

**TRATAMENTO DIFERENCIADO ÀS MICRO E PEQUENAS  
EMPRESAS NO BRASIL E O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE  
CONTRIBUTIVA**

**DIFFERENTIAL TREATMENT FOR MICRO AND SMALL  
ENTERPRISES IN BRAZIL AND THE PRINCIPLE OF CAPACITY  
CONTRIBUTIVE**

**MARCO ANTONIO LORGA**

Possui graduação em Curso de Administração pela Universidade Federal de Mato Grosso (1992) e graduação em Curso de Direito pela Universidade de Cuiabá (2009). Atualmente é sócio proprietário do escritório de advocacia Lorga & Mikejevs Advogados Associados e Professor na UNIC - Universidade de Cuiabá, atuando principalmente nos seguintes temas: Direito Empresarial e Constitucional.

**PAULO RICARDO OPUSZKA**

Doutor em Direito pela UFPR. Professor da disciplina de Fundamentos Econômicos no Programa de Mestrado em Direito Empresarial e Cidadania do UNICURITIBA. Atualmente é Superintendente do Instituto Municipal de Administração Pública de Curitiba. Líder do Grupo de pesquisa Cooperação Internacional e relações contratuais junto ao CNPq.

**RESUMO**

A atividade empresarial tem despertado especial interesse dos pesquisadores como objeto de estudo, principalmente como meio de desenvolvimento social nas sociedades atuais. A nossa Constituição Federal indiscutivelmente participa efetivamente na construção do sistema jurídico empresarial da atualidade. Então se faz necessário repensar sobre os seus avanços alcançados e esperados na seara dos direitos positivados no seu capítulo da ordem econômica, aqui em específico, àqueles que devem ser direcionados à micro e pequenas empresas. O artigo pretende demonstrar que os direitos constitucionais seguidos de seus valores e princípios necessitam de efetividade, em especial o princípio do tratamento diferenciado interpretado à luz do princípio tributário da capacidade contributiva das micro e pequenas empresas. Essa classe distinta de empresários necessita de efetividade na sua discriminação positiva para se equiparar na livre concorrência

perante outras empresas de maior porte, e assim, pela sua enorme importância social, atingirem o desafio para a construção de novos valores ao pleno emprego, avanço no desenvolvimento socioeconômico e distribuição de renda.

**PALAVRAS CHAVE:** Constituição; Tratamento Diferenciado; Capacidade Contributiva; Tributário.

### **ABSTRACT**

The business activity has aroused special interest of researchers as an object of study , especially as a means of social development in contemporary societies . Our Federal Constitution arguably actually participates in the construction of enterprise legal system today. So it is necessary to rethink his advances achieved and the expected harvest rights positivized in his chapter of the economic order , here in particular , those that should be targeted to micro and small enterprises . The article argues that followed the constitutional rights of its values and principles need to effectiveness, in particular the principle of differential treatment interpreted in the light of the principle of ability to pay tax for micro and small enterprises. This distinct class of entrepreneurs in their effectiveness requires positive discrimination to equal in free competition against other larger companies, and thus by its enormous social importance achieve the challenge to build new values to full employment, advance in the development socioeconomic and income distribution.

**KEYWORDS:** Constitution; Differential Treatment; Capacity Contributory; Taxation.

## **1. INTRODUÇÃO**

Nossa Constituição Federal indiscutivelmente participa efetivamente na construção do sistema jurídico empresarial na atualidade. Então se faz necessário repensar sobre os seus avanços alcançados e esperados na seara dos direitos positivados no seu capítulo da ordem econômica, aqui em específico, àqueles que devem ser direcionados à micro e pequenas empresas.

O reconhecimento que a solução dos problemas socioeconômicos está no ordenamento jurídico no nível constitucional, a possibilidade de identificar o direito subjetivo dos destinatários das normas e o dever jurídico do Estado de intervir na ordem econômica, por intermédio da interpretação sistemática dos artigos 179, 170,

IV, IX, parágrafo único e 146, *d* que preveem o princípio da livre iniciativa e o tratamento diferenciado para micro e pequenas empresas, à luz do artigo 145, parágrafo 1º da Constituição Federal que norteia o princípio da capacidade contributiva, são algumas das premissas que se balizou o nosso artigo.

