

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO**

ANDRÉ PEDREIRA IBAÑEZ

**PRINCÍPIO DA ATENUAÇÃO TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS
DE PORTE REDUZIDO: CONTEÚDO NORMATIVO E EFICÁCIA**

**PORTO ALEGRE
2017**

ANDRÉ PEDREIRA IBAÑEZ

**PRINCÍPIO DA ATENUAÇÃO TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS
DE PORTE REDUZIDO: CONTEÚDO NORMATIVO E EFICÁCIA**

Tese de Doutorado apresentada junto ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul — UFRGS — como requisito parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini

PORTO ALEGRE

2017

CIP - Catalogação na Publicação

Ibañez, André
PRINCÍPIO DA ATENUAÇÃO TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS
DE PORTE REDUZIDO: CONTEÚDO NORMATIVO E EFICÁCIA /
André Ibañez. -- 2017.
163 f.

Orientador: Luiz Felipe Difini.

Tese (Doutorado) -- Universidade Federal do Rio
Grande do Sul, Faculdade de Direito, Programa de Pós-
Graduação em Direito, Porto Alegre, BR-RS, 2017.

1. Direito Tributário. 2. Microempresa. 3.
Empresa de Pequeno Porte. 4. Igualdade. 5. Livre
Iniciativa. I. Difini, Luiz Felipe, orient. II.
Título.

ANDRÉ PEDREIRA IBAÑEZ

**PRINCÍPIO DA ATENUAÇÃO TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS
DE PORTE REDUZIDO: CONTEÚDO NORMATIVO E EFICÁCIA**

Tese de Doutorado apresentada junto ao Programa de Pós-Graduação em Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul — UFRGS — como requisito parcial para a obtenção do título de Doutor em Direito

Ata n. 07/2017

Aprovada em 17 de agosto de 2017

Banca Examinadora

Orientador: Prof. Dr. Luiz Felipe Silveira Difini
Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS

Prof. Dr. Igor Danilevicz
Universidade Federal do Rio Grande do Sul - UFRGS

Prof. Dr. Luis Alberto Reichelt
Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul – PUCRS

Prof. Dr. Paulo Antônio Caliendo Velloso da Silveira
Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul - PUCRS

Prof. Dr. Éderson Garin Porto
Universidade do Vale do Rio dos Sinos - Unisinos

A Andréia e Henrique, pelo amor que nos une.
A meus pais, por tudo que fizeram e ainda fazem por mim.
A meus falecidos avós, pelo legado de honestidade, ética
e dedicação ao trabalho que me foi transmitido.

AGRADECIMENTOS

Inicialmente devo agradecer a Deus pela sua infinita bondade e por guiar os meus passos para vencer desafios que eu jamais imaginara poder enfrentar.

Agradeço ao Professor Doutor Luiz Felipe Silveira Difini, meu orientador nos cursos de Mestrado e Doutorado, e quem abriu verdadeiros portões para meu desenvolvimento na seara acadêmica.

Agradeço também à minha esposa Andréia e a meu filho Henrique, que abriram mão de férias e de muitos momentos de lazer em prol do desenvolvimento da tese. Sem eles esse trabalho teria permanecido apenas como um projeto.

Devo agradecer também a meus pais, que, com seu constante incentivo, contribuíram decisivamente para a conclusão do trabalho.

Agradeço ainda aos Professores Doutores Luis Alberto Reichelt, Igor Danilevicz e Andrei Pitten Velloso que participaram da banca de qualificação da tese e, de forma muito solidária, contribuíram decisivamente para o aprimoramento do trabalho.

Por fim, agradeço aos funcionários da Secretaria do Programa de Pós-Graduação em Direito que sempre dedicaram os maiores esforços para me ajudar ao longo do Doutorado, agradecendo de forma muito especial pelo constante auxílio da Rose, da Denise e da Ana Carolina.

O mundo jurídico é criação abstrata do cérebro humano. As leis são regras de conduta para impor um determinismo artificial nas relações entre os homens. A lei é mecanismo ortopédico. Entretanto, as leis que são fabricadas (por má-fé ou ignorância), em lugar de restituírem o sorriso ao rosto ou devolverem o caminhar às pernas, provocam o esgar da dor e fixam grilhões. As leis, a hermenêutica jurídica, os acórdãos, tudo no mundo jurídico é abstrato e artificial, salvo os efeitos: a dor e a perda da liberdade.

Alfredo Augusto Becker
(Carnaval Tributário. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 34)

RESUMO

A presente tese visa a construir um princípio cujo conteúdo normativo e eficácia viabilizem a concretização, de forma ótima, das finalidades idealizadas na Constituição Federal de 1988, no que diz respeito às microempresas e empresas de pequeno porte, reunidas na expressão “empresas de porte reduzido”. A partir da relevância que essas empresas detêm ao redor do mundo destaca-se o caso do Brasil, em que há dois princípios constitucionais positivados (inciso IX do art. 170 e art. 179) que lhes atribuem um tratamento diferenciado e favorecido, de modo a incentivá-las. Todavia, os referidos princípios, isoladamente considerados, não têm o condão de transmitir todo o conteúdo normativo necessário para otimizar o atendimento às finalidades constitucionais, a partir de uma perspectiva tributária. Como decorrência mostra-se necessária a construção de uma norma jurídica, até então não vislumbrada pela doutrina, a qual contemple a mais ampla extensão da proteção às empresas de porte reduzido. A partir disso, e interpretando os referidos dispositivos constitucionais, é construída a norma com natureza de princípio, chamada de princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido. Em relação ao conteúdo normativo desse princípio é defendido o seu caráter bidimensional, de modo a produzir efeitos não apenas perante a empresa como contribuinte (primeira dimensão), mas também perante seus titulares, sócios e administradores como responsáveis tributários (segunda dimensão). Com isso o princípio em tela acaba por ter eficácia também em duas dimensões, atingindo a relação da Fazenda Pública com o contribuinte e também com os terceiros responsáveis tributários. Como consequência, em sua primeira dimensão o princípio pode produzir uma redução da carga tributária das empresas de porte reduzido, e reduzir a quantidade e complexidade das obrigações tributárias acessórias que lhe são impostas, devendo a concretização desse desiderato se dar por lei complementar (art. 146 da CF/88). Além disso, não pode o Poder Legislativo elaborar norma que atribua carga tributária maior para as empresas de porte reduzido, em comparação com as demais empresas; ou obrigações tributárias acessórias em quantidade e complexidade maior para as empresas de porte reduzido, em comparação com as demais empresas. No que concerne à segunda dimensão o princípio em questão impõe limites ao Poder Legislativo para que não elabore normas de responsabilidade tributária de terceiros mais gravosas do que as normas gerais do Código Tributário Nacional. Além disso, fica o Poder Legislativo também impedido de elaborar normas de responsabilidade tributária de terceiros baseadas em presunções, em função do excessivo ônus imposto aos micro e pequenos empreendedores para afastamento do fato presumido. Ainda, o princípio em questão impõe limites ao Poder Judiciário, que não pode aplicar normas de responsabilidade tributária mais gravosas do que aquelas fixadas no CTN. E, por fim, o princípio em tela também impede que o Poder Judiciário atribua responsabilidade tributária a titulares, sócios e administradores de empresas de porte reduzido com base em presunções, enfatizando-se a inaplicabilidade da Súmula nº 435 do STJ.

Palavras-chave: Microempresa – Empresa de Pequeno Porte – Empresa de Porte Reduzido – Microempreendedor – Pequeno Empreendedor – Tratamento Favorecido – Princípio – Conteúdo Normativo - Eficácia

ABSTRACT

The purpose of this thesis is to develop a principle which normative content and effectiveness make it possible to optimally achieve the goals envisaged in the Federal Constitution of 1988, in the case of micro-enterprises and small enterprises, named as “small size enterprises”. From the relevance of these companies around the world stands out in the case of Brazil, in which there are two written constitutional principles (section IX of article 170 and article 179) that give those companies a differentiated and favored treatment, in order to incite them. However, these principles, considered separately, do not have the power to transmit all the normative content that is necessary to optimize the attention for the constitutional purposes, from a tax perspective. As a result, it is necessary to develop a legal norm, hitherto not envisaged by the doctrine, which contemplates the broadest scope of protection for small size enterprises. From this, and interpreting the mentioned constitutional provisions, the norm is developed with the normative nature of principle, named as principle of tax relief for small size enterprises. With regard to the normative content of this principle, its two-dimensional nature is defended, so as to produce effects not only on the company as a taxpayer (first dimension), but also on its owners, partners and administrators as tax responsables (second dimension). With this, the principle on the screen turns out to be effective also in two dimensions, reaching the relation of the Public Treasury with the taxpayer and also with the third party tax responsible. As a consequence, in its first dimension the principle can produce a reduction in the tax burden of small companies, and reduce the quantity and complexity of ancillary tax obligations imposed on it, considering that the accomplishment of this goal should be given by a complementary statute (article 146 of the Constitution). In addition, the Legislative Branch cannot elaborate a norm that assigns a higher tax burden to small companies compared to other companies; or ancillary tax obligations in a larger quantity and complexity for smaller companies compared to other companies. With regard to the second dimension, the principle in question imposes limits on the Legislature so that it does not elaborate norms of third-party tax liability that are more burdensome than the general rules of the National Tax Code. In addition, the Legislature is also prevented from elaborating norms of third-party tax liability based on presumptions, due to the excessive burden imposed on micro and small entrepreneurs to move away from the presumed facts. Moreover, the principle in question imposes limits on the Judiciary, which cannot apply tax liability rules that are more burdensome than those established in the National Tax Code. Finally, the mentioned principle also prevents the Judiciary from assigning tax liability to holders of smaller companies, members and managers based on presumptions, emphasizing the inapplicability of Superior Court Order 435.

Keywords: Micro Enterprise - Small Enterprise – Small Size Enterprise – Micro Entrepreneur - Small Entrepreneur - Favored Treatment - Principle - Normative Content - Effectiveness

LISTA DE ABREVIATURAS

ADCT – Ato das Disposições Constitucionais Transitórias

Art. – Artigo

Arts. – Artigos

BEPS – *Base Erosion Profit Shifting*

CADIN – Cadastro Informativo de Créditos Não Quitados do Setor Público Federal

CF/88 – Constituição da República Federativa do Brasil de 1988

COFINS – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN – Código Tributário Nacional

DIEESE – Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos

EC – Emenda Constitucional

EIRELI – Empresa Individual de Responsabilidade Limitada

ENMEPP – Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte

ICMS – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação, Ainda que as Operações e as Prestações se Iniciem no Exterior

IPTU – Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana

IPVA – Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores

ITBI – Imposto sobre a Transmissão "inter vivos", a Qualquer Título, por Ato Oneroso, de Bens Imóveis, por Natureza ou Acessão Física, e de Direitos Reais sobre Imóveis, Exceto os de Garantia, bem como Cessão de Direitos a sua Aquisição

ITCD – Imposto sobre a Transmissão Causa Mortis e Doação, de Quaisquer Bens ou Direitos

ITR – Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural

MEI – Microempreendedor Individual

MIPyMEs – *Micro, Pequeña y Mediana Empresas*

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PIS – Programa de Integração Social

PME - Micro, Pequenas e Médias Empresas

SBA – *US Small Business Administration*

SEBRAE - Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SMEs – *Small and Medium Enterprises*

SEMPE – Secretaria Especial da Micro e Pequena Empresa da Presidência da República

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	14
PARTE 1 EMPRESAS DE PORTE REDUZIDO: RELEVÂNCIA, TRATAMENTO CONSTITUCIONAL NO BRASIL E NORMA DE ATENUAÇÃO TRIBUTÁRIA	18
1 RELEVÂNCIA DAS EMPRESAS DE PORTE REDUZIDO	18
1.1 TRATAMENTO NO PLANO INFRACONSTITUCIONAL.....	20
1.1.1 Argentina.....	21
1.1.2 Espanha.....	22
1.1.3 Grã-Bretanha.....	23
1.1.4 Estados Unidos da América.....	24
1.2 TRATAMENTO NO PLANO CONSTITUCIONAL.....	25
1.2.1 Portugal.....	25
1.2.2 Peru.....	28
1.3 TRATAMENTO CONSTITUCIONAL DADO ÀS EMPRESAS DE PORTE REDUZIDO NO BRASIL.....	29
1.3.1 Representatividade das Empresas de Porte Reduzido no Brasil.....	33
1.3.2 Os Princípios Constitucionais Atinentes às Empresas de Porte Reduzido.....	36
2 A NORMA DA ATENUAÇÃO TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS DE PORTE REDUZIDO	40
2.1 FINALIDADES DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL.....	41
2.1.1 Finalidade Principal.....	42
2.1.2 Finalidades Secundárias.....	43
2.2 FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR.....	44
2.2.1 Conceito Legal de Microempresa e de Empresa de Pequeno Porte.....	46
2.2.1.1 Formas de Exercício de Atividade Econômica.....	50
2.2.1.1.1 Exercício de Atividade Econômica como Pessoa Física.....	51
2.2.1.1.2 Exercício de Atividade Econômica como Pessoa Jurídica.....	52
2.2.2 Regime Tributário Unificado e Simplificado.....	60
2.3 CONSTRUÇÃO DA NORMA.....	64
2.3.1 Igualdade.....	69
2.3.2 Livre Iniciativa.....	72
2.4 NATUREZA DE PRINCÍPIO.....	73
PARTE 2 CONTEÚDO NORMATIVO E EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA ATENUAÇÃO TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS DE PORTE REDUZIDO	74
1 CONTEÚDO NORMATIVO DO PRINCÍPIO DA ATENUAÇÃO TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS DE PORTE REDUZIDO	74
1.1 PRIMEIRA DIMENSÃO: RELAÇÃO DO CONTRIBUINTE COM A FAZENDA PÚBLICA.....	74
1.1.1 Empresa de Porte Reduzido como Contribuinte e como Sujeito Passivo de Obrigações Acessórias.....	75

1.1.2 Capacidade Contributiva como Critério Diferenciador.....	76
1.2 SEGUNDA DIMENSÃO: RELAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS COM A FAZENDA PÚBLICA.....	81
1.2.1 Titular, Sócio e Administrador da Empresa de Porte Reduzido como Responsáveis Tributários.....	83
1.2.2 Capacidade Técnico-Tributária como Critério Diferenciador.....	85
1.2.3 O Endividamento dos Titulares, Sócios e Administradores: Desestímulo à Constituição de Empresas de Porte Reduzido.....	95
1.2.3.1 Perda da Autonomia Patrimonial.....	97
1.2.3.2. Protesto da Certidão de Dívida Ativa.....	97
1.2.3.3 Inscrição nos Cadastros Restritivos.....	98
2 EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA ATENUAÇÃO TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS DE PORTE REDUZIDO.....	101
2.1 EFICÁCIA EM SUA PRIMEIRA DIMENSÃO.....	101
2.2 EFICÁCIA EM SUA SEGUNDA DIMENSÃO.....	102
2.2.1 A Adequada Interpretação das Regras Gerais de Responsabilidade Tributária.....	103
2.2.1.1 Regras Gerais de Responsabilidade Tributária dos Sócios de Pessoas Jurídicas.....	104
2.2.1.1.1 Relação de Dependência entre Contribuinte e Responsável: Hipóteses dos Incisos I a VI do Artigo 134 do Código Tributário Nacional.....	106
2.2.1.1.2 Relação de Dependência entre Contribuinte e Responsável: Hipótese do Inciso VII do Artigo 134 do Código Tributário Nacional.....	110
2.2.1.1.3 Responsável que Provoca o Nascimento de Obrigação Tributária Principal de Pagar Tributo à Revelia do Contribuinte: Hipótese do Artigo 135 do Código Tributário Nacional.....	115
2.2.1.2 Regras de Responsabilidade Tributária dos Titulares, Sócios e Administradores de Empresas de Porte Reduzido.....	119
2.2.2 Imposição de Limites ao Poder Legislativo.....	125
2.2.2.1 Vedação de Elaboração de Normas de Responsabilidade Tributária de Terceiros Mais Gravosas do que as Normas Gerais do Código Tributário Nacional.....	125
2.2.2.2 Vedação de Elaboração de Normas de Responsabilidade Tributária de Terceiros Baseadas em Presunções.....	132
2.2.3 Imposição de Limites ao Poder Judiciário.....	134
2.2.3.1 Afastamento das Regras de Responsabilidade Tributária do ENMEPP de Modo a Privilegiar as Normas Gerais de Responsabilidade Tributária do Código Tributário Nacional.....	134
2.2.3.2 Inaplicabilidade da Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça.....	135
CONCLUSÕES.....	150
REFERÊNCIAS.....	155

INTRODUÇÃO

As micro, pequenas e médias empresas são muito valorizadas ao redor do mundo, na medida em que contribuem de forma destacada para o desenvolvimento econômico e social de diversos países. Afinal, quando consideradas no seu conjunto, configuram um importante polo para produção de renda, circulação de riquezas, geração de empregos, contribuição ao PIB e arrecadação tributária.

Em função disso, são comuns os casos de países que oferecem estímulos ao desenvolvimento dessas empresas, seja através de medidas do Poder Executivo, seja por meio de incentivos legais.

No Brasil foram introduzidos dois princípios na Constituição Federal de 1988 com inequívoca intenção de incentivar e proteger as aqui chamadas “microempresas” e “empresas de pequeno porte”. Trata-se do inciso IX do artigo 170 e do artigo 179, que referem, respectivamente, a concessão de tratamento favorecido e diferenciado a essas empresas em relação a obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias.

Assim, a Constituição Federal está direcionada a prestigiar essas empresas, que recebem na presente tese a denominação de “empresas de porte reduzido”, em detrimento das demais, aqui chamadas de “empresas de porte aumentado”, de modo a registrar com firmeza a diferenciação.

Focando exclusivamente na questão tributária, deixam os referidos dispositivos, nos termos em que redigidos, de transmitir todo o conteúdo normativo necessário para atender às finalidades constitucionais, de modo a otimizar o efetivo incentivo ao desenvolvimento e preservação das empresas de porte reduzido.

Outrossim, a doutrina e a jurisprudência atuais não têm abordado o tema com o necessário rigor técnico, identificando uma genérica necessidade de favorecer as empresas de porte reduzido, porém excessivamente atreladas à

necessidade de uma lei complementar para fazê-lo, conforme previsão do artigo 146 da Constituição. Sem rejeitar a importância da lei complementar, que inclusive concede um relevante regime unificado e simplificado de tributação às empresas de porte reduzido, a tese vai mais adiante.

Ocorre que a partir da interpretação teleológica da Constituição Federal é possível ver além do referido regime, e constatar que o incentivo às empresas de porte reduzido pode ser concedido de uma forma mais ampla e efetiva.

Em que pese a aparente clareza, e até mesmo singeleza dos dispositivos constitucionais que tratam das empresas de porte reduzido, tem a doutrina e a jurisprudência cuidado do tema com o olhar voltado apenas para o Direito Tributário, deixando de lado aspectos societários cuja compreensão é indispensável para a devida aplicação das normas que podem ser construídas a partir da interpretação do texto constitucional.

Desta forma, abre-se a possibilidade de a proteção constitucional alcançar não apenas as empresas de porte reduzido enquanto contribuintes, mas também seus titulares, sócios e administradores enquanto responsáveis tributários, de modo a tornar mais efetivo o tratamento favorecido previsto na Constituição.

A partir disso, a presente tese tem como objetivo geral construir uma norma jurídica que otimize o atendimento à finalidade de incentivar as empresas de porte reduzido, buscando contribuir concretamente ao desenvolvimento do Direito, a partir de uma perspectiva que ainda não foi identificada pela doutrina e pela jurisprudência.

Com a construção da referida norma parte-se para os objetivos específicos da tese, consubstanciados em definir sua natureza, seu conteúdo normativo e sua eficácia.

A elaboração da presente tese é justificada pela reconhecida relevância econômica e social das empresas de porte reduzido no Brasil e no estrangeiro, e pela possibilidade de as conclusões aqui alcançadas serem implementadas de forma concreta, tornando mais efetivo o atendimento ao comando constitucional.

Dividida em duas partes, cada uma com dois capítulos, a tese inicia o primeiro capítulo da primeira parte expondo a relevância das empresas de porte reduzido, com foco na exposição de dados e normas de alguns países que tratam da matéria no plano infraconstitucional, para, na sequência, fazê-lo em relação a países que introduziram a temática em suas Constituições.

Dentre esses países está o Brasil, sendo então evidenciada a representatividade das empresas de porte reduzido em seu território, passando-se na sequência à interpretação dos princípios constitucionais a elas atinentes.

O segundo capítulo da primeira parte tem início com a abordagem da finalidades constitucionais em relação às empresas de porte reduzido, passando então para a função da lei complementar, em que são fixados os conceitos de microempresa e de empresa de pequeno porte.

A partir disso, é realizada uma abordagem voltada para questões societárias da forma de exercício de atividade econômica através de empresas de porte reduzido, sendo diferenciada a atuação por meio de pessoa física e por meio de pessoa jurídica.

Em seguida, envereda-se por abordagem de natureza tributária, relacionada com o regime tributário unificado e simplificado previsto em lei para as empresas de porte reduzido.

Encerrando o capítulo, é realizada a construção da norma jurídica da atenuação tributária das empresas de porte reduzido, com a consequente definição de sua natureza.

Na segunda parte do trabalho tem início o primeiro capítulo com a exposição do conteúdo da norma jurídica construída, sendo apresentadas diferentes dimensões e critérios diferenciadores que tem como resultado a ampliação de sua eficácia.

Outrossim, o capítulo é encerrado com a abordagem do contexto do endividamento dos micro e pequenos empreendedores, e com os efeitos dele decorrentes.

No segundo capítulo da segunda parte é finalmente exposta a eficácia da norma jurídica da atenuação tributária das empresas de porte reduzido, por meio da vinculação com as diferentes dimensões da norma identificadas no capítulo anterior, acarretando a produção de efeitos perante o Poder Legislativo e o Poder Judiciário.

Após o encerramento do capítulo serão expostas as conclusões, de modo a reunir todas as contribuições desenvolvidas ao longo da tese.

Ao final, serão apresentadas as referências utilizadas para fundamentação da tese.

PARTE 1 EMPRESAS DE PORTE REDUZIDO: RELEVÂNCIA, TRATAMENTO CONSTITUCIONAL NO BRASIL E NORMA DE ATENUAÇÃO TRIBUTÁRIA

1 RELEVÂNCIA DAS EMPRESAS DE PORTE REDUZIDO

Micro, pequenas e médias empresas, são nomenclaturas utilizadas ao redor do mundo para qualificar empresas que tenham um porte reduzido na comparação com grandes empresas, como as multinacionais. Justamente em função desse comparativo a presente tese utiliza a expressão “empresas de porte reduzido” para qualificar essas empresas que, a propósito, são extremamente valorizadas em diversos países. Ocorre que as mesmas, quando examinadas de forma conjunta, constituem relevante foco de atividade econômica em termos de produção de riqueza, volume de negócios, geração de empregos e arrecadação tributária de um país.

Assim, as empresas de porte reduzido são prestigiadas pelos ordenamentos jurídicos cuja estruturação envolva, de alguma forma, a consecução dos objetivos acima narrados, e sintetizados através dos vocábulos “riqueza”, “negócios”, “empregos” e “tributos”.

Justamente em função dessa valorização são comuns os estímulos conferidos às empresas de porte reduzido, tanto no plano internacional como nacional, o que justificou a elaboração de um estudo específico pelo Banco Mundial.

Trata-se de um estudo realizado no ano de 2008, intitulado “*Bank Financing for SMEs around the World: Drivers, Obstacles, Business Models, and Lending Practices*”¹.

¹ *Bank Financing for SMEs around the World: Drivers, Obstacles, Business Models, and Lending Practices*. Estudo realizado pelo Banco Mundial realizado no ano de 2008. Disponível em: < <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/6315>>. Acesso em: 10 jan. 2017.

O estudo em questão utiliza dados de pesquisas realizadas em noventa e um bancos distribuídos em quarenta e cinco países, com foco no financiamento de pequenas e médias empresas.

A partir de uma pesquisa cujo escopo residiu eminentemente na questão do financiamento às pequenas e médias empresas, pôde o Banco Mundial materializar de forma bastante clara a importância global das empresas cujo faturamento individual talvez não seja tão relevante, porém, quando consideradas na sua integralidade, representam um considerável foco de geração de riquezas.

