

**O TRATAMENTO TRIBUTÁRIO  
DIFERENÇADO ÀS MICROEMPRESAS  
E ÀS EMPRESAS DE PEQUENO  
PORTE E A ORDEM ECONÔMICA NA  
CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA DE  
1988**

DIFFERENTIATED TAX TREATMENT  
TO MICRO AND SMALL ENTERPRISES  
AND ECONOMIC ORDER IN THE  
CONSTITUTION OF 1988

**Carlos Renato Cunha\***  
**João Luiz Martins Esteves\*\***

\* Doutorando e Mestre em Direito do Estado pela Universidade Federal do Paraná (UFPR). Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET). Graduado em Direito pela Universidade Estadual de Londrina (UEL). Procurador do Município de Londrina. Advogado. Professor do curso de Graduação em Direito da Faculdade Catuaí (Cambé/PR). Professor de Seminário do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET).

E-mail: carlosrenato80@gmail.com.

\*\* Doutor em Ciências Jurídicas pela Universidade Federal de Santa Catarina (UFSC). Mestre em Direito do Estado e Cidadania pela Universidade Gama Filho (UGM). Especialista em Filosofia Política e em Filosofia: História do

**Como citar:** CUNHA, Carlos Renato; ESTEVES, João Luiz Martins. O tratamento tributário diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte e a ordem econômica na Constituição da República de 1988. *Scientia Iuris*, Londrina, v. 20, n. 3, p.292-323, nov. 2016. DOI: 10.5433/2178-8189.2016v20n3p292. ISSN: 2178-8189.

**Resumo:** O presente artigo visa analisar o contexto do tratamento favorecido às micro e pequenas empresas no âmbito tributário no texto da Constituição Federal de 1988.

**Palavras-chave:** Ordem econômica; Sistema

Tributário Nacional; microempresas; Empresas de Pequeno Porte; tratamento tributário favorecido.

**Abstract:** This paper analyses the context of the favorable tax treatment to micro and small enterprises under the text of the 1988 Federal Constitution.

**Keywords:** Economic order; National Tax System; micro and small enterprises; favorable tax treatment.

Pensamento Brasileiro pela Universidade Estadual de Londrina (UEL). Graduado em Direito pela Universidade Estadual de Maringá (UEM). Procurador do Município de Londrina. Professor dos cursos de Graduação e Pós-graduação stricto sensu e lato sensu em Direito da Universidade Estadual de Londrina (UEL). E-mail: joao.esteves1000@gmail.com.

## INTRODUÇÃO

No presente artigo analisaremos, ainda que sem a pretensão de exaustão do tema, o contexto mediante o qual nosso ordenamento jurídico prevê um tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte, com foco no âmbito tributário.

Como é cediço, hoje vigora o chamado Simples Nacional, que substituiu o até então vigente Simples Federal, sistema tributário favorecido que possibilita aos micro e pequenos empresários o recolhimento conjunto e simplificado de oito tributos, federais, estaduais e municipais (o Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ, o Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, a Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS, a Contribuição para o PIS/PASEP, a Contribuição Patronal Previdenciária – CPP, o Imposto sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços – ICMS e o Imposto sobre Serviços – ISS).

O fundamento jurídico para tal regramento tributário encontre-se, todavia, nos prados do Direito Econômico, sendo, referido tratamento favorecido, um dos objetivos da Ordem Econômica arrolados por nossa Constituição da República.

E este é o foco da análise que doravante passamos a fazer.

## **1 LOCALIZAÇÃO DO TRATAMENTO TRIBUTÁRIO FAVORECIDO ÀS MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE NA ARQUITETURA DO ORDENAMENTO JURÍDICO NACIONAL: OBJETIVO DA ORDEM ECONÔMICA**

O art. 170 da Constituição é norma que implantou um modelo e uma ordem econômica<sup>1</sup> e se encontra em perfeita harmonia com as *diretrizes*<sup>2</sup> do Estado brasileiro. Neste sentido dispõe o inciso IX do artigo 170 da Constituição:

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:[...]

IX- tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.<sup>3</sup>

O fundamento remoto para o tratamento favorecido às micro e às pequenas empresas encontra-se, portanto, nos objetivos buscados pela ordem econômica nacional.

Veja-se que o tratamento **favorecido**, que é objetivo da ordem econômica, permite a intervenção estatal no domínio econômico para seu atingimento.<sup>4</sup> Aqui já temos uma norma de competência constitucional para intervenção estatal no domínio econômico. Mas tal dispositivo é especificado no mesmo título da Carta Maior, assim redigido:

1 Eros Grau, ao realizar uma interpretação sistemática da Constituição federal, observa que “o seu art. 170 prospera, evidenciadamente, no sentido de implantar uma *nova* ordem econômica” (GRAU, 2007, p. 173, grifo do autor).

2 Sobre as diretrizes do Estado brasileiro, definidas na Constituição de 1988, e sua integração ao Comando Político-jurídico da Constituição remetemos à obra *O Comando Político-jurídico da Constituição: ideologia e vinculação hermenêutica* (ESTEVES, 2016).

3 A redação original do dispositivo foi modificada pela EC n. 6, de 1995. Era assim vertida: “[...] IX – tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte; [...]” Como recorda KARKACHE (2009, p. 85), “O princípio do tratamento favorecido às empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte, por sua vez, funcionava como o “favorecimento do favorecimento [...]”

4 Interessante notar que, utilizando-se da previsão do art. 170, IX, a União instituiu uma contribuição de intervenção no domínio econômico para financiamento da execução de política de apoio às micro e pequenas empresas, que se verte em favor do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, através da Lei Federal n. 8.029, de 12 de abril de 1990, de duvidosa constitucionalidade.

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.

Vê-se que a “[...] Constituição não se contentou com o simples enunciado do princípio, pois já estabeleceu que a União, Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte [...] tratamento jurídico diferenciado” (SILVA, 2006, p. 798).

Trata-se de uma norma de competência que determina às pessoas políticas constitucionais: a) definir e distinguir microempresas e empresas de pequeno porte, por meio de lei; b) outorgar a elas tratamento jurídico diferenciado, para incentivo, o que se dará mediante a simplificação, redução ou até eliminação, de obrigações: b<sup>i</sup>) administrativas; b<sup>ii</sup>) tributárias; b<sup>iii</sup>) previdenciárias; e b<sup>vi</sup>) creditícias.<sup>5</sup>

Vale notar que, enquanto o artigo 170, IX, trata apenas de “empresas de pequeno porte”, o artigo 179 fala de “microempresa” e “empresa de pequeno porte”. Como afirma Lafayette Josué Petter, a “[...] ratio legis indica que o tratamento favorecido de que fala o último princípio do art. 170 abrange as situações em que o agente econômico é tido como de pequenas dimensões, parâmetro delegado à legislação ordinária” (PETTER, 2005, p. 264). No mesmo sentido, André Gustavo

5 KARKACHE (2009, p. 88) assevera que “[...] a expressão ‘pequenas empresas’ é sinônimo usualmente empregado para o gênero antes exposto (‘empresas de pequeno porte em geral’) [...]”. Para KARKACHE (2009, p. 107), trata-se de rol exemplificativo, “[...] porque sua aplicação taxativa neutralizaria uma série de Princípios Constitucionais afins ao Tratamento Favorecido”.