Não se pode olvidar que os princípios constitucionais que regem o direito tributário brasileiro são pilares da ordem tributária e o Estado tem o dever de aplicá-los e efetivá-los, pois nos ensinamentos de Canotilho, transgredir um princípio é transgredir o próprio ordenamento jurídico no qual esse se insere. (CANOTILHO, 1999).

Nessa perspectiva de que a produção normativa tem no Direito um dos seus instrumentos que afloram e materializam os valores jurídicos eleitos pela sociedade com o objetivo de realização e efetivação, surge como tema central desse trabalho a pergunta: Em que medida os princípios constitucionais do tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas e da capacidade contributiva demonstram efetividade na estrutura de valores, princípios e normas do ordenamento jurídico brasileiro?

No primeiro capítulo buscou-se desenvolver a análise funcional da estrutura, dos valores e dos princípios no nosso ordenamento jurídico constitucional. Observou-se que os princípios prescrevem comandos direcionados às atividades do mundo do *ser* como espécies de normas jurídicas, no mundo do *dever-ser*. Já as normas jurídicas são proposições que prescrevem comandos reguladores nas atividades do mundo do *ser*, e por esse motivo que a inobservância de princípios nas normas jurídicas acarreta a antijuridicidade, e a conseqüente sanção: a invalidação da norma produzida.

No segundo capítulo analisou-se o princípio constitucional tributário da capacidade contributiva como limitador de poder de tributar do Estado, cujo dever de observação é tanto do legislador como do aplicador da norma tributária. Assim, se opera a proporcionalidade dos impostos com a finalidade de respeitar o mínimo de sobrevivência do sujeito e obstar que a progressividade tributária atinja patamares de confisco, ou seja, se busca no princípio da capacidade contributiva é a imposição de dois limites primordiais: o respeito a não tributação do mínimo vital e a vedação de utilização do tributo como efeito de confisco.

No terceiro capítulo analisou-se o princípio constitucional do tratamento diferenciado dispensado às micro e pequenas empresas como valores da liberdade

e igualdade fixados na Constituição Federal. Observou-se que para se realizar os valores republicanos e democráticos positivados por meio dos princípios e regras dos artigos 170, IX; 179 e art. 146, *d*, da Constituição Federal, a maneira encontrada foi promover a igualdade de condições entre todos os agentes econômicos através da legislação infraconstitucional, Lei Complementar 123/2006, que ainda produz discussões na esfera da sua efetividade, a exemplo da declaração de repercussão geral da matéria constitucional pelo STF do Recurso Extraordinário 627.543/RS pelo Ministro Dias Toffoli, anteriormente alvo de severas críticas pela inconstitucionalidade do seu artigo 17, V da referida Lei Complementar.

Para o desenvolvimento desse artigo utilizou-se o método de natureza exploratória tendo por objetivo proporcionar a familiaridade com o problema e torná-lo mais explícito, sendo possível no futuro a construção de novas hipóteses. Assumiu-se a forma de pesquisa bibliográfica de abordagem qualitativa, sempre com foco no universo a ser estudado: as Microempresas e Empresas de Pequeno Porte no Brasil.

Este artigo pretende demonstrar que os direitos constitucionais seguidos de seus princípios necessitam de efetividade, em especial o princípio da capacidade contributiva das micro e pequenas empresas que necessitam dessa discriminação positiva para se equiparar na livre concorrência perante outras empresas de maior porte, e assim, refletir os valores dos anseios da sociedade e a sua diretiva que se deve ser observada pelo legislador ordinário e também ao aplicador das leis.

## **2. ORDENAMENTO JURÍDICO CONSTITUCIONAL: ESTRUTURA, VALORES E PRINCÍPIOS**

Na sistematização de Norberto Bobbio, as normas componentes do ordenamento jurídico dividem-se em dois grandes grupos: de comportamento e de estrutura. (CARVALHO, Curso de direito tributário, 2004, p. 139)

As normas de comportamento têm como alvo as condutas das pessoas nas relações de intersubjetividade que ocorre no nível dos fatos durante a convivência humana indicando o comportamento que é permitido, obrigatório ou proibido. As normas de estrutura têm como alvo os produtores das normas que estabelecem limites para a produção das normas, sejam de comportamento ou de estrutura, e

dispõem sobre órgãos do Estado e a maneira como as normas devem ser elaboradas, transformadas ou eliminadas do sistema jurídico.