Além do referido estudo merece menção também um guia elaborado pela Comissão Europeia, intitulado “Guia do utilizador relativo à definição de PME”². Trata-se, no caso, de um detalhado guia – sem pretensão normativa – voltado a explicar todos os detalhes atinentes ao enquadramento de atividades econômicas no conceito de micro, pequenas e médias empresas, extraído da Recomendação 2003/361/CE, da Comissão Europeia, de 6 de maio de 2003, cujo art. 2º estabelece:

Efectivos e limiares financeiros que definem as categorias de empresas

1. A categoria das micro, pequenas e médias empresas (PME) é constituída por empresas que empregam menos de 250 pessoas e cujo volume de negócios anual não excede 50 milhões de euros ou cujo balanço total anual não excede 43 milhões de euros.
2. Na categoria das PME, uma pequena empresa é definida como uma empresa que emprega menos de 50 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 10 milhões de euros.
3. Na categoria das PME, uma microempresa é definida como uma empresa que emprega menos de 10 pessoas e cujo volume de negócios anual ou balanço total anual não excede 2 milhões de euros.

A partir dessa definição, o referido Guia passa a transmitir uma noção da importância das empresas em questão no continente europeu, sendo lá

² Guia do utilizador relativo à definição de PME. Guia – sem pretensão normativa – voltado a explicar todos os detalhes atinentes ao enquadramento de atividades econômicas no conceito de micro, pequenas e médias empresas, extraído da Recomendação 2003/361/CE, da Comissão Europeia, de 06/05/2003. Disponível em: <<http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/15582/attachments/1/translations?locale=pt>>. Acesso em: 18 fev. 2017.

qualificadas como o “motor da economia europeia”, conforme o seguinte trecho extraído do documento:

As micro, pequenas e médias empresas (PME) são o motor da economia europeia. Dinamizam a criação de emprego e o crescimento económico e asseguram a estabilidade social. Em 2013, mais de 21 milhões de PME garantiam 88,8 milhões de postos de trabalho em toda a UE. Nove em cada dez empresas são PME e as PME geram dois em cada três postos de trabalho. As PME também estimulam o espírito empresarial e a inovação na UE e são, desse modo, cruciais para fomentar a competitividade e o emprego. Dada a sua importância para a economia da Europa, as PME são uma prioridade da política da UE. A Comissão Europeia tem por objetivo promover o empreendedorismo e melhorar o ambiente empresarial para as PME, permitindo-lhes, assim, concretizar todo o seu potencial na atual economia mundial.³

A consequência disso é a normatização de formas de incentivo e proteção a essas empresas em diversos ordenamentos jurídicos, inclusive com previsão constitucional em alguns países.

1.1 TRATAMENTO NO PLANO INFRACONSTITUCIONAL

Realizando-se uma pesquisa no ordenamento jurídico de diversos países fica evidente que a principal forma de incentivar e proteger as empresas de porte reduzido é por meio da edição de normas que concedam direitos, vantagens ou prerrogativas exclusivamente a essas empresas.

Entretanto, o enquadramento como uma empresa de porte reduzido varia de país para país, pois, como ressalta Luis Manuel Alonso González, “*los criterios de selección no son, desde luego, uniformes*”⁴.

³ Guia do utilizador relativo à definição de PME. Guia – sem pretensão normativa – voltado a explicar todos os detalhes atinentes ao enquadramento de atividades econômicas no conceito de micro, pequenas e médias empresas, extraído da Recomendação 2003/361/CE, da Comissão Europeia, de 06/05/2003. Disponível em:

<<http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/15582/attachments/1/translations?locale=pt>>. Acesso em: 18 fev. 2017.

⁴ ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *La simplificación de la tributación de las empresas en España*. Crónica Tributaria. Num. 124/2007 (9-55). Disponível em:

<http://www.economistas.es/contenido/REAF/gestor/124_Alonso.pdf>. Acesso em: 22 jan. 2017.

Apesar disso, pode-se afirmar que há um consenso entre os diferentes ordenamentos jurídicos no sentido de separar as empresas de porte reduzido das demais, preocupando-se de forma bastante intensa com os seguintes aspectos: acesso ao crédito, redução da burocracia, diminuição da carga tributária e simplificação da tributação.

A ideia geral que permeia as legislações desses países é a de que se não houver um tratamento favorecido às empresas de porte reduzido, será inviável a sua preservação ao longo do tempo.

Em função das diferentes diretrizes adotadas por cada país, cabível a análise individual de alguns dados governamentais e legais de países selecionados com base no critério da importância dada por seus respectivos Poderes Executivo e Legislativo, às empresas de porte reduzido.

1.1.1 Argentina

No âmbito do Direito Argentino foi editada a Lei nº 25.300, de 16 de agosto de 2000, conhecida como *Ley de Fomento para la Micro, Pequeña y Mediana Empresa*, sendo que tais empresas são lá tratadas de forma abreviada como *MIPyMEs*.

Segundo seu art. 1º o objetivo da lei é o fortalecimento competitivo das *MIPyMEs* que desenvolvam atividades produtivas na Argentina, por meio da criação de novos instrumentos e atualização dos vigentes, com a finalidade de alcançar um desenvolvimento mais integrado, equilibrado, equitativo e eficiente da estrutura produtiva.

Com base nessa lei foi criado um Fundo Nacional de Desenvolvimento das *MIPyMEs* para viabilizar o aporte de capital e financiamento de médio e longo prazos; e um Fundo de Garantia para as *MIPyMEs* com objetivo de conceder-lhe garantias para melhorar seu acesso ao crédito.

1.1.2 Espanha

O Governo Espanhol manifesta uma considerável preocupação com as empresas de porte reduzido, na medida em que seu Ministério de Economia, Indústria e Competitividade contém, na sua estrutura, uma Secretaria Geral de Indústria e da Pequena e Média Empresa. E dentro dessa Secretaria está a Direção Geral de Indústria e da Pequena e Média Empresa, cujo objetivo é facilitar a comunicação entre as empresas e os setores submetidos ao Ministério, com especial incidência da execução de políticas de apoio e promoção das pequenas e médias empresas, com o fim de favorecer e impulsionar sua atividade empresarial, e a melhora de sua competitividade.⁵

O conceito de pequenas e médias empresas naquele país é extraído da Recomendação 2003/361/CE, e o seu tratamento diferenciado encontra-se espalhado ao longo de uma série de textos legais⁶.

Não obstante, mostra-se relevante destacar o papel do Real Decreto 962/2013, pelo fato de ser o diploma que introduz o *Consejo Estatal de la pequeña y la mediana empresa*, órgão coletivo de caráter consultivo, com ampla representatividade das Administrações Públicas e dos diferentes agentes econômicos e sociais, que se constitui como sendo o organismo de

⁵ Disponível em: <<http://www.ipyme.org/es-ES/QuienesSomos/Paginas/QuienesSomos.aspx>>. Acesso em: 04 mar. 2017.

⁶ Real Decreto 127/2015, de 27 de febrero, *por el que se integran los centros de ventanilla única empresarial y la ventanilla única de la Directiva de Servicios en los Puntos de Atención al Emprendedor, Normativa de la Administración Electrónica*; Ley 4/2014, de 1 de abril, *Básica de las Cámaras Oficiales de Comercio, Industria, Servicios y Navegación*; Ley 1/2014, de 28 de febrero, *para la protección de los trabajadores a tiempo parcial y otras medidas urgentes en el orden económico y social*; Real Decreto 962/2013, de 5 de diciembre, *por el que se crea y regula el Consejo Estatal de la pequeña y la mediana empresa*; Ley 2/2011, de 4 de marzo, *de Economía Sostenible*; Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, *de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo*; Resolución de 27 de abril de 2001, *de la Dirección General de Tributos, por la que se convierten a euros las escalas de gravamen de determinados impuestos*; Ley Orgánica 15/1999, de 13 de diciembre, *de Protección de Datos de Carácter Personal*; Real Decreto 1784/1996, de 19 de julio, *por el que se aprueba el Reglamento del Registro Mercantil*; Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, *por el que se aprueba el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*; Real Decreto de 24 de julio de 1889 *por el que se publica el Código Civil*. Disponível em: <<http://www.ipyme.org/es-ES/Normativa/Paginas/Normativa.aspx>>. Acesso em: 04 mar. 2017.

referência para tratar de todos os aspectos relacionados com a política pública de apoio à pequena e média empresa⁷.

Outrossim, a leitura dos textos legais sinaliza uma preocupação com a internacionalização⁸, com a tributação⁹ e com a competitividade¹⁰ das pequenas e médias empresas naquele país.

1.1.3 Grã-Bretanha

A Grã Bretanha também confere relevância aos lá chamados *micro* e *small businesses*, havendo inclusive normas positivadas versando sobre o tema.

Está-se a falar do *Small Business, Enterprise and Employment Act 2015* que possui dispositivos relacionados com o chamado *Red Tape Challenge*, programa iniciado pelo Governo no ano de 2011, cujo objetivo é reduzir a legislação aos textos legais estritamente necessários, suprimindo os demais.

Segundo o referido *Act* as empresas de porte reduzido podem ser qualificadas como um *micro business* ou um *small business*, dependendo do número de empregados e do faturamento¹¹.

De acordo com o art. 33 do *Act*, são *micro businesses* as empresas cuja equipe tenha menos de dez pessoas e, cumulativamente, cujo volume de negócios seja de no máximo 632.000 (seiscentas e trinta e duas mil) libras esterlinas ou cujo balanço patrimonial contenha 316.000 (trezentas e dezesseis mil) libras esterlinas; e são *small businesses* as empresas cuja equipe tenha menos de cinquenta pessoas e, cumulativamente, cujo volume de negócios

⁷ Conforme exposição de motivos do Real Decreto 962/2013, de 5 de dezembro.

⁸ De acordo com exposição de motivos da Ley 4/2014, de 1º de abril e art. 66 da Ley 2/2011, de 4 de março.

⁹ Nesse sentido, o Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de dezembro, que majorou valores para enquadramento como pequenas e médias empresas em regime especial do imposto sobre sociedades.

¹⁰ De acordo com exposição de motivos da Ley 4/2014, de 1º de abril.

¹¹ Disponível em: <<https://www.gov.uk/annual-accounts/microentities-small-and-dormant-companies>>. Acesso em: 18 fev. 2017.

seja de no máximo 6.500.000 (seis milhões e quinhentas mil) libras esterlinas ou cujo balanço patrimonial contenha 3.260.000 (três milhões, duzentas e sessenta e seis mil) libras esterlinas. Salieta-se apenas que os referidos valores podem ser reajustados, sendo citados aqui aqueles divulgados em 23 de setembro de 2016 pelo próprio Governo britânico.

A partir dessa ideia o *Small Business, Enterprise and Employment Act 2015* introduziu mudanças objetivando reduzir, para as pequenas empresas, o ônus administrativo de adequação a todo o conjunto de normas vigente naquele país¹².

1.1.4 Estados Unidos da América

Conhecidos mundialmente como a “terra da oportunidade” os Estados Unidos da América contêm um ordenamento jurídico bastante favorável ao empreendedorismo, sobretudo no âmbito das empresas de porte reduzido.

Além disso, em 1953 foi fundada uma agência independente do Governo Federal, focada na ajuda, no aconselhamento e na proteção dos lá chamados *small businesses*. Está-se a falar da *US Small Business Administration – SBA*, cuja missão é detalhada nos seguintes termos:

The U.S. Small Business Administration (SBA) was created in 1953 as an independent agency of the federal government to aid, counsel, assist and protect the interests of small business concerns, to preserve free competitive enterprise and to maintain and strengthen the overall economy of our nation. We recognize that small business is critical to our economic recovery and strength, to building America's future, and to helping the United States compete in today's global marketplace. Although SBA has grown and evolved in the years since it was established in 1953, the bottom line mission remains the same. The SBA helps Americans start, build and grow businesses. Through an extensive network of field offices and partnerships with public and private organizations, SBA delivers its services to people throughout the United States, Puerto Rico, the U. S. Virgin Islands and Guam.¹³

¹² CHADWICK, Diane. *Small Business, Enterprise and Employment Act 2015 – corporate aspects*. Artigo originalmente publicado em 12 de agosto de 2015 e atualizado em 25 de abril de 2016. Disponível em: <<http://www.olswang.com/articles/2015/08/ocq-summer-2015-small-business-enterprise-and-employment-act-2015-corporate-aspects/>>. Acesso em: 18 fev. 2017.

¹³ Disponível em: <<https://www.sba.gov/about-sba/what-we-do/mission>>. Acesso em: 18 fev. 2017.

No Direito Norte-Americano o texto normativo que rege as empresas de porte reduzido é o *Small Business Act*, que estabelece uma série de requisitos para o enquadramento como *small business*, levando em consideração a atividade realizada, número de empregados, volume de negócios, patrimônio líquido, resultado líquido, ou uma combinação desses fatores, sem prejuízo da adição de outros.

1.2 TRATAMENTO NO PLANO CONSTITUCIONAL

Foram expostas acima informações acerca de países que reconheceram a importância das empresas de porte reduzido através de atos governamentais e de normas legais. Além desses exemplos apresentados, há países que introduziram a matéria em suas Constituições, evidenciando a preocupação com o regime jurídico das empresas em tela.

Passa-se, então, a examinar os dispositivos constitucionais de Portugal e Peru, de modo a evidenciar a preocupação dessas nações com as empresas de porte reduzido.

1.2.1 Portugal

A Constituição da República Portuguesa, de 11 de abril de 1933, estabelecia uma forma incipiente de proteção às pequenas empresas, consoante se constata na leitura de seu artigo 32.º, segundo o qual “o Estado favorecerá as actividades económicas particulares que, em relativa igualdade de custo, forem mais rendosas, sem prejuízo do benefício social e da proteção devida às pequenas indústrias domésticas”.

Conforme se verifica, o constituinte português estabeleceu uma proteção às pequenas indústrias domésticas, sendo provavelmente a primeira vez que uma nação registrou de forma expressa esse aspecto protetivo no corpo de sua Constituição.

Passados mais de quarenta anos, e utilizando como fundamento o aspecto concorrencial, a Constituição da República Portuguesa de 2 de abril de 1976 estabelecia em seu artigo 81, alínea “j”, que “incumbe prioritariamente ao Estado assegurar a equilibrada concorrência entre as empresas, fixando a lei a protecção às pequenas e médias empresas económica e socialmente viáveis”.

Em sua redação atual a Constituição Portuguesa de 1976 contém em seu artigo 86.º, item 1, a previsão de que “o Estado incentiva a actividade empresarial, em particular das pequenas e médias empresas, e fiscaliza o cumprimento das respectivas obrigações legais, em especial por parte das empresas que prossigam actividades de interesse económico geral”.

Já no artigo 100.º, alínea “d”, estabelece que “são objectivos da política industrial o apoio às pequenas e médias empresas e, em geral, às iniciativas e empresas geradoras de emprego e fomentadoras de exportação ou de substituição de importações”.

Além disso, o artigo 293.º, que cuida da “reprivatização de bens nacionalizados depois de 25 de Abril de 1974”, determina em seu item 2 que “as pequenas e médias empresas indirectamente nacionalizadas situadas fora dos sectores básicos da economia poderão ser reprivatizadas nos termos da lei”.

Em síntese, o vigente texto da Constituição Portuguesa sinaliza no sentido do incentivo (artigo 86.º), do apoio (artigo 100.º) e da viabilidade de reprivatização (artigo 293.º) às pequenas e médias empresas, sendo, todavia, controverso o cabimento da concessão de vantagens tributárias a empresas do referido porte.

Abordando o assunto, José Casalta Nabais defende uma tributação mais atenuada para as pequenas e médias empresas, mas menciona o Relatório

Mirrlees, de autoria de economista britânico James Mirrlees¹⁴. Segundo esse relatório “a tributação dos rendimentos procedentes do trabalho, seja este trabalho assalariado, trabalho autônomo ou trabalho desenvolvido mediante a constituição de uma pequena sociedade, porque provenientes de fonte de rendimento substancialmente similares, devem ser objeto de tratamento similar”.¹⁵

Todavia, o mencionado jurista português diverge do posicionamento do economista britânico, afirmando que a argumentação deste é válida apenas para as sociedades que constituem veículos para a reconfiguração da tributação do rendimento do trabalho dos autônomos ou profissionais independentes, mas não relativamente à generalidade das pequenas e médias empresas¹⁶.

Casalta Nabais defende o tratamento preferencial das pequenas e médias empresas, argumentando que as mesmas devem ser olhadas de forma mais ampla, levando em consideração não apenas os impostos sobre o rendimento e determinadas tributações avulsas, mas também a totalidade das contribuições que realizam em favor da comunidade, sendo que do ponto de vista tributário cumprem complexas obrigações acessórias e, do ponto de vista da economia, são suportes da economia de mercado, pressuposto da existência e funcionamento do Estado fiscal.¹⁷

Assim, há na Constituição Portuguesa previsão de incentivo e apoio às empresas de porte reduzido, com posição firmada de um de seus mais renomados tributaristas, no sentido do cabimento da concessão de estímulos tributários a essas empresas.

¹⁴ MIRRLEES, James. *Diseño de um sistema tributário óptimo. Informe Mirrlees*, Editorial Universitaria Ramón Areces, Madrid, 2013. *apud.* NABAIS, Casalta José. *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. – v. V. 4, 2015, p. 249.

¹⁵ NABAIS, Casalta José. *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. – v. V. 4, 2015, p. 249.

¹⁶ NABAIS, 2015, p. 249.

¹⁷ NABAIS, 2015, p. 249.

Seguindo a preocupação dos portugueses com as empresas de menor porte, o Peru constitucionalizou a matéria, consoante verificado na sequência.

1.2.2 Peru

A vigente Constituição Política do Peru de 1993 estabelece alguns princípios gerais do regime econômico, dentre os quais está o da promoção das pequenas empresas em todas as suas modalidades, nos termos de seu art. 59:

Artículo 59°.- El Estado estimula la creación de riqueza y garantiza la libertad de trabajo y la libertad de empresa, comercio e industria. El ejercicio de estas libertades no debe ser lesivo a la moral, ni a la salud, ni a la seguridad públicas. **El Estado** brinda oportunidades de superación a los sectores que sufren cualquier desigualdad; en tal sentido, **promueve las pequeñas empresas en todas sus modalidades.** (Grifo nosso)

Sem prejuízo da previsão constitucional, o ordenamento jurídico peruano contém também a Lei nº 28015, de 3 de julho de 2003, a *Ley de Promoción y Formalización de la Micro y Pequeña Empresa*, a qual, de acordo com seu art. 1º, tem o seguinte objetivo:

Artículo 1.- Objeto de la Ley
La presente Ley tiene por objeto la promoción de la competitividad, formalización y desarrollo de las micro y pequeñas empresas para incrementar el empleo sostenible, su productividad y rentabilidad, su contribución al Producto Bruto Interno, la ampliación del mercado interno y las exportaciones, y su contribución a la recaudación tributaria.

Verifica-se aqui a clara preocupação da legislação peruana com um verdadeiro estímulo às empresas de porte reduzido, o que também ocorre no Brasil. A propósito, a exemplo de Portugal e Peru, decidiu o constituinte brasileiro pelo tratamento das empresas de porte reduzido no corpo da Constituição de 1988.

1.3 TRATAMENTO CONSTITUCIONAL DADO ÀS EMPRESAS DE PORTE REDUZIDO NO BRASIL

A definição de um tratamento jurídico diferenciado às empresas de porte econômico reduzido teve início no ano de 1979, conforme elucida o breve histórico de autoria de Rubens Requião:

O Governo brasileiro, por volta de 1979, já no último estágio do regime militar, instituiu uma política de desburocratização, não só no meio de seu antiquado, viciado e dificultoso sistema de administração pública, como também no setor privado, para agilizar os organismos econômicos e financeiros. Confiou, a princípio, essa tarefa a um experimentado técnico, o ex-Ministro Hélio Beltrão, que, com grande ânimo, começou a desbaratar os entraves administrativos, desmotivadas exigências e atos obsoletos. O ponto alto da política desburocratizante foi, sem dúvida, sua investida para livrar as empresas, comerciais, industriais ou civis, de regulamentos e portarias, que nada impediam as fraudes. Daí dar à publicidade, para debate público, um projeto de lei chamado de Estatuto das Microempresas.¹⁸

Como se pode ver a ideia de elaborar uma legislação específica para as microempresas, no caso, derivou da excessiva burocracia que não tinha o condão de evitar a ocorrência de fraudes e, ao mesmo tempo, obstaculizava a constituição dessas empresas.

Requião então prossegue, detalhando o contexto específico das microempresas e as dificuldades de natureza tributária a elas inerentes:

Na verdade, a microempresa, minúsculo organismo empresarial, já havia sido objeto de leis comerciais e fiscais esparsas, mas sem sistematização, uma vez que se dirigia a atender a estritas circunstâncias de cada caso. Impunha-se, de fato, enfrentar os problemas do comércio e da indústria de pequeno porte, como células capazes de se desenvolverem, integrando-as adequadamente na economia nacional. Mantinha-se ela indefesa diante das exigências legais onerosas, pois, se as atendesse, como qualquer empresa de porte, nada lhe sobraria. Ou a microempresa, então, sonegava sistematicamente os impostos federais, estaduais e municipais e mecanismos administrativos, mantendo-se na ilegalidade, ou não tinha condições de sobreviver.¹⁹

¹⁸ REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. 25. ed. v.1. São Paulo: Saraiva, 2003, p. 62.

¹⁹ REQUIÃO, 2003, p. 62-63.

Veja-se que, segundo o relato do renomado comercialista, as microempresas vivenciavam uma verdadeira “asfixia” que lhes impedia de exercerem a atividade econômica atendendo a todas as exigências legais, especialmente àquelas de natureza tributária. Pode-se então relacionar o surgimento do tratamento jurídico diferenciado das microempresas, e das empresas de porte econômico reduzido em geral, com o combate aos excessivos custos transação que praticamente impediam o seu *compliance*.

Foi então o à época existente Ministério da Desburocratização que deu início a esse movimento de proteção jurídica das empresas de porte reduzido, sendo na sequência editados o Decreto-lei nº 1.750, de 14 de abril de 1980 e, cerca de quatro anos depois, a Lei nº 7.256, de 27 de novembro de 1984.²⁰

Enquanto o referido Decreto-lei apenas estabelecia isenção de imposto sobre a renda para as chamadas “empresas de pequeno porte” que cumprissem determinados requisitos nele expressos, a Lei nº 7.256/84 promoveu mudanças mais relevantes, na medida em que passou a “estabelecer normas integrantes do Estatuto da Microempresa, relativas ao tratamento diferenciado, simplificado e favorecido, nos campos administrativo, tributário, previdenciário, trabalhista, creditício e de desenvolvimento empresarial”.

Utilizando a receita bruta anual como critério para enquadramento no conceito de microempresa, esse diploma legal estabelecia um regime especial de registro, isenções de determinados tributos, e a simplificação no cumprimento de obrigações tributárias, trabalhistas e previdenciárias de natureza acessória.

Como se pode ver, mesmo antes da Constituição Federal de 1988, já era vislumbrado no Brasil um movimento no sentido de se dar tratamento

²⁰ REQUIÃO, 2003, p. 63.

especial às microempresas e às empresas de pequeno porte, preocupando-se com a elaboração de uma lei própria.²¹

À época da elaboração do texto de 1988 preocuparam-se os constituintes em tratar não apenas das microempresas, mas também das pequenas empresas, cuja definição viria a ser oportunamente realizada pela legislação. Os debates travados durante a elaboração da vigente Constituição tinham como claro direcionamento incentivar e proteger as micro e pequenas empresas, como fica evidente pela leitura dos Anais da Assembleia Constituinte.

Em determinadas circunstâncias ponderaram os constituintes sobre a livre iniciativa das micro e pequenas empresas, como no caso da manifestação do Senador João Menezes na 8ª Reunião da Comissão da Soberania e dos Direitos e Garantias do Homem e da Mulher, realizada em 1º de junho de 1987:

(...) S. Ex.^a fala da livre iniciativa. Ora, falar-se de livre iniciativa no nosso País é falar de uma caricatura. Onde está a livre iniciativa em nosso País? A livre iniciativa atinge quem? Quem, de fato, pode ter essa prerrogativa? Os empresários, hoje, neste País, todos os que estão dirigindo as grandes indústrias, as implantaram através do dinheiro público – quase todas elas. Os micro e pequenos são quase sempre esmagados pelos grandes empresários. Não existe capital de risco para o grande empresário. O capital de risco é problema do micro e do pequeno, que assumem todos os ônus e riscos da sua iniciativa. (...) ²²

Em outras circunstâncias suscitaram o insucesso da política nacional de desenvolvimento das empresas de porte reduzido, como no caso da manifestação do Deputado Federal Farabulini Júnior, na mesma reunião:

(...) E quanto às micro e médias empresas? Sabemos que, hoje, o Brasil está pretendendo desenvolver, no âmbito do capital e do trabalho nacional, as micro e pequenas empresas, dando-lhes suporte efetivo. No entanto, elas não logram obter resultados. Passam a ser obsoletas, às vezes, por falta de recursos. E quando precisam ir a um banco, o Banco do Estado de São Paulo, o Banco

²¹ PACHECO, José da Silva. *Da microempresa e da empresa de pequeno porte, em face do novo código civil e de mais leis pertinentes*. Adv Advocacia Dinâmica: Boletim Informativo Semanal. 2004. n. 21, p. 275.