De Sena Xavier assevera que o

[...] art. 170, IX, há de ser interpretado em conjunto com as determinações do art. 179, o qual é explícito ao prescrever que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensem tanto às microempresas, quanto às empresas de pequeno porte, tratamento jurídico privilegiado (XAVIER, 2007, p. 92).

O tratamento diferenciado às micro e às pequenas empresas, em diversas áreas, portanto, encontra respaldo constitucional. Os motivos empíricos que levaram o Legislador Constituinte a tal previsão podem ser vários, mas são imagináveis.

Nesse sentido, César Maurício Zanluchi e Marlene Kempfer Bassoli aduzem:

Assim, voltando-se à realidade da ordem econômica, para que a igualdade material seja possível, é preciso considerar as desigualdades entre os agentes econômicos, ou seja, reconhecer que há diferença entre grandes e pequenos empresários. Nesse sentido, no ordenamento jurídico brasileiro, há normas que buscam tutelar os pequenos empresários, para que tenham acesso e que possam permanecer atuando no mercado, assim, garantir-se a livre iniciativa, a livre concorrência e a igualdade material (ZANLUCHI; BASSOLI, 2006, p. 130-131).

Lafayette Josué Petter afirma que “[...] está pressuposto que o tratamento favorecido é decorrente, entre outras razões, das desvantagens comparativas que as menores têm em relação às outras” (PETTER, 2005, p. 264). E continua:

De outra banda, certo é que o tratamento jurídico favorecido às empresas de pequeno porte tem variados fundamentos a justificar sua inserção dentre os princípios da ordem econômica. [...] parece mesmo intuitivo que algo deveria ser feito em relação às empresas de pequeno porte. Pois são elas que mais empregam mão-de-obra, o que nos reconduz à valorização do trabalho humano como fundamento da ordem econômica. São elas que menos investimentos necessitam [...], exercem no contexto da economia papel mais versátil e próximo do consumidor do que o desempenhado por grandes estruturas empresariais. Obtêm sua aprovação no mercado sem a intermediação de pesados investimentos publicitários [...]. Mas também são elas as que mais dificuldades têm para a obtenção de financiamentos junto às instituições financeiras, daí o necessário tratamento favorecido no respeitante às operações creditícias (PETER, 2005, p. 265).

Este é também o pensamento de Xavier (2007, p. 92). Alexander Valadão, por sua vez, afirma, analisando a aplicabilidade do mínimo vital às pessoas jurídicas:

[...] se pode observar no texto constitucional, vários comandos para que se estabeleçam regimes diferenciados das empresas, voltados à proteção e estímulo à sobrevivência das empresas menores, impondo-lhes distinção tributária, quando em comparação com as empresas que revelem integral capacidade contributiva. É o caso, v.g., do que se extrai da dicção expressa do artigo 146, III, d; ou do artigo 170, IX; bem como do artigo 179; todos da Carta Magna, que determina, portanto, em mais de uma oportunidade, a imposição de mecanismos e

regimes diferenciados, relacionados às empresas de pequeno porte (EPP) e micro-empresas (ME), que fazem, por isso, jus a uma tributação mais justa, no sentido de satisfazer e proteger esse mínimo material indispensável para a existência e funcionamento da pessoa mora, protegido nesse caso, de forma indireta ou oblíqua (VALADÃO, 2008, p. 308-309).

De forma ainda mais enfática, o referido autor expõe que a proteção do mínimo vital das pessoas jurídicas está...

[...] hoje identificada sobretudo em benefícios atribuídos às empresas de pequeno porte e microempresas, consoante acima demonstrado, com a possibilidade de tributações diferenciadas e favorecidas, na razão direta de sua menor ou inexistente capacidade contributiva (VALADÃO, 2008, p. 312).

Para Ricardo Alexandre, “[...] a isonomia tributária impõe a desigualdade de tratamento entre os sujeitos passivos que estejam em situação desigual, na medida das desigualdades entre eles havidas” [sic] (ALEXANDRE, 2007, p. 583). E isso, para ele, é claro no caso das microempresas e empresas de pequeno porte, em face da “[...] diferença de capacidade contributiva [...]” entre elas e as empresas de médio e grande porte (ALEXANDRE, 2007, p. 583). O referido autor também julga positivamente a previsão constitucional, visto que tais empresas são, segundo ele, as responsáveis pela maioria dos empregos e necessitam da proteção estatal.

Para Humberto Ávila, a distinção promovida constitucionalmente possui como objetivo:



Em primeiro lugar, implementar a justiça tributária por meio da consideração da capacidade contributiva, presumidamente menor quando se trata de microempresas e empresas de pequeno porte. Por isso [...] um tratamento diferenciado “e favorecido” (ÁVILA, 2006, p. 181).

E continua, em momento posterior:

A capacidade contributiva deve ser concreta. Isso não quer dizer que não possa essa concretude ser presumida. [...] exemplo é o [...] tratamento favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, na presunção de que essas empresas indicam menor capacidade contributiva (ÁVILA, 2006, p. 372).

Hugo De Brito Machado também vê, em tais disposições, concretização da capacidade contributiva:

É certo que nossa Constituição contém regras no sentido de que o desenvolvimento econômico deve ser estimulado (art. 170), e especificamente no sentido de que a lei poderá, em relação à empresa de pequeno porte constituída sob as leis brasileiras, e que tenham sede e administração no País, conceder tratamento favorecido (art. 170, IX). Não nos parece, todavia, sejam tais disposições capazes de validar regra isentiva de imposto de renda, a não ser que se trate de situações em que a isenção realiza o princípio da capacidade contributiva, como acontece com a concedida às microempresas [...] (MACHADO, 2003, p. 52).

Américo Luiz Martins da Silva, no entanto, vê uma contraposição entre a previsão do artigo 179 e o parágrafo único do artigo 170, que garante a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, pois, para ele, o “[...] constituinte estabelece uma regra geral de natureza econômica e logo a seguir, no art. 179, restringe a aplicação dessa regra geral somente aos casos de microempresas e de empresas de pequeno porte” (SILVA, 2003, p. 183).