O ordenamento jurídico é um sistema de proposições de direito. (CARVALHO, Curso de direito tributário, 2004, pp. 135-138) Esse é composto por normas pelas quais são dispostas dentro de uma estrutura convergente da norma fundamental, constituindo uma pirâmide normativa. (CARRAZZA, 2003, p. 27). Cada unidade normativa tem fundamento de validade formal e material nas imediatamente superiores, se reciclando ao nível constitucional de onde derivaram.

Hans Kelsen, em sua obra Teoria geral das normas, posiciona-se que a norma jurídica na sua composição é bímembre, norma primária (direito material) que indicam o fato jurídico, bem como, prescrevem uma conduta humana a ser seguida e norma secundária (direito processual) que indicam a antijuridicidade e a sanção aplicada. (KELSEN, 1986, p. 181)

Ainda, as normas jurídicas, segundo Maria Helena Diniz, é o “princípio diretivo da conduta” (DINIZ, 1996, p. 89), já que as normas jurídicas determinam, de forma implícita ou explícita, o *dever-ser* da conduta da sociedade e do Estado no seu cotidiano.

Daí ser possível concluir que a produção normativa tem no Direito um dos seus instrumentos que afloram e materializam os valores jurídicos eleitos pela sociedade com o objetivo de realização e efetivação, primordialmente por apresentar no Direito, mecanismos de sanção e coerção estatal que impõem a conduta desejada.

Nossa Constituição como sistema normativo é formada de normas de estrutura e normas de comportamento, sendo que os princípios e as regras não possuem o mesmo grau de importância. Princípios carregam um grau axiológico diferente das regras, pois estão na base da estrutura do ordenamento jurídico e revelam preceitos de valores superiores que das regras.

Os princípios e os valores não se confundem, mesmo que ambos exerçam grande influência nas relações sociais. Os valores são construídos durante todo um processo histórico de certa sociedade e os princípios se fundam nos primeiros, tendo sua origem na forma como os valores são percebidos e interpretados.

Paulo de Barros Carvalho caracteriza os princípios como norma jurídica de hierarquia privilegiada que são capazes de promover limites objetivos. Os valores

são considerados independentes da estrutura da norma, pois para atingirem o fim que objetiva na expressão dos seus fundamentos, necessitam ser objetos de experiência social. (CARVALHO, Curso de direito tributário, 2004, p. 145)

Autores como Eros Grau, Alexy, Roque Carraza, Canotilho, Celso Antonio Bandeira de Mello, defendem que princípio é o ponto fulcral para a construção de um ordenamento constitucional.

Ao tratar das características dos princípios, Humberto Ávila ao citar os ensinamentos de Karl Larenz, destaca que os princípios possuem enorme relevância para o ordenamento jurídico, pois possuem a função de comandos auxiliares fundamentais para os intérpretes na aplicação de outras normas. Obviamente, que não se pode esquecer que eles não possuem caráter normativo e muito menos aplicação direta, pois lhes falta o caráter formal de propositura jurídica e apenas direcionam as condutas a serem seguidas sem força coercitiva estatal. (ÁVILA, 2003, p. 27)

O aspecto da função de fundamento normativo para tomadas de decisão é outro critério distintivo entre os princípios e as regras. A distinção decorre da qualidade decorrente do modo hipotético de formulação normativa, uma vez que, os princípios possuem claro conteúdo axiológico, porém, para que esses valores sejam positivados necessitam que se tornem regras passando por um processo legislativo. (ÁVILA, 2003, p. 30)

O estudo dos princípios guarda especial importância, na medida em que estão entrelaçados internamente nas entranhas do sistema jurídico. Relacionado com a palavra “origem” são base do ordenamento jurídico e estão posicionados no topo da estrutura normativa, antecedendo as regras.

