V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

RONEY JOSÉ LEMOS RODRIGUES DE SOUZA

ADDY MAZZ ELJASKEVICIUTE

Copyright © 2016 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D598
Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/UdelaR/Unisinos/URI/UFSM / Univali/UPF/FURG;

Coordenadores: Addy Mazz Eljaskeviciute, Raymundo Juliano Feitosa, Roney José Lemos Rodrigues de Souza – Florianópolis: CONPEDI, 2016.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-243-9
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Instituciones y desarrollo en la hora actual de América Latina.

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Interncionais. 2. Direito tributário. 3. Direito financeiro. I. Encontro Internacional do CONPEDI (5. : 2016 : Montevidéu, URU).

CDU: 34



Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br



Universidad de la República
Montevideo – Uruguay
www.fder.edu.uy

V ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI MONTEVIDÉU – URUGUAI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

Os artigos aqui publicados foram apresentados durante o V ENCONTRO INTERNACIONAL promovido pelo CONPEDI – Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, realizado em Montevidéu – Uruguai entre os dias 8 e 10 de setembro de 2016 em conjunto com a Facultad de Derecho/Universidad de la Republica Uruguay, Universidade do Vale do Rio dos Sinos - Unisinos, Universidade Regional Integrada do Alto Uruguai e das Missões - URI, Universidade Federal de Santa Maria - UFSM, Universidade do Vale do Itajaí - UNIVALI, Universidade de Passo Fundo - UPF e Universidade Federal do Rio Grande - FURG, tratando-se da primeira ação internacional do CONPEDI na América Latina.

O evento foi sediado na Universidade da República (UDELAR), principal instituição de ensino superior e pesquisa do Uruguai, no histórico prédio da Faculdade de Direito, que, no ano de 2008, cumpriu 170 anos de sua criação. Vale dizer que é uma instituição pública, autônoma e que realiza várias atividades voltadas à difusão do conhecimento e da cultura. Nosso cumprimento cordial à acolhida proporcionada pela instituição.

Os trabalhos apresentados no grupo 41 - DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I - propiciaram um intenso e frutífero debate em torno do tema central do encontro, qual seja, Instituciones y desarrollo en la hora actual de América Latina.

Relevante notar a pluralidade nas matérias tratadas nos trabalhos, que, embora relacionadas a tema central, revelam preocupações de cunho principiológico - teórico, sem perder de vista o caráter prático, relacionadas à eficiência da gestão tributária, de maneira a fazer frente às necessidades financeiras do Estado, buscando estabelecer a medida de equilíbrio com o desenvolvimento produtivo e a obediência às garantias constitucionais.

Por fim, destaque-se que todos os trabalhos que compõe o presente volume merecem ser lidos, pela excelência e relevância dos temas apresentados, razão pela qual desejamos uma ótima leitura a todos.

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP

Prof. Dr. Roney José Lemos Rodrigues de Souza - UNICAP

Prof. Addy Mazz - UDELAR

SIMPLES NACIONAL: PRESSUPOSTOS PARA DEFINIÇÃO DA CONDIÇÃO DE MICROEMPRESA OU EMPRESA DE PEQUENO PORTE E AS LIMITAÇÕES À INCLUSÃO NO REGIME ESPECIAL DE TRIBUTAÇÃO.

SIMPLES NACIONAL: SUPUESTOS PARA DEFINICIÓN DE LA CONDICIÓN DE MICROEMPRESA O PEQUEÑA EMPRESA Y LIMITACIONES DE INCLUSIÓN EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DE TRIBUTACION.

Roney José Lemos Rodrigues de Souza [1]
Raymundo Juliano Feitosa [2]

Resumo

O nosso intento neste artigo é realizar uma análise na qual a ampliação dos critérios fixados para o exercício da opção pelo SIMPLES Nacional se constitui no eixo central da argumentação desenvolvida. Não pretendemos examinar a eficácia do SIMPLES Nacional, mas analisar criticamente as possibilidades de acesso ao regime. É forçoso reconhecer os ganhos significativos em um marco regulatório das pequenas e microempresas em matéria de geração de riquezas. Contudo, entendemos que segmentos expressivos desses agentes econômicos ficaram excluídos do regime então fixado. Cumpre ressaltar que a principiologia constitucional obriga também o legislador ordinário a não realizar discriminações arbitrárias.