²² Ata da 8ª Reunião da Comissão da Soberania e dos Direitos e Garantias do Homem e da Mulher, realizada em 1º de junho de 1987. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/asp/CT_Abertura.asp>. Acesso em: 23 out. 2016.

do Estado de Minas Gerais e o Banco do Estado do Mato Grosso lhes dão recursos, sim mas a 20% ao mês, impedindo-lhes de prosseguir suas atividades. Enquanto estiverem impedidos de prosseguir, esses pequenos empresários terão de entregar ao Estado todo o seu patrimônio, conquistado a duras penas, com sangue e suor do chefe da família da sua mulher, de seus filhos, e, às vezes, até de colaterais. (...) ²³

Houve ainda quem destacasse qualidades dessas empresas como capacidade de geração de empregos, de produção e de inovação, como no caso da manifestação do Sr. Milton dos Reis, líder do movimento lojista do Estado de Minas Gerais, na 5ª Reunião Ordinária de Instalação da Subcomissão de Princípios Gerais, Intervenção do Estado, Regime da Propriedade do Subsolo e da Atividade Econômica, realizada em 27 de abril de 1987:

(...) Estudos recentes convenceram o governo americano de que são as pequenas empresas as responsáveis pela criação de novos empregos pela maior parte do crescimento econômico da nação, que são ainda mais produtivas e inovadoras. Desta forma, as micros, pequenas e médias empresas devem ser apoiadas, sendo-lhes facilitado o acesso ao capital de risco, ao crédito e à tecnologia. Devem ser simplificadas as normas e procedimentos que regulam sua constituição e funcionamento. Há muito tempo os lojistas deste País pedem apenas que os deixem trabalhar, que os deixem gerar empregos. (...) ²⁴.

Enfim, um contexto político extremamente favorável à definição de uma tutela constitucional das micro e pequenas empresas culminou com a inserção de dispositivos específicos na Constituição Federal de 1988, a estabelecer expressamente medidas com o objetivo de incentivar e proteger as microempresas, e aquelas que passaram a ser chamadas empresas de pequeno porte.

²³ Ata da 8ª Reunião da Comissão da Soberania e dos Direitos e Garantias do Homem e da Mulher, realizada em 1º de junho de 1987. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/asp/CT_Abertura.asp>. Acesso em: 23 out. 2016.

²⁴ Ata da 5ª Reunião Ordinária de Instalação da Subcomissão de Princípios Gerais, Intervenção do Estado, Regime da Propriedade do Subsolo e da Atividade Econômica, realizada em 27 de abril de 1987. Disponível em: <http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/asp/CT_Abertura.asp>. Acesso em: 23 out. 2016.

1.3.1 Representatividade das Empresas de Porte Reduzido no Brasil

De acordo com o Relatório “Participação das Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira”, publicado em julho de 2014 pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE²⁵ as empresas de todos os portes dividiram da seguinte forma a exploração do setor de serviços, nos anos de 2009 a 2011²⁶:

SERVIÇOS						
Número de empresas						
Ano	Micro Empresas	Pequenas Empresas	Micro e Pequenas Empresas	Médias Empresas	Grandes Empresas	Total
2009	86,3%	11,8%	98,1%	1,0%	0,9%	100%
2010	85,9%	12,2%	98,1%	1,0%	0,9%	100%
2011	87,0%	11,2%	98,2%	0,9%	0,9%	100%
Média 2009/2011	86,4%	11,7%	98,1%	1,0%	0,9%	100%

Já no setor de comércio a divisão se deu de acordo com os seguintes números, no mesmo período:

COMÉRCIO						
Número de empresas						
Ano	Micro Empresas	Pequenas Empresas	Micro e Pequenas Empresas	Médias Empresas	Grandes Empresas	Total
2009	89,6%	9,7%	99,2%	0,5%	0,3%	100%
2010	89,2%	9,9%	99,2%	0,5%	0,3%	100%
2011	89,3%	9,9%	99,2%	0,5%	0,3%	100%
Média 2009/2011	89,4%	9,8%	99,2%	0,5%	0,3%	100%

²⁵ SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SEBRAE. Participação das Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira: julho de 2014. / Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, p. 35, 37 e 40. Disponível em: <www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Participacao%20das%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf>. Acesso em: 03 mar. 2017.

²⁶ A presente tese buscou utilizar sempre os estudos e dados mais atualizados, dentre aqueles publicados por fontes oficiais. Tal assertiva justifica a utilização de dados dos anos de 2009 a 2011.

No que concerne ao setor industrial, verificou-se a seguinte divisão, também de 2009 a 2011:

INDÚSTRIA						
Número de empresas						
Ano	Micro Empresas	Pequenas Empresas	Micro e Pequenas Empresas	Médias Empresas	Grandes Empresas	Total
2009	79,3%	16,2%	95,5%	3,5%	1,0%	100%
2010	78,7%	16,7%	95,4%	3,6%	1,0%	100%
2011	79,5%	16,0%	95,5%	3,5%	1,0%	100%
Média 2009/2011	79,2%	16,3%	95,5%	3,6%	1,0%	100%

As tabelas acima reproduzidas evidenciam a vasta predominância das empresas de porte reduzido no contexto nacional, na medida em que, entre os anos de 2009 e 2011, representaram, em média, 98,1% (noventa e oito vírgula um por cento) das empresas de serviços, 99,2% (noventa e nove vírgula dois por cento) das empresas do comércio e 95,5% (noventa e cinco vírgula cinco por cento) das empresas da indústria.

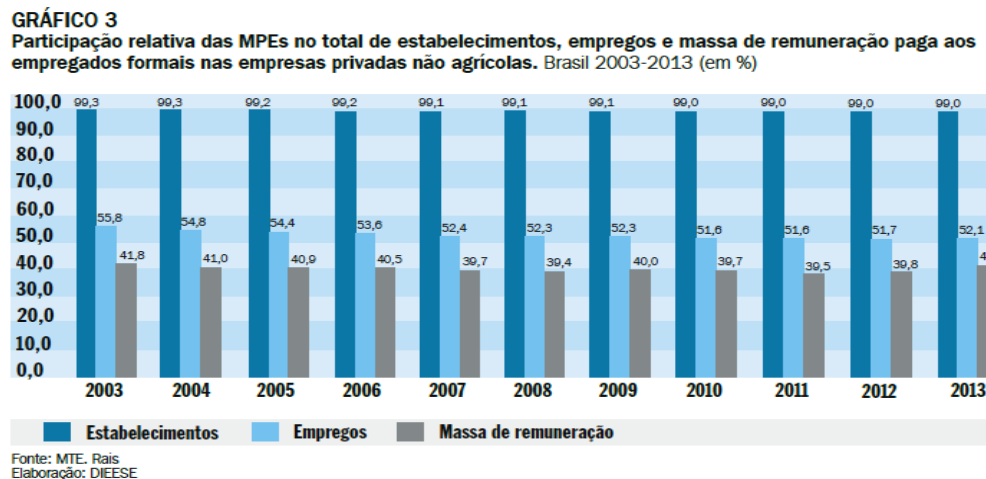
Evidenciada, portanto, a predominância das empresas de porte reduzido no Brasil, em termos quantitativos.

Não obstante, há outra variável extremamente pertinente a ser analisada, qual seja, o valor adicionado, ou seja, a contribuição para o Produto Interno Bruto – PIB, gerado pelas empresas de porte reduzido no Brasil.

No caso, o mesmo estudo acima referido indica que as empresas de porte reduzido contribuíram em média, entre os anos de 2009 e 2011, com 36,3% (trinta e seis vírgula três por cento) da parcela do PIB oriunda do setor de serviços, com 53,4% (cinquenta e três vírgula quatro por cento) da parcela do PIB oriunda do comércio e, finalmente, com 22,5% (vinte e dois vírgula cinco por cento) da parcela do PIB oriunda da indústria.²⁷

²⁷ SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SEBRAE. Participação das Micro e Pequenas Empresas na Economia Brasileira: julho de 2014. / Serviço

Outrossim, conforme gráfico extraído do Anuário do Trabalho na Micro e Pequena Empresa organizado pelo Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE, e elaborado em parceria com o Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos – DIEESE²⁸, no ano de 2013²⁹ as micro e pequenas empresas foram responsáveis por 99% (noventa e nove por cento) dos estabelecimentos empresariais do país; por 52,1% (cinquenta e dois vírgula um por cento) dos empregos e por 41,4% (quarenta e um vírgula quatro por cento) da massa de remuneração paga aos empregados formais nas empresas privadas não agrícolas:



Desta forma, fica bem ilustrada a representatividade das microempresas e das empresas de pequeno porte no contexto nacional. Conseqüentemente, “os pequenos e médios empreendedores assumem papel fundamental na economia nacional, vale dizer, sem eles nossa economia trava, com eles nossa economia pode crescer”³⁰.

Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas, p. 36, 38 e 41. Disponível em: <www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Estudos%20e%20Pesquisas/Participacao%20das%20micro%20e%20pequenas%20empresas.pdf>. Acesso em: 03 mar. 2017.

²⁸ SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SEBRAE e Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos – DIEESE. Anuário do trabalho na micro e pequena empresa: 2015. / Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas; Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos [responsável pela elaboração da pesquisa, dos textos, tabelas, gráficos e mapas], p. 31. Disponível em: <<https://www.sebrae.com.br/Sebrae/Portal%20Sebrae/Anexos/Anuario-do%20trabalho-na%20micro-e-pequena%20empresa-2014.pdf>>. Acesso em: 26 ago. 2016.

²⁹ Utiliza-se os dados do ano de 2013 por serem os mais atuais, dentre os disponíveis.

³⁰ TOMAZETTE, Marlon. *Curso de direito empresarial: v.1, teoria geral e direito societário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013, p. 653.

E para resguardar essas empresas, a CF/88 contém princípios da ordem econômica atinentes às empresas de porte reduzido.

1.3.2 Os Princípios Constitucionais Atinentes às Empresas de Porte Reduzido

O Capítulo I do Título VII da CF/88 arrola os princípios gerais da atividade econômica, havendo dois dispositivos específicos que versam sobre as empresas de porte reduzido: o inciso IX do art. 170 e o art. 179.

O inciso IX do art. 170, estabelecia, em sua redação original que um dos princípios da ordem econômica seria o “tratamento favorecido para as empresas brasileiras de capital nacional de pequeno porte”.

Contudo, por força de uma política que, alegadamente, buscava a retomada do desenvolvimento econômico e social do Brasil, foi elaborada uma Proposta de Emenda à Constituição nº 5, de 1995, cujo objetivo era “eliminar a distinção entre empresa brasileira e empresa brasileira de capital nacional e o tratamento preferencial concedido a esta última”³¹.

Com a aprovação da Emenda Constitucional nº 6, de 15 de agosto de 1995, realizou-se o necessário ajuste no dispositivo citado, mantendo-se o

³¹ A propósito dessa Proposta de Emenda à Constituição, a Mensagem nº 193, de 16 de fevereiro de 1995, do Poder Executivo, foi acompanhada da Exposição de Motivos nº 37, de 16 de fevereiro de 1995, dos Srs. Ministro de Estado da Justiça, da Fazenda, do Planejamento e Orçamento, da Previdência e Assistência Social, da Administração e Reforma do Estado e de Minas e Energia, que esclarecia:

“A discriminação ao capital estrangeiro perdeu sentido no contexto de eliminação das reservas de mercado, maior interrelação (*sic*) entre as economias e necessidades de atrair capitais estrangeiros para complementar a poupança interna. Com relação ao tratamento preferencial nas aquisições de bens e serviços por parte do Poder Público, a proposta corrige imperfeição do texto constitucional, passando a favorecer os produtos produzidos e serviços prestados no País, ao invés de empresas classificadas segundo a origem do capital. Com isto, pretende-se restabelecer o importante instrumento de compra do Estado para estimular a produção, emprego e renda no País. É digno de nota que a proposta vincula o tratamento preferencial conferido aos produtos e serviços produzidos internamente à igualdade de condições (preço, qualidade, prazos etc.) entre os concorrentes.” Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/biblioteca/pec/EmendasConstitucionais/EC6/Camara/EC006_cam_20021995_ini.pdf>. Acesso em: 26 dez. 2016.

tratamento favorecido a empresas de pequeno porte³², porém excluindo-se a exigência do capital nacional: “constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País”.

Fica bastante evidenciada aqui a natureza normativa de princípio, na medida em que o dispositivo estabelece um meio para atingir um estado ideal de coisas. Afinal, trata-se de norma imediatamente finalística em que há correlação entre a conduta a ser adotada (tratar de forma favorecida as empresas de pequeno porte) e a realização gradual do estado de coisas exigido pelo *caput* do art. 170 (uma ordem econômica fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, e que visa a assegurar a todos existência digna).³³

Apesar de a redação referir apenas as empresas de pequeno porte, o entendimento deve ser estendido às microempresas, pois por um critério de coerência não faria sentido privilegiar apenas aquelas em detrimento destas.

Extraí-se do princípio em questão um elemento bastante relevante, representado pelo vocábulo “favorecido”, no sentido de prestigiar as empresas de porte reduzido em detrimento das demais empresas, aqui chamadas de “empresas de porte aumentado” para fins de registro claro da diferenciação.

Assim, segundo esse princípio constitucional, as empresas de porte reduzido devem ser favorecidas quando contrastadas com as empresas de porte aumentado.

Paralelamente, no mesmo Capítulo e Título da CF/88, há outro princípio atinente às empresas de porte reduzido, inserido no art. 179, cuja redação é a seguinte:

³² Conforme Exposição de Motivos nº 37, de 16 de fevereiro de 1995, dos Srs. Ministro de Estado da Justiça, da Fazenda, do Planejamento e Orçamento, da Previdência e Assistência Social, da Administração e Reforma do Estado e de Minas e Energia. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/arquivo/biblioteca/pec/EmendasConstitucionais/EC6/Camara/EC006_cam_2002199_5_ini.pdf>. Acesso em: 26 dez. 2016.

³³ Requisitos arrolados por ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 71-79.

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.

Conforme se verifica, o dispositivo delegou ao legislador a definição das microempresas e das empresas de pequeno porte, aqui tratadas pela expressão “empresas de porte reduzido”. Além disso, determinou que a elas seja concedido tratamento jurídico diferenciado, de modo a incentivá-las através da simplificação, da eliminação ou da redução de obrigações de diversas naturezas, dentre as quais a tributária, que consiste no foco da presente tese.

Também aqui fica evidenciada a natureza normativa de princípio, na medida em que o dispositivo estabelece um meio para atingir um estado ideal de coisas. Afinal, trata-se de norma imediatamente finalística em que há correlação entre a conduta a ser adotada (diferenciar as empresas de porte reduzido, simplificando, eliminando ou reduzindo determinadas obrigações) e a realização gradual do estado de coisas exigido pelo dispositivo (o incentivo às empresas de porte reduzido).³⁴

Extrai-se do princípio em questão dois elementos bastante relevantes, representados pelos vocábulos “diferenciado” e “incentivo”, novamente no sentido de prestigiar as empresas de porte reduzido em detrimento daquelas de porte aumentado, com o acréscimo de que a intenção do constituinte é incentivá-las, ou seja, que sejam constituídas novas empresas de porte reduzido e, que aquelas já constituídas, tenham condições de continuar no exercício da atividade econômica escolhida.

Verifica-se que na esteira dos princípios constitucionais, editou o legislador dispositivos com viés semelhante, como é o caso do art. 970 do Código Civil, segundo o qual “a lei assegurará tratamento favorecido,

³⁴ Requisitos arrolados por ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 71-79.

diferenciado e simplificado ao empresário rural e ao pequeno empresário, quanto à inscrição e aos efeitos daí decorrentes”.

Outrossim, destaca-se o fato de a Lei de Falência e Recuperação de Empresas prever um plano especial de recuperação judicial às microempresas e às empresas de pequeno porte (arts. 70 a 72), buscando que estas não sejam oneradas de forma injustificada com o trâmite da recuperação judicial tradicional, usualmente lento e custoso, trazendo como consequência a ampliação de seu acesso à recuperação^{35,36}

E outra relevante concedida às empresas de porte reduzido foi a fixação de regras que lhes assegure igualdade de condições na concorrência com empresas de porte aumentado no contexto licitatório, nos termos da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006 e da própria Lei nº 8.666, de 21 de junho de 1993.

Ocorre que os dispositivos constitucionais acima expostos, interpretados de forma individualizada e literal, não transmitem todo o conteúdo normativo e eficácia potencialmente extraíveis do texto constitucional, no sentido de concretizar de forma ótima as finalidades idealizadas pelo poder constituinte.

Assim, é imperativo que se utilize os textos do inciso IX do art. 170 e do art. 179 como base para a construção de uma norma jurídica que realize a referida concretização.

³⁵ Não obstante a boa intenção da legislação, critica-se o plano especial de recuperação das microempresas e das empresas de pequeno porte pelo fato de ser excessivamente rígido e, conseqüentemente, inadequado para resolver as diferentes crises empresariais.

SPINELLI, Luis Felipe, TELLECHEA, Rodrigo, SCALZILLI, João Pedro. *Recuperação Extrajudicial de Empresas*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 47. No mesmo sentido MENDONÇA, Saulo Bichara. *Do comedimento à ineficácia do plano especial de recuperação judicial de microempresas e empresas de pequeno porte*. Revista de Direito Empresarial, Belo Horizonte, v.11, n.2, p. 225-236, maio/ago. 2014, p. 228-229.

³⁶ SPINELLI, Luis Felipe, TELLECHEA, Rodrigo, SCALZILLI, João Pedro. *Recuperação Extrajudicial de Empresas*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 47.

2 A NORMA DA ATENUAÇÃO TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS DE PORTE REDUZIDO

Os princípios constitucionais acima abordados indicam de forma bastante clara que o constituinte elegeu um critério de diferenciação para separar as empresas em dois grupos: aquelas de porte reduzido e as demais, aqui chamadas, para fins de fixação da diferença, de empresas de porte aumentado.

Daí a utilização das expressões “microempresa” e “empresa de pequeno porte”, cuja definição somente veio a ser realizada no campo infraconstitucional. Afinal, a partir da leitura da CF/88 não é possível saber a natureza do mencionado porte, podendo o mesmo dizer respeito à área construída da sede da empresa, ao número de empregados contratados, ao volume de negócios celebrados, ao valor de seu acervo patrimonial, à receita bruta anualmente auferida, sem prejuízo de sua consideração de forma combinada³⁷, ou até mesmo da adoção de outros critérios que viabilizem a mensuração do porte da empresa.

O esclarecimento vem então com a leitura da legislação pertinente, que adotou a receita bruta anualmente auferida como elemento indicativo da medida de comparação para enquadramento como empresa de porte reduzido.³⁸

Parte-se então da ideia de que determinadas empresas, que auferirem receita bruta anual até determinado patamar, serão enquadradas como microempresas ou empresas de pequeno porte, enquanto as demais ficarão de fora desse grupo. Às primeiras será reservado tratamento favorecido e incentivado, enquanto às demais será mantido o tratamento normal, ordinário ou o que se poderia chamar de tratamento-padrão.

³⁷ Como é o caso dos Estados Unidos da América, abordado no item 1.1.4 da primeira parte da presente tese.

³⁸ ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 55.

A partir dessa ideia ingressa-se então no exame do vocábulo “tratamento”, pois ele aparece no inciso IX do art. 170 (tratamento favorecido) e no art. 179 (tratamento jurídico diferenciado).

Levando-se em consideração que um tratamento favorecido pressupõe um tratamento diferenciado, e focando apenas na questão tributária, surge a necessidade de interpretar adequadamente os princípios constitucionais em tela.

Ocorre que a partir da interpretação dos mesmos é possível construir uma norma jurídica que abarque adequadamente a finalidade constitucional de incentivar as empresas de porte reduzido, em toda a sua extensão, de modo a dar devido tratamento a questões para as quais a doutrina e a jurisprudência não têm conferido o devido rigor técnico.

2.1 FINALIDADES DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL

O foco da presente tese é decorrente da finalidade dos princípios constitucionais que versam sobre as empresas de porte reduzido, pois os mesmos transmitem uma ideia muito clara de valorização e de preocupação com esse segmento.

Não obstante, parte-se aqui da premissa de que os poderes constituintes originário e derivado não conseguiram, quando da positivação de uma proteção especial às empresas de porte reduzido, transmitir com clareza o espectro finalístico desses princípios, o que acaba por inviabilizar a concretização ótima das finalidades por eles idealizadas.

Assim, por se estar a interpretar os dispositivos constitucionais com base no aspecto teleológico, cabível a exposição das finalidades principal e acessória dos mesmos.

2.1.1 Finalidade Principal

Para Humberto Ávila a diferenciação tendo como critério o porte da empresa tem dois objetivos: a implementação da justiça tributária através da consideração de uma capacidade contributiva presumidamente reduzida das microempresas e empresas de pequeno porte; e a implementação de finalidades extrafiscais para desenvolver setores e atividades que não são devidamente desenvolvidos, através do estímulo ao crescimento das atividades desempenhadas pelas microempresas e empresas de pequeno porte.³⁹

Não obstante, defende-se aqui uma interpretação um pouco diversa, pois, a partir da interpretação dos princípios constitucionais acima referidos percebe-se uma nítida intenção do texto constitucional, a qual pode ser resumida pelos vocábulos “favorecido” e “incentivo”.

Desta forma, pode-se concluir que a finalidade principal dos princípios em tela é justamente incentivar as empresas de porte reduzido, a partir de um tratamento jurídico que lhes favoreça. Excluiu-se o vocábulo “diferenciado” pelo fato de o mesmo ser abarcado pelo vocábulo “favorecido”. Afinal, um tratamento favorecido pressupõe a diferenciação.

A ideia de incentivo pode gerar duas vertentes: a primeira, voltada a estimular a constituição de novas empresas de porte reduzido; e a segunda, direcionada a viabilizar a continuidade do exercício de atividade econômica pelas empresas de porte reduzido já constituídas.

Afinal, não faria sentido incentivar a constituição dessas empresas sem que lhes fossem concedidas condições para a manutenção de suas atividades. Apesar das já referidas críticas recebidas da doutrina, a elaboração das regras especiais de recuperação judicial das empresas de porte reduzido decorreu justamente da ideia de preservá-las, com redução do risco falimentar.

³⁹ ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19-12-2006*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 143.

A partir disso pode-se, desde já, consignar que qualquer norma jurídica que, ainda que indiretamente, produza o desestímulo à constituição e à preservação das empresas de porte reduzido padece de inconstitucionalidade.

Importante salientar que as referidas finalidades não são excludentes, mas complementares, contribuindo para a estruturação da ordem econômica na forma idealizada pelo constituinte.

2.1.2 Finalidades Secundárias

As finalidades secundárias são, na realidade, decorrência da finalidade principal, pois, no momento em que se tem o desenvolvimento e a difusão das empresas de porte reduzido em todo o território nacional é pavimentado o caminho para o atingimento de outras finalidades relevantes, como aumento da produção de riqueza, do volume de negócios, da geração de empregos e da arrecadação de tributos.

A partir disso, verifica-se que os princípios constitucionais em exame têm o condão de promover o atendimento aos valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (art. 1º, inciso IV, CF/88), através da combinação do empreendedorismo com a geração de empregos.

Cabe referir também que há um considerável potencial para a promoção da dignidade dos micro e pequenos empreendedores, e também de seus empregados, por meio da valorização do trabalho desenvolvido nas empresas de porte reduzido.

Afinal conforme escreve Luís Roberto Barroso, “dignidade significa a emancipação das pessoas, a consciência da própria liberdade e a capacidade material e intelectual de realizar seus projetos existência, é a possibilidade real de buscar a própria felicidade”.⁴⁰

⁴⁰ BARROSO, Luís Roberto. *Democracia, Desenvolvimento e Dignidade Humana: uma agenda para os próximos dez anos*. In: *Direito Tributário Estudos em Homenagem a Edvaldo Brito*. São Paulo: Atlas, 2014, p. 142.

Toda essa promoção de valores prestigiados pela CF/88 vai ao encontro do estado ideal de coisas preconizado pelo art. 170, ou seja, uma “ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa”.

Não obstante, por expressa previsão da Constituição há algumas questões atinentes às empresas de porte reduzido que, necessariamente, devem estar previstas em lei complementar, conforme se passa a analisar.

2.2 FUNÇÃO DA LEI COMPLEMENTAR

Com o advento da Emenda Constitucional nº 42, de 19 de dezembro de 2003, foram incluídos na CF/88: a alínea “d”, no inciso III, do art. 146 da CF/88; o parágrafo único no mesmo art. 146 da CF/88; e o art. 94 no Ato das Disposições Constitucionais Transitórias.