Os princípios prescrevem comandos direcionados às atividades do mundo do *ser* como espécies de normas jurídicas, no mundo do *dever-ser*. As normas jurídicas são proposições que prescrevem comandos reguladores nas atividades do mundo do *ser*. Podemos concluir que a inobservância de princípios nas normas jurídicas acarreta a antijuridicidade, e a consequente sanção: a invalidação da norma produzida.

### 3. PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O nascedouro do princípio da capacidade contributiva ocorreu na Alemanha, mas foi na Espanha, a partir daquela construção doutrinária, que se iniciou a discussão sobre o *mínimo isento*, fator de potencialização. Esse princípio apresenta-se nas Constituições Alemã, brasileira, italiana, espanhola e portuguesa.

O princípio da capacidade contributiva trata de uma espécie de limitação ao poder de tributar por parte do Estado, fazendo com que seja respeitado a capacidade contributiva do indivíduo, impedindo de onerá-lo acima do mínimo vital para sua sobrevivência e de sua família.

Na compreensão de Gian Antonio Micheli, é necessário verificar se o poder legislativo encontrou limites jurídicos no momento de estabelecer as normas tributárias, ainda, se foi estabelecido dentro das exigências sociais, econômicas e políticas daquele momento histórico. Seguindo esse raciocínio, o autor explica que a capacidade contributiva é uma maneira de limitação à postestade tributária, decorrente de critérios principiológicos constitucionais como da solidariedade, da justiça social e da igualdade entre os cidadãos. (MICHELI, 1975, p. 142)

Na Constituição Federal brasileira, o princípio da capacidade contributiva apresenta-se expresso no artigo 145, § 1º. :

Art. 145 – A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: [...]

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

Note-se que o dispositivo constitucional não trata especificamente da capacidade contributiva, mas sim da capacidade econômica, porém, deve-se levar em conta que para a configuração do princípio da capacidade contributiva deve ser observada a capacidade econômica do contribuinte, acrescida do interesse público e social de gravar a renda ou patrimônio daquele setor ou região naquele tempo, sempre sem olvidar da observação da função social e da redistribuição da renda entre os indivíduos, privilegiando o caráter solidário.

Na doutrina espanhola, Emilio Cencerrado Millán, preleciona que não é toda capacidade econômica que constitui a capacidade contributiva, mas somente aquela riqueza que não está destinada às necessidades vitais. (MILLÁN, 1999, p. 37) Por certo que, a existência de capacidade econômica legitima a imposição tributária, mas, para Gian Antonio Michelle, “a noção de capacidade contributiva impede que o poder de imposição possa ser exercido de maneira a agravar o mínimo vital, aquilo que é absolutamente indispensável para viver. Se tal limite for violado, não existe capacidade contributiva, ameaçando a própria sobrevivência do sujeito”. (MICHELI, 1975, p. 151).

A respeito da Teoria do *mínimo isento*, Millán destaca que se é possível exigir que os tributos sejam aplicados a partir da medida de capacidade econômica das pessoas, do mesmo modo estabelece que, ante a insuficiência de capacidade econômica, será impossível o gravame tributário. (MILLÁN, 1999, p. 08).

Não são todas as constituições que dispõe expressamente sobre o *mínimo isento*. À exemplo da nossa Carga Magna que não reconhece expressamente, mas está fundamentado no seu artigo 7º, onde prevê que o salário mínimo, fixado em lei, nacionalmente unificado, deverá ser capaz de atender *a suas necessidades vitais básicas* e às de sua família.

Regina Helena Costa, na sua obra Princípio da Capacidade Contributiva, conceitua *mínimo isento*, “o qual se constitui em um conceito que varia no tempo e no espaço, e tem relação direta com as necessidades básicas dos indivíduos. É uma isenção, porque a capacidade contributiva só pode se reputar existente quando aferir-se alguma riqueza acima do mínimo de existência fisiológico”. (COSTA, 1996)

Podem-se identificar na Constituição Federal brasileira três princípios atrelados à busca da justiça social: o princípio da progressividade, da personalização dos tributos e da capacidade contributiva.