Palavras-chave: Tributação, Desigualdade, Microempresa

Abstract/Resumen/Résumé

Nuestro propósito en este artículo es realizar un análisis en el que la expansión de los criterios establecidos para el ejercicio de la opción por el SIMPLE Nacional constituye el eje central de la argumentación. No tenemos la intención de examinar la eficacia de la SIMPLE Nacional, pero un examen crítico de las posibilidades de acceso al régimen. Debe reconocer los logros significativos en un marco regulatorio para las micro y pequeñas empresas en términos de generación de riqueza. Sin embargo, entendemos que los segmentos significativos de estos agentes económicos fueron excluidos del régimen de entonces fijo.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tributación, Desigualdad, Microempresa

[1] Doutor em Direito pela Universidad de Castilla-La Mancha (UCLM) /Espanha. Professor da Universidade Católica de Pernambuco - UNICAP. Advogado.

[2] Doutor em Direito pela Universidad Autonoma de Madrid/Espanha. Professor da Universidade Católica de Pernambuco - UNICAP, da Universidade do Estado da Paraíba - UEPB e da ASCES.

1. Introdução.

A literatura jurídica realça a importância da empresa no mundo atual, como destaca Fábio Konder Comparato (1990, p. 3), de modo a considerá-la uma instituição social que, pela sua influência, dinamismo e poder de transformação, sirva de elemento explicativo e definidor da civilização contemporânea. Enfim: essa instituição é a empresa. É dela que depende, diretamente, a subsistência da maior parte da população ativa do país, pela organização do trabalho assalariado. É das empresas que provém a grande maioria dos bens e serviços consumidos pelo povo, e é delas que o Estado retira a parcela maior de suas receitas fiscais. É em torno da empresa, ademais, que gravitam vários agentes econômicos não assalariados, como investidores de capital, os fornecedores, os prestadores de serviço.

Nesse contexto empresarial, os dados[1] divulgados pelo SEBRAE mostram a relevância da microempresa e da empresa de pequeno porte em matéria de geração de emprego e renda. Segundo a pesquisa, no Brasil existem 6,4 milhões de estabelecimentos. Desse total, 99% são micro e pequenas empresas que respondem por 52% dos empregos com carteira assinada no setor privado (16,1 milhões).

Variável	Participação (%)	Ano	Fonte
Número de estabelecimentos	99%	2012	Sebrae-NA/ Dieese [1]
Empregos formais	52%	2012	Sebrae-NA/ Dieese [2]
Faturamento	28%	1994	Sebrae-NA [3]
Produto Interno Bruto (PIB)	27%	2011	Sebrae-NA [4]
Valor das exportações	0,9%	2011	Sebrae-NA / Funcex [5]

Por outro lado, é oportuno destacar que o estudo do Banco Mundial - denominado *Doing Business* 2015 - estabelece relevante comparação entre 189 países, classificando as respectivas economias pelo grau de facilidade de se fazer negócios. Com efeito, o *Doing Business* mede, analisa e compara as regulamentações aplicáveis às empresas, de maneira que

[1] Disponível em: http://www.sebraesp.com.br/arquivos_site/biblioteca/EstudosPesquisas/mpes_numeros/dados_mpes_brasil_2014.pdf. Acesso em: 08/06/2016.

uma posição próxima ao topo do ranking significa que o ambiente regulatório é mais propício para a criação e operação de uma empresa local.