A partir de então a definição da maior parte de tratamentos diferenciados e favorecidos de natureza tributária, a serem dispensados às empresas de porte reduzido, passou a ser incumbência da lei complementar, consoante redação dos mencionados alínea “d” e parágrafo único:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

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

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

I - será opcional para o contribuinte;

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

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

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

A partir da leitura do dispositivo verifica-se que o texto constitucional atribuiu à lei complementar a definição do tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte, incluindo aí regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS, da contribuição previdenciária patronal (art. 195, inciso I, “a”), da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS (art. 195, inciso I, “b”), da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL (art. 195, inciso I, “c”) e da Contribuição ao Programa de Integração Social – PIS (art. 239).

Também ficou a cargo da lei complementar a instituição de “um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”.

A ideia foi de consolidar aqui uma lei complementar de caráter nacional que unificasse a tributação das empresas de porte reduzido nas esferas federal, estadual e municipal, em substituição ao anterior contexto, que possibilitava a existência concomitante de regimes diversos.

Como consequência essa lei complementar poderia cumprir a função constitucional de evitar a ocorrência de conflitos de competência tributária, padronizando a tributação das empresas de porte reduzido ao longo de todo o território nacional.

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

Veja-se que a EC nº 42/03 buscou organizar e padronizar a tributação das empresas de porte reduzido, porém, não se pode deixar conduzir pela ideia de que essa disciplina, por si só, tem o condão de concretizar adequadamente as finalidades constitucionalmente estabelecidas. Afinal, a força normativa da Constituição, a partir da interpretação do inciso IX do art. 170 e do art. 179, tem

o poder de atribuir uma carga de eficácia a esses dispositivos que transborda os contornos estabelecidos pela referida emenda constitucional.

E na medida em que se está a falar de empresas de porte reduzido, mostra-se indispensável ingressar na identificação dos conceitos legais de microempresa e de empresa de pequeno porte, de modo a atender ao comando do art. 179 da CF/88, e, conseqüentemente, viabilizar sua adequada aplicação.

2.2.1 Conceito Legal de Microempresa e de Empresa de Pequeno Porte

Sem desprezar a diferença entre a Ciência do Direito, de caráter descritivo, e o direito positivo, de caráter prescritivo⁴¹, renuncia-se aqui à abordagem de uma conceituação doutrinária de microempresa e de empresa de pequeno porte, por conta da estrutura do texto normativo da Constituição, cuja aplicabilidade depende de uma lei que apresente a referida conceituação, conforme determinado no artigo 179.

A propósito, quando da entrada em vigor da CF/88, já vigia a Lei nº 7.256/84, a qual, versando apenas sobre a microempresa, estabelecia um conceito no artigo 2º:

Art. 2º Consideram-se microempresas, para os fins desta lei, as pessoas jurídicas e as firmas individuais que tiverem receita bruta anual igual ou inferior ao valor nominal de 10.000 (dez mil) Obrigações do Tesouro Nacional - OTN, tomando-se por referência o valor desses títulos no mês de janeiro do ano-base.
(...)

Com o advento da Lei nº 8.864, de 28 de março de 1994, foi alterado o indexador para aferição da receita bruta e foi incluída a empresa de pequeno porte, consoante redação de seu artigo 2º:

⁴¹ Aurora Tomazini de Carvalho destaca a confusão decorrente do fato de o Direito comportar dois campos de observação, a qual é reforçada pela ambigüidade do termo "direito", empregado tanto para denotar a Ciência do Direito como o direito positivo. CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 98.

Art. 2º Para os efeitos desta lei, consideram-se:

I microempresa, a pessoa jurídica e a firma individual que tiverem receita bruta anual igual ou inferior ao valor nominal de duzentas e cinquenta mil Unidades Fiscais de Referência (Ufir), ou qualquer outro indicador de atualização monetária que venha a substituí-la;

II empresa de pequeno porte, a pessoa jurídica e a firma individual que, não enquadradas como microempresas, tiverem receita bruta anual igual ou inferior a setecentas mil Unidades Fiscais de Referência (Ufir), ou qualquer outro indicador de atualização monetária que venha a substituí-la.

(...)

Em decorrência do Plano Real a UFIR foi substituída pelo valor em reais, porém mantendo-se a receita bruta como critério para enquadramento na categoria das microempresas e das empresas de pequeno porte. Foi nessa linha o teor da Lei nº 9.317, de 5 de dezembro de 1996 e da Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999, o que acabou sendo sutilmente modificado quando da entrada em vigor da Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006, que as revogou, e passou a constituir o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte – ENMEPP⁴². É o que se vê pelo teor de seu artigo 3º, com redação dada pela Lei Complementar nº 155, de 27 de outubro de 2016:

Art. 3º Para os efeitos desta Lei Complementar, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte, a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário a que se refere o art. 966 da Lei no 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), devidamente registrados no Registro de Empresas Mercantis ou no Registro Civil de Pessoas Jurídicas, conforme o caso, desde que:

I - no caso da microempresa, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e

II - no caso de empresa de pequeno porte, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

(...)

Assim, finalmente entrou em vigor a lei complementar idealizada pelo poder constituinte derivado na EC nº 42/03, padronizando a qualificação como microempresa e empresa de pequeno porte em todo o território nacional.

⁴² O projeto do Estatuto recebeu críticas pelo fato de ter sofrido muitas emendas nas duas Casas do Congresso Nacional, o que teria tornado seu texto final bastante complexo e confuso. Nesse sentido: HARADA, Kiyoshi. *Supersimples - lei complementar nº 123/2006*. Revista de estudos tributários Porto Alegre, n.63, (set./out. 2008) p. 7-12, p. 7.

Para os efeitos dessa lei o legislador adotou um duplo critério de enquadramento como microempresa e empresa de pequeno porte: o primeiro, de ordem objetiva, refere-se aos níveis de faturamento; e o segundo, de ordem subjetiva, diz respeito a características pessoais, devendo ser empresário, sociedade empresária ou sociedade simples.⁴³

Efetivamente, o *caput* do artigo 3º do ENMEPP é categórico ao enquadrar como microempresas e empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário individual.

Assim, a microempresa e a empresa de pequeno porte não são necessariamente constituídas sob a forma de pessoa jurídica, podendo ser exercidas por um empresário individual, atuando, portanto, em nome próprio.

Em paralelo, o ENMEPP introduziu a figura do microempreendedor individual, usualmente conhecido pela sigla “MEI”, conforme redação do art. 18-A, com redação dada pela Lei Complementar nº 155/16:

Art. 18-A. O Microempreendedor Individual - MEI poderá optar pelo recolhimento dos impostos e contribuições abrangidos pelo Simples Nacional em valores fixos mensais, independentemente da receita bruta por ele auferida no mês, na forma prevista neste artigo.

§ 1º Para os efeitos desta Lei Complementar, considera-se MEI o empresário individual que se enquadre na definição do art. 966 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, ou o empreendedor que exerça as atividades de industrialização, comercialização e prestação de serviços no âmbito rural, que tenha auferido receita bruta, no ano-calendário anterior, de até R\$ 81.000,00 (oitenta e um mil reais), que seja optante pelo Simples Nacional e que não esteja impedido de optar pela sistemática prevista neste artigo.

(...)

Desta forma, discorda-se da crítica realizada por Andrei Pitten Velloso, quando afirma ser questionável, perante a isonomia, o tratamento favorecido das pessoas jurídicas, o qual não pode ser estendido às pessoas físicas pela

⁴³ SOUZA, James José Marins de; BERTOLDI, Marcelo Marco. *Simples nacional: estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte comentado: LC 123, de 14.12.2006, LC 127, de 14.08.2007*. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 2007, p. 35-36.

impossibilidade de discriminação com base na profissão ou na função exercida (art. 150, inciso II, CF/88)⁴⁴.

Ora, o ENMEPP estende ao empresário individual e ao microempreendedor individual o tratamento tributário favorecido concedido às pessoas jurídicas, não se podendo questionar a sua constitucionalidade. Afinal, a discriminação em tela não foi realizada com base na profissão ou função exercida, mas simplesmente pelo modo de exercício da atividade econômica, que, no caso, se dá através de uma empresa de porte reduzido.

Paralelamente, constata-se que as microempresas e as empresas de pequeno porte não desempenham, necessariamente, atividade empresária. Afinal, o dispositivo em questão inclui a sociedade simples que, como se sabe, desempenha atividade civil. E é justamente em decorrência dessa possibilidade de exercício de atividade civil que a presente tese não utiliza a expressão microempresário e pequeno empresário, optando por “micro e pequeno empreendedor”, de modo a abranger tanto a atividade empresária como a atividade civil.

Como forma de tornar inquestionável essa inclusão da atividade civil na esfera das microempresas e das empresas de pequeno porte, a parte final do *caput* do artigo 3º exige o devido registro dessas figuras na Junta Comercial ou no Registro de Pessoas Jurídicas, de modo a contemplar tanto aqueles que exercem atividade empresária como aqueles que exercem atividade civil.

Verifica-se então que não há diferença entre microempresa e empresa de pequeno porte no que diz respeito às estruturas jurídicas potencialmente utilizáveis para sua constituição. Por outro lado, os incisos do mesmo dispositivo esclarecem que o critério adotado pelo legislador para diferenciar os dois tipos de empresas aqui tratados é puramente econômico, atrelado à receita bruta anual das mesmas.

⁴⁴ PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2010, p. 86.

Para definição do enquadramento (ou não) de determinada estrutura jurídica como microempresa ou empresa de pequeno porte, tem-se o conceito de receita bruta estabelecido pelo § 1º do mesmo artigo 3º, que determina ser “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”.

Assim, parte-se de um critério de natureza econômica para qualificar as empresas de porte reduzido, o que constitui um confiável indicador da capacidade contributiva da empresa, justificando, como consequência, uma carga tributária mais baixa àquelas empresas com menor receita bruta anual.

Afinal, conforme ensinam Tipke e Lang, “o princípio da capacidade contributiva é o critério comparativo para normas de fim fiscal (s. Rz. 20)”.⁴⁵

E para que se tenha uma adequada compreensão do contexto que envolve as empresas de porte reduzido, a partir da interpretação dos dispositivos constitucionais, é necessário que se examine as diferentes formas de exercício de atividade econômica por meio delas.

2.2.1.1 Formas de Exercício de Atividade Econômica

O tratamento que vem sendo dado pela doutrina às empresas de porte reduzido é normalmente deslocado do contexto societário a elas atinente, na medida em que refere a atividade exercida pelas microempresas e pelas empresas de pequeno porte sem o necessário destaque à forma jurídica utilizada.

Como consequência, microempreendedores individuais, empresários individuais, empresas individuais de responsabilidade limitada e sociedades limitadas são colocados numa única “prateleira”, ignorando as relevantes

⁴⁵ TIPKE, Klaus e LANG, Joachin. Trad. Luiz Dória Furquim. *Direito Tributário*. Porto Alegre: Fabris, 2008, p. 203.

diferenças existentes entre esses formatos de exercício de atividade econômica.

Assim, por se tratar de aspecto fundamental para o desenvolvimento da presente tese, passa-se a expor as diferentes formas de exercício de atividade econômica por meio de empresas de porte reduzido, iniciando pela pessoa física.

2.2.1.1.1 Exercício de Atividade Econômica como Pessoa Física

Segundo Kelsen a pessoa “física” diz respeito ao homem individual, sendo a personificação, ou seja, a expressão unitária personificada das normas que regulam a conduta de um homem, e exprime uma pluralidade de normas que constituem direitos e deveres pertinentes a esse homem. Trata-se, na visão do referido autor, de uma mera representação auxiliar do conhecimento jurídico que não é indispensável.⁴⁶

Na realidade a pessoa física e a pessoa jurídica são centros a que o ordenamento jurídico imputa direitos e obrigações, ou seja, são “máscaras” utilizadas pelos indivíduos perante o ordenamento jurídico.⁴⁷

Assim, há alguns indivíduos que optam por exercer atividade econômica na condição de pessoa física e outros que o fazem na condição de pessoa jurídica, sendo que ambas as hipóteses foram contempladas pelo ENMEPP quando estabeleceu os conceitos de microempresa e de empresa de pequeno porte em seu art. 3º, e de microempreendedor individual - MEI em seu art. 18-A.

O empresário individual é uma pessoa física que tem inscrição no CNPJ e exerce a empresa em nome próprio, assumindo todo o risco da atividade.⁴⁸

⁴⁶ KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito: introdução à problemática científica do direito*. 2. ed. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 2002, p. 88.

⁴⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. *A persona e o direito: entre a realidade e a ficção das pessoas jurídicas*. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n.30, p. 251-273, jan. 2014, p. 255.

Por ser empresário, enquadra-se no conceito do art. 966 do CC e possui registro na Junta Comercial, o que lhe assegura a condição de microempresa ou de empresa de pequeno porte, nos termos do ENMEPP.

Já o MEI pode ser um empresário individual ou um empreendedor que exerça as atividades de industrialização, comercialização e prestação de serviços no âmbito rural, conforme previsão do ENMEPP. Daí a justificativa para a utilização da expressão “microempreendedor” e não “microempresário”, pois não há, necessariamente, o exercício de atividade empresária. De qualquer forma, o MEI também é inscrito no CNPJ e na Junta Comercial a partir de um procedimento bastante simplificado estabelecido pelo ENMEPP.

Na medida em que o empresário individual e o microempreendedor individual exercem a atividade econômica em nome próprio não há falar em responsabilidade tributária de terceiros, pois, apesar de receberem uma qualificação jurídica específica por força do ENMEPP, integram a obrigação tributária como contribuintes, respondendo pessoalmente por eventuais dívidas dessa natureza.

2.2.1.1.2 Exercício de Atividade Econômica como Pessoa Jurídica

Na mesma linha de seu entendimento acerca da pessoa física, defende Kelsen a ideia de que a pessoa jurídica é apenas “um complexo de normas, isto é, de um ordenamento jurídico, e exatamente daquele que regula a conduta de uma pluralidade de homens”⁴⁹.

Outrossim, segundo o renomado jurista europeu, a exemplo da pessoa física, que não é um homem, a pessoa jurídica não é um super-homem, sendo que seus deveres e direitos devem resolver-se em normas reguladoras da conduta humana, estabelecendo-a a partir de deveres e direitos.⁵⁰

⁴⁸ TOMAZETTE, 2013, p. 48.

⁴⁹ KELSEN, 2002, p. 89.

⁵⁰ KELSEN, 2002, p. 89.

O fato é que como alternativa ao desenvolvimento de atividade econômica de forma pessoal, podem o micro e o pequeno empreendedor constituir uma pessoa jurídica de direito privado, ou seja, uma sociedade ou uma empresa individual de responsabilidade limitada⁵¹.

Entretanto, não são todos os tipos societários que podem usufruir do regime jurídico beneficiado concedido pelo ENMEPP, na medida em que existem vedações expressas ao longo de seu texto.

A propósito, cabe referir que a sociedade em comum e a sociedade em conta de participação não podem ser enquadradas no grupo das empresas de porte reduzido, na medida em que desprovidas de personalidade jurídica.

A sociedade em conta de participação somente possui eficácia interna, não havendo, inclusive, motivo para que se lhe atribua personalidade jurídica, na medida em que, perante terceiros, quem atua é o sócio ostensivo em nome próprio, sendo que os sócios valem-se justamente da personalidade (natural ou jurídica) do sócio ostensivo para explorar o seu objeto no mundo exterior.⁵²

Em que pese a ausência de personalidade jurídica, verifica-se na prática jurisprudencial que a sociedade em conta de participação vem sendo equiparada às sociedades personificadas, “distinguindo-se quanto aos efeitos jurídicos unicamente em razão da dispensa de formalidades legais para sua constituição”, conforme destacado em julgamento da Terceira Turma do Superior Tribunal de Justiça⁵³.

Apesar disso, a exigência de registro dos seus atos constitutivos no órgão competente afasta a sociedade em conta de participação do universo

⁵¹ Trata-se das hipóteses dos incisos II e VI do art. 44 do Código Civil. As demais pessoas jurídicas de direito privado arroladas no dispositivo não exercem atividade econômica com fins lucrativos, a saber: associações (inciso I), fundações (inciso III), organizações religiosas (inciso IV) e partidos políticos (inciso V).

⁵² SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. *Sociedade em conta de participação*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 95.

⁵³ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.230.981/RJ, Terceira Turma, Relator: Ministro Marco Aurélio Bellizze, julgado em 16 de dezembro de 2014. DJe, Brasília (DF), 05 fev. 2015.

das microempresas e das empresas de pequeno porte, sendo a transformação em sociedade de conta de participação causa de exclusão do regime unificado e simplificado de tributação previsto no ENMEPP (artigo 30, § 3º, inciso I).

Dentre as sociedades personificadas há vedação expressa no ENMEPP de que as cooperativas⁵⁴ sejam enquadradas no regime unificado e simplificado de tributação, ressalvadas as cooperativas de consumo (artigo 3º, § 4º, inciso VI). Por conta disso, a utilização da estrutura de uma cooperativa que não seja de consumo veda, a princípio, o enquadramento como microempresa e empresa de pequeno porte submetida ao regime unificado e simplificado de tributação.

As sociedades anônimas são excluídas do cenário das microempresas e das empresas de pequeno porte em decorrência do alto custo e da complexidade documental que envolve uma sociedade empresária desse tipo, o que inclusive as aproxima dos empreendimentos de grande porte. Tanto é assim, que as sociedades anônimas não podem ingressar no regime unificado e simplificado de tributação, por força de expressa vedação do ENMEPP (artigos 3º, § 4º, inciso X, e 30, § 3º, inciso I).

Também as sociedades em comandita por ações são excluídas do contexto que envolve as microempresas e as empresas de pequeno porte, pois, além terem caído em desuso, têm seu ingresso no regime unificado e simplificado de tributação vedado pelo ENMEPP (artigo 30, § 3º, inciso I).

Já a sociedade em nome coletivo e a sociedade em comandita simples, embora não afastadas do regime unificado e simplificado de tributação, caíram em desuso por conta do grau de responsabilidade pelas obrigações sociais a que seus integrantes, ou pelo menos parte deles, estão submetidos.

⁵⁴ Apesar de a cooperativa ser classificada como sociedade simples pelo Código Civil há um considerável distanciamento da mesma em relação às demais sociedades simples e às sociedades empresárias, estando a principal diferença na figura do cooperativado (sócio), que possui tanto a condição de dono e como a de usuário, o que inclusive justificaria a separação intelectual do Direito Cooperativo, do Direito Civil e do Direito Empresarial.
BECHO, Renato Lopes. *A responsabilidade dos sócios nas sociedades cooperativas*. Revista Dialética de Direito Tributário: RDDT, São Paulo, n.147, p.97-103, dez. 2007, p. 97.

A consequência desse contexto é o enaltecimento das estruturas jurídicas que concedem algum grau de proteção ao patrimônio de seus integrantes, destacando-se, então, a sociedade limitada e a empresa individual de responsabilidade limitada.

Cabe aqui referir que, em termos quantitativos, a atividade econômica no Brasil é desempenhada, predominantemente, através de quatro estruturas jurídicas, na seguinte ordem de prevalência⁵⁵: 1º) microempreendedor individual; 2º) sociedade limitada; 3º) empresário individual; e 4º) empresa individual de responsabilidade limitada.

Para chegar a essa conclusão utiliza-se relatórios estatísticos mensais publicados pela Secretaria Especial da Micro e Pequena Empresa do Governo Federal⁵⁶, em todos os meses do ano de 2015, contemplando apenas atividade empresária em sua maior parte⁵⁷.

A título de amostragem são apresentados os dados do mês de dezembro de 2015⁵⁸, por ser o mais próximo da presente data e, em tese, aquele que revela com mais precisão o cenário atual:

I – Registro/Arquivamento por Tipo Empresarial (Exceto MEI)			
NATUREZA JURÍDICA	Constituição	Alteração	Extinção
Empresário Individual	10.605	44.071	13.984
Sociedade Empresária Limitada	12.939	68.512	12.852
Sociedade Anônima	242	6.252	34
Cooperativa	58	359	19
Empresa Individual de Responsabilidade Limitada	6.242	11.481	838
Outros Tipos Jurídicos	57	493	11
TOTAL	30.143	131.168	27.738

FONTE: Relatórios estatísticos enviados pelas Juntas Comerciais.

⁵⁵ Da mais prevalente para a menos prevalente.

⁵⁶ SECRETARIA ESPECIAL DA MICRO E PEQUENA EMPRESA. Departamento de Registro Empresarial e Integração. Relatório Estatístico Mensal – Nacional. Disponível em: <<http://drei.smpe.gov.br/assuntos/estatisticas/2022-relatorio-estatistico-mensal-nacional>> Acesso em: 16 ago. 2016.

⁵⁷ No caso da “Tabela 1” e da “Tabela 2” são trazidos dados apenas de atividade empresária, pois os mesmos foram fornecidos pelas Juntas Comerciais dos Estados (salvo Junta Comercial de Pernambuco – JUCEPE e Junta Comercial do Estado de Sergipe – JUCESE cujos dados ainda estavam pendentes quando da publicação do estudo). Já a “Tabela 3” contém dados de atividades civil e empresária, pelo fato de os mesmos terem sido fornecidos pelo Portal do Empreendedor (www.portaldoempreendedor.gov.br), em que são formalizados os microempreendedores individuais em geral, e não apenas aqueles que desempenham atividade empresária.

⁵⁸ De 1º de dezembro de 2015 a 31 de dezembro de 2015.

Deixa-se de apresentar a “Tabela 2” que traz o movimento relativo a filiais, a partir da natureza jurídica das mesmas estruturas jurídicas acima expostas. Ocorre que a tabela em questão basicamente reproduz em termos proporcionais os resultados da “Tabela 1”, não agregando nenhum dado relevante.

Não obstante, a “Tabela 3” é extremamente relevante, pois evidencia a larga predominância dos microempreendedores individuais em termos quantitativos⁵⁹:

3 - Empresários - Microempreendedores Individuais (MEI)	
Microempreendedores Individuais formalizados no Portal do Empreendedor e Empresários Individuais Microempresas que optaram pelo SIMEI no início do exercício fiscal.	46.481
FONTE: Portal do Empreendedor (www.portaldoempreendedor.gov.br)	

Com base nos dados acima expostos constata-se que a principal forma de estruturação jurídica de empresas (excetuados os Microempreendedores Individuais formalizados no Portal do Empreendedor e Empresários Individuais Microempresas que optaram pelo SIMEI⁶⁰ no início do exercício fiscal) se deu através de sociedades limitadas⁶¹.

Logo após as sociedades limitadas está a figura do empresário individual e, na sequência, a empresa individual de responsabilidade limitada, sem prejuízo de outras pessoas jurídicas adotadas em menor número.

Na medida em que já abordados o empresário individual e o microempreendedor individual, cabe referir que existem dois tipos de pessoas

⁵⁹ Ressalvando-se, apenas, que as pessoas jurídicas escolhidas para o estudo, e citadas na “Tabela 1”, exercem apenas atividade empresária, enquanto os microempreendedores individuais citados na “Tabela 3” podem exercer tanto atividade civil como atividade empresária.

⁶⁰ O SIMEI é o sistema de recolhimento em valores fixos mensais dos tributos abrangidos pelo Simples Nacional, devidos pelo Microempreendedor Individual, nos termos do artigo 18-A do ENMEPP.

⁶¹ Em comparação com os registros na condição de empresário individual e com a constituição de sociedades anônimas, cooperativas, empresas individuais de responsabilidade limitada e outros tipos jurídicos.

jurídicas, que não tem acesso vedado ao regime unificado e simplificado de tributação, e, paralelamente, limitam de modo considerável o risco de o patrimônio de seus integrantes vir a ser atingido por obrigações da pessoa jurídica.

São elas a sociedade limitada e a empresa individual de responsabilidade limitada, respectivamente segunda e quarta colocadas no estudo acima mencionado, porém na primeira e segunda colocação quando se fala apenas de pessoas jurídicas.

Pessoa jurídica mais popular no contexto brasileiro, a sociedade limitada é disciplinada atualmente pelo Código Civil, que revogou o Decreto nº 3.708, de 10 de janeiro de 1919.

A propósito, o revogado Decreto nº 3.708/19 era um diploma extremamente conciso editado especificamente para regular esse tipo societário, à época chamada de “sociedade por quotas de responsabilidade limitada”.

Foi justamente esse laconismo legal que permitiu uma grande flexibilidade na definição dos interesses pertinentes através do contrato social, aliada à limitação da responsabilidade dos sócios, o que acabou por torná-la, no Brasil, o tipo societário por excelência da pequena e média empresa e também das grandes empresas a partir dos anos oitenta.⁶²

Plenamente justificada essa popularidade em virtude do considerável grau de limitação da responsabilidade nesse tipo societário, o que até mesmo se pode extrair de seu nome e da previsão do art. 2º do Decreto nº 3.708/19, que limitava “a responsabilidade dos sócios à importância total do capital social”.