O princípio da capacidade contributiva como princípio geral do sistema tributário brasileiro pode ser caracterizado como a limitação constitucional expressa ao poder de tributar do Estado. Apresenta-se como instrumento de defesa do contribuinte contra o Fisco almejando a pretensa justiça e igualdade tributária. Nesse sentido, tributa-se mais o contribuinte com renda maior e menos aquele com renda menor, com o objetivo de reduzir as desigualdades econômicas e sociais.

Há divergência na doutrina brasileira sobre o conceito de capacidade contributiva, Manoel Lourenço dos Santos entende que o referido princípio é uma regra comum de Justiça, em que o *“Estado deve repartir a carga tributária de acordo com as possibilidades econômicas de seus habitantes, de modo geral, e, de modo específico, conforme a capacidade econômica de cada indivíduo, poupando, tanto quanto possível, o necessário físico de cada um”*. (SANTOS, 1970, p. 96)

Regina Helena Costa afirma que o princípio da capacidade contributiva é *“a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, para suportar a carga tributária, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação”*. (COSTA, 1996, p. 101)

Para Roque Antonio Carrazza, na sua obra Curso de Direito Tributário, estabelece vinculação entre o referido princípio com da igualdade, afirmando que a capacidade contributiva é objetiva, já que se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, mas às manifestações objetivas da riqueza, fazendo referência à atividade de preferência do legislador para eventos que demonstrem condições para concorrer às despesas públicas, denominados pelo autor como *“fatos-signos presuntivos de riqueza”*. (CARRAZZA, 2003, p. 31)

Para Sacha Camon Navarro Coelho, a capacidade contributiva é subjetiva, devendo-se levar em conta a capacidade econômica real do contribuinte e a sua condição pessoal de suportar a carga econômica do tributo. (COELHO, 1992, p. 90)

Dessas lições se pode verificar em ambos os sentidos, a vontade do legislador dos fatos que elegerá e determinará o surgimento de obrigações tributárias, é um fator condicionante. Assim, o princípio encaixa-se como limitador de poder de tributar do Estado, cujo dever de observação é tanto do legislador como do aplicador da norma tributária. Dessa forma, se opera a proporcionalidade dos impostos com a finalidade de respeitar o mínimo de sobrevivência do sujeito e obstar que a progressividade tributária atinja patamares de confisco.

Outro ponto, questionado por alguns autores é a expressão *“sempre que possível”* presente no parágrafo primeiro do artigo 145 da Constituição Federal. Qual seria então a real abrangência do princípio da capacidade contributiva? A doutrina predominante, representada por Edvaldo Brito, Ives Gandra Martins, Hugo de Brito Machado, Hamilton Dias de Souza e outros, diz que a melhor interpretação é no sentido de que o referido princípio *“sempre”* deve ser respeitado e não *“sempre que*

possível”, sendo que a expressão diz respeito somente à característica pessoal dos impostos, já que sempre é possível graduar os impostos segundo a capacidade econômica do contribuinte, mas nem sempre é possível atribuir caráter pessoal aos impostos”. (REZEK, 2002)

Nesse sentido, o que verdadeiramente se busca no princípio da capacidade contributiva é a imposição de dois limites primordiais: a vedação de utilização do tributo como efeito de confisco e o respeito a não tributação do mínimo vital. (REZEK, 2002).

#### **4. TRATAMENTO DIFERENCIADO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS**

Para se analisar o tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas antes se faz necessário se passar pelos valores da liberdade e igualdade fixados na nossa Carta Magna. A positivação desses valores está expressa no Capítulo destinado à ordem econômica.

O ideário do Estado Liberal está concretizado no princípio da livre iniciativa que garante o direito a todo cidadão de exercer livremente uma atividade econômica, porém no Brasil esse livre exercício não é pleno. Há a autorização constitucional para o Estado imponha limites ao livre exercício da iniciativa, sempre por meio de norma jurídica introduzida na lei.

Essas limitações são intervenções do Estado que impõem aos sujeitos da iniciativa privada a observância de valores e princípios que integram a ordem jurídico-econômica brasileira, e dentre esses o abuso do poder econômico. Aqui se tem o contra ponto ao Estado Liberal, com a presença do ideário de um Estado Social que se preocupa pela manutenção do valor da igualdade material.