Leonardo Furtado Loubet pontifica sobre a inexistência de quebra da isonomia, até mesmo porque esse “[...] foi um desejo do constituinte originário” (LOUBET, 2007, p. 30).

No mesmo sentido, Débora Sotto, para quem “[...] o princípio contido no artigo 179 da Constituição funda-se no princípio maior da igualdade, visto que o tratamento favorecido [...] decorre logicamente da necessidade de lhes proporcionar condições igualitárias de competição” (SOTTO, 2007, p. 54). No mesmo sentido, Dias (2000, p. 21).

Sérgio Karkache (2009, p. 93-111) vê, em tais dispositivos, um princípio: o princípio do tratamento favorecido. No artigo 170, estaria o princípio, e no artigo 179, a regra (KARKACHE, 2009, p. 104). E afirma, sobre a capacidade contributiva, que “[...] o próprio tratamento ‘jurídico favorecido e diferenciado’ dispensado às pequenas empresas é inspirado (dentre outros) no princípio da capacidade contributiva [...]” (KARKACHE, 2009, p. 228). Para ele,

[...] a Constituição especifica que o tratamento favorecido diferenciará as pequenas empresas. Estas empresas, portanto, têm o direito subjetivo a um tratamento diferente das demais, sem o risco de afronta à isonomia. Produz-se, portanto, uma discriminação positiva em favor das pequenas

empresas [...] (KARKACHE, 2009, p. 105).

O tratamento favorecido às micro e às pequenas empresas não é invenção pátria. No Direito Comparado desde há muito se preveem formas diferenciadas de tratamento ao micro e ao pequeno empresário, com diferentes métodos e critérios.<sup>6</sup>

E, como já notado pelas citações realizadas, é muito decantada a importância deste setor econômico. Sérgio Karkache, por exemplo, afirma:

Segundo dados estatísticos públicos e privados, 97% (noventa e sete por cento) das empresas registradas em nosso país são micro ou pequenas empresas. Elas geram 57% dos empregos formais e respondem por 26% da massa salarial total do Brasil.

Sua influência e importância transcendem ao campo da economia: propiciam alternativa atenuante ao desemprego (e problemas deles decorrentes); democratizam o capital e o domínio da tecnologia; auxiliam na descentralização da economia, propiciando novas oportunidades de desenvolvimento às regiões menos favorecidas; constituem instrumento de afirmação de soberania econômica, com influências nas relações internacionais e frente ao processo de globalização da economia. (KARKACHE, 2009, p. 33-34).

Afirma Débora Sotto, nesse diapasão:

---

6 Sobre o tema, veja-se: Wilson De Souza Campos Batalha (1989, p. 42-44); César Maurício Zanluchi e Marlene Kempfer Bassoli (2006, p. 131); Sérgio Karkache (2009, p. 41-82); José Casalta Nabais (2004, p. 300-302); Fernanda Kellner de Oliveira Palermo (2001, p. 184). Sobre o tratamento às micro e pequenas empresas no âmbito do MERCOSUL, veja-se: Débora Sotto (2007, p. 173-195); Fernanda Kellner de Oliveira Palermo (2001, p. 183-198). Sobre o monotributo argentino e sistema assemelhado na Espanha, veja-se: James Marins e Marcelo M. Bertoldi, (2007, p. 66-67); Flávia de Almeida Viveiros de Castro (2006, p. 102-103).

Devido à sua menor capacidade econômica, em face dos demais agentes econômicos, micro e pequenas empresas são mais vulneráveis a sofrer abusos de poder na disputa do mercado. Por outro lado, é assente o relevante papel desempenhado pelos pequenos empresários na geração de empregos, na diminuição das desigualdades sociais e regionais e mesmo no desenvolvimento de novas tecnologias nacionais (SOTTO, 2007, p. 54).

Do mesmo modo, é muito afirmada sua fragilidade. Assevera Karkache (2009, p. 29):

A maior exposição ao risco e a margens de lucros menores ocasiona uma alta taxa demográfica, ou seja, os índices de natalidade e de mortalidade de pequenas empresas são normalmente muito altos. E a taxa de mortalidade é inversamente proporcional ao tempo de atividade das empresas.

No mesmo sentido, Fernanda Kellner de Oliveira Palermo:

No Brasil, a maioria das microempresas encerram suas atividades com pouco mais de um ano de exercício social, conforme pesquisas existentes. Algumas conseguem prolongar seu ciclo de vida, desempenhando seu papel na vida econômica e social de sua comunidade como geradoras de empregos e produtos que representam a riqueza da comunidade e de uma nação. (PALERMO, 2001, p. 186)

Fácil seria, portanto, fundamentar a necessidade de tal tratamento diferenciado, seja pela reiterada afirmação da importância

estratégica de tais empresas no domínio econômico, seja por sua diminuta capacidade econômica. Tratam-se de questões que têm, obviamente, grande relevância.

De qualquer forma, é exatamente em tais dispositivos que se encontra a norma de competência que permite, em nosso sistema, a criação de tratamento tributário diferenciado – *rectius*: favorecido –, às micro e às pequenas empresas.

Tal tratamento favorecido tributário tem, dessarte, **como alicerce, a ideia de intervenção do Estado no domínio econômico**. Nesse sentido, César Maurício Zanluchi e Marlene Kempfer Bassoli ressaltam:

A criação, pelo Governo, de uma lei destinada a promover um tratamento fiscal diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte é uma forma indireta de intervenção na ordem econômica, destinada a garantir a positivação dos valores eleitos e protegidos pela Constituição (ZANLUCHI; BASSOLI, 2006, p. 133).

Trata-se de intervenção que, como deixa claro o próprio artigo 179, visa fomentar tais empresas. Eis o fundamento da extrafiscalidade, “in casu”. Afirma Ávila que o segundo objetivo da distinção das empresas pelo porte feito constitucional é:

Em segundo lugar, implementar finalidades extrafiscais de desenvolvimento de setores e atividades não devidamente desenvolvidas por meio de estímulo ao crescimento das atividades de microempresas e de empresas de pequeno porte (ÁVILA, 2006, p. 151).

Em outro momento, reforça essa ideia:

Nesse último caso [do tratamento favorecido às micro e pequenas empresas], abre-se a possibilidade de o Estado perseguir uma finalidade extrafiscal com a desoneração tributária, como é o caso de promover o desenvolvimento das empresas de menor porte (ÁVILA, 2006, p. 372).

Também Débora Sotto assim entende:

O poder de tributar é, portanto, *modalidade de intervenção no domínio econômico*, seja quando exercido com finalidades meramente arrecadatórias, seja quando exercido com finalidades extrafiscais. Encontra, assim, seus limites não apenas nos princípios constitucionais gerais tributários e nas imunidades, mas também nos objetivos e princípios da ordem econômica brasileira. [...] Tal desiderato constitucional [o previsto no artigo 170, IX e 179] implica, necessariamente, o exercício do poder de tributar com função extrafiscal, visando, mais do que carrear recursos aos cofres públicos, fomentar a atividade (SOTTO, 2007, p. 40-41).