⁶² CARVALHOSA, Modesto Souza Barros. *Comentários ao Código Civil: v.13 (arts. 1052 a 1195)*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 4.

Com a revogação do referido Decreto pelo Código Civil, passou o art. 1.052 desse diploma legal a estabelecer que “na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social”.

De acordo com o art. 1.060 do Código Civil a administração da sociedade limitada é realizada “por uma ou mais pessoas designadas no contrato social ou em ato separado”, de modo que não é necessário que o administrador seja sócio.

Já a empresa individual de responsabilidade limitada foi introduzida no Código Civil pela Lei nº 12.441, de 11 de julho de 2011, como forma de viabilizar que uma pessoa exerça atividade empresária de forma individual, com limitação de responsabilidade, e que uma eventual sociedade que fique reduzida a apenas um sócio, não necessite ser extinta.

Alfredo de Assis Gonçalves Neto conceitua a EIRELI “como o agente econômico personificado, constituído por ato unilateral de uma pessoa natural, mediante aporte de um patrimônio mínimo, ou mediante conversão de uma sociedade unipessoal com patrimônio líquido mínimo para o fim de exercer atividade própria de empresário”⁶³.

De acordo com o artigo 980-A do Código Civil, “a empresa individual de responsabilidade limitada será constituída por uma única pessoa titular da totalidade do capital social, devidamente integralizado, que não será inferior a 100 (cem) vezes o maior salário-mínimo vigente no País”.

Em termos gerais a EIRELI é regida pelo mesmo regramento da sociedade limitada, com a ressalva de que em um contexto que envolve um único titular, e não uma pluralidade de sócios⁶⁴.

⁶³ GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *A empresa individual de responsabilidade limitada*. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 101, n. 915, p. 153-180, jan. 2012, p. 160.

⁶⁴ Pondera-se ser reduzido o número de regras atinentes às sociedades limitadas aplicáveis à EIRELI, por verdadeira incompatibilidade, como é o caso da impossibilidade de regência

Assim, o regime de responsabilidade será igual ao da sociedade limitada, com a ressalva de que o capital social já estará, de forma obrigatória, totalmente integralizado quando da constituição da pessoa jurídica.

A responsabilidade pelo cumprimento de suas obrigações será da EIRELI, e não de seu titular, ressalvadas as hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica, distribuição fictícia de lucros com prejuízo do capital social, deliberação infringente do contrato social ou da lei, e superavaliação de bens para formação do capital social.⁶⁵

A exemplo da sociedade limitada, não há impedimento no caso da EIRELI para a contratação de um administrador externo, que não se confunda com a pessoa de seu titular.

Não obstante, a prática evidencia que quando se está a falar de empresas de porte reduzido a administração é exercida por um ou mais sócios, no caso da sociedade limitada, ou pelo titular, no caso da empresa individual de responsabilidade limitada, de modo que se pode vincular o micro e o pequeno empreendedor, como “sócio-administrador” de uma sociedade limitada ou como “titular-administrador” de uma EIRELI. Conseqüentemente, são a eles aplicáveis, de forma cumulativa, as regras atinentes à responsabilidade decorrente da condição de sócio ou titular, e as regras atinentes à responsabilidade decorrente da condição de administrador.

Explicitados alguns aspectos societários relevantes para a presente tese, passa-se a examinar o regime tributário unificado e simplificado das empresas de porte reduzido.

supletiva da EIRELI pelas normas da sociedade anônima, e a inaplicabilidade dos dispositivos referentes a quotas sociais, Conselho Fiscal, reuniões, assembleias, etc.

GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *A empresa individual de responsabilidade limitada*. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 101, n. 915, p. 153-180, jan. 2012, p. 179.

⁶⁵ TOMAZETTE, 2013, p. 67.

2.2.2 Regime Tributário Unificado e Simplificado

Tendo como pano de fundo o incentivo recebido do texto constitucional, as empresas de porte reduzido fazem jus a “um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”, nos termos do parágrafo único do artigo 146 da CF/88.

Atualmente esse regime é chamado de “Simples Nacional”, regime tributário instituído pelo ENMEPP e que importa no recolhimento mensal de impostos e contribuições em um único documento de arrecadação, o que traz como consequência uma considerável simplificação do trabalho do contribuinte de cálculo e recolhimento de tributos.

A partir desse regime constatou-se importante reforma do sistema tributário, ao abranger as empresas em que está o maior número de empreendedores, promovendo inclusão social e estimulando a formalização das atividades econômicas de porte reduzido.⁶⁶

A propósito, segundo Saldanha Sanches a simplificação fiscal é uma das questões centrais dos sistemas fiscais contemporâneos, tanto pela via da redução do número excessivo de benefícios fiscais, que, na sua visão, destrói a coerência sistemática do ordenamento jurídico tributário, como pela via da limitação das soluções de personalização do imposto ou de seu ajustamento a situações específicas que, apesar de elaboradas como um projeto para aumento de justiça são, por conta de sua difícil praticabilidade, fonte de efetiva injustiça⁶⁷.

Inclusive Tipke e Lang chegam a afirmar que “porque leis que não são práticas não podem ser uniformemente executadas, preceitos de finalidade simplificadora favorecem em última instância também à regra da igualdade”⁶⁸.

⁶⁶ SOUZA; BERTOLDI, 2007, p. 24.

⁶⁷ SALDANHA SANCHES, J. L. *Justiça fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010, p. 52.

⁶⁸ TIPKE, Klaus e LANG, 2008, p. 233.

Efetivamente, “o sistema tributário tem de ser funcional, praticável, deve concretizar-se no plano dos fatos por medidas práticas que tornem realidade a tributação”⁶⁹.

Não obstante, Humberto Ávila lembra que a CF/88 dá preferência ao tratamento particularizado dos contribuintes, mas que as suas características particulares podem deixar de ser analisadas quando a fiscalização for impossível ou extremamente onerosa.⁷⁰

Importante salientar que não houve a instituição de novo tributo por meio do ENMEPP, tendo este apenas aberto espaço para que as empresas de porte reduzido que aderissem ao regime em questão fizessem jus à unificação da fiscalização, do lançamento e da arrecadação de determinados tributos⁷¹.

Na medida em que essas empresas são dignas de receber um tratamento favorecido, deve o regime jurídico simplificado ser melhor do que aquele oferecido às demais empresas, pois, do contrário, será o mesmo inconstitucional.

No que diz respeito à tributação em si, o regime jurídico contraposto envolve o recolhimento individualizado de todos os tributos exigidos do contribuinte, e o enquadramento em algum dos regimes do imposto sobre a renda e da CSLL, ou seja, lucro real ou lucro presumido⁷². Em paralelo envolve também obrigações acessórias em maior número e complexidade, exigindo uma assessoria técnica mais qualificada para o seu atendimento.

⁶⁹ PAULSEN, Leandro. Responsabilidade e substituição tributárias. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012, p. 171.

⁷⁰ ÁVILA, 2015, p. 92.

⁷¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 924.

⁷² Deixa-se de referir o lucro arbitrado como opção de regime a ser adotado, pelo fato de o mesmo não ser propriamente uma opção, mas uma alternativa para os casos em que a pessoa jurídica tributada na forma do lucro real não cumprir adequadamente suas obrigações acessórias, houver fraude ou vícios que comprometam a idoneidade da apuração realizada, ocorrer opção pelo lucro presumido em desacordo com a lei, enfim, quando restar inviável uma apuração adequada do tributo com base nas sistemáticas do lucro real e presumido. PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 9. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015, p. 92.

Em função do reduzido porte econômico das empresas em estudo fica, a princípio, afastado o ingresso no regime do lucro real, pois o mesmo é destinado a pessoas jurídicas “cuja receita total no ano-calendário anterior seja superior ao limite de R\$ 78.000.000,00 (setenta e oito milhões de reais) ou proporcional ao número de meses do período, quando inferior a 12 (doze) meses”⁷³.

Assim, o regime do lucro presumido é aquele que mais adequadamente pode ser contraposto ao regime unificado e simplificado, partindo da apuração de uma base de cálculo presumida, através da aplicação de um percentual sobre a receita bruta auferida⁷⁴.

Evidenciado, então, que a partir do art. 146, inciso III, alínea “d”, da CF/88, foi editada uma lei complementar, que passou a ser o ENMEPP, e definiu a existência de um regime unificado e simplificado de tributação para as empresas de porte reduzido, surge o seguinte questionamento: teria se esgotado aí a eficácia dos princípios da ordem econômica que foram anteriormente abordados? De forma mais clara, seria o regime unificado e simplificado o início e o fim do tratamento favorecido e incentivado pensado pelo constituinte?

A resposta é negativa por dois motivos, sendo que o primeiro deriva de norma expressa da CF/88.

Ocorre que quando a CF/88 entrou em vigor, tinha o artigo 195, que trata das contribuições de seguridade social, apenas oito parágrafos. Todavia, com o advento da EC nº 20, de 15 de dezembro de 1998, foram introduzidos os §§ 9º, 10 e 11, recaindo aqui o foco sobre o § 9º, que passou a estabelecer que “as contribuições sociais previstas no inciso I deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica ou da utilização intensiva de mão-de-obra”.

⁷³ Conforme artigo 14, inciso I, da Lei nº 9.718/98.

⁷⁴ Conforme arts. 13 da Lei nº 9.718/98 e 15 da Lei nº 9.249/95.

Com o advento da EC nº 47, de 5 de julho de 2005, o referido parágrafo teve sua redação modificada, disciplinando a partir de então que “as contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho”.

Como se vê, a referida Emenda Constitucional agregou dois fatores adicionais a serem considerados para a diferenciação das alíquotas e das bases de cálculo das contribuições de seguridade social arroladas no inciso I do artigo 195, com redação dada pela EC nº 20/98: o porte da empresa e a condição estrutural do mercado de trabalho.

Assim, o porte da empresa passou a ser critério justificador para o estabelecimento de alíquotas e bases de cálculo diferenciadas, de modo a reduzir o valor do tributo a ser recolhido, e jamais aumentá-lo, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade por violar o tratamento favorecido. Por esse primeiro motivo, o regime unificado e simplificado não inicia e encerra o tratamento favorecido e incentivado, previsto nos princípios da ordem econômica.

Não obstante, há um segundo motivo que evidencia que o tratamento favorecido e incentivado não se limita ao regime unificado e simplificado, e, tampouco, na diferenciação de alíquotas e bases de cálculo para as contribuições de seguridade social.

Ocorre que, conforme já referido, a partir de uma interpretação teleológica dos dispositivos que dão origem aos princípios da ordem econômica aqui abordados, a saber, inciso IX do art. 170, e 179, da CF/88, é possível construir outra norma jurídica que passa a ser abordada a partir de agora.

2.3 CONSTRUÇÃO DA NORMA

A interpretação da Constituição em nada difere da interpretação de um texto legal⁷⁵, não obstante a inequívoca superioridade hierárquica dos dispositivos constitucionais.

Além disso, não é verdadeiro que cada dispositivo corresponda a apenas uma norma, como também não é verdadeiro que a uma norma corresponda apenas um dispositivo.⁷⁶

Desta forma, nada impede que, a partir dos dispositivos constitucionais até aqui tratados possa ser construída uma norma ainda não vislumbrada pela doutrina, mas que contemple a mais ampla extensão da proteção às empresas de porte reduzido, de modo a otimizar o atingimento das finalidades idealizadas pelo constituinte.

Afinal, conforme leciona Konrad Hesse, “a *interpretação* tem significado decisivo para a consolidação e preservação da força normativa da Constituição”, sendo que “a interpretação constitucional está submetida ao princípio da ótima concretização da norma”.⁷⁷

A propósito, o vocábulo “proteção” não foi mencionado por acaso, pois consiste no ponto de partida para a interpretação que passa a ser realizada.

Retomando o inciso IX do art. 170 da CF/88 é mencionado o “tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País” como princípio de uma “ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa”, conforme *caput*.

⁷⁵ ALEXANDER, Larry; SHERWIN, Emily. *Desmystifying legal reasoning*. New York: Cambridge University Press, 2008, p. 221-222.

⁷⁶ GUASTINI, Ricardo. *L'interpretazione dei documenti normativi*. Milano, Giuffrè, 2004, p. 100.

⁷⁷ HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 1991, p. 22.

Nesse ponto é cabível referir que, dentre as possíveis acepções atribuídas ao verbo “favorecer” está o verbo “proteger”, conforme pesquisa realizada em tradicional dicionário da língua portuguesa:

Favorecer. V. t. d. **1.** Ser em favor de (alguém): dar auxílio a; apoiar, defender, **proteger**, beneficiar: Em vez de me prejudicar, a demora favoreceu-me. **2.** Fazer favor ou obséquio a; obsequiar: Favoreceu o amigo calando a questão. **3.** Proteger com parcialidade: Em toda a questão ela favorece o filho caçula. **4.** Realçar o mérito de; mostrar (alguém ou algo) como melhor do que é: O pintor favorece-a naquele retrato. **5.** Dotar, beneficiar: Deus a favoreceu com uma bela aparência. **6.** Dar mais força a; corroborar: As respostas evasivas do réu favoreceram as suspeitas do juiz. **P. 7.** Valer-se, servir-se, aproveitar-se: Favoreceu-se do amigo para alcançar o emprego.⁷⁸ (Grifo nosso)

Efetivamente, o verbo “proteger” designa adequadamente o contexto em que o referido dispositivo foi inserido, pois, a partir da proteção jurídica das empresas de porte reduzido é possível incentivá-las (finalidade principal) e, conseqüentemente, aproximar-se de uma “ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa” (finalidades secundárias).

Além disso, o art. 179 da CF/88 elenca algumas medidas que visam a incentivar (finalidade principal) as empresas de porte reduzido, dentre as quais a simplificação, a eliminação e a redução de obrigações de diversas naturezas, dentre as quais a tributária. Ora, na medida em que o constituinte chega a cogitar a eliminação de obrigações de determinado contribuinte, está claro o caráter protetivo desse dispositivo.

Então, partindo-se da premissa de que para atingimento das finalidades constitucionalmente eleitas é necessária a concessão de um tratamento favorecido, cumpre inquirir, com foco no aspecto tributário, no que consiste esse tratamento favorecido? E de que forma esse tratamento favorecido pode ser concedido?

A partir da leitura do texto constitucional constata-se que foram listados, de forma exemplificativa, determinados tratamentos favorecidos (e

⁷⁸ FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário da língua portuguesa*. Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1975. p. 618.

consequentemente diferenciados) na alínea “d”, do inciso III, e no parágrafo único, ambos do art. 146:

(...)

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

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

I - será opcional para o contribuinte;

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

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

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Grifo nosso)

A partir da leitura dos dispositivos resta inquestionável a natureza exemplificativa do rol de possíveis tratamentos favorecidos a serem concedidos, na medida em que utilizado o vocábulo “inclusive”, o que deixa em aberto a possibilidade de outros tratamentos a serem concedidos.

Desta forma, o tratamento favorecido às empresas de porte reduzido será todo aquele que for definido por lei complementar, dentre os quais podem ser enquadrados regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS, da contribuição previdenciária patronal (art. 195, inciso I, “a”), da COFINS (art. 195, inciso I, “b”), da CSLL (art. 195, inciso I, “c”) e da Contribuição ao PIS (art. 239), com a ressalva de que “todos 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”, nos termos do art. 94 do ADCT.

O regime em questão é, na realidade, aquele unificado e simplificado referido no parágrafo único, nos termos do parágrafo único, do art. 146, que atualmente é o Simples Nacional, delineado no ENMEPP.

Assim, o tratamento favorecido, aplicado a partir do princípio insculpido no inciso IX do art. 170 da CF/88, ficou bastante limitado a partir do advento da EC nº 42/03. Afinal, a mesma acrescentou a exigência de previsão de lei complementar para a definição de regimes especiais ou simplificados em determinadas situações, porém, simultaneamente, estabeleceu a possibilidade de criação de um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, o que de alguma forma termina por abarcar os tais regimes especiais ou simplificados.

Em acréscimo, a mesma EC nº 42/03 determinou o cancelamento de todos os regimes especiais de tributação para empresas de porte reduzido próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a partir da entrada em vigor do regime unificado em questão. Enfim, com o advento dessa Emenda Constitucional foram apagados todos os regimes especiais de tributação das empresas de porte reduzido até então existentes, e fixou-se que dali em diante vigoraria um único regime especial, o qual atualmente é o Simples Nacional, nos termos do ENMEPP.

Assim, eventuais regimes especiais anteriores deixaram de existir, tornando o Simples Nacional um marco temporal bastante relevante. Afinal, os regimes a ele anteriores desapareceram e a partir de então o tratamento favorecido previsto na CF/88 passou a ser o Simples Nacional, contemplando em seu bojo a oportunidade aberta pela Emenda Constitucional nº 47/05, que, ao alterar o § 9º, do art. 195, da CF/88, passou a disciplinar que “as contribuições sociais previstas no inciso I do caput deste artigo poderão ter alíquotas ou bases de cálculo diferenciadas, em razão da atividade econômica, da utilização intensiva de mão-de-obra, do porte da empresa ou da condição estrutural do mercado de trabalho”.

Todavia, a abertura semântica da expressão “tratamento favorecido” pressupõe algo substancialmente maior do que o Simples Nacional e a diferenciação de alíquotas e bases de cálculo das contribuições de seguridade social.

Afinal, o poder constituinte traçou uma meta no corpo da CF/88, no sentido de incentivar as empresas de porte reduzido, ou seja, que novas empresas dessa espécie sejam constituídas e, que, aquelas já constituídas, tenham condições de continuar no exercício da atividade econômica escolhida.

Desta forma, pressupor que a lei complementar possa exaurir, por si só, o tratamento favorecido das empresas de porte reduzido, é apequenar o desiderato constitucional e não reconhecer a força normativa da CF/88.

É importante salientar aqui a necessidade de congruência entre a CF/88 e a realidade constitucional, até mesmo para atentar a críticas que a doutrina estrangeira vem fazendo ao Brasil⁷⁹.

Efetivamente, a partir do objetivo constitucional de tratar de forma favorecida as empresas de porte reduzido, e em face de princípios constitucionais extremamente relevantes, como igualdade e livre iniciativa, é possível construir uma norma jurídica que até o momento não foi vislumbrada pela doutrina e pela jurisprudência, que tem tratado da matéria sem o rigor técnico necessário para sua adequada compreensão.

Está-se aqui a falar de uma norma jurídica consubstanciada no que se pode chamar de atenuação tributária das empresas de porte reduzido, pelo fato de a mesma ter como objetivo que a tributação se dê de forma atenuada em relação às demais empresas, com foco em três aspectos: carga tributária, obrigações acessórias e responsabilidade tributária de titulares, sócios e administradores.

E o ponto de partida para a construção dessa norma jurídica passa pela realização de um exame sob a perspectiva da igualdade.

⁷⁹ Segundo Klaus Tipke o Brasil pertence “àquele grupo de países em que a Constituição e a realidade constitucional claramente divergem”. TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012, p. 46.

2.3.1 Igualdade

O princípio da igualdade tem no sistema jurídico brasileiro um sentido positivo e um sentido negativo: sob o aspecto negativo, o constituinte determinou que a cobrança dos impostos deve se dar segundo a capacidade econômica do contribuinte, vedada a distinção arbitrária; e, sob o aspecto positivo, determinou o constituinte que perante a lei tributária deve ser dispensado tratamento desigual para aqueles que estejam em situações distintas.⁸⁰

A questão não é apenas saber se as pessoas são iguais ou não (igualdade descritiva), mas se devem ou não ser tratadas igualmente (igualdade prescritiva), sendo cabível salientar que a igualdade prescritiva só é completa quando contém os seguintes elementos: sujeitos, critério ou medida de comparação, elemento indicativo da medida de comparação e finalidade.⁸¹

A partir da premissa de que a igualdade é justamente a relação entre esses elementos, Humberto Ávila define a igualdade “como sendo a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para a realização de uma determinada finalidade”⁸².

A leitura do inciso IX do art. 170, e do art. 179, da CF/88, indica claramente que o constituinte decidiu favorecer (e conseqüentemente diferenciar) as empresas de porte reduzido, com o objetivo de incentivá-las.

Ocorre que o vocábulo “favorecido” pressupõe a existência de outras empresas para a realização de um contraste, de modo a especificar no que consiste esse tratamento favorecido. Ou seja, para que alguém receba um tratamento favorecido é *conditio sine qua non* que outra pessoa esteja

⁸⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Justiça fiscal e mínimo existencial*. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). *Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres*, Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 99-114, p. 108.

⁸¹ ÁVILA, 2015, p. 44-45.

⁸² ÁVILA, 2015, p. 45.

recebendo um tratamento-padrão. Do contrário, não haverá falar em favorecimento, pois ninguém pode ser favorecido sem ser comparado a outrem.

Assim, na medida em que o tratamento favorecido é das empresas de porte reduzido, receberão o chamado tratamento-padrão as empresas de porte aumentado.

Fica assim delineado o comparativo necessário para que se atribua o tratamento favorecido em tela: de um lado empresas de porte aumentado, submetidas a um tratamento-padrão e, de outro, empresas de porte reduzido, submetidas a um tratamento atenuado em comparação àquele.

E ao se buscar a construção de uma norma jurídica a partir dos dois princípios positivados na Constituição, não se está a defender que esses dois princípios, isoladamente considerados, não possuem força normativa.

Diferentemente, está-se a afirmar que, nos termos em que redigidos, os dois dispositivos não logram êxito em transmitir todo o conteúdo normativo necessário para atender à finalidade constitucional, de modo a otimizar o atendimento às finalidades constitucionalmente eleitas.

O que se defende aqui é a possibilidade de construção de uma norma jurídica cuja eficácia extrapola o conteúdo literal dos mencionados princípios e, em paralelo, os contornos traçados pelas Emendas Constitucionais nº 42/03 e 47/05, quando positivaram, de forma genérica, tratamentos favorecidos a serem concedidos a empresas de porte reduzido.

Ocorre que a construção de uma norma que tome por base os dispositivos do inciso IX do art. 170 e do art. 179, e tenha como substrato axiológico justamente a concretização da igualdade em sua máxima intensidade, evidencia que a CF/88 produz efeitos não apenas perante as empresas de porte reduzido, na condição de contribuintes, mas também em

relação aos seus sócios, titulares e administradores, na condição de responsáveis tributários.

Afinal, é bastante razoável presumir que o conhecimento técnico atinente ao desenvolvimento de uma atividade econômica é diferente quando da comparação entre titulares, sócios e administradores de empresas de porte reduzido com seus equivalentes em empresas de porte aumentado.

Efetivamente não há como comparar esses dois segmentos. Inclusive, José Casalta Nabais refere o arrojamento do planejamento tributário realizado pelas multinacionais, às quais confere a alcunha de “nômades” (*nómadas*), por se tratar de fugitivos fiscais, ancorando-se “na liberdade fiscal, que foi pensada para os verdadeiros contribuintes, para escravizar estes obrigando-os a arcar com os impostos a que fogem com total êxito, ajudados, aliás, por quem é suposto combatê-los”⁸³.

E na sequência o renomado jurista europeu expressa com clareza a intelectualidade jurídica que vem dando azo a esses planejamentos tributários arrojados:

(...) Na verdade, o que mais nos impressiona, num tal quadro, é que a intelectualidade jurídica, ao que supomos ingenuamente, venha dando e pretenda continuar a dar suporte jurídico à actuação económica de verdadeiros foras de lei, criando, a pretexto da necessidade de especificidades decorrentes da complexidade e sofisticação de pretensas escolhas económicas racionais que os moveriam, um sistema próprio que mais não é do que um estatuto de privilégio para a nova nobreza, não de sangue, mas do dinheiro, que as multinacionais hoje são.⁸⁴

Inclusive foi justamente a partir desse *know how* dos gestores das multinacionais – devidamente assessorados por pessoal técnico qualificado –, que a OCDE viu-se compelida a elaborar o Plano BEPS – *Base Erosion Profit Shifting* para combater planejamentos tributários internacionais enquadrados no contexto apresentado por Casalta Nabais⁸⁵.

⁸³ NABAIS, 2015, p. 253-254.

⁸⁴ NABAIS, 2015, p. 254.

⁸⁵ O autor em questão inclusive faz referência ao Plano BEPS em sua obra, criticando-o, pois, na sua visão, não inova em relação a medidas adotadas anteriormente para a solução de

2.3.2 Livre Iniciativa

Ao lado do valor social do trabalho, a CF/88 atribui à livre iniciativa a condição de fundamento da República Federativa do Brasil, nos termos de seu art. 1º, inciso IV. Além disso, ao lado da valorização do trabalho, o texto constitucional elege a livre iniciativa como fundamento da ordem econômica, conforme o *caput* do art. 170.