Na Constituição Federal brasileira a positivação da liberdade vem permeada pela igualdade, cumprindo o seu dever de garantir a todos os agentes econômicos os mesmos direitos por meio da intervenção estatal. No artigo 170 da CF a prescrição de ser a livre iniciativa um dos fundamentos da ordem econômica, trouxe “[...] o princípio básico do liberalismo econômico”, (SILVA, 2004, p. 773) e alcançou o nível de princípio fundamental no Estado Democrático de Direito, nos termos do artigo 1º, IV da CF.

Eros Roberto Grau destaca que o artigo 170 da Constituição Federal no seu caput e parágrafo único complementa os ideais tanto do modelo liberal fundado na livre iniciativa, quanto no modelo social fundado na igualdade, buscando amparo nas bases da livre concorrência. (GRAU, 2010, p. 185)

No artigo 170, IV do texto constitucional, a livre concorrência possui como corolário a competição entre as empresas sem qualquer interferência do Estado, fundadas na regulação autônoma do mercado. Porém, isso muitas das vezes não é alcançado, principalmente quando se tratam da influência, do poder econômico e da prática de atitudes ofensivas à ordem econômica de empresas com maior porte.

As sociedades empresárias podem levar à grande concentração do poder econômico que geram atitudes empresariais capazes de quebrar a harmonia nas relações econômicas. Essa situação da concorrência entre empresas de diferentes portes pode gerar um distanciamento artificial da competição saudável e produzir distorções no mercado, onde não deve ser tolerado em um sistema constitucional consolidado com bases ideológicas de Estado Social de Direito, que tem por objetivo a ser atingido a livre concorrência no modelo do equilíbrio entre as grandes empresas e os pequenos empresários. (FONSECA, 2005, p. 129)

Assim, nesse modelo constitucional, o princípio da livre concorrência oportuniza aos atores do mercado econômico o direito de competirem em pé de igualdade material. Pelos ensinamentos de Eros Roberto Grau, podemos concluir que “um mercado totalmente livre somente seria admitido com a ausência do fenômeno do abuso econômico”. (GRAU, 2010, p. 192)

Os valores e princípios constitucionais é dever do Estado. Por isso, se faz necessário promover a igualdade dentro dos ditames constitucionais e dar continuidade ao processo legislativo de produção de leis que garantam esses valores e princípios constitucionais. Porém, na realidade da ordem econômica, para que a igualdade material exista, se faz necessário reconhecer que as desigualdades entre os agentes econômicos existem e a que a diferença entre as micro e pequenas empresas e as de grande porte, é um fato.

Nesse sentido, a Constituição Federal buscou tutelar as micro e pequenas empresas, proporcionando um tratamento diferenciado para o acesso e permanência no mercado, para assim garantir-lhes a livre iniciativa, a livre concorrência e a igualdade material.

No ordenamento brasileiro, o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno, instituído pela Lei Complementar 123/2006, buscou realizar os valores republicanos e democráticos positivados por meio dos princípios e regras dos artigos 170, IX; 179 e art. 146, *d*, da Constituição Federal. Foi através desses dispositivos constitucionais, a maneira encontrada para se promover a igualdade de condições entre todos os agentes econômicos.

O critério de definição de uma microempresa e uma empresa de pequeno porte está relacionado ao seu faturamento. As empresas com margem de faturamento dentro desses limites trazidos pela LC 123/2006, devem ser abrangidas por esse regime jurídico de tratamento favorecido, passando a ser assistidas por consequência pelo SUPER SIMPLES – Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições Federais, Estaduais e Municipais das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte. Esse critério de tratamento fiscal diferenciado está em conformidade com os fundamentos constitucionais, já que possuem a mesma capacidade contributiva.

No que se refere aos critérios adotados pelo legislador, é interessante observar que em primeiro ponto buscou amparo na receita bruta auferida pela pessoa jurídica para definir o universo dos contemplados com a proteção constitucional no artigo 3º, I e II da LC 123/2006 e, em segundo ponto, estipulou requisitos e hipóteses de vedações, fundamentando nos aspectos relacionados ao contribuinte e fatores preponderantemente extrafiscais no artigo 17 da LC123/2006.