Desse modo, vê-se claramente, também, o teor extrafiscal de referido tratamento diferenciado, de nítida norma indutora tributária.

## **2 EVOLUÇÃO HISTÓRICA DO TRATAMENTO DIFERENCIADO: ANTES DE 1988**

Consideramos importante uma breve incursão sobre o histórico do tratamento diferenciado às micro e às pequenas empresas, focado, mas

não de modo exclusivo, em seu aspecto tributário.

Alguns veem já no Alvará de 28 de abril de 1808, editado com a vinda da família real portuguesa ao Brasil, “[...] a primeira iniciativa de incentivo aos pequenos empreendimentos” no país, ainda que “com pouca eficácia” (KARKACHE, 2009, p. 19).

Vemos depois, em 1945, o advento do Decreto-Lei n. 7.661, de 21 de junho de 1945, a antiga Lei de Falências, que previa um tratamento favorecido ao comerciante individual e ao pequeno comércio, nos artigos 141 e 186, parágrafo único, em matéria de concordata e criminal.<sup>7</sup> Devido a este diploma legal, Fernando Netto Boiteux afirma que “[...] há mais de cinquenta anos vem o legislador conferindo proteção especial às microempresas, sem conseguir jamais, no entanto, expurgar dos textos legais as contradições entre um e outro” (BOITEUX, 1999, p. 79).

Com a Lei Federal n. 4.506, de 30 de novembro de 1964 previu-se uma isenção do imposto sobre a renda para firmas individuais com receita bruta inferior a determinado limite, em seu artigo 29.<sup>8</sup>

Foi o Decreto-Lei nº 486, de 3 de março de 1969, que tratava da escrituração de livros mercantis, que definiu inicialmente o conceito de “pequeno comerciante”, como o início da distinção visando um tratamento favorecido à microempresa, em seu artigo 1º, parágrafo único.<sup>9</sup>

7 Art. 141. O devedor que exerce individualmente o comércio é dispensado dos requisitos de ns. I e II do artigo antecedente se o seu passivo quirografário fôr inferior a 100 (cem) vêzes o maior salário-mínimo vigente no País. (Redação dada pela Lei nº 4.983, de 18.5.45)

Art. 186. Será punido o devedor com detenção, de seis meses a três anos, quando concorrer com a falência algum dos seguintes fatos: [...]

Parágrafo único. Fica isento da pena nos casos dos ns. VI e VII dêste artigo, o devedor que, a critério do juiz da falência, tiver instrução insuficiente e explorar comércio exíguo.

8 Art. 29. As firmas individuais que tenham, anualmente, receita bruta inferior a Cr\$5.000.000,00 (cinco milhões de cruzeiros) ficam isentas do impôsto de renda.

9 Art 1º Todo comerciante é obrigado a seguir ordem uniforme de escrituração, mecanizada ou não, utilizando os livros e papéis adequados, cujo número e espécie ficam a seu critério.

Parágrafo único. Fica dispensado desta obrigação o pequeno comerciante, tal como definido em regulamento, à vista dos seguintes elementos, considerados isoladamente ou em conjunto. (Vide Decreto nº 64.567, de 1969)

a) natureza artesanal da atividade;

Surge, em 1972, o Centro Brasileiro de Assistência Gerencial à Pequena e Média Empresa – CEBRAE, que foi a origem do atual Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE. Possuía natureza de pessoa jurídica de direito privado, apesar de ter como um dos sócios fundadores o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico – BNDE e estar ligada à Administração Pública Federal.

Tem-se também a Lei Federal n. 6.468, de 1º de novembro de 1977, que dispôs sobre o regime simplificado de tributação, no imposto sobre a renda, para as pequenas empresas, inclusive com isenção para aquelas com receita bruta até determinado limite.<sup>10</sup> O referido texto legal foi modificado pelos Decretos-Lei n. 1.647, de 18 de dezembro de 1978 e n. 1.706, de 23 de outubro de 1979, além de ter havido implicações do Decreto-Lei n. 2.325, de 8 de abril de 1987, em relação à forma de expressão do limite de enquadramento. Também pode ser citada a Lei Federal n. 6.586, de 6 de novembro de 1978, que definiu o comerciante ambulante para fins trabalhistas e previdenciários.<sup>11</sup>

No entanto, os primeiros passos de maior relevância deram-se com propostas do Ministério da Desburocratização, por volta de 1979, que redundaram em algumas medidas.<sup>12</sup> Dentre elas, o que nos interessa mais proximamente é o Decreto-Lei n. 1.780, de 14 de abril de 1980, que previu isenção de imposto sobre a renda para pequenas empresas, assim como dispensa de “obrigações acessórias”, – com posteriores modificações e

---

b) predominância do trabalho próprio e de familiares, ainda que organizada a atividade;

c) capital efetivamente empregado;

d) renda bruta anual;

e) condições peculiares da atividade, reveladoras da exiguidade do comércio exercido.

10 Art. 1º - As firmas individuais e as sociedades por quotas de responsabilidade limitada ou em nome coletivo, de receita bruta anual não superior a Cr\$4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil cruzeiros), poderão optar pelo pagamento do imposto de renda com base no lucro presumido, nos termos desta Lei.

11 Art. 1º - Considera-se comerciante ambulante aquele que, pessoalmente, por conta própria e a seus riscos, exercer pequena atividade comercial em via pública, ou de porta em porta.

12 Rubens Requião (2003, p. 62-63); Débora Sotto (2007, p. 45). O Programa Nacional de Desburocratização foi instituído pelo Decreto Federal n. 83.740, de 18 de julho de 1979.



implicações dos Decretos-Lei n. 1.973, de 30 de novembro de 1982, n. 2.064 de 19 de outubro de 1983 e 2.065, de 26 de outubro de 1983.<sup>13</sup>

A Lei Federal n. 6.939, de 9 de setembro de 1981, estabeleceu o regime sumário de registro e arquivamento no Registro do Comércio para as firmas individuais e sociedades mercantis, sob determinadas condições.<sup>14</sup>

Em 1984 foi promulgada a Lei Federal n. 7.256, de 27 de novembro de 1984, que instituiu o Estatuto da Microempresa, prevendo um tratamento jurídico diferenciado, e “[...] que se notabilizou como o mais importante texto legislativo sobre o tema, no período anterior à Constituição de 1988” (KARKACHE, 2009, p. 22).