Desta forma, é inequívoco que a livre iniciativa é um valor que permeia o ordenamento jurídico brasileiro e resguarda tanto as empresas de porte reduzido como as de porte aumentado.

Entretanto, quando se está a falar de empresas de porte reduzido há algo a mais do que a simples liberdade de iniciar e manter o exercício de determinada atividade econômica, pois o texto constitucional estabeleceu uma finalidade a elas pertinente: o incentivo para que sejam constituídas e mantidas.

Assim, além da liberdade para constituir uma empresa de porte reduzido, o constituinte dá um “empurrão” para que as pessoas tenham vontade de constituí-las, a partir da ideia de que serão favorecidos sob diversos aspectos, inclusive o tributário.

Daí a ideia de uma potencialização da livre iniciativa, na medida em que aqui há mais do que a liberdade para iniciar o desempenho de determinada atividade econômica, havendo em realidade o incentivo para que o mesmo seja realizado no âmbito de uma empresa de porte reduzido.

Desta forma, igualdade e livre iniciativa são valores que permeiam a norma em construção, cuja natureza jurídica é abordada na sequência.

2.4 NATUREZA DE PRINCÍPIO

O Direito, por ser linguagem, pressupõe a realização da interpretação, não se podendo falar de conhecimento jurídico sem a construção da significação de seus textos.⁸⁶

Assim, conforme previamente examinado, é possível construir uma norma jurídica a partir da interpretação conjunta dos dispositivos constitucionais que estabelecem tratamento favorecido e incentivado às empresas de porte reduzido, de modo a otimizar o atendimento às finalidades constitucionais.

Trata-se de norma cuja natureza jurídica é de princípio, na medida em que enquadrada no conceito clássico estabelecido por Humberto Ávila:

Os princípios são normas imediatamente finalísticas, primariamente prospectivas e com pretensão de complementariedade e de parcialidade, para cuja aplicação se demanda uma avaliação da correlação entre o estado de coisas a ser promovido e os efeitos decorrentes da conduta havida como necessária à sua promoção.⁸⁷

A partir da leitura dos dispositivos em exame fica evidenciado o seu caráter imediatamente finalístico, pois a partir da concessão de tratamento favorecido, busca incentivar a constituição e preservação das empresas de porte reduzido.

A coerência sinaliza que o estado ideal de coisas perseguido pelo constituinte é o estímulo à constituição de empresas de porte reduzido, pois não faria sentido favorecer as empresas de um dado porte econômico sem esperar-se qualquer resultado prático.

E para delinear melhor o princípio, mostra-se fundamental examinar seu conteúdo normativo e sua eficácia.

⁸⁶ GAMA, Tácio Lacerda. *Obrigações e crédito tributário - anotações à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho*. Revista Tributária e de Finanças Públicas. São Paulo, rev. dos tribunais, 2003. v. 50, p.98-113, p. 104.

⁸⁷ ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 9. ed. São Paulo, Malheiros, 2009, p. 78-79.

PARTE 2 CONTEÚDO NORMATIVO E EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA ATENUAÇÃO TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS DE PORTE REDUZIDO

1 CONTEÚDO NORMATIVO DO PRINCÍPIO DA ATENUAÇÃO TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS DE PORTE REDUZIDO

O princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido é dotado de caráter bidimensional. A primeira dimensão diz respeito a seu aspecto mais explícito, no sentido da determinação de edição de regras constitucionais ou infraconstitucionais que definam e estruturam regimes jurídicos específicos para as empresas de porte reduzido, os quais, na hipótese de previsão infraconstitucional devem, necessariamente, atender às determinações genéricas referidas no art. 146 da CF/88.

Trata-se de dimensão que vai afetar a relação do contribuinte com a Fazenda Pública, ou seja, da empresa de porte reduzido com a Fazenda Pública, a partir de uma “capacidade contributiva presumidamente reduzida”⁸⁸ justificadora do desenvolvimento e implementação de um regime jurídico específico que se mostre mais vantajoso do que se tivesse optado por atender ao regime tributário das demais empresas.

1.1 PRIMEIRA DIMENSÃO: RELAÇÃO DO CONTRIBUINTE COM A FAZENDA PÚBLICA

Em sua primeira dimensão o princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido é aplicado levando-se em consideração a relação direta entre a empresa-contribuinte e a Fazenda Pública, que lhe impõe o cumprimento de obrigações tributárias principais e acessórias.

Trata-se da dimensão mais evidente da norma jurídica em questão, pois não depende de qualquer imersão na aferição da estrutura adotada para

⁸⁸ ÁVILA, 2008, p. 143.

exercício da empresa, ou seja, enquadrando-se nos critérios legais como empresa de porte reduzido haverá a aplicação da norma jurídica em questão.

1.1.1 Empresa de Porte Reduzido como Contribuinte e como Sujeito Passivo de Obrigações Acessórias

O princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido, em sua primeira dimensão, envolve as empresas de porte reduzido na sua relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou seja, na condição de contribuintes e de sujeitos passivos de obrigações acessórias.

A partir disso o que se tem são consequências no valor do tributo a ser pago e também na quantidade e complexidade das obrigações acessórias a serem cumpridas.

De um lado, a atenuação tributária determina que as empresas de porte reduzido se submetam a uma carga tributária inferior àquela atribuída as empresas de porte aumentado, pois, do contrário, o tratamento favorecido que lhes é devido não estará sendo cumprido.

Assim, é imperativo lógico da aplicação da norma jurídica em questão, que o *quantum* da tributação das empresas de porte reduzido seja, efetivamente, inferior ao daquelas de porte aumentado.

Além disso, as obrigações acessórias a que estão sujeitas as empresas de porte reduzido devem ser exigidas em menor quantidade e complexidade, de modo a atender o comando expresso da CF/88.

Afinal, exibem as mesmas uma menor “capacidade colaborativa”, na terminologia de Leandro Paulsen, que ensina:

“A capacidade colaborativa pode ser conceituada como a possibilidade que uma pessoa tem de, consideradas as circunstâncias das atividades que desenvolve, ou dos atos ou

negócios que realiza, ou, ainda, da sua relação ou proximidade com o contribuinte ou o fato gerador, estar em posição tal que lhe seja viável física, jurídica e economicamente, agir de modo a subsidiar, facilitar ou incrementar a fiscalização tributária ou a arrecadação dos tributos, colaborando, assim, para que a tributação alcance todos os potenciais contribuintes de modo mais efetivo, isonômico, simples, completo, confortável, econômico, justo e eficaz, em benefício de toda a sociedade.”⁸⁹

Importante reiterar que tanto as pessoas físicas como as pessoas jurídicas podem, atendidas às condições legais, exercer atividade econômica como uma empresa de porte reduzido, sendo inadequadas as críticas feitas por parte da doutrina⁹⁰, no sentido de que haveria, no caso, uma quebra da isonomia com benefício das pessoas jurídicas em detrimento das pessoas físicas.

1.1.2 Capacidade Contributiva como Critério Diferenciador

Conforme já salientado, a definição de um tratamento favorecido e incentivado para as empresas de porte reduzido conduz inexoravelmente a um problema de igualdade, pois o que se tem é o próprio texto constitucional realizando uma diferenciação entre as empresas utilizando o porte econômico como critério.

E desde o Decreto-lei nº 1.780/80, ou seja, mesmo antes da entrada em vigor da Constituição de 1988, o critério adotado pelo legislador foi o do porte econômico, utilizando-se a receita bruta anual para sua aferição.

Com a entrada em vigor da vigente Constituição a questão permaneceu sendo definida pelo legislador, por conta da delegação prevista no artigo 179, sendo que atualmente a questão é tratada pelo ENMEPP, com redação dada pela Lei Complementar nº 155/16. Assim, nos termos dos incisos I e II do artigo 3º, a microempresa é aquela que auferir, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais); e empresa de

⁸⁹ PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa. Princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 40.

⁹⁰ Como é o caso da já mencionada crítica de Andrei Pitten Velloso. In. PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2010, p. 86.

pequeno porte é aquela que auferir, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais).

Na aplicação de tributos, sempre se procurou distribuí-los de modo igual entre os contribuintes, ou seja, sempre se buscou submetê-los aos ditames da justiça, até mesmo porque o conceito de justiça sugere a ideia de uma certa igualdade⁹¹. Como consequência, foram sugeridas diversas teorias para justificar a forma de repartição dos tributos, tais como, a da equivalência, a do sacrifício igual, a do sacrifício mínimo e, mais recentemente, a da solidariedade.

Não obstante a existência das mencionadas teorias, a capacidade contributiva tem sido considerada por muitos como o melhor parâmetro para a fixação dos elementos quantitativos do tributo e, paralelamente, pressuposto de tributação⁹².

Entretanto, qualquer menção ao princípio da capacidade contributiva deve ser precedida de uma abordagem do princípio da igualdade, o qual, no seu aspecto material, impõe que a dessemelhança fática apurada entre indivíduos seja convertida em tratamentos estatais potencialmente diferentes entre eles. Um problema que deriva dessa concepção é saber se um critério de desigualdade é justo, bem como se a eleição desse critério tem pertinência lógica com os resultados que se pretende alcançar, além da conformidade deste com o sistema constitucional⁹³.

⁹¹ COSTA, Alcides Jorge. Capacidade Contributiva. *Revista de Direito Tributário*, vol. 55, São Paulo: Malheiros, 1991, jan-mar. 1991, p. 297.

⁹² Sobre o tema, relevante mencionar o interessante estudo realizado por Renata Ribeiro Baptista. *Capacidade Contributiva e Progressividade Tributária*. *Revista de Direito do Estado*, v. 10, Rio de Janeiro: Renovar, p. 307/346, abr-jun. 2008.

⁹³ BAPTISTA, Renata Ribeiro. *Capacidade Contributiva e Progressividade Tributária*. *Revista de Direito do Estado*, v. 10, Rio de Janeiro: Renovar, p. 312, abr-jun. 2008.

É nessa perspectiva que se vê o princípio da capacidade contributiva, enquanto expressão da igualdade⁹⁴: igualando a todos em face da tributação e limitando a ganância fiscal do Estado⁹⁵.

Do ponto de vista histórico, a locução “capacidade contributiva”, conforme destacado por Becker citando Giardina, é mais antiga que a ciência das finanças, e foi usada por diversas leis tributárias na Idade Média e por algumas leis dos primeiros séculos da idade moderna, bem como na “Elizabethan poor law” e também na legislação das colônias inglesas da América⁹⁶.

Sobre a evolução do princípio da capacidade contributiva para um critério de igualdade tributária, digno de transcrição o ensinamento de Tipke e Lang:

A evolução do princípio da capacidade contributiva para um critério fundamental de igualdade tributária desde *Thomas v. Aquin* (s. H. Hahn, Fn 28) pôs por escrito em 1776 *Adam Smith* em suas primeiras máximas tributárias da igualdade tributária (“equality of taxation”). Em seguida foi indicado o caminho para muitas constituições no art. 13 da Declaração Francesa dos Direitos do Homem e do Cidadão escrito: “Para a manutenção da Força Armada e para o custeio da Administração é indispensável uma contribuição coletiva; esta deve ser repartida da mesma maneira entre todos os cidadãos do Estado na proporção de sua situação financeira”. O art. 134 da Constituição Imperial de Weimar de 11.8.1919 rezava: “Todos os cidadãos sem distinção contribuem na proporção de seus recursos para todos os encargos públicos segundo os limites da lei”. A *Lei Fundamental* não contém nenhuma norma especial correspondente no art. 134 da WRV, de modo que o comando de imposição uniforme deve ser deduzido da regra geral da igualdade.⁹⁷

⁹⁴ A reiterada menção da vinculação do princípio da capacidade contributiva com o princípio da igualdade não exclui a sua relação com outros princípios constitucionais, notadamente o princípio da vedação de instituição de tributos com efeito de confisco, o qual mantém estreita relação com o princípio da capacidade contributiva.

⁹⁵ OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Aspectos jurídicos do princípio da capacidade contributiva*. Revista de Direito da Procuradoria Geral, vol. 39, Rio de Janeiro, p. 168, 1987.

⁹⁶ BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998, p. 480-481.

⁹⁷ TIPKE; LANG, 2008, p. 200.

Atualmente verifica-se, no direito estrangeiro, a previsão da capacidade contributiva em determinadas Constituições, como, por exemplo, a espanhola⁹⁸ e a italiana⁹⁹.

Particularmente na Espanha, foi muito debatido o “mínimo existencial”, lá chamado “mínimo isento”, fator potencializador da capacidade contributiva. Trata-se de espécie de limitação ao poder de tributar por parte do Estado, o qual deverá respeitar a capacidade contributiva do indivíduo, não podendo onerá-lo de forma a atingir o mínimo vital para sua sobrevivência e de sua família. Tratando ainda do direito espanhol, há importante contribuição da doutrina daquele país na tentativa de definição da locução “capacidad económica”, conforme ensinamento de Carlos Palao Taboada:

(...) puede pensarse que ésta constituye una especificación del principio de igualdad, si bien indeterminada y sujeta, en cuanto a su modo de operar, a los límites que se derivan con carácter general del principio superior; es decir, en el sentido de que no serían inadmisibles las discriminaciones que se establezcan prescindiendo de la capacidad contributiva, siempre que estuviesen objetivamente justificadas y no pudiesen ser consideradas como infundadas o arbitrarias. Así entendido, el principio de capacidad contributiva se impone con la fuerza de la evidencia intuitiva: en efecto, no puede negarse que los impuestos deben ser graduados de alguna manera en función de la riqueza o fuerza económica de los contribuyentes, por muy indeterminada que ésta sea.¹⁰⁰

Já na Itália, a doutrina desenvolveu de forma considerável o princípio da capacidade contributiva, destacando-se a obra de Francesco Moschetti, a qual apresenta uma profunda análise do tema. Relevante ressaltar que, segundo o mencionado autor, a capacidade contributiva está embasada, dentre outros fatores, numa função social, conforme o seguinte excerto de sua obra, // *Principio della Capacità Contributiva*:

⁹⁸ Artículo 31.1.

Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá alcance confiscatorio.

⁹⁹ Art. 53.

Tutti sono tenuti a concorrere alle spese pubbliche in ragione della loro capacità contributiva. Il sistema tributario è informato a criteri di progressività.

¹⁰⁰ PALAO TABOADA, Carlos. Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva. In: *Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro*. Madrid, Tecnos, 1976, tomo II, p. 422-423.

Partendo da diverse premesse, noi riteniamo che se il dovere di cui all'art. 53 è un dovere di solidarietà, il principio di capacità contributiva cui quello si commisura non può non qualificarsi in senso solidarista.

Ciò non significa far perdere al principio la sua funzione garantista, ma riconoscere accanto a questa la sua funzione sociale. Solidarietà non significa eversione, appiattimento delle ricchezze, eliminazione dell'economia privata, e nemmeno neutrale contemperamento delle oposte esigenze pubbliche e private, bensí redistribuzione, utilizzazione dell'economia privata (che deve sussistere nella sua sostanza) per la realizzazione di fini sociali.

Capacità contributiva non è pertanto qualsiasi manifestazione di ricchezza, ma *sollo quella forza economica che debba giudicarsi idonea a concorrere alle spese pubbliche, allá luce delle fondamentali esigenze economiche e sociali accolte nella nostra costituzione.*¹⁰¹

Retornando ao solo brasileiro, importante referir que inexistente uma conceituação padrão para o princípio da capacidade contributiva, o qual foi instituído na Constituição de 1946¹⁰², e revogado pela Emenda nº 18, retornando ao texto constitucional somente em 1988, no § 1º do art. 145:

(...)

§ 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.

(...)

Sobre o teor do texto transcrito, cite-se o posicionamento de Humberto Ávila, citando Stefan Huster:

Isso importa dizer que a medida de aplicação da igualdade entre os contribuintes com a finalidade de pagar impostos é a sua própria capacidade contributiva. Como a distinção entre os contribuintes é feita com base em elementos residentes neles próprios e a finalidade da tributação é a própria distribuição igualitária da carga tributária, critério e finalidade, antes de se afastarem, aproximam-se para

¹⁰¹ MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: Cedam, 1973, p. 237-238.

¹⁰² No Brasil, a Constituição do Império trazia uma previsão semelhante à capacidade contributiva, segundo a qual “ninguém será isento de contribuir para as despesas do Estado em proporção de seus haveres (art. 179)”. Já a Carta de 1946, estabelecia que “os tributos terão caráter pessoal, sempre que isso for possível, e serão graduados conforme a capacidade econômica do contribuinte (art. 202)”.

consubstanciar uma só equação: *a imposição deve corresponder à capacidade contributiva*. Fala-se, por isso, em *fim interno*.¹⁰³

Então, a diferenciação pelo porte da empresa leva em consideração a capacidade contributiva, que “é também uma regra de prudência; pois querer coletar onde nada existe não é inteligente”¹⁰⁴.

Assim, a primeira dimensão do princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido é definida como aquela que contempla a relação do contribuinte com a Fazenda Pública, tendo a receita bruta como elemento indicativo da medida de comparação (capacidade contributiva) utilizada para diferenciação das demais empresas.

1.2 SEGUNDA DIMENSÃO: RELAÇÃO DOS RESPONSÁVEIS TRIBUTÁRIOS COM A FAZENDA PÚBLICA

Já foi salientado que também o empresário individual é enquadrado na definição de microempresa e de empresa de pequeno porte do ENMEPP, o que, todavia, merece ser adequadamente examinado.

Ocorre que a ideia do ENMEPP ao realizar a referida equiparação foi estender ao empresário individual a possibilidade de ingressar no regime unificado e simplificado de tributação. Assim, o empresário é tratado na sua condição de contribuinte, e não de responsável tributário.

Nesse ponto é cabível ressaltar que não está errada a equiparação do empresário à empresa, na medida em que “o conceito de empresa é o conceito de um fenômeno poliédrico, o qual tem sob o aspecto jurídico, não um, mas diversos perfis em relação aos diversos elementos que o integram”¹⁰⁵.

¹⁰³ HUSTER Stefan. *Rechte und Ziele: Zur Dogmatik des allgemeinen Gleichheitssatzes*, Berlim, Duncker und Humblot, 1993, p. 149 *apud*. ÁVILA, Humberto. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008, p. 165-166.

¹⁰⁴ TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012, p. 22.

¹⁰⁵ ASQUINI, Alberto. *Perfis da empresa*. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro. São Paulo, rev. dos tribunais, 1996. v. 104, p.109.

Assim, dentre os possíveis perfis da empresa há aquele subjetivo, que usa a palavra empresa como sinônimo de empresário¹⁰⁶, que foi justamente a linha adotada pelo ENMEPP.

Entretanto, a adoção desse perfil produz efeitos na esfera tributária que acabam por obscurecer todo o conteúdo normativo da atenuação tributária das empresas de porte reduzido, pois acaba tornando irrelevante a estrutura jurídica adotada para o exercício de atividade econômica. Afinal, se empresário e empresa são a mesma coisa perde importância o fato de a atividade econômica ser eventualmente desempenhada por meio de uma sociedade limitada ou de uma EIRELI.

Ocorre que para fins tributários é indispensável saber se a atividade econômica foi desempenhada por uma pessoa física ou por uma pessoa jurídica e, em tendo sido por uma pessoa jurídica, saber o quanto protegido está o patrimônio de seus titulares, sócios e administradores, pois essa informação produz reflexo imediato no âmbito da obrigação tributária.

Afinal, o sócio de uma sociedade em nome coletivo, por exemplo, responde pelas dívidas tributárias da pessoa jurídica a partir do momento em que o patrimônio daquela for esgotado, pois inexistente, nesse tipo societário específico, a limitação da responsabilidade daqueles que a integram.

O mesmo não ocorrerá caso se trate de uma sociedade limitada ou de uma EIRELI, pois a limitação da responsabilidade a elas inerente irá refletir no campo da obrigação tributária, evidenciando determinados obstáculos que dificultarão o atingimento do patrimônio de seus titulares, sócios e administradores.

Daí que nesse caso, seguindo a natureza poliédrica da empresa, citada por Asquini, torna-se relevante, no que diz respeito à obrigação tributária, a análise sob a perspectiva do perfil funcional da empresa, considerando-a

¹⁰⁶ ASQUINI, 1996, p.114.

simplesmente como uma atividade empresarial¹⁰⁷ que pode ser exercida através de diferentes meios, dentre os quais através de pessoas jurídicas dotadas de responsabilidade limitada.

1.2.1 Titular, Sócio e Administrador da Empresa de Porte Reduzido como Responsáveis Tributários

De nada adiantaria o texto constitucional estabelecer uma verdadeira proteção às empresas de porte reduzido se os empreendedores que atenderam ao chamado constitucional para constituí-las e administrá-las ficassem à mercê de regras de responsabilidade tributária mais rígidas do que aquelas aplicáveis aos demais empreendedores.

Está-se a falar aqui da aplicação do princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido como forma de manter a coerência do sistema jurídico concebido como uma ordem normativa, na linha do teste de coerência normativa (*normative coherence test*) referido por MacCormick¹⁰⁸.

De acordo com o saudoso jurista escocês, “*the coherence of norms (considered as some kind of a set) is a matter of their ‘making sense’ by being rationally related as a set, instrumentally or intrinsically, to the realization of some common value or values*”¹⁰⁹.

A propósito, Bobbio afirmava que o princípio da coerência do ordenamento jurídico pressupõe que “a compatibilidade de uma norma com seu ordenamento (isto é, com todas as outras normas) é condição necessária para sua validade”.¹¹⁰

Efetivamente, padeceria de inquestionável incoerência uma interpretação da CF/88 que conduzisse à conclusão de que apenas as pessoas

¹⁰⁷ ASQUINI, 1996, p.116.

¹⁰⁸ MACCORMICK, Neil. *Rethoric and the rule of law: a theory of legal reasoning*. Oxford, Oxford University Press, 2005, p. 189.

¹⁰⁹ MACCORMICK, 2005, p. 193.

¹¹⁰ BOBBIO, Norberto. *O Positivismo Jurídico: Lições de filosofia do direito*. São Paulo: Ícone, 1995, p. 203.

jurídicas seriam beneficiadas com o tratamento favorecido, deixando que seus titulares, sócios e administradores fossem erguidos ao mesmo patamar daqueles que fazem parte de empresas de porte aumentado.

A partir da premissa aqui defendida, de que a finalidade principal é justamente incentivar as empresas de porte reduzido através de um tratamento jurídico que lhes favoreça, é imperativo levar em consideração a presunção de que os titulares, sócios e administradores das empresas de porte reduzido possuem menor conhecimento técnico para lidar com as questões tributárias de suas empresas, na comparação com titulares, sócios e administradores de empresas de porte aumentado.

Desta forma, conforme será minudenciado logo adiante, utiliza-se como medida de comparação a presumida capacidade técnico-tributária dos titulares, sócios e administradores e, como elemento indicativo da medida de comparação, o porte da empresa em que estão inseridos.

Outrossim, cabe referir que se o micro e o pequeno empreendedor optaram, dentro de sua esfera de liberdade garantida constitucionalmente, por desempenhar a atividade econômica sem limitação de responsabilidade (como empresário individual ou através de sociedade em nome coletivo, por exemplo), assumiram espontaneamente o risco de virem a ser obrigados a pagar as dívidas tributárias da pessoa jurídica com seu patrimônio pessoal.

Por outro lado, se decidiram atuar através de uma sociedade limitada ou de uma EIRELI, não há falar em responsabilidade imediata do sócio-administrador e do titular-administrador, na medida em que estão protegidos por uma estrutura jurídica que limita sua responsabilidade à integralização do capital social, a não ser que incorram em alguma das normas gerais de responsabilidade tributária do CTN.

1.2.2 Capacidade Técnico-Tributária como Critério Diferenciador

Como se vê, o princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido abrange também os micro e pequenos empreendedores que conduzem a administração das empresas abarcadas por esse princípio protetivo.

Todavia, a capacidade contributiva não é um critério válido para diferenciar os sócios, titulares e administradores das empresas de porte reduzido, na medida em que consiste em elemento inerente à relação do contribuinte com a Fazenda Pública, não sendo exigível que o responsável tributário comprove a sua capacidade contributiva, como bem ensina Renato Lopes Becho:

Firmando nossa atenção ao princípio da capacidade contributiva, temos que o contribuinte precisa ter a condição econômica para sustentar o ônus fiscal, conforme o comando constitucional (CF, art. 145, § 1º). Da mesma maneira, considerando que o substituto tributário precisa ter alguma relação, ainda que indireta, com algum dos critérios da hipótese de incidência tributária, o legislador terá que verificar se ele também tem a capacidade contributiva de arcar com o peso do tributo. O responsável tributário – quer esteja expressamente previsto no CTN (*in exemplis* art. 137), quer esteja colhido pela legislação não codificada (responsabilidade como punição pela prática de ato fiscalmente ilícito) – não precisa demonstrar possuir capacidade contributiva para que sua obrigação tributária seja exigida.¹¹¹

Ocorre que para que o princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido possa produzir efeitos em toda a sua extensão, é indispensável que se realize a comparação entre os titulares, sócios e administradores dessas empresas (usualmente constituídas sob a forma de sociedade limitada ou de EIRELI), e aqueles titulares, sócios e administradores de empresas de porte aumentado.