Facilidade de se fazer negócios no Brasil - *Doing Business* 2015

Indicador	São Paulo	América Latina & Caribe	OCDE
Pagamentos (número)	9,0	29,9	11,8
Tempo (horas por ano)	2.600,0	365,8	175,4
Imposto sobre os lucros (% lucros)	24,8	20,7	16,4
Contribuições e impostos sobre o trabalho (% lucros)	40,3	14,7	23,0
Outros impostos (% lucros)	3,8	12,9	1,9
Aliquota de imposto total (% do lucro)	68,9	48,3	41,3

Esclareça-se que o empresário enquadrado como Micro ou Pequeno poderá optar pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte - SIMPLES Nacional, observadas, contudo, as vedações da Lei complementar 123 de 2006, razão pela qual se submeterá a um regime de menor complexidade em matéria de administração dos tributos, tanto no tocante ao número de pagamento como no fator tempo (horas por ano), assim como será tributado com carga menos impactante.

Nesse cenário é que se justifica a adoção de medidas voltadas ao desenvolvimento e fortalecimento desses agentes econômicos, especialmente por meio de medidas que reservem tratamento favorecido e diferenciado em matéria tributária.

2. O tema na Constituição de 1988.

O legislador constituinte de 1988 fixou as bases da ordem econômica brasileira nos artigos 170 a 192 da atual Constituição, destacando-se, nesse particular, a previsão contida no artigo 170, inciso IX, que elevou à categoria de princípio o tratamento favorecido para as

empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Conforme Tavares (2006, p. 216), o tratamento favorecido e diferenciado para esse conjunto de empresários revela a necessidade de proteger os organismos que possuem menores condições de competitividade em relação às grandes empresas e conglomerados, para que, dessa maneira, efetivamente ocorra a liberdade de concorrência (e de iniciativa) e, consequentemente, sejam viabilizadas as condições de desenvolvimento da empresa.

Atualmente, a matéria está disciplinada pela Lei Complementar 123 de 2006 que, ao instituir o Estatuto Nacional da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte, revogou a Lei 9.841 de 05 de outubro de 1999, bem como a 9.317/96 e estabeleceu uma série de normas gerais que alcançam os Poderes da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

3. Pressupostos formais para constituição das microempresas e das empresas de pequeno porte.

De acordo com o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (Lei complementar 123/2006) 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: 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 da empresa de pequeno porte, aufira, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R$ 3.600.000,00 (três milhões e seiscentos mil reais).

É incontestável a utilização de um critério econômico (receita bruta anual) para definir as possibilidades enquadramento na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte, por parte da pessoa física ou jurídica, de maneira a proteger os organismos que possuem

menores condições de competitividade em relação às grandes empresas e conglomerados empresariais.

Mas não é só. Isso porque, conforme expressa previsão do § 4º do artigo 3º. Lei Complementar 123/2006, ainda que observadas as premissas econômicas (receita bruta anual), não poderá se beneficiar do tratamento jurídico diferenciado nela previsto, notadamente o regime especial de tributação denominado SIMPLES Nacional, 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 previsto na mencionada Lei Complementar, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do caput do artigo 3º. da referida Lei Complementar; 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* do artigo 3º. da referida Lei Complementar; V - cujo sócio ou titular seja administrador ou equiparado de outra pessoa jurídica com fins lucrativos, desde que a receita bruta global ultrapasse o limite de que trata o inciso II do *caput* do artigo 3º. da referida Lei Complementar; VI - constituída sob a forma de cooperativas, salvo as de consumo; VII - que participe do capital de outra pessoa jurídica; VIII - 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; IX - 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; X - constituída sob a forma de sociedade por ações; XI - cujos titulares ou sócios guardem, cumulativamente, com o contratante do serviço, relação de pessoalidade, subordinação e habitualidade.

Embora as exigências acima relacionadas sejam suficientes para permitir o enquadramento na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte, não estará rigorosamente assegurado o acesso à plenitude dos privilégios conferidos pela Lei Complementar 123/2006, especialmente no âmbito tributário, mediante o exercício da opção pelo regime especial e simplificado de tributação (SIMPLES Nacional).