O referido texto legal previa, além da definição de microempresa, benefícios tributários em relação a tributos federais e em relação a deveres instrumentais, assim como nos campos administrativo, trabalhista, previdenciário, creditício e de desenvolvimento empresarial, “[...] sem revogar os dispositivos anteriores concedendo isenções e estímulos nos aspectos especificamente não cogitados no texto respectivo.”<sup>15</sup>

---

13 Art. 1º A pessoa jurídica ou empresa individual, cuja receita bruta anual, inclusive a não operacional, seja igual ou inferior ao valor nominal de 3.000 (três mil), Obrigações Reajustáveis do Tesouro Nacional (ORTN) fica isenta do imposto sobre a renda, nos termos deste Decreto-lei, a partir exercício financeiro de 1981, ano-base de 1980.

14 Art. 1º - É instituído o regime sumário de registro e arquivamento no Registro do Comércio, que será aplicado: I - a todos os atos sujeitos a registro ou arquivamento relativos a firmas individuais e sociedades mercantis que preencham, cumulativamente, os seguintes requisitos: a) sejam constituídas sob a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, sociedade em nome coletivo, sociedade em comandita ou sociedade de capital e indústria; b) tenham como sócios apenas pessoas físicas residentes no País; II - aos atos, contratos e estatutos de sociedades mercantis, sujeitos a registro ou arquivamento no Registro do Comércio, inclusive os mencionados no art. 2º, cuja validade dependa, por força da lei, da prévia aprovação por órgãos governamentais; III - aos demais atos societários não incluídos entre aqueles cujo registro ou arquivamento dependa de decisão colegiada, nos termos do art. 2º. Parágrafo único - A sociedade que, a qualquer tempo, deixar de preencher os requisitos do item I passará a ficar sujeita ao regime ordinário de registro e arquivamento no Registro do Comércio.

15 Art. 1º - À microempresa é assegurado tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial, de acordo com o disposto nesta Lei. Parágrafo único. O tratamento estabelecido nesta Lei não exclui outros benefícios que tenham sido ou vierem a ser concedidos às microempresas.

À época, vigente a Constituição de 1967, com a Emenda n. 1, de 17 de outubro de 1969, podia a União instituir isenção heterônoma, nos termos de seu artigo 19, § 2º.<sup>16</sup> E o fez, por meio da Lei Complementar n. 48, de 10 de dezembro de 1984, isentando do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS e do Imposto sobre Serviços – ISS, de competência dos Estados-membros e do Município, respectivamente; – que foi posteriormente modificada pela Lei Complementar n. 57, de 18 de dezembro de 1987.<sup>17</sup>

Nesse estado de coisas, chegou-se à Constituição Federal de 1988, no dia 5 de outubro.

### 3 O PÓS 1988: SITUAÇÃO INICIAL

Como já se expôs, no próprio texto constitucional previu-se o direito a um tratamento diferenciado e favorecido, em diversos campos, às micro e às pequenas empresas, nos termos dos artigos 170, IX, e 179.

Se houvesse omissão do legislador na criação de tal tratamento privilegiado, segundo Carrazza, seria possível uma ação de inconstitucionalidade por omissão e indenização:

[...] digamos que, por inércia do Congresso Nacional, uma empresa de pequeno porte não possa desfrutar, em relação a um dado tributo federal, das vantagens supra-referidas. Nesse caso, está facultada a requerer, a qualquer das pessoas ou entidades elencadas no art. 103 da Constituição Federal, que promova, perante o Supremo, a ação

16 Sobre o tema, veja-se a subseção 3.4.3, supra, p. 165.

17 Art. 3º - As microempresas definidas na forma do art. 2º desta Lei ficam isentas: I - do imposto estadual sobre operações relativas à circulação de mercadorias, quanto às saídas de mercadorias e ao fornecimento de alimentação que realizarem; II - do imposto municipal sobre a prestação de serviços de qualquer natureza.

direta de inconstitucionalidade por omissão. A par disso, poderá entrar com ação indenizatória contra a União (por danos causados pela omissão legislativa) (CARRAZZA, 2004, p. 376).

Nesse sentido, para Débora Sotto (2007, p. 56-57), tal previsão constitucional implica o “[...] dever de conferir tratamento tributário diferenciado às micro e pequenas empresas brasileiras”, opinião compartilhada por Tânia Gurgel (2007, p. 266). Eliud José Pinto da Costa afirma, também, que com uma tal lacuna normativa, “[...] configurar-se-ia uma inconstitucionalidade por omissão” (COSTA, 1997, p. 53).

Mas tal omissão inexistiu, ao menos em sentido completo. Isso porque a Lei Federal n. 7.256/84 foi recepcionada pelo texto constitucional.<sup>18</sup> A mesma sorte não teve a Lei Complementar n. 48/84, obviamente, em face de sua incongruência com o novo ordenamento jurídico.<sup>19</sup>

Segundo Ricardo Alexandre, o “[...] STF entendia que o mandamento constitucional estava sendo cumprido em virtude da recepção [...]” da referida lei federal (ALEXANDRE, 2007, p. 584). Com efeito, assim decidiu o Pretório Excelso no Mandado de Injunção n. 73.<sup>20</sup>

Já em 1988, foi promulgada a Lei Federal n. 7.713, de 22 de

18 “[...] com o advento da Constituição de 1988, só foram recepcionadas, pelo novo ordenamento, as normas jurídicas que com ela não conflitavam. As demais, isto é, as que não passaram pelo teste da compatibilidade, perderam a validade” (CARRAZZA, 2004, p. 586-587). Aliás, como recorda o referido autor, essa é a previsão expressa do artigo 34, §§ 3º e 4º do ADCT (CARRAZZA, 2004, p. 587).

19 Nesse sentido: Débora Sotto (2007, p. 50).

20 EMENTA: Mandado de injunção coletivo. - Esta Corte tem admitido o mandado de injunção coletivo. Precedentes do Tribunal. - Em mandado de injunção não é admissível pedido de suspensão, por inconstitucionalidade, de Lei, por não ser ele o meio processual idôneo para a declaração de inconstitucionalidade, em tese, de ato normativo. - Inexistência, no caso, de falta de regulamentação do artigo 179 da Constituição Federal, por permanecer em vigor a Lei 7.256/84 que estabelece normas integrantes do Estatuto da Microempresa, relativas ao tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial. Mandado de injunção não conhecido (MI 73, Relator(a): Min. Moreira Alves, Tribunal Pleno, Julgado em 07/10/1994, Publicado no DJ 19/12/1994).

dezembro de 1988, que, ao alterar a legislação do Imposto sobre a Renda, em seu artigo 51, “[...] não apenas manteve a negação da qualidade de microempresa às pessoas jurídicas que se encontrassem nas situações previstas no artigo 3º, I a V da Lei nº 7.256/1984, como também ampliou as restrições previstas no item VI [...]” (SOTTO, 2007, p. 46).