Do contrário, será viabilizada a interpretação e a aplicação da legislação de modo a, por exemplo, um maior grau de responsabilidade tributária aos

¹¹¹ BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 39-40.

titulares, sócios e administradores de empresas de porte reduzido, privilegiando aqueles que integram empresas de porte aumentado.

Deve-se então buscar fundamentar essa diferenciação naquilo que Humberto Ávila chama de uma “diferenciação factual existente”, com base em uma medida de comparação que mantenha relação de pertinência com a finalidade visada pela diferenciação¹¹².

Segundo o renomado autor, “*considera-se pertinente aquela medida de comparação avaliada por elementos cuja existência esteja relacionada com a promoção da finalidade que justifica sua escolha*”¹¹³, o que, entretanto, não completa a questão da igualdade.

Afinal, ainda é necessário introduzir o elemento indicativo da medida de comparação e exigir uma relação de congruência não só entre ele e a medida de comparação, como também entre a medida de comparação e a finalidade que justifica sua adoção, devendo haver uma relação fundada e conjugada entre medida de comparação e elemento indicativo.¹¹⁴

Na medida em que a finalidade principal do princípio em tela é justamente incentivar as empresas de porte reduzido, a partir de um tratamento jurídico que lhes favoreça, utiliza-se a capacidade técnico-tributária de seus titulares, sócios e administradores, como medida de comparação. No que diz respeito ao elemento indicativo, utiliza-se o porte da empresa em que estão inseridos, para diferenciar os titulares, sócios e administradores das empresas de porte reduzido daqueles das empresas de porte aumentado.

Trata-se de elemento indicativo que contém uma relação fundada com a medida de comparação, na medida em que existe uma correlação estatisticamente fundada entre os dois, na medida em que quanto maior a

¹¹² ÁVILA, 2015, p. 47-48.

¹¹³ ÁVILA, 2015, p. 50.

¹¹⁴ ÁVILA, 2015, p. 50-51.

intensidade do elemento indicativo, maior a correlação com a medida de comparação¹¹⁵.

E conceitua-se a capacidade técnico-tributária como *a capacidade que integrantes e gestores de pessoas jurídicas tem para lidar com o atendimento à legislação e à jurisprudência tributárias, presumindo-se que quanto maior o porte econômico da empresa, maior a capacidade técnico-tributária de seus integrantes e gestores.*

Esclarecendo: o fato de o sujeito ser titular, sócio ou administrador de uma empresa de porte reduzido faz pressupor que detenha uma menor capacidade técnico-tributária na comparação com aqueles sujeitos que integram uma empresa de porte aumentado.

E não há falar na violação ao princípio da igualdade tributária, na medida em que se está aqui a tratar de sujeitos que exercem todos a mesma função, porém em empresas de portes diferentes. Assim, não há uma discriminação com base na profissão ou na função exercida.

O que se tem são dois contextos que não são equivalentes, a reclamar a concessão de tratamento desigual em favor dos titulares, sócios e administradores das empresas de porte reduzido.

No plano internacional isso é evidenciado, sob o ponto de vista empírico, pela existência, por exemplo, *da SBA – US Small Business Administration* nos Estados Unidos e do *Consejo Estatal de la pequeña y la mediana empresa* na Espanha.

Já no Brasil isso fica evidenciado pela existência do Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE e da Secretaria Especial da Micro e Pequena Empresa – SEMPE da Presidência da República, e por uma

¹¹⁵ Conforme critérios defendidos por ÁVILA, Humberto. Teoria da Igualdade Tributária. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 52.

série de outros instrumentos disponíveis às empresas de porte reduzido, voltados à capacitação empresarial¹¹⁶.

No caso do SEBRAE, cabe referir que por iniciativa do à época chamado Banco Nacional do Desenvolvimento – BNDE¹¹⁷ e do Ministério do Planejamento, ter sido criado em 1972 o Centro Brasileiro de Apoio à Pequena e Média Empresa – CEBRAE, conforme o seguinte relato:

Em 17 de julho de 1972, por iniciativa do BNDE e do Ministério do Planejamento, foi criado o Centro Brasileiro de Assistência Gerencial à Pequena Empresa (Cebrae). O Conselho Deliberativo do Cebrae com “C” contava com a Finep, a Associação dos Bancos de Desenvolvimento (ABDE) e o próprio BNDE. O início dos trabalhos se deu com o credenciamento de entidades parceiras nos estados, como

¹¹⁶ O site da SEMPE traz os seguintes exemplos de “instrumentos disponíveis às micro e pequenas empresas, separamos ações ou programas voltados à capacitação empresarial”:
 Sebrae: SEI, SEBRAEmais, Namedida, soluções específicas para o Produtor Rural e para alunos do Ensino Médio e Superior, além de outros em parcerias com diversas instituições.
 Senac: Programa SenacMóvel, programa Capacitação em Gestão de Projetos e Empreendimentos Criativos, Programa Conexões Senac e Empreenda.
 CNI: Programa de Apoio à Competitividade das Micro e Pequenas Empresas (PROCOMPI).
 IEL: Programa Capacitação Empresarial, Programa Gestão Estratégica, Instituto Centro de Capacitação e Apoio ao Empreendedor (ICCAPE).
 SENAI: Programa Senai de Apoio à Competitividade da Indústria Brasileira.
 Instituto Empreender Endeavor: Programa Alma do Negócio – Endeavor a Distância, InovAtiva, além de outros em parcerias com instituições.
 Instituto Gerdau: Programa Miniempresa, além de outros em parcerias com instituições.
 Rede Federal de Educação Profissional, Científica e Tecnológica: Por meio da Incubadora de Empreendimentos, os Institutos Federais de Ensino Superior (IFES) oferecem soluções para a gestão da qualidade, capacitação empresarial e promoção de oportunidades de negócios.
 FNQ: Programa de Excelência da Gestão, além dos Prêmios MPE Brasil, Prêmio SEBRAE Mulher de Negócios e Concurso Melhor Feira do Empreendedor.
 Universidades e Centros de Pesquisa: Por meio de seus programas de extensionismo, incubadoras e cursos EAD e/ou presenciais, promovem capacitações com foco na gestão empresarial e empreendedorismo.
 Fundações de Apoio: Apoio a projetos de pesquisa, ensino, extensão e desenvolvimento institucional, científico e tecnológico.
 MEC: Pronatec Empreendedor, Cidade Empreendedora, entre outros.
 MDIC: Telecentros de Informação e Negócios, Programa Brasil Empreendedor, entre outros.
 Disponível em: <<http://www.smpe.gov.br/assuntos/capacitacao>>. Acesso em: 27 fev. 2017.

¹¹⁷ Esclarece o histórico apresentado no site do BNDES:

A Lei nº 1.628, de 20 de junho de 1952, criou o Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico (BNDE). O objetivo da nova autarquia federal era ser o órgão formulador e executor da política nacional de desenvolvimento econômico. (...)

Uma importante transformação no BNDE ocorreu em 1971, quando ele se tornou uma empresa pública. A mudança possibilitou maior flexibilidade na contratação de pessoal, maior liberdade nas operações de captação e aplicação de recursos e menor interferência política. (...)

O início dos anos 80 foi marcado pela integração das preocupações sociais à política de desenvolvimento. A mudança se refletiu no nome do Banco, que, em 1982, passou a se chamar Banco Nacional de Desenvolvimento Econômico e Social (BNDES). Disponível em: <http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/O_BNDES/A_Empresa/Historia/>. Acesso em: 09 set. 2016.

o Ibacesc (SC), o Cedin (BA), o Ideg (RJ), o Ideies (ES), o CDNL (RJ) e o CEAG (MG).¹¹⁸

Todavia, quase dezoito anos depois o CEBRAE restou desvinculado da Administração Pública Federal por força do artigo 8º, *caput*, da Lei nº 8.029, de 12 de abril de 1990¹¹⁹, que o transformou em serviço social autônomo, acarretando como consequência a modificação de sua denominação para Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas – SEBRAE.

Segundo seu estatuto social¹²⁰, o SEBRAE possui um amplo objetivo de apoio e incentivo às micro e pequenas empresas, o que é de considerável valor àqueles que atuam nesse setor.

Já a SEMPE tem como objetivo “gerar um ambiente propício ao desenvolvimento das habilidades administrativas e técnicas, com o uso de ferramentas gerenciais, promovendo melhorias na gestão do negócio”¹²¹.

Cabível salientar que não há qualquer impeditivo à adoção da capacidade técnico-tributária como medida de comparação para diferenciar os sócios, titulares e administradores das empresas de porte reduzido, daqueles das demais empresas, pois a discriminação em tela atende aos requisitos elencados por Celso Antônio Bandeira de Mello:

(...) as discriminações são recebidas como *compatíveis com a cláusula igualitária apenas e tão-somente quando existe um vínculo de correlação lógica* entre a peculiaridade diferencial acolhida por residente no objeto, e a desigualdade de tratamento em função dela

¹¹⁸ Disponível em:

<http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/canais_adicionais/conheca_quemsomos>

Acesso em: 26 ago. 2016.

¹¹⁹ 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. (...)

¹²⁰ Estabelece o artigo 5º do Estatuto Social da entidade: “O SEBRAE tem por objetivo fomentar o desenvolvimento sustentável, a competitividade e o aperfeiçoamento técnico das microempresas e das empresas de pequeno porte industriais, comerciais, agrícolas e de serviços, notadamente nos campos da economia, administração, finanças e legislação; da facilitação do acesso ao crédito; da capitalização e fortalecimento do mercado secundário de títulos de capitalização daquelas empresas; da ciência, tecnologia e meio ambiente; da capacitação gerencial e da assistência social, em consonância com as políticas nacionais de desenvolvimento.”

¹²¹ Disponível em: <<http://www.smpe.gov.br/assuntos/capacitacao>>. Acesso em: 27 fev. 2017.

conferida, desde que tal correlação não seja incompatível com interesses prestigiados na Constituição.¹²²

Efetivamente, a complexidade do exercício de tal atividade traz uma variada série de dificuldades àqueles que decidem empreender, e, no contexto das empresas de porte reduzido isso é mais latente, conforme leciona James Marins, ao abordar o que ele chama de “vulnerabilidade cognoscitiva do contribuinte”:

(...) A complexidade dos modelos tributários contemporâneos associada à frequência de suas alterações normativas produz elevado grau de susceptibilidade para o contribuinte. (...) Mas a ininteligibilidade do sistema tributário geralmente obriga esses contribuintes a entregar suas questões tributárias a terceiros – contadores, advogados, consultores – nem sempre devidamente qualificados, aumentando sua vulnerabilidade fiscal. **Além disso, pequenos e microempresários, além de vulneráveis, sofrem frequentemente de autêntica hipossuficiência no trato de suas questões tributárias.**¹²³

Assim, a capacidade contributiva é da pessoa jurídica, porém a capacidade técnico-tributária é daqueles que administram a empresa de porte reduzido, usualmente o titular-administrador, no caso da EIRELI, ou o sócio-administrador, no caso da sociedade limitada.

Cabe aqui lembrar que pessoa física e jurídica são apenas *personae* através das quais os indivíduos apresentam-se perante o ordenamento jurídico, ou seja, os indivíduos têm “existência real” e as pessoas física e jurídica são máscaras através das quais aqueles atuam no mundo jurídico.¹²⁴

Os micro e pequenos empreendedores brasileiros têm um grande desafio ao iniciar o desenvolvimento de uma empresa, na medida em que dali em diante estarão obrigados a cumprir diversas regras jurídicas atinentes aos mais variados subdomínios do Direito, dentre os quais se destacam o Direito do Trabalho, o Direito Empresarial, o Direito do Consumidor e, sobretudo, o Direito Tributário.

¹²² MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 2. ed. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 1984, p. 17.

¹²³ MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009, p. 40-41. Grifo nosso.

¹²⁴ SCHOUERI; BARBOSA, 2014, p. 261.

Por outro lado, em empresas de maior porte, por vezes estruturadas como sociedades anônimas, “seus diretores não estão sujeitos ao requisito de serem acionistas, sendo, até, desejável que não o sejam, pois o que importa é a sua capacitação técnica como administradores”¹²⁵.

Enquanto as médias e grandes sociedades empresárias são amparadas, na sua maioria, por profissionais capacitados para instruí-las acerca das regras a serem cumpridas, e do modo de fazê-lo, os micro e pequenos empreendedores ficam na dependência da dedicação de seus sócios-administradores ou titulares-administradores, que acabam sendo obrigados a cumprir o papel das diversas diretorias e departamentos das pessoas jurídicas de porte aumentado, ou acabam por contratar assessores muitas vezes não qualificados para cumprir tais tarefas.

Assim, o porte da empresa em que estão inseridos os sócios, titulares e administradores é, atendendo aos critérios fixados por Humberto Ávila, o “mais significativo dentre os elementos indicativos existentes e vinculados à medida de comparação”¹²⁶. Conseqüentemente, o porte da empresa indica, a partir de uma presunção, a capacidade técnico-tributária daqueles que a integram e administram.

Inclusive, o ENMEPP possui uma regra que evidencia a reduzida capacidade técnica de seus administradores.

Trazendo a sociedade de propósito específico para dentro do contexto das microempresas e empresas de pequeno porte, estabelece o artigo 56, do ENMEPP, com redação dada pela Lei Complementar nº 147/2014, que “as microempresas ou as empresas de pequeno porte poderão realizar negócios de compra e venda de bens e serviços para os mercados nacional e internacional, por meio de sociedade de propósito específico, nos termos e condições estabelecidos pelo Poder Executivo federal”.

¹²⁵ SILVEIRA, Newton. *Sociedades de pessoas. gerência e firma*. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro. São Paulo, malheiros, 2001. n.123, p.86-93, p. 87.

¹²⁶ ÁVILA, 2015, p. 54.

Entretanto, o § 4º do mesmo artigo determina que “a microempresa ou a empresa de pequeno porte não poderá participar simultaneamente de mais de uma sociedade de propósito específico de que trata este artigo”. E na hipótese de descumprimento dessa regra estabelece o § 6º:

§ 6º A inobservância do disposto no § 4º deste artigo acarretará a responsabilidade solidária das microempresas ou empresas de pequeno porte sócias da sociedade de propósito específico de que trata este artigo na hipótese em que seus titulares, sócios ou administradores **conhecessem ou devessem conhecer** tal inobservância. (Grifo nosso)

Veja-se que o dispositivo estabelece claramente a possibilidade fática de que os titulares, sócios e administradores desconheçam a regra do § 4º, ou seja, de que não tenham ciência de que a lei veda que uma empresa de porte reduzido participe de mais de uma sociedade de propósito específico.

Afinal, na medida em que o dispositivo utiliza a expressão “devessem conhecer”, está a afirmar a possibilidade de não conhecerem o mencionado impedimento legal, o que decorre justamente dessa reduzida capacidade técnico-tributária dos titulares, sócios e administradores das empresas de porte reduzido.

Efetivamente, são tantas as regras de natureza tributária aplicáveis que somente aqueles amparados por assessores jurídicos qualificados têm condições de ter uma melhor noção e segurança de todos os dispositivos legais que lhe são pertinentes e da jurisprudência atualizada que contém a interpretação dos mesmos. O contexto jurisprudencial é muito importante, pois há situações em que os tribunais determinam a aplicação de dado artigo de lei em sentido diametralmente oposto ao seu conteúdo literal.

Isso fica evidenciado, por exemplo, na análise do *caput* do artigo 56, da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, que estabelece que “as sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada passam a contribuir para a seguridade social com base na receita bruta da prestação de serviços, observadas as normas da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991”.

Conforme se verifica, o dispositivo em questão estabelece a incidência da COFINS sobre a receita bruta das sociedades civis prestadoras de serviços de profissão legalmente regulamentada.

Ocorre que, apesar disso, no ano de 2003, quase sete anos após a publicação da referida lei, o Superior Tribunal de Justiça editou a Súmula nº 276, segundo a qual “as sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da Cofins, irrelevante o regime tributário adotado”¹²⁷, tomando como base dispositivo de lei anterior ao referido artigo 56¹²⁸.

Verifica-se, portanto, a legislação mais recente (Lei nº 9.430/96) caminhando em determinado sentido e a jurisprudência do STJ caminhando em sentido oposto.

Ocorre que em decorrência do julgamento dos Recursos Extraordinários nº 381.964 e nº 377.457¹²⁹, restou reafirmado o dispositivo de lei e, conseqüentemente, cancelado o mencionado verbete. Apenas a título de menção, em substituição ao mesmo foi editada a Súmula nº 508 do STJ, segundo a qual “a isenção da Cofins concedida pelo art. 6º, II, da LC n. 70/1991 às sociedades civis de prestação de serviços profissionais foi revogada pelo art. 56 da Lei n. 9.430/1996”¹³⁰.

Também há situações em que os tribunais determinam a aplicação de dado artigo de lei em sentido diametralmente oposto ao seu conteúdo literal, e depois modificam seu entendimento consolidado para, assim, passar a aplicar o dispositivo em questão em sua literalidade.

Para corroborar essa afirmativa basta examinar a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça à época em que o imposto sobre serviços de

¹²⁷ Primeira Seção, julgado em 12/11/2008, DJe 20/11/2008, DJ 02/06/2003, p. 365.

¹²⁸ Trata-se do artigo 6º, inciso II, da Lei Complementar nº 70, de 30 de dezembro de 1991, segundo o qual “são isentas da contribuição as sociedades civis de que trata o art. 1º do Decreto-Lei nº 2.397, de 21 de dezembro de 1987”.

¹²⁹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 377.457/PR. Relator: Ministro Gilmar Mendes, julgado em 17 de setembro de 2008. DJ, Brasília (DF), 18 dez. 2008.

¹³⁰ Primeira Seção, julgado em 26/03/2014, DJe 31/03/2014.

qualquer natureza tinha suas normas gerais estabelecidas pelo Decreto-lei nº 406, de 31 de dezembro de 1968.

Enquanto o artigo 12 do referido Decreto-lei estabelecia como regra a incidência do imposto no local do estabelecimento prestador – excetuando apenas o caso da construção civil –, foi pacificado no âmbito do STJ o entendimento de que a incidência do ISSQN deveria se dar no local em que o serviço foi efetivamente prestado.¹³¹

Após anos de uma jurisprudência consolidada, materializada no julgamento do Recurso Especial nº 1.117.121/SP pela Primeira Seção, modificou o Superior Tribunal de Justiça seu entendimento, para, finalmente, decidir que “o art. 12 do DL 406/68, com eficácia reconhecida de lei complementar, posteriormente revogado pela LC 116/2003, estipulou que, à exceção dos casos de construção civil e de exploração de rodovias, o local da prestação do serviço é o do estabelecimento prestador”.¹³²

Como se vê, a insegurança jurídica é tão grande que não se pode culpar os micro e pequenos empreendedores por um reduzido conhecimento acerca da legislação aplicável à sua esfera de atuação, até mesmo porque nem sempre as regras aplicáveis derivam da lei, havendo situações em que a norma é construída a partir de um determinado posicionamento jurisprudencial que vai em sentido contrário à literalidade do texto legal¹³³.

Identificada aqui a figura do sujeito passivo inexperiente, mencionada por Klaus Tipke quando da abordagem das atitudes mentais diante da obrigação tributária:

¹³¹ Nesse sentido o Recurso Especial nº 1.117.121/SP, Relatora: Ministra Eliana Calmon, Primeira Seção, julgado em 14/10/2009, DJe 29/10/2009, julgado na sistemática dos recursos repetitivos (Tema 198).

¹³² Trata-se, no caso, do Recurso Especial nº 1.060.210/SC, Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Seção, julgado em 28/11/2012, DJe 05/03/2013, também julgado na sistemática dos recursos repetitivos (Temas 354 e 355).

¹³³ Sabe-se que, nos termos do artigo 3º da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro, “ninguém se escusa de cumprir a lei, alegando que não a conhece”. Mas e o desconhecimento de um entendimento jurisprudencial pacificado, em sentido oposto à literalidade da lei, pode escusar alguém do cumprimento “equivocado” da lei? Trata-se de questão que merece estudo, mas que não se pretende responder em função dos limites bem definidos da presente tese.

“O sujeito passivo comum” – diz *J. Isensee* – “não entende as leis tributárias, que lhe dizem respeito”. Ele não consegue ler sua própria declaração fiscal, assina cegamente o que o assessor tributário preparou, e assevera solenemente, como consta do formulário, que deu com veracidade segundo seu leal saber e entender suas informações. Nem um jurista mediano, com a capacidade de exercer a judicatura, compreende as leis tributárias.¹³⁴

E prossegue o referido autor:

Entretanto, nem todos os cidadãos inexperientes se socorrem de um assessor tributário para se fazer aconselhar por ocasião da declaração tributária por um experto em Direito Tributário. Não conheço as estatísticas, das quais se possa extrair a enorme quantidade daqueles que audaciosamente segundo sua leal ignorância e desconhecimento entregam sem assessoria tributária sua declaração. O poder público não tem também manifestamente nenhum interesse em comentar o tema.¹³⁵

E uma das mais relevantes consequências da reduzida capacidade técnico-tributária dos micro e pequenos empreendedores é virem a arcar com dívidas tributárias das pessoas jurídicas por eles administradas, sofrendo com o seu endividamento pessoal.

Assim, a não-aplicação do princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido pode conduzir micro e pequenos empreendedores a um contexto de endividamento que não se coaduna com as finalidades constitucionais aqui salientadas.

1.2.3 O Endividamento dos Titulares, Sócios e Administradores: Desestímulo à Constituição de Empresas de Porte Reduzido

Com a responsabilização do micro e do pequeno empreendedor por dívidas tributárias da pessoa jurídica, é bastante plausível que aquelas pessoas físicas entrem em estado de insolvência, vendo comprometida a integralidade de seu patrimônio, ou pelo menos parte substancial dele.

¹³⁴ J. Isensee, *StuW* 1994, 4. *apud.* TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012, p. 108.

¹³⁵ TIPKE, 2012, p. 108.

A pessoa física responsabilizada por dívidas tributárias que ultrapassam o valor de seu patrimônio pessoal perde completamente a autonomia para lidar com esse patrimônio, na medida em que sofrerá a penhora de seus bens presentes e futuros, atingindo o estado de insolvência.

Apesar de serem raros os casos de declaração de insolvência, pode-se falar de uma insolvência de fato, em que a pessoa que teve contra si ajuizada ou redirecionada a execução fiscal terá todo o seu patrimônio comprometido, salvo eventual bem de família.

A pessoa física acaba por sofrer sanções em decorrência do não pagamento do tributo pela pessoa jurídica, independentemente do regime por essa adotado, consoante lição de Hugo de Brito Machado Segundo:

Certidões Negativas de Débito Ihe são negadas, quando, apesar de estarem em dia com suas obrigações fiscais, a sociedade que integram atrasou o pagamento de algum tributo. Na prática, as pendências fiscais das pessoas jurídicas geralmente alcançam, de forma direta ou indireta, o patrimônio de seus membros, independentemente da forma de sociedade adotada.¹³⁶

Oportuna inclusive uma analogia com o fenômeno consumerista do superendividamento, problema social que afeta não apenas o consumidor endividado, mas também sua família e a sociedade como um todo¹³⁷, aspectos que podem ser diretamente relacionados com os sócios, titulares e administradores de empresas de porte reduzido, e que passam a responder por dívida tributária da pessoa jurídica.

E dentre as consequências mais contundentes ao endividamento do micro e do pequeno empreendedor estão: a perda da autonomia patrimonial, o protesto de certidões de dívida ativa e a inscrição de seu nome em cadastros restritivos.

¹³⁶ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Responsabilidade tributária dos sócios-gerentes nas sociedades limitadas*. Repertório Iob de Jurisprudência. São Paulo, 2000. 1/15319, p. 549-548.

¹³⁷ LIMA, Clarissa Costa de; MARQUES, Claudia Lima. *Nota sobre os atos normativos dos tribunais estaduais que possuem programas de atendimentos aos consumidores superendividados*. Revista de Direito do Consumidor, São Paulo, v.24, n.98, p. 269-285, mar./abr. 2015, p. 277.

1.2.3.1 Perda da Autonomia Patrimonial

Com a atribuição da responsabilidade por débitos tributários que eram da pessoa jurídica, o micro e o pequeno empreendedor estarão diante de um contexto que pode envolver a perda de sua autonomia patrimonial.