É que, mesmo se e quando atendidas as exigências previstas no artigo 3º. da Lei complementar 123/2006 enquadramento na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte, o artigo 17 da mesma Lei prevê a expressa vedação ao exercício da opção ao SIMPLES Nacional, ainda que obedecidos os limites legais de receita bruta anual, atingindo, assim, uma série de atividades econômicas que não poderão, portanto, recolher os impostos e contribuições na forma do SIMPLES Nacional, a saber: atividade de prestação cumulativa e contínua de serviços de assessoria creditícia, gestão de crédito, seleção e riscos, administração de contas a pagar e a receber, gerenciamento de ativos (*asset management*), compras de direitos creditórios resultantes de vendas mercantis a prazo ou de prestação de serviços (*factoring*); serviço de transporte intermunicipal e interestadual de passageiros, exceto quando na modalidade fluvial ou quando possuir características de transporte urbano ou metropolitano ou realizar-se sob fretamento contínuo em área metropolitana para o transporte de estudantes ou trabalhadores; cessão ou locação de mão-de-obra.

É bem verdade que, em boa hora, após tramitação no Congresso desde 2012, foi aprovada a Lei Complementar nº 147 de 2014, que altera a Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, a fim de permitir a opção pelo SIMPLES Nacional, de várias atividades de prestação de serviços. No entanto, ainda persiste a exclusão em relação as atividades anteriormente relacionadas.

Ademais, algumas restrições são razoáveis, uma vez que estão em sintonia a extrafiscalidade tributária, atingindo a venda de cigarros, cigarrilhas, charutos, filtros para cigarros, armas de fogo, munições e pólvoras, explosivos e detonantes e bebidas.

Contudo, as demais restrições acima relacionadas configuram uma violação da justiça tributária. Isso porque, embora seja utilizado, num primeiro momento, um critério econômico para identificar os sujeitos merecedores de um tratamento diferenciado e favorecido, definindo-os como microempresários ou empresários de pequeno porte, estabelece o legislador, em seguida uma série de vedações a algumas atividades econômicas, especialmente voltadas ao setor de prestação de serviços, ignorando o fato de se encontrar a empresa compreendida nas faixas de faturamento ou receita bruta anual exigida pelo artigo 3º. da referida Lei complementar 123 de 2006.

Não se mostra justo criar mecanismos de exclusão que se fundamentem exclusivamente no tipo de atividade econômica explorada, a fim de afastar certas e determinadas atividades econômicas do SIMPLES Nacional, ainda que, repita-se, sejam atendidos os demais requisitos exigidos para enquadramento na condição de microempresa ou empresa de pequeno porte.

É que a igualdade tributária envolve a uniformidade dos tributos, segundo a qual a repartição desses deve obedecer ao mesmo critério para todos os destinatários da imposição tributária. Ou seja, todos devem estar adstritos ao pagamento de tributos com base no mesmo critério (COUTINHO, 2009).

Aí é que se insere de um lado a equidade horizontal, defendida como uma das maiores virtudes e um dos maiores objetivos da política fiscal, que significa que os indivíduos com a mesma renda e nas mesmas condições devem ser tratados fiscalmente da mesma forma e devem sofrer a mesma carga de incidência fiscal, e, de outro lado, a equidade vertical, que significa que o governo deve proceder a um tratamento igualitário de todos os contribuintes (SILVEIRA, 2009, p. 277).

4. Significado e alcance da igualdade tributária.

O conceito de igualdade provocou posições extremadas. Uma posição, dita realista, reconhece que os homens são desiguais sob múltiplos aspectos, mas também entende ser supremamente exato descrevê-los como criaturas iguais, pois, em cada um deles, o mesmo sistema de características inteligíveis proporciona, à realidade individual, aptidão para existir. Em essência, como seres humanos, não se vê como deixar de reconhecer igualdade entre os homens. Não fosse assim, não seriam seres da mesma espécie. (SILVA, 2001, pp. 215-216).

Não obstante a igualdade seja um princípio inalienável de todo e qualquer cidadão, foi necessário positivá-lo para que pudesse ser reclamado como legítimo e exigido o seu respeito pelo próprio Estado. (ZILVETI, 2004, p. 72).