O reconhecimento da existência de um direito subjetivo de tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas é justificado quando a Constituição Federal pretende garantir o equilíbrio nas relações econômicas, dispensando uma proteção àquelas com menor poder econômico e capacidade de competição.

Foi essa a tônica na legislação infraconstitucional, por mais que antes da declaração de repercussão geral de matéria constitucional da análise pelo STF do Recurso Extraordinário 627.543/RS pelo Ministro Dias Toffoli, a LC 123/2006 fosse alvo de severas críticas pela inconstitucionalidade do seu artigo 17, V.

O cerne dessa discussão dizia respeito ao tratamento jurídico diferenciado e favorecido das microempresas e das empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, especialmente no que se referia ao regime especial e unificado de tributação, o SIMPLES NACIONAL, de que trata da LC123/2006. O que se queria saber é se as

micro e pequenas empresas estariam habilitadas a fruir do tratamento tributário diferenciado e favorecido previsto na lei complementar quando apresentassem débitos, perante à Fazenda Pública ou o INSS, decorrentes de tributos cuja exigibilidade não tivesse sido suspensa.

Aqueles que defendiam pela inconstitucionalidade do artigo 17, V da LC 123/2006, perquiriam que naquele caso a exigência contida no referido inciso do artigo, ao diferenciar os contribuintes em débito com a Fazenda Pública ou com o INSS das demais micro e pequenas empresas que cumpriam com as suas obrigações tributárias, para fins de opção pelo Simples Nacional, estaria impondo uma discriminação arbitrária, desarrazoada e incompatível com a do princípio da isonomia, considerada a capacidade contributiva dos agentes.

Então a Corte Suprema entendeu sabiamente que o tratamento favorecido levava em consideração a capacidade contributiva do agente presumidamente micro e pequeno empresário, porém essa presunção não pode ser validada quanto ao micro e pequeno empresário inadimplente com o fisco.

Isso se justifica justamente pela defesa do princípio da isonomia e da igualdade tributária que se ampara na discriminação apresentada no art. 17, V da LC 123/2006, quando a sua premissa de que o regime foi criado para diferenciar, em iguais condições, os empreendedores com menor capacidade contributiva e poder econômico, daqueles em débito com o fisco que participariam do mercado com uma vantagem competitiva em relação àqueles que cumprem suas obrigações tributárias pontualmente.

Ainda, não se pode olvidar, que o fisco oportuniza a possibilidade de parcelamento dos débitos fiscais por meio do REFIS, em até 120 (cento e vinte) parcelas mensais. Permitir-se o ingresso no SIMPLES NACIONAL daquele que sequer parcelou o débito, ou mesmo buscou formas de suspender o crédito tributário de que trata o art. 151 do CTN, é desestimular o contribuinte que honrou seus compromissos e incutir a sensação no micro e pequeno empresário de que o dever de pagar em dia seus tributos é inconveniente e desnecessário. Por esse motivo que não há que se falar em violação do princípio da isonomia e da capacidade tributária.

Concluindo, o princípio do tratamento diferenciado às micro e pequenas empresas consorciado ao princípio da capacidade contributiva, consolidado na Carta Magna, reflete valores dos anseios da sociedade e a sua diretiva que se deve ser

observada pelo legislador ordinário e também ao aplicador das leis, não podendo nunca ser desprezada.

## 5. CONSIDERAÇÕES

O artigo levanta o estudo e análise do capítulo que trata dos princípios gerais da atividade econômica, havendo o corte metodológico relacionado ao sistema tributário nacional, inserido na Constituição Federal. Permite-se então avaliar que no subsistema constitucional são identificados valores e normas que são princípios e regras jurídicas com o objetivo de demonstrar a direção a ser seguida na atuação do Estado e dos particulares nas relações econômicas.

Nessas relações destacamos aquelas que ganharam *status* constitucional aos sujeitos de direito, as micro e pequenas empresas, conforme o artigo 170, IX e artigo 179 da CF, consorciado ao artigo 145 § 1º da CF, onde se registram as políticas públicas do Estado: o tratamento diferenciado, capacidade contributiva, deveres administrativos e creditícios diferenciados diante de empresas de maior porte.