Em 1990, o antigo CEBRAE foi transformado em serviço social autônomo, com o atual nome de SEBRAE pela Lei Federal n. 8.029, de 12 de abril.<sup>21</sup>

Já em 1995, a Emenda Constitucional n. 6, de 15 de agosto, como visto, modificou a redação do inciso IX do artigo 170 da CR/88, no que tange à exigência de que a empresa fosse de capital nacional, tendo também revogado o artigo 171.

Dez anos após o primeiro Estatuto da Microempresa, foi promulgada a Lei Federal n. 8.864, de 28 de março de 1994, o Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, que definia a ambas, e assegurava um tratamento diferenciado e favorecido, expressamente com fulcro no artigo 179 do Texto Maior.<sup>22</sup> No âmbito tributário, no entanto, tal tratamento limitou-se à previsão de simplificação de escrituração, e alguns outros dispositivos em relação às contribuições previdenciárias. No mais, permaneciam vigentes as leis anteriores, recepcionadas pela CR/88, como a Lei n. 7.256/84. Segundo Ricardo Alexandre, ela “[...] não trouxe qualquer avanço no tocante aos benefícios fiscais estabelecidos

---

21 Art. 8º É o Poder Executivo autorizado a desvincular, da Administração Pública Federal, o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa - CEBRAE, mediante sua transformação em serviço social autônomo. § 1º Os Programas de Apoio às Empresas de Pequeno Porte que forem custeados com recursos da União passam a ser coordenados e supervisionados pela Secretaria Nacional de Economia, Fazenda e Planejamento. § 2º Os Programas a que se refere o parágrafo anterior serão executados, nos termos da legislação em vigor, pelo Sistema CEBRAE/CEAGS, através da celebração de convênios e contratos, até que se conclua o processo de autonomização do CEBRAE.

22 Art. 1º Fica assegurado às microempresas e às empresas de pequeno porte tratamento jurídico simplificado e favorecido nos campos administrativo, tributário, trabalhista, previdenciário e creditício, na conformidade do disposto nesta lei.

na legislação anterior” (ALEXANDRE, 2007, p. 584).

Posteriormente, adveio a Lei Federal n. 9.317, de 5 de dezembro de 1996, que instituiu o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, o SIMPLES Federal.<sup>23</sup> Ela, que também fazia expressa menção ao artigo 179 da CR/88, definia igualmente microempresa e empresa de pequeno porte, por meio de limites de receita bruta anual.<sup>24</sup> Tais limites foram posteriormente modificados pelas Leis Federais n. 9.732, de 11 de dezembro de 1998, e n. 11.196, de 21 de novembro de 2005.<sup>25</sup>

Tratava-se de lei mais completa, cuja finalidade era instituir um regime distinto e favorecido em matéria tributária, mas se limitou às sociedades empresárias, excluindo os empresários individuais, que não podiam optar por esse regime especial de tributação; contudo, continuavam tendo acesso ao tratamento favorecido da Lei n. 8.664/94, e, se registrados como microempresários, também às normas da Lei n. 7.256/84, que continuavam em vigor, o mesmo ocorrendo com as sociedades empresárias não optantes pelo SIMPLES Federal (MARTINS, 2000, p. 121).

Em seu artigo 9º previa numerosos casos de vedação de opção pela sistemática simplificada. Ademais, a referida lei previa o pagamento

---

23 Fruto da conversão da Medida Provisória n. 1526, de 5 de novembro de 1996. Deixamos, no entanto, de analisar a constitucionalidade de edição de referida lei por meio de medida provisória, o que ultrapassa os limites do presente trabalho.

24 Art. 2º Para os fins do disposto nesta Lei, considera-se: I - microempresa, a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 120.000,00 (cento e vinte mil reais); II - empresa de pequeno porte, a pessoa jurídica que tenha auferido, no ano-calendário, receita bruta superior a R\$120.000,00 (cento e vinte mil reais) e igual ou inferior a R\$720.000,00 (setecentos e vinte mil reais). § 1º No caso de início de atividade no próprio ano-calendário, os limites de que tratam os incisos I e II serão proporcionais ao número de meses em que a pessoa jurídica houver exercido atividade, desconsideradas as frações de meses. § 2º Para os fins do disposto neste artigo, considera-se receita bruta o produto da venda de bens e serviços nas operações de conta própria, o preço dos serviços prestados e o resultado nas operações em conta alheia, não incluídas as vendas canceladas e os descontos incondicionais concedidos.

25 A primeira aumentou o limite para enquadramento como empresa de pequeno porte para R\$ 1.200.000,00 (um milhão e duzentos mil reais), e a segunda aumentou os limites em 100%.

simplificado dos seguintes tributos federais, em seu artigo 3º, § 1º: Imposto de Renda de Pessoas Jurídicas – IRPJ; b) Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP; c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; d) Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS; e) Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI; f) Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que tratam o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 – a contribuição social da empresa sobre o pagamento de salários e para o seguro de acidente de trabalho - SAT –, e a Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996 – contribuição social da empresa sobre pagamento de autônomos. Posteriormente, a Lei Federal n. 9.528, de 10 de dezembro de 1997, incluiu a contribuição do empregador rural, prevista pelo artigo 25 da Lei Federal n. 8.870, de 15 de abril de 1994, e a Lei Federal n. 10.256, de 9 de outubro de 2001, fez o mesmo em relação à previsão do artigo 22 da Lei Federal n. 8.212/91.

O § 2º do mesmo dispositivo deixava explícito que, em relação a alguns impostos e contribuições sociais, a situação seria a mesma aplicada às demais pessoas jurídicas.<sup>26</sup> O restante das contribuições sociais instituídas pela União foi isentado, no § 4º do mesmo dispositivo.<sup>27</sup>

Poderia haver a inclusão do imposto estadual sobre a circulação de mercadorias – ICMS, e do imposto municipal sobre serviços – ISS. Mas, diversamente da previsão da Lei Complementar n. 48/84, tendo em

---

26 Eram eles os seguintes: Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro – IOF; Imposto de Importação – II; Imposto de Exportação – IE; IRPJ sobre pagamentos ou créditos efetuados pela pessoa jurídica e ganhos ou rendimentos em aplicações de renda fixa ou variável, assim como ganhos de capital na alienação de ativos; o Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural – ITR; a então existente Contribuição Provisória sobre a Movimentação Financeira – CPMF; a Contribuição para o Fundo de Garantia do Tempo de Serviço – FGTS; e a Contribuição Social relativa ao empregado.