Do ponto de vista prático essa responsabilização será concretizada por meio do ajuizamento ou redirecionamento de execuções fiscais em desfavor dessas pessoas, que, ao fim e ao cabo, poderão ver comprometido todo o seu patrimônio para o pagamento de débitos tributários da pessoa jurídica.

E a consequência disso é que essas pessoas perderão a liberdade de dispor de seu patrimônio. Afinal, a partir desse momento o sujeito perde o direito de ter um patrimônio, pois todos os seus recursos serão absorvidos para o pagamento das dívidas tributárias da pessoa jurídica.

Além disso, a partir da consolidação da matéria na jurisprudência dos tribunais superiores, estão os micro e pequenos empreendedores sujeitos ao protesto de certidões de dívida ativa.

1.2.3.2. Protesto da Certidão de Dívida Ativa

Segundo o artigo 1º da Lei nº 9.492, de 10 de setembro de 1997, “protesto é o ato formal e solene pelo qual se prova a inadimplência e o descumprimento de obrigação originada em títulos e outros documentos de dívida”.

A partir da entrada em vigor da Lei nº 12.767, de 27 de dezembro de 2012, que acrescentou um parágrafo único ao dispositivo acima mencionado, foram incluídas “entre os títulos sujeitos a protesto as certidões de dívida ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e das respectivas autarquias e fundações públicas”.

Desse momento em diante os contribuintes e responsáveis cujos nomes estejam expressamente previstos nas certidões de dívida ativa passaram a poder vir a sofrer o mencionado protesto, com o conseqüente abalo de sua credibilidade perante terceiros.

E o STJ que no passado repelia essa medida por considerá-la desnecessária¹³⁸, passou a chancelá-la a partir do julgamento do Recurso Especial nº 1.126.515/PR¹³⁹, estendendo essa possibilidade inclusive para créditos inscritos em dívida ativa antes do advento da Lei nº 12.767/12¹⁴⁰.

Posteriormente o STF viria a cancelar o protesto das certidões de dívida ativa por entender que o mesmo “constitui mecanismo constitucional e legítimo, por não restringir de forma desproporcional quaisquer direitos fundamentais garantidos aos contribuintes e, assim, não constituir sanção política”¹⁴¹.

Sem prejuízo do protesto das certidões de dívida ativa estão os micro e pequenos empreendedores sujeitos a terem seus nomes inscritos em cadastros restritivos.

1.2.3.3 Inscrição nos Cadastros Restritivos

Além do protesto da certidão de dívida ativa estão o micro e o pequeno empreendedor sujeitos a terem seu nome inscrito em cadastros que restringem de alguma forma sua liberdade, como é o caso do CADIN e dos cadastros restritivos de crédito.

¹³⁸ Nesse sentido: SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.120.673/PR, Primeira Turma, Relator: Ministro Luiz Fux, julgado em 16 de dezembro de 2010. DJe, Brasília (DF), 21 fev. 2011.

¹³⁹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.126.515/PR, Segunda Turma, Relator: Ministro Herman Benjamin, julgado em 03 de dezembro de 2013. DJe, Brasília (DF), 16 dez. 2013.

¹⁴⁰ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.596.379/PR, Segunda Turma, Relatora: Ministra Diva Malerbi (Desembargadora Convocada TRF 3ª Região), julgado em 07/06/2016, DJe 14 jun. 2016.

¹⁴¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.135, Tribunal Pleno, Relator: Ministro Roberto Barroso, julgado em 09/11/2016 (acórdão pendente de publicação).

O CADIN – Cadastro Informativo de Créditos Não Quitados do Setor Público Federal é regulado pela Lei nº 10.522, de 19 de julho de 2002 que, em seu art. 2º, inciso I, estabelece que “o Cadin conterá relação das pessoas físicas e jurídicas que sejam responsáveis por obrigações pecuniárias vencidas e não pagas, para com órgãos e entidades da Administração Pública Federal, direta e indireta”, situação em que se enquadram os responsáveis tributários cujos nomes foram inseridos na certidão de dívida ativa.

Ocorre que é obrigatória a consulta prévia ao Cadin, por parte da Administração Pública Federal, direta e indireta, em determinadas situações, as quais estão arroladas no artigo 6º da mesma lei¹⁴², envolvendo basicamente operações em que haja a utilização de recursos públicos.

Tradicionalmente utilizada em desfavor de consumidores inadimplentes, a inscrição de contribuintes e responsáveis em órgãos de proteção ao crédito vem ganhando espaço nas esferas federal, estadual e municipal.

Muito embora haja defensores de que a inscrição em questão constituiria verdadeira sanção política, foi a medida em questão chancelada pela Segunda Turma do Superior Tribunal¹⁴³.

O voto condutor do ministro Herman Benjamin é no sentido da possibilidade de inscrição do sujeito passivo de obrigação tributária no SERASA, pois o Código Tributário Nacional autoriza a divulgação de

¹⁴² Art. 6º É obrigatória a consulta prévia ao Cadin, pelos órgãos e entidades da Administração Pública Federal, direta e indireta, para:

I - realização de operações de crédito que envolvam a utilização de recursos públicos;

II - concessão de incentivos fiscais e financeiros;

III - celebração de convênios, acordos, ajustes ou contratos que envolvam desembolso, a qualquer título, de recursos públicos, e respectivos aditamentos.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica:

I - à concessão de auxílios a Municípios atingidos por calamidade pública reconhecida pelo Governo Federal;

II - às operações destinadas à composição e regularização dos créditos e obrigações objeto de registro no Cadin, sem desembolso de recursos por parte do órgão ou entidade credora;

III - às operações relativas ao crédito educativo e ao penhor civil de bens de uso pessoal ou doméstico.

¹⁴³ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 31.859/GO, Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin, julgado em 08 de junho de 2010. DJe, Brasília (DF), 01 jul. 2010.

informações sobre os inscritos em dívida ativa em seu artigo 198, § 3º, inciso II¹⁴⁴. Assim, na visão do ministro relator, se a informação acerca da inscrição em dívida ativa já é pública, não haverá qualquer dificuldade do sujeito passivo na continuidade do desempenho de atividade econômica por força da inscrição nos órgãos protetivos do crédito.

Assim, o micro e o pequeno empreendedor que são responsabilizados por dívidas tributárias da pessoa jurídica poderão vir a ter seus nomes inscritos em cadastros restritivos, como o SERASA.

A consequência desse contexto de endividamento é o desestímulo à constituição de empresas de porte reduzido, na contramão das finalidades idealizadas pelo poder constituinte.

Explicitado o conteúdo normativo do princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido, parte-se para o exame de sua eficácia.

¹⁴⁴ Art. 198. Sem prejuízo do disposto na legislação criminal, é vedada a divulgação, por parte da Fazenda Pública ou de seus servidores, de informação obtida em razão do ofício sobre a situação econômica ou financeira do sujeito passivo ou de terceiros e sobre a natureza e o estado de seus negócios ou atividades. (Redação dada pela Lcp nº 104, de 2001) (...)
§ 3º Não é vedada a divulgação de informações relativas a: (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (...)
II – inscrições na Dívida Ativa da Fazenda Pública; (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) (...)

2 EFICÁCIA DO PRINCÍPIO DA ATENUAÇÃO TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS DE PORTE REDUZIDO

Na medida em que a presente tese propõe a construção de um princípio que reúne os elementos extraídos dos dispositivos constitucionais existentes, com foco na otimização do atendimento a finalidades constitucionais, é indispensável o exame de sua eficácia.

Afinal, apesar de o texto constitucional delegar a disposição de determinados aspectos do tratamento favorecido ao legislador complementar, é imperativo que se reconheça que o princípio em tela é eficaz para, reitera-se, otimizar as finalidades almejadas pelo constituinte.

Negar essa eficácia seria abrir espaço ao que o ministro Marco Aurélio chamou de “síndrome da inefetividade das normas constitucionais”¹⁴⁵.

Não obstante, como a presente tese pressupõe que o princípio em exame possui um conteúdo normativo bidimensional, é importante salientar que as duas dimensões que o integram possuem diferentes eficácias, até mesmo porque envolvem diferentes sujeitos, conforme já explicitado.

2.1 EFICÁCIA EM SUA PRIMEIRA DIMENSÃO

A primeira dimensão do princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido é a mais explícita, por envolver diretamente as referidas empresas, na condição de contribuintes na sua relação obrigacional com a Fazenda Pública.

Assim, parte-se da presunção de uma menor capacidade contributiva na comparação com as empresas de porte aumentado, o que justifica a

¹⁴⁵ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 565.089 RG, Tribunal Pleno. Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em 13 de dezembro de 2007. DJe, Brasília (DF), 31 jan. 2008.

simplificação, exclusão ou redução de obrigações, nos termos expressos da CF/88.

Em sua primeira dimensão, portanto, tem o princípio em tela o condão de produzir uma redução da carga tributária das empresas de porte reduzido em comparação com a das demais empresas, e de reduzir a quantidade e complexidade das obrigações tributárias acessórias que lhe são impostas, devendo a concretização desse desiderato se dar por lei complementar, em atendimento ao art. 146 da Constituição.

Como consequência fica o Poder Legislativo impedido de elaborar norma que atribua carga tributária maior para as empresas de porte reduzido, em comparação com as empresas de porte aumentado; ou obrigações tributárias acessórias em quantidade e complexidade maior para as empresas de porte reduzido, em comparação com as empresas de porte aumentado.

2.2 EFICÁCIA EM SUA SEGUNDA DIMENSÃO

Conforme já referido, a segunda dimensão do princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido diz respeito não mais às empresas em si, mas a seus titulares, sócios e administradores, que exercem atividade econômica através de uma EIRELI ou de uma sociedade limitada.

Aqui, portanto, não há mais a menção à relação “contribuinte-Fazenda Pública”, passando-se ao contexto da responsabilidade tributária de terceiros, que é fator de extrema relevância nesse contexto dos micro e pequenos empreendedores.

A CF/88 estabelece uma clara diretriz no sentido de incentivar as empresas de porte reduzido, porém identifica-se na prática um contexto normativo e jurisprudencial que desconsidera essa diretriz, responsabilizando os micro e pequenos empreendedores que integram e ao mesmo tempo administram uma pessoa jurídica dotada de responsabilidade limitada, como se o fizessem na condição de um empresário individual.

Afinal, o ENMEPP, que deve elaborar regras que consagrem a proteção constitucional conferida às empresas de porte reduzido, vem sendo utilizado justamente para o contrário, atribuindo responsabilidade tributária aos titulares, sócios e administradores independentemente do fato de integrarem e administrarem uma pessoa jurídica dotada de responsabilidade limitada.

Para a devida compreensão da eficácia do princípio em sua segunda dimensão, indispensável uma adequada interpretação das normas gerais de responsabilidade tributária previstas no CTN.

2.2.1 A Adequada Interpretação das Regras Gerais de Responsabilidade Tributária

O tema da responsabilidade tributária é extremamente tormentoso no âmbito do Direito Brasileiro. Tal assertiva é corroborada pelas diversas obras e artigos escritos sem que haja consenso sobre os principais aspectos que envolvem a matéria. Inclusive pela leitura dos principais autores da doutrina nacional verifica-se que não há consenso sequer sobre a classificação das hipóteses de responsabilidade tributária previstas na legislação.

Em decorrência disso vem surgindo as mais variadas dúvidas e imprecisões sobre o tema, sendo que, além das dificuldades sintáticas e semânticas identificáveis no texto, tem a pragmática da comunicação jurídica desenvolvido usos sempre diversos, que ao invés de auxiliar no esclarecimento da questão têm produzido justamente efeito contrário, embaraçando gradualmente a sua compreensão.¹⁴⁶

Para a adequada compreensão do princípio aqui abordado é de suma importância uma adequada interpretação das regras de responsabilidade de terceiros do Código Tributário Nacional, de modo a verificar o regramento aplicável à generalidade das empresas.

¹⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 164-165.

2.2.1.1 Regras Gerais de Responsabilidade Tributária dos Sócios de Pessoas Jurídicas

Em primeiro lugar, cumpre lembrar que o Código Tributário Nacional foi publicado no ano de 1966 e entrou em vigor no ano de 1967. À época vigiam o Código Comercial de 1850, na sua integralidade, e o Código Civil de 1916, sendo que nenhum dos dois diplomas legais continha a figura jurídica da EIRELI.

Assim, a elaboração do CTN foi pensada apenas a partir da ideia de pessoas jurídicas coletivas, não sendo possível confundir o conceito de sócio com aquele de titular de uma EIRELI. Conseqüentemente, dispositivos que referem a figura do sócio não podem ser estendidos ao titular da EIRELI.

Levando isso em consideração, cabe referir que para a compreensão da regra geral de responsabilidade tributária dos sócios é imperativa a prévia abordagem das demais regras de responsabilidade a esta similares, conforme o art. 134 do CTN, que estabelece:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

- I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
- VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
- VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Para Rubens Gomes de Sousa a responsabilidade dos sujeitos arrolados no artigo 134 seria “objetiva e funcionaria como *garantia de*

pagamento”, visão que acabou não sendo mantida na redação aprovada do dispositivo legal¹⁴⁷.

O fato é que o artigo 134 contém uma redação que peca pela contradição e pela obscuridade, dificultando o trabalho do intérprete na construção das normas que podem ser extraídas do dispositivo em questão.

Ocorre que em determinadas circunstâncias o contribuinte não tem condições de realizar o ato de pagar o tributo, não por ausência de recursos, mas por uma condição que lhe é inerente, como, por exemplo, uma criança de cinco anos ou um sujeito em estado comatoso no hospital. Ora, não há como esperar que tais sujeitos, embora tenham recursos, se dirijam a uma agência bancária para efetuar o pagamento do tributo.

E por que motivo o legislador adotou a expressão “respondem solidariamente” no *caput* do artigo 134?

Há de ser salientado aqui o erro de redação do dispositivo, na medida em que confundiu a solidariedade¹⁴⁸ com a subsidiariedade. Afinal, se é impossível exigir o cumprimento da obrigação pelo contribuinte como poderá haver solidariedade?¹⁴⁹

¹⁴⁷ A primeira boa modificação refere-se ao tratamento do indigitado assunto: apresentado no Projeto como *garantia do crédito tributário*, que o expõe apenas pela ótica do interesse fazendário, foi ajustado para compor capítulo próximo à *sujeição passiva tributária*, que nos parece mais apropriado. Prova de que o legislador não aceitou a responsabilidade tributária como garantia e a estabeleceu como uma forma de sujeição passiva tributária está no art. 121, parágrafo único, do CTN, já citado. Nele se observa que o responsável tributário recebeu tratamento contíguo ao contribuinte, ambos unidos sob o rótulo *sujeito passivo*. BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 65-67.

¹⁴⁸ A propósito, Renato Lopes Becho defende a ideia de que “a solidariedade é uma das três possibilidades de efeitos diante da multiplicidade de sujeitos passivos (solidariedade, subsidiariedade e pessoalidade), que são aplicáveis tanto frente à sujeição passiva direta quanto à indireta, sozinhas (por exemplo: diversos contribuintes) ou compostas (i.e., contribuintes e não contribuintes)”. BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 35.

¹⁴⁹ É esse o entendimento de Renato Lopes Becho, que assevera:

Outro aspecto que nos causa desconforto com a doutrina tradicional reside no fato de que o *caput* do art. 134 estipula que ele será aplicado no caso de impossibilidade de cobrança do tributo do contribuinte, circunstância que levará à responsabilidade solidária. Mas é um pressuposto da solidariedade que o credor possa cobrar dos sujeitos passivos solidários. Se o

Também gera dúvidas o trecho do *caput* que refere que a solidariedade ocorrerá “nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis”. Ocorre que nesse dispositivo legal pressupõe-se que o responsável tenha alguma espécie de poder sobre a vida e/ou o patrimônio do contribuinte, de modo que intervém usualmente em atos que o envolvem e, em determinada circunstância, pode ser responsável por alguma ação ou omissão no exercício desse poder.

Assim, para que se compreenda a eventual aplicabilidade do art. 134 do CTN ao tema em análise, é necessário investigar as hipóteses previstas ao longo de seus sete incisos, iniciando, todavia, pelos seis primeiros, de modo a viabilizar uma adequada interpretação do dispositivo.

2.2.1.1.1 Relação de Dependência entre Contribuinte e Responsável: Hipóteses dos Incisos I a VI do Artigo 134 do Código Tributário Nacional

Em decorrência do exercício do pátrio poder (atual poder familiar) estabeleceu o artigo 134, inciso I, do Código Tributário Nacional a responsabilidade dos pais pelos tributos devidos pelos filhos menores, dentro dos critérios do já abordado *caput* do dispositivo.

Na medida em que se está a falar de menores de idade pode-se presumir que eles não irão cumprir de forma livre e espontânea uma obrigação de pagar tributo. Afinal, tal grupo pode englobar até mesmo recém-nascidos, na medida em que a capacidade tributária passiva independe da capacidade civil.

pressuposto é que seja impossível cobrar de um deles, como se dará a cobrança de ambos? Enfatizando melhor: o legislador determina, no art. 134, que, quando for impossível cobrar de A (contribuinte), o credor poderá cobrar de A e de B (responsável). Mas o legislador já está dizendo que será impossível cobrar de A. Nesse sentido, a responsabilidade do terceiro resta pessoal, individual. Dessa forma, não haveria solidariedade, mas provavelmente subsidiariedade. BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 60. No mesmo sentido: AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 352.

Então os pais serão sempre responsáveis pelos tributos devidos pelos filhos menores, pois, como decorrência do exercício do poder familiar deverão intervir nos atos relacionados com o pagamento de tributos.¹⁵⁰

Por outro lado, e se porventura os pais falecerem, forem julgados ausentes ou decaírem do poder familiar?

Nesse caso ter-se-á a aplicação do inciso II do artigo 134 do CTN, que prevê a responsabilidade dos tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados, dentro dos critérios do já abordado *caput* do dispositivo.

O Código Civil de 1916 estabelecia que em três situações os filhos menores seriam postos em tutela: quando seus pais falecessem, quando seus pais fossem julgados ausentes ou quando seus pais perdessem o pátrio poder (atual poder familiar).

Já a curatela no Diploma de 1916 era aplicada aos loucos de todo o gênero, aos surdos-mudos, sem educação que os habilitasse a enunciar precisamente a sua vontade e aos pródigos, recebendo recente alteração por conta da entrada em vigor do Estatuto da Pessoa com Deficiência (Lei nº 13.146, de 6 de julho de 2015), que alterou o Código Civil de 2003. A partir dessa modificação a curatela é aplicada àqueles que, por causa transitória ou permanente, não puderem exprimir sua vontade, aos ébrios habituais, aos viciados em tóxico e aos pródigos.

A responsabilidade do tutor e do curador também se dá pelo ato do pagamento do tributo devido pelo tutelado e pelo curatelado, os quais, presume-se, não têm condições de praticar sozinhos os atos da vida civil, incluindo o ato de pagar tributos.

¹⁵⁰ Em sentido um pouco diverso, Renato Lopes Becho entende que essa responsabilidade implica em hipótese de representação fundada no artigo 84 do Código Civil de 1916 e que seria necessária apenas a definição de uma regra processual de responsabilidade para fins de execução forçada, sendo inclusive desnecessária a presença do inciso I no artigo 134 do Código Tributário Nacional. BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 58.

Então os tutores e curadores serão responsáveis pelo ato de pagar os tributos devidos pelos tutelados e curatelados, pois, como decorrência do exercício da tutela e da curatela deverão intervir nos atos relacionados com tal pagamento.

Em determinadas situações não haverá relação pais-filhos menores, tutores-tutelados e curadores-curatelados, mas haverá um administrador de bens de terceiros, na forma do inciso III do artigo 134 do CTN, o qual, todavia, não se confunde com o administrador de empresas¹⁵¹.

Esse administrador de bens de terceiros será responsável pelos tributos devidos por estes, sem, contudo, exercer qualquer espécie de poder sobre a vida do terceiro, mas apenas sobre o seu patrimônio. Dessa forma, esse administrador será responsável por realizar o ato de pagar os tributos devidos pelos bens do terceiro, que estão sob sua administração. Conseqüentemente, o pagamento em questão será basicamente limitado ao IPTU, às taxas referentes aos imóveis, à contribuição de melhoria, ao ITR, ao IPVA, ao ITCD e ao ITBI.¹⁵²

Durante a tramitação de um inventário permanecerão incidindo os tributos devidos pelo espólio, como, por exemplo, IPTU de imóveis urbanos, ITR de imóveis rurais e IPVA de veículos automotores.

Assim, o sujeito designado pelo CTN é o inventariante, que será responsável pelo ato de pagar os referidos tributos, conforme inciso IV do artigo 134.

Segundo o inciso V do artigo 134 do Código Tributário Nacional o síndico e o comissário são responsáveis, respectivamente, pelos tributos devidos pela massa falida e pelo concordatário, respectivamente.

¹⁵¹ BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal?. Revista Dialética de Direito Tributário: RDDT, São Paulo, n. 182, p. 107-126, nov. 2010, p. 122.

¹⁵² Se prejuízo do pagamento de outros tributos decorrentes de operações envolvendo os bens administrados, como, por exemplo, o Imposto sobre a Renda decorrente do ganho de capital na alienação de imóvel.

Trata-se de hipótese de responsabilidade tributária relacionada com os contextos da falência e da extinta concordata, disciplinados, à época da entrada em vigor do Código Tributário Nacional, pelo Decreto-lei nº 7.661, de 21 de junho de 1945.

Assim, a figura do síndico referida no dispositivo legal diz respeito ao administrador judicial da falência na legislação anterior, que agia “sob a imediata direção e superintendência do juiz” e era “escolhido entre os maiores credores do falido, residentes ou domiciliados no fôro da falência, de reconhecida idoneidade moral e financeira”, conforme os arts. 59 e 60 do revogado Decreto-lei nº 7.661/1945.

A Lei nº 11.101, de 9 de fevereiro de 2005, passou a disciplinar a falência, a recuperação judicial (em substituição à concordata) e introduziu a recuperação extrajudicial. A partir desse diploma legal a massa falida e a empresa em recuperação passaram a ser administradas por um sujeito qualificado como administrador judicial.

No âmbito falimentar o artigo 21 do referido diploma legal estabelece que “o administrador judicial será profissional idôneo, preferencialmente advogado, economista, administrador de empresas ou contador, ou pessoa jurídica especializada”.

Para o âmbito cartorário prevê o inciso VI do artigo 134 do CTN que “os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício” serão responsáveis “pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício”.

Determinadas operações envolvendo patrimônio exigem a participação de tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, cabendo a eles a fiscalização pelo pagamento dos tributos decorrentes da transmissão imobiliária, a saber: ITCD e ITBI.

É o que ocorre, por exemplo, quando da lavratura de uma escritura pública de compra e venda de um imóvel, em que é exigido o prévio pagamento do ITBI. Nesse caso tabelião deve cuidar para que o contribuinte efetue o pagamento, inclusive facilitando esse trabalho (por exemplo, efetuando a geração da guia de pagamento do imposto dentro do próprio tabelionato).

Entretanto, é importante salientar que todos os responsáveis acima arrolados somente responderão pelas dívidas dos contribuintes com recursos próprios, no caso de a obrigação tributária nascer por força de um ato em que interveio ou de uma omissão pela qual foi responsável.

Assim, é indispensável que o terceiro tenha contribuído para o descumprimento da obrigação tributária.¹⁵³

Interpretação diferente dessa não atende à boa técnica jurídica, pois ninguém em sã consciência assumiria, por exemplo, o encargo de administrador em uma falência sabendo que provavelmente perderia todo o seu patrimônio pagando dívidas tributárias da massa falida.¹⁵⁴

2.2.1.1.2 Relação de Dependência entre Contribuinte e Responsável: Hipótese do Inciso VII do Artigo 134 do Código Tributário Nacional

Na hipótese de sociedade de pessoas estar em fase de liquidação estabelece o inciso VII que seus sócios serão responsáveis pelos tributos da pessoa jurídica, atendendo ao *caput* do artigo 134 do CTN.

A utilização da expressão “sociedade de pessoas” evidencia que o legislador tributário careceu de melhor técnica, pois desejava tratar das sociedades em que os sócios possuem responsabilidade ilimitada.¹⁵⁵

¹⁵³ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 128.

¹⁵⁴ BECHO, 2014, p. 60.

¹⁵⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *A execução fiscal e a responsabilidade de sócios e dirigentes de pessoas jurídicas*. Revista de derecho internacional y del mercosur. Buenos aires, la ley, v. 6, n. 3, p.71-90, p. 78.

À época da entrada em vigor do Código Tributário Nacional a matéria societária era praticamente disciplinada pelo Código Comercial de 1850 e pelo já citado Decreto nº 3.708/19, que regulava a constituição das sociedades por quotas, de responsabilidade limitada.

Então com base nesse contexto legislativo deve-se atentar para três aspectos bastante importantes: 1º) a responsabilidade é dos sócios, não envolvendo administradores que não