Willi. Apresentação. In: YAMASHITA, Douglas. *Elisão e evasão de tributos: limites à luz do abuso de direito e da fraude à lei*. São Paulo: Lex Editora, 2005.

ROTHMANN, Gerd Willi. *In:* ANDRADE, Leonardo Aguirra de. *Planejamento Tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

SAAD, Natrah. Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers' View. Procedia - Social and Behavioral Sciences, Volume 109, 2014, pp. 1069-1075

SALLES, Carlos Alberto de. Políticas públicas e processo: a questão da legitimidade nas ações coletivas. In: BUCCI, Maria Paula Dallari (org.). *Políticas Públicas – reflexões sobre o conceito jurídico.* São Paulo: Editora Saraiva, 2006.

SANTOS, Boaventura de Sousa. *Um discurso sobre as ciências*. 7. Ed. São Paulo: Cortez, 2010. Pág. 37/38.

SANTOS, Boaventura de Sousa. *Um discurso sobre as ciências*. 7. Ed. São Paulo: Cortez, 2010.

SÃO PAULO. Câmara dos Deputados. Justificação ao Projeto. Lei Complentar nº 126/2006. Janeiro de 2014. Disponível em: http://www.camara.gov.br/proposicoesWeb/prop_mostrarintegra;jsessionid=F531360F62D1F9B0820DEB8C7CE59003.proposicoesWebExterno2?codteor=193056&filename=PLP+123/2004.

SCAFF, Fernando Facury; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo. Comentário ao artigo 179. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. Pág. 1857/1858.

SCAFF, Fernando Facury; SCAFF, Luma Cavaleiro de Macedo. Comentário ao artigo 170, IX. In: CANOTILHO, J. J. Gomes; MENDES, Gilmar F.; SARLET, Ingo W.; STRECK, Lenio L. (Coords.). *Comentários à Constituição do Brasil*. São Paulo: Saraiva/Almedina, 2013. Pág. 1822/1823

SCHOUERI, Luís Eduardo (coord.); FREITAS, Rodrigo de (org.). Planejamento Tributário e o "Propósito Negocial" – Mapeamento de Decisões do Conselho de Contribuintes de 2002 a 2008 – São Paulo: Quartier Latin, 2010.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário.* 6. Ed. São Paulo: Saraiva, 2016.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Normas tributárias indutoras e intervenção econômica*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

SMANIO, Gianpaolo Poggio. Legitimidade jurídica das políticas públicas: a efetivação da cidadania. In: SMANIO, Gianpaolo Poggio; BERTOLIN, Patrícia Tuma Martins (Orgs.). O Direito e as Políticas Públicas no Brasil. São Paulo: Editora Atlas, 2013, pp. 3-15;

SOLOMON, Steven. A grande importância da pequena empresa: a pequena empresa nos Estados Unidos, no Brasil e no Mundo. Tradução de M. R. da Cruz. Rio de Janeiro, Nórdica, 1986.

SOTTO, Débora. Tributação da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte. São Paulo,

SOUZA, Celina. Políticas públicas: uma revisão da literatura. Sociologias, Porto Alegre, n. 16, dez.2006. Disponível em <http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S1517-45222006000200003&lng=pt&nrm=iso>. Acesso em 08 jun. 2014.

SULLIVAN, Kathleen M. Foreword: Interdisciplinarity. 100 Michigan Law Review. May 1, 2002. Pág. 1217-1226.

SUMMERS, Robert S. *A critique of the business-purpose doctrine*. 41 Or. L. Rev. 38 1961-1962.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2005. Pág. 17.

VINYARD, Dale. Congressional Committees on Small Business. Midwest Journal of Political Science, vol. 10, n°. 3 (agosto de 1966); pág. 364-377. Disponível em <http:// www.jstor.org/stable/2108891>; acesso em 28/07/2011.

WEISBACH, David A. Line Drawing Doctrine and Efficiency in the Tax Law. Cornell Law Review, Vol. 84, Issue 6, pp.1627-1681, (1998-1999).

WEISBACK, David A. An Efficiency Analysis of Line Drawing in the Tax Law. Journal of Legal Studies, Vol. 29, Issue 1 - Part 1 (January 2000), pp. 71-98

WISBACH, David. A. *An Efficiency Analysis of Line Drawing in Tax Law*, 29 Journal of Legal Studies 71 (2002)

YAMASHITA, Douglas. *Direito tributário: uma visão sistemática*. São Paulo: Atlas, 2014.

ZANGARI JÚNIOR, Jurandir. *O Direito do Trabalho e as Pequenas e Microempresas: uma proposta de tratamento jurídico diferenciado*. 2007. 121 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). São Paulo, 2007

ZANGARI JÚNIOR, Jurandir. *O Direito do Trabalho e as Pequenas e Microempresas: uma proposta de tratamento jurídico diferenciado*. 2007. 121 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP). São Paulo, 2007.