27 § 4º A inscrição no SIMPLES dispensa a pessoa jurídica do pagamento das demais contribuições instituídas pela União.

vista a vedação da isenção heterônoma, ou mesmo qualquer interferência na competência das demais esferas federativas, a previsão na lei federal, em seu artigo 4º, limitava-se à possibilidade de um convênio bilateral.<sup>28</sup> Na prática, como é sabido, poucos entes federativos aderiram ao SIMPLES federal, tendo alguns preferido criar, paralelamente, um sistema simplificado regional ou local.<sup>29</sup> Afirma Sérgio Karkache (2009, p. 234):

Não obstante inicialmente muitos Estados e Municípios tenham aderido ao SIMPLES Federal, celebrando convênios e delegando a Administração, com o passar dos anos esta adesão reduziu significativamente [...]. Os autores apontam como possíveis causas deste fenômeno fatores como o desinteresse das entidades descentralizadas em abrir mão de sua atividade fiscal (em especial do poder de legislar) e também o receio de terem sua autonomia mutilada. É possível lembrar outros, tais como: a) falta de flexibilidade e de atualização dos critérios de adesão no SIMPLES Federal. [sic] b) ausência de sintonia com as diferenças sócio-econômicas regionais no Brasil; c) ineficiência crescente do SIMPLES Federal na tarefa de desonerar as pequenas empresas, em especial em determinados setores econômicos.

Por exemplo, além de previsão de tratamento favorecido em diversas constituições estaduais e leis orgânicas municipais, em relação aos Estados-membros, tínhamos o seguinte: em São Paulo, a Lei Estadual

---

28 Art. 4º O SIMPLES poderá incluir o Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal - ICMS ou o Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza - ISS devido por microempresas e empresa de pequeno porte, desde que a Unidade Federada ou o município em que esteja estabelecida venha a ele aderir mediante convênio.”

29 Fábio Ulhoa Coelho (2006, p. 82); Fran Martins (2000, p. 120); Arnaldo Rizzardo (2007, p. 60-61); Rubens Requião (2003, p. 63); Ricardo Alexandre (2007, p. 584); Flávia de Almeida Viveiros de Castro, (2006, p. 110).

n. 10.086, de 19 de novembro de 1998; no Rio de Janeiro, a Lei Estadual n. 3.343, de 29 de dezembro de 1999; em Minas Gerais, a Lei Estadual n. 15.219, de 7 de julho de 2004; no Rio Grande do Sul, a Lei Estadual n. 12.410, de 22 de dezembro de 2005; no Paraná, a Lei Complementar Estadual n. 58, de 16 de julho de 1991 *etc.* No que tange ao Distrito Federal, tínhamos a Lei Distrital n. 2.510, de 29 de dezembro de 1999.

Em 1999 foi promulgada a Lei Federal n. 9.841, de 5 de outubro de 1999, que trouxe à baila um novo Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, o qual revogou os dois anteriores e manteve o SIMPLES sem alteração.<sup>30</sup> Houve algumas leis modificadoras da Lei Federal n. 9.317/96, como a de n. 10.034, de 24 de outubro de 2000, que excluiu algumas vedações à opção pelo regime simplificado.

Veja-se que, desde o advento do SIMPLES, criaram-se diferentes regimes, inclusive com diferentes limites de enquadramento como micro e pequena empresa: uma coisa era a previsão genérica do Estatuto, outra a tributária.

Não se pode olvidar, também, a previsão do art. 970 da Lei Federal n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002, o Código Civil, que prevê que a lei assegurará tratamento favorecido, diferenciado e simplificado ao pequeno empresário, em relação à inscrição e aos efeitos disso decorrentes.<sup>31</sup>

#### **4 A EC 42/2003 E ALÉM: DO SIMPLES FEDERAL AO SIMPLES NACIONAL**

Em 2003, adveio a Emenda Constitucional n. 42, do dia 19 de

30 Fábio Ulhoa Coelho (2006, p. 82); Rubens Requião (2003, 63-64).

31 Arnaldo Rizzardo (2007, p. 60); Rubens Requião (2003, p. 63).



dezembro, que trouxe modificações diversas ao texto constitucional em questões tributárias, incluindo o tema do tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas. Ademais, inseriu a referida emenda o inciso XXII no artigo 37 da CF/88, para prever o seguinte:

Art. 37. [...]

XXII - as administrações tributárias da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, atividades essenciais ao funcionamento do Estado, exercidas por servidores de carreiras específicas, terão recursos prioritários para a realização de suas atividades e atuarão de forma integrada, inclusive com o compartilhamento de cadastros e de informações fiscais, na forma da lei ou convênio.

Importante regra também foi incluída por essa Emenda no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias – ADCT:

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

Em tal contexto, foi promulgada a Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, que instituiu o Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, revogando o anteriormente vigente, assim como todos os previstos em leis estaduais, distritais e municipais. O referido estatuto trouxe, em seu bojo, normas de influência no Direito Empresarial, Trabalhista, Administrativo, Econômico, e, o que interessa ao presente estudo mais proximamente, Tributário.

Ele prevê um tratamento tributário distinto, o SIMPLES Nacional, ou “Supersimples”, que é uma forma de pagamento mensal unificado do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas, da Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público – PIS/PASEP, da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL, da Contribuição para Financiamento da Seguridade Social – COFINS, do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI e das Contribuições para a Seguridade Social a cargo da pessoa jurídica, além do Imposto sobre Circulação de Mercadorias – ICMS e do Imposto sobre Serviços – ISS. Tal sistema revogou o anterior SIMPLES Federal e vinculou, de modo obrigatório, Estados-membros, Distrito Federal e Municípios.<sup>32</sup>

A referida lei tem sido modificada por leis complementares posteriores, que fizeram pequenos ajustes, sendo de se notar, em especial, a modificação realizada pela Lei Complementar n. 128, de 19 de dezembro de 2008, que unificou o tratamento favorecido na área tributária, estendendo-o também ao empresário individual com a criação do Microempreendedor Individual – MEI.

Não há dúvidas de que o Simples Nacional é, “antes de qualquer coisa, [...] um verdadeiro milagre”, como pontificou Silas Santiago, em obra sobre o tema, “Administrar um regime de forma compartilhada entre a RFB, Estados e Municípios não pode ter outra classificação a não ser algo que foge totalmente ao que se viveu, até então, na administração tributária nacional” (SANTIAGO, 2011, p. 32). Realmente, impressiona a solução encontrada para tão complexo objetivo, merecendo encômios os seus idealizadores.

---

<sup>32</sup> Sobre o Simples Nacional, veja a nossa obra (CUNHA, 2011).

Já afirmamos, em outras oportunidades, que há alguns problemas na adequação constitucional do Simples Nacional. Tratam-se, no entanto, de problemas que podem ser solucionados, bastando para tanto a observância de determinadas fronteiras constitucionais e, com isso, permitindo que tal inovadora e importante sistemática possa cumprir seus objetivos e conviver, pacificamente com basilares Princípios Constitucionais Tributários.