Nesse sentido, a Constituição Federal do Brasil estabeleceu, no artigo 5º, de modo genérico, que: "Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.".

Uma leitura apressada do dispositivo poderia levar ao entendimento de que a igualdade foi garantida duas ou mais vezes. Isso, porém, não ocorre. Na verdade, o dispositivo protege duas formas de igualdade: a igualdade perante a lei, também conhecida como igualdade formal; e a igualdade na lei, também chamada de igualdade material (ÁVILA, 2008, p. 74).

A igualdade no sentido formal, de irrefutável relevância prática, expressa as legítimas discriminações autorizadas aos legisladores – vale dizer, aquelas equiparações ou desequiparações consagradas na lei. Dirige-se, assim, o princípio imediatamente ao legislador e mediatamente aos seus aplicadores (COSTA, 2003, p. 38).

Portanto, a atual acepção do princípio constitucional da igualdade obriga também o legislador: a uma, a não fazer discriminações arbitrárias ou carentes de justificação ou fundamentação material ou racional; a duas, a tratar igualmente o que é constitucionalmente igual e desigualmente o que é constitucionalmente desigual.

No âmbito tributário, a igualdade pode ser vista como a regra de "quinhoar desigualmente aos desiguais, na medida em que se desigualem", de maneira que "tratar com desigualdade a iguais, ou a desiguais com igualdade, seria desigualdade flagrante, e não igualdade real" (ZILVETI, 2004, p. 127).

Não por outra razão, a Constituição Federal, em seu artigo 150, II, estabeleceu que:

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

Com efeito, sendo o tributo uma maneira de distribuir o ônus social entre os indivíduos e devendo essa distribuição observar a possibilidade e o dever de pagar, preservando o mínimo existencial, o princípio da igualdade no contexto tributário constitui uma relevante

baliza para o alcance da justiça fiscal, mediante a utilização dos meios postos à disposição do legislador, tais como, a progressividade, as isenções e a criação e manutenção de sistemas tributários especiais.

Nessa perspectiva, a instituição do SIMPLES Nacional para as microempresas e empresas de pequenas empresas encontra-se em perfeita consonância com o artigo 170, inciso IX, da Constituição, considerando, para tanto, o critério econômico (receita bruta anual), a fim de proteger os organismos que possuem menores condições de competitividade em relação às grandes empresas e conglomerados.

Constitui-se, pois, em medida correta, vez que tendente a assegurar a concorrência em condições justas entre os microempresários e os pequenos empresários, de uma parte, e, de outra, os grandes empresários.

Entretanto, o princípio da igualdade exige que a lei, tanto ao ser editada, quanto ao ser aplicada: a) não discrimine os contribuintes que se encontrem em situação jurídica equivalente; b) discrimine, na exata medida de suas desigualdades, os contribuintes que não se encontrem em situação jurídica equivalente (CARRAZZA, 2006, p. 89).

Assim é que a igualdade fiscal ou isonomia tributária envolve a uniformidade dos tributos, segundo a qual a repartição desses deve obedecer ao mesmo critério para todos os destinatários da imposição tributária. Ou seja, todos devem estar adstritos ao pagamento de tributos com base no mesmo critério (COUTINHO, 2009).

Aí é que se insere de um lado a equidade horizontal, defendida como uma das maiores virtudes e um dos maiores objetivos da política fiscal. A equidade horizontal significa que os indivíduos com a mesma renda e nas mesmas condições devem ser tratados fiscalmente da mesma forma e devem sofrer a mesma carga de incidência fiscal. De outro lado, na equidade vertical significa que o governo deve proceder a um tratamento igualitário de todos os contribuintes (SILVEIRA, 2009, p. 277).

Com efeito, o princípio da igualdade representa um princípio de natureza superior de onde decorrem outros princípios e regras[2].

Este é o caso do princípio da capacidade contributiva, que possui o seu sentido e conteúdo delimitados pela noção de igualdade, especialmente, em seu aspecto *formal*, como exigência do tratamento isonômico de situações iguais; e em seu aspecto *material*, como proibição de discriminações ilegítimas (MOLINA, 1998, p. 26).

Nesse sentido, Miguel Ángel Collado Yurrita e Saturnina Moreno González (2007, p. 47) asseveram que:

> **(...) el principio de igualdad en materia tributaria adquire su significado próprio al conectarlo com los conceptos de capacidad econômica y progressividad. Por conseguinte, uma cierta desigualdad cualtativa es indispensable para entender cumplido este principio; precisamente, la que se realiza mediante la progresividad. Em definitiva, la capacidad económica es el criterio o dato desde el que se va a demandar el tratamiento en igualdad de todos los iguales. El principio de capacidad econômica se erige desde esta perspectiva en el criterio para estabelecer si dos situaciones son iguales o diversas en orden a recibir el mismo o diferente trato.**

Desde logo cumpre fazer observação importante e que atina ao momento da determinação do que seja a capacidade contributiva, ou, na expressão de Barros Carvalho, a capacidade econômica do contribuinte (CARVALHO, 2009, p. 182), prevista no parágrafo primeiro do artigo 145 da Carta Magna.

Segundo o autor, a referida expressão tem o condão de denotar dois momentos distintos no direito tributário. Primeiro, realizar o princípio "pré-jurídico" da "capacidade contributiva

[2] SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. *Direito tributário e análise econômica do direito: uma visão crítica.* Rio de Janeiro: Elsevier, 2009, p. 282.

absoluta ou objetiva", no sentido de demonstrar a escolha, pela autoridade legislativa competente, de fatos que ostentem signos de riqueza, como, no caso do SIMPLES Nacional, da indicação do faturamento ou da receita bruta anualmente auferida. Por outro lado, também é capacidade contributiva, sob o prisma relativo ou subjetivo, a repartição da percussão tributária, de tal modo que os participantes do acontecimento contribuam de acordo com o "tamanho econômico do evento". Quando empregada nesse último sentido, embora revestida de caracteres próprios, sua existência está diretamente relacionada à realização do princípio da igualdade, previsto no artigo 5º, *caput*, do Texto Constitucional acima transcrito.

Ora, sob esse prisma, verifica-se que, de um lado, o legislador identificou os micro e pequenos empresários pelo "signo de riqueza", ou seja, pelo faturamento anual; de outra banda, tratou o fato gerador (exercício da atividade econômica para produção ou circulação de bens ou serviços) a partir do "tamanho econômico do evento" instituindo um regime tributário (SIMPLES Nacional) menos oneroso para o sujeito passivo.

Daí porque não se mostra justo e constitucionalmente aceitável criar mecanismos de exclusão que se fundamentem exclusivamente no tipo de atividade econômica explorada, a fim de impedir que certas e determinadas profissões tenham acesso ao SIMPLES Nacional.

Oberserva Fabretti, por oportuno, que algumas vedações ao SIMPLES Nacional são lógicas e inteiramente válidas, como as que não permitem a adesão ao sistema simplificado, das instituições financeiras, que tenham sócio residente no exterior, que sejam filial, sucursal, agência ou representação, no país, de pessoa jurídica com sede no exterior.

Portanto, as empresas que se encontrem na situação jurídica de microempresa e empresas de pequeno porte, tendo em vista o único critério legítimo para assim as qualificar (receita bruta anual), devem fazer *jus* ao tratamento jurídico constitucional especial (adesão ao SIMPLES nacional), e qualquer outro critério por meio do qual se pretenda retirar de alguma parcela dessas empresas esse direito, sob pena de grave violação à Constituição Federal.

5. Elementos estruturais da igualdade tributária.

O primeiro elemento imprescindível para o estabelecimento da relação de igualdade são os sujeitos, objeto da comparação, e, mais especificamente, os sujeitos passivos da obrigação tributária.