Ao analisar o princípio da capacidade distributiva pode-se concluir que esse reflete uma diretiva que sempre deve ser observada pelo legislador ordinário e aplicadores da lei. Na positivação dos princípios gerais constitucionais, muito se perde do seu real valor social. O princípio da capacidade distributiva é derivado do princípio da igualdade e da justiça social tendo como objetivo maior observar as condições de riqueza de cada contribuinte, utilizando-se do direito tributário para proporcionar uma melhor distribuição de renda entre a população e combate a desigualdades sociais.

Na análise do princípio do tratamento diferenciado verificou-se que seu objetivo é possibilitar a vivência com os valores da liberdade e da igualdade material, fixados nos princípios constitucionais da livre iniciativa e da livre concorrência. A livre iniciativa possui fundo ideológico liberal para garantir a atuação dos particulares no mercado por meio da atividade econômica e a livre concorrência possui fundo ideológico social para garantir o acesso e permanência de todos no mercado.

Esses objetivos elencados serão alcançados com a intervenção estatal indireta, por meio de regulação normativa e de incentivos tributários. Nessa composição das ideologias liberal e social do Estado brasileiro que se infere para garantir as conquistas socioeconômicas.

A LC/123/2006 se propôs a essa finalidade ao disciplinar o regime de tratamento diferenciado atribuindo para as micro e pequenas empresas, dentre outras, duas as ordens a se destacar: a ordem jurídica possibilitando a efetividade de direitos de nível constitucional e a ordem social buscando a garantia de sobrevivência dessa classe de empresários num mercado altamente competitivo, contribuindo para os valores do pleno emprego, avanço no desenvolvimento socioeconômico e distribuição de renda.

Por certo, que nesses anos de vigência da nossa Constituição Federal, as micro e pequenas empresas, sempre viveram na expectativa de usufruir mais dos direitos constitucionais que lhes foram apresentados, mas as imperfeições da efetividade e da aplicabilidade são superados com o tempo quando viabilizados por uma adequada interpretação de valores, princípios e regras que consolidam o regime jurídico econômico nacional.

## **REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS**

AVILA, H. **Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios** (2ª ed.). São Paulo: Malheiros Editores. 2003

CANOTILHO, J. **Direito Constitucional e Teoria da Constituição** (3ª ed.). Coimbra: Almedina. 1999.

CARRAZZA, R. A. **Curso de Direito Constitucional Tributário** (19 ed.). São Paulo: Malheiros Editores. 2003.

CARVALHO, P. d. **Curso de direito tributário** (16 ed.). São Paulo: Saraiva. 2004.

COELHO, S. N. **O Controle da Constitucionalidade das Leis e do Poder de Tributar na Constituição de 1988**. Belo Horizonte: Del Rey. 1992.

COSTA, R. H. **Princípio da Capacidade Contributiva** (2ª ed.). São Paulo: Malheiros. 1996.

DINIZ, M. H. **Conceito de norma jurídica como problema de essência** (2ª ed.). São Paulo: Saraiva. 1996.

FONSECA, J. L. **Direito Econômico** (5ª ed.). Rio de Janeiro: Forense. 2005.

GRAU, E. R. **A Ordem Econômica na Constituição de 1988** (14ª ed.). São Paulo: Malheiros. 2010.

KELSEN, H. **Teoria Geral das Normas**. (J. F. Duarte, Trad.) Porto Alegre: Sergio Antônio Fabris Editor. 1968.

MICHELI, G. A. **Curso de Derecho Tributario**. (J. Banacloche, Trad.) Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas. 1975.

MILLÁN, E. C. **El Mínimo Exento: en el sistema tributário español**. Barcelona: Marcial Pons. 1999.

REZEK, F. d. Capacidade Contributiva. (I. MARTINS, & R. G. MARTINS, Eds.) **Defesa do Contribuinte no Direito Brasileiro**. 2002.

SANTOS, M. L. **Direito Tributário** (3ª ed.). Rio de Janeiro: Fundação Getúlio Vargas. 1970.

SILVA, J. A. **Curso de direito constitucional positivo** (23 ed.). São Paulo: Malheiros Editores. 2004.