Fato é que o Simples Nacional é, efetivamente, uma engenhosa solução para o mandamento constitucional de que o Poder Público dê tratamento favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte, como um de seus objetivos da Ordem Econômica.

## CONCLUSÃO

Verifica-se, portanto, que o tratamento favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte é um dos objetivos da Ordem Econômica Constitucional, elencados no art. 170, da Carta Magna. Trata-se de nítida forma de **intervenção do Estado no domínio econômico**, além de, na específica área tributária, tratar-se de nítida **norma indutora tributária**, de cunho extrafiscal.

Não resta dúvida que os objetivos buscados são nobres, necessários e urgentes. Dar tratamento diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte no âmbito tributário é uma correta medida político-econômica e, mais relevante, uma **determinação** constitucional. Trata-se de medida necessária para garantia de uma efetiva liberdade, sob o foco da real livre iniciativa.

Do exposto, é possível notar a evolução legislativa do tratamento favorecido, desde bem antes do atual texto constitucional,

mas, especialmente, após 1988. A previsão dos artigos 170 e 179 da CR/88 gerou efetiva atividade legislativa na busca por soluções para o atendimento ao preceito, cujo ápice, no aspecto tributário, é o atual Simples Nacional, previsto pela Lei Complementar n. 123/2006.

Vê-se, portanto, que o tema é mais um dos que tiveram especial destaque no primeiro quarto de século da Constituição de 1988. Apesar de, sem dúvida, muitos passos ainda necessitarem ser dados sobre a matéria para um efetivo e aperfeiçoado tratamento diferenciado às empresas de menor capacidade econômica, o que até agora já foi feito merece ser recordado como mais um dos motivos para comemoração dos quase trinta anos de nossa Carta Magna.

## REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. São Paulo: Método, 2007.

ÁVILA, Humberto. **Sistema constitucional tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BATALHA, Wilson de Souza Campos. **Estatuto da microempresa: comentários**. Rio de Janeiro: Forense, 1989.

BOITEUX, Fernando Netto. As microempresas, os representantes comerciais e a interpretação das leis. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 43, abr. 1999, p. 79-84.

BRASIL. Constituição (1988). Ato das disposições constitucionais transitórias, decorrentes do disposto no § 3º do art. 5º. **Constituição da República Federativa do Brasil (1988)**. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 20. ed. São Paulo: Malheiros, 2004

CASTRO, Flávia de Almeida Viveiros de. O novo sistema legal das micro e pequenas empresas: primeiras impressões. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, v. 69, n. 14, jul. ago. 2006, p. 97-111.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. 10 ed. rev. atual. São Paulo: Saraiva, 2006. v.1.

COSTA, Eliud José Pinto da. As complicações jurídicas do Simples (Lei Federal nº 9.317/96). **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 25, out. 1997, p. 52-59.

CUNHA, Carlos Renato. **O simples nacional, a norma tributária e o princípio federativo: limites da praticabilidade tributária**. Curitiba: Juruá, 2011.

DIAS, Caroline Said. Considerações sobre o Simples: Sistema Integrado de Pagamentos de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, n. 54, mar. 2000, p. 18-25.

ESTEVES, João Luiz Martins. **O comando político-jurídico da constituição: ideologia e vinculação hermenêutica**. Rio de Janeiro: Lumen Juris: 2016.

GURGEL, Tânia. Simples nacional: um estudo de viabilidade. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, v.15, n. 76, set.out.2007, p. 254-267.

GRAU, Eros Roberto. **A ordem econômica na Constituição de 1988**. 12. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

KARKACHE, Sérgio. **Princípio do tratamento favorecido**: o direito das empresas de pequeno porte a uma carga tributária menor. Curitiba: 2009. 296 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, 2009.

LOUBET, Leonardo Furtado. Disposições Preliminares Art. 1º e 2º. In: HENARES NETO, Halley (Coord.). **Comentários à Lei do Supersimples**: LC 123/2006. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 19-48.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 23 ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MARINS, James. BERTOLDI, Marcelo M. **Simples nacional**: estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte comentado. São Paulo: RT, 2007.

MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial**. 26. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

NABAIS, José Casalta. Alguns aspectos da tributação de empresas em Portugal. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo: RT, v. 12, n. 59, nov.dez. 2004, p. 272-316.

PALERMO, Fernanda Kellner de Oliveira. As micro e pequenas empresas como propulsoras do desenvolvimento econômico e social: contribuição para o incremento das atividades econômicas no âmbito do MERCOSUL. **Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro**. São Paulo: Malheiros, v. 40, n. 124, out. dez. 2001, p. 183-198.

PETTER, Lafayete Josué. **Princípios constitucionais da ordem econômica**: o significado e o alcance do art. 170 da Constituição

Federal. São Paulo: RT, 2005.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. 25 ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2003. v.1.

RIZZARDO, Arnaldo. **Direito de empresa**: Lei nº 10.406, de 10.01.2002. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

SANTIAGO, Silas. **Simplex nacional**: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2011.

SILVA, Américo Luiz Martins da. **A ordem constitucional econômica**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

SILVA, José Afonso da, **Curso de direito constitucional positivo**. 27 ed. rev. atual. São Paulo: Malheiros, 2006.

SOTTO, Débora. **Tributação da microempresa (ME) e da empresa de pequeno porte (EPP)**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

VALADÃO, Alexsander Roberto Alves. **O mínimo existencial e as espécies tributárias**. Curitiba: 2008. 347 f. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná, 2008.

XAVIER, André Gustavo de Sena. **A ordem econômica na Constituição Federal de 1988 e o tratamento jurídico diferenciado às microempresas e empresas de pequeno porte**. São Paulo: 2007. 246 f. Dissertação (Mestrado em Direito) – Universidade de São Paulo, 2007.

ZANLUCHI, César Maurício; BASSOLI, Marlene Kempfer. A tributação diferenciada para pequenas empresas: mecanismo para positivar valores e princípios econômico-constitucionais. **ARGUMENTUM**: Revista de Direito da Universidade de Marília.

Marília: UNIMAR, v. 6, 2006, p. 119-141.

**Como citar:** CUNHA, Carlos Renato; ESTEVES, João Luiz Martins. O tratamento tributário diferenciado às microempresas e às empresas de pequeno porte e a ordem econômica na Constituição da República de 1988. *Scientia Iuris*, Londrina, v. 20, n. 3, p.292-323, nov. 2016. DOI: 10.5433/2178-8189.2016v20n3p292. ISSN: 2178-8189.

Submetido em 27/08/2016

Aprovado em 20/10/2016