Para Ávila (2008, p. 43), o raciocínio de igualdade é comparativo de quaisquer objetos (fatos, situações ou atividades) relacionados a sujeitos que, no que concerne a eles, tenham interesses juridicamente protegidos. Ademais, quando se fala em sujeitos passivos da obrigação tributária, não se está fazendo alusão apenas àqueles que se situam no pólo passivo da relação obrigacional tributária. Na maioria das vezes, o raciocínio de igualdade envolve a comparação entre o regime jurídico aplicado a diferentes contribuintes ou responsáveis.

Entretanto, os sujeitos, objetos de comparação, devem ser comparados ou medidos a partir de uma medida comum de comparação, que consiste no segundo elemento relevante em matéria de igualdade.

Nesse sentido, oportuna a lição de Klaus Tipke *apud* Schouri (2005, p. 6), segundo o qual, a igualdade, que se distingue da identidade, é sempre relativa. O que é completamente igual é idêntico. Por isso, quando se pretende aplicar corretamente o princípio da igualdade, deve-se apurar a exata relação, perguntando-se: igual em relação a que (em relação em que)? Quaisquer diferenças podem não justificar a necessidade de conferir um tratamento desigual. Para a comparação relativa torna-se necessário um critério de comparação. Logra-se extrair um critério concreto de comparação do princípio de sistematização, isto é, do motivo ou da valoração que constitui o fundamento da lei. O princípio é o critério de comparação ou de justiça estabelecido compulsoriamente pelo legislador para determinados assuntos legalmente disciplinados.

É preciso atentar para o fato de que uma distinção entre contribuintes com base em motivos meramente subjetivos e não fundamentada em finalidade objetivamente verificável e constitucionalmente aferível, é, no dizer de Ávila (2008, p. 44), “irrazoável”.

Certo é que a utilização de critérios meramente subjetivos para excluir previamente determinadas profissões do SIMPLES Nacional configura flagrante violação do princípio da igualdade, bem como afronta a ideia de Justiça fiscal que deve permear o sistema tributário.

Infere-se que o Poder Legislativo, em cumprimento à determinação emanada na Constituição, editou a lei complementar 123 no ano de 2006 para atingir determinada finalidade (estimular o desenvolvimento das micro e pequenas empresas), escolhendo como medida de comparação o tamanho da empresa, a partir da receita bruta anual obtida.

Ora, isso significa que a lei, para atingir determinada finalidade (estimular o desenvolvimento do pequeno empresário por meio de mecanismos concretizadores da competitividade), escolheu uma medida de comparação (tamanho ou porte econômico), aferindo-se por meio de um elemento indicativo específico (receita bruta anual). Portanto, para o Legislativo seria o porte da empresa a característica relevante para aferir a necessidade de estímulo estatal por meio da desoneração parcial dos tributos. Em outras palavras, a receita bruta seria um parâmetro cuja existência indicaria o porte da empresa; e o porte pequeno seria o elemento 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 estimulo estatal. Essa regra geral foi, porém, excepcionada com uma regra de exclusão do benefício (2008, p. 38) com base na atividade econômica explorada, independentemente da receita bruta anual auferida.

Com efeito, tem-se que a utilização de critérios distintos daquele constitucionalmente fixado, incidente no grupo das microempresas e empresas de pequeno porte, para dele retirarem-se algumas poucas atividades, viola de maneira frontal e direta o princípio constitucional da isonomia, com sérias e profundas conseqüências para a liberdade de iniciativa e de concorrência (TAVARES, 2006, p. 224).

Seria oportuno indagar por que o Poder Legislativo não escolheu como elemento indicativo do tamanho da empresa, em vez do seu faturamento, o seu número de empregados ou a sua produtividade.

Porém, de se notar que independentemente de qual seja o melhor critério indicativo, o que importa é que o Legislador institui um deles, qual seja, o faturamento ou receita bruta anual e não poderia, portanto, afrontar os critérios que ele próprio estabeleceu.

Não há motivo legítimo para excluir do benefício do SIMPLES Nacional empresas que, a exemplo das formadas por profissionais liberais, enquadram-se diretamente na definição inicial da própria lei complementar 123/2006 acerca de microempresas e empresas de pequeno porte. Sobretudo porque, não se pode olvidar que tanto o fundamento para proteção e estímulo das micro e pequenas empresas, como o da igualdade estão previstos na Constituição Federal e não poderia este ter sido excepcionado por meio de lei infraconstitucional.

Como consequência, algumas verdadeiras microempresas e empresas de pequeno porte que se encontram excluídas, pelo texto legal, do tratamento tributário privilegiado são alocadas em situação de exclusão injustificável e inadmissível. Por meio do artifício legal acima enunciado, arcam com deveres tributários superiores aos que são exigidos das demais microempresas e empresas de pequeno porte.[3]

6. Conclusão.

O presente artigo, longe de esgotar o tema, procurou, numa perspectiva descritiva, mas sem deixar de lado uma visão crítica, lançar luzes sobre os aspectos essenciais da microempresa e da empresa de pequeno porte brasileira, e, em especial, o regime tributário a que podem se submeter e, por fim, mostrar a violação ao princípio constitucional da igualdade que decorre da vedação ao SIMPLES nacional por algumas atividades econômicas.

Restou claro e ninguém duvida disso, que a atuação dos micro e pequenos empresários é de extrema relevância para o desenvolvimento econômico e social do país, justificando a criação e o aperfeiçoamento de mecanismos jurídicos que estimulem e fortaleçam o processo produtivo pelos agentes privados.

[3] TAVARES, André Ramos. *Direito constitucional econômico*. 2ª. ed.. São Paulo: Método, 2006, p. 228.

Nesse sentido, a Lei Complementar 123/2006 propõe uma série de medidas nesse sentido, impondo aos demais poderes (executivo e judiciário) a adoção de uma postura tendente a tornar efetivo tal estímulo e fortalecimento, porém esbarra na violação ao princípio da igualdade.

Faz-se necessário que o legislador finalmente ponha fim a discriminações injustificáveis, a fim de salvaguardar os interesses de todos aqueles que exerçam atividade econômica classificada como microempresa ou empresa de pequeno porte, de acordo com o critério puramente econômico, ou seja, receita bruta anual.

Referências

ÁVILA, Humberto. **Teoria da igualdade tributária**. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARRAZZA. Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 22ª. ed.. São Paulo: Malheiros, 2006.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário.* 21ª. ed.. São Paulo: Saraiva, 2009.

COMPARATO. Fábio Konder. **Direito Empresarial:** estudos e pareceres. São Paulo: Saraiva, 1990.

COSTA, Regina Helena. **Princípio da capacidade contributiva**. 3ª. ed.. São Paulo: Malheiros, 2003.

COUTINHO, João Hélio de Farias Moraes. **Uma tentativa de compreensão holística da isonomia tributária a partir de abordagens analíticas dos seus vieses e de suas imbricações**. Disponível em: http://www.ipet.org.br/artigos/tentativa.htm. Acesso em: 15 nov. 2009.

MOLINA, Pedro Manuel Herrera. *Capacidad econômica y sistema fiscal.* Madrid: Oriol-Urquijo, 1998.

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

SILVA, José Afonso da. **Curso de direito constitucional positivo**. 19ª. ed.. São Paulo: Malheiros, 2001.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito tributário e análise econômica do direito**: uma visão crítica. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

TAVARES, André Ramos. **Direito constitucional econômico**. 2ª. ed.. São Paulo: Método, 2006.

YURRITA, Miguel Ángel Collado; GONZÁLEZ Saturnina Moreno. *Principios constitucionales del derecho tributário: principios materiales.* "in" YURRITA, Miguel Ángel Collado (dir.) e MOZO, Gracia María Luchena (coord). *Derecho tributario: parte general*. 2ª. ed.. Barcelona: Atelier libros jurídicos, 2007.

ZILVETI, Fernando Aurélio. **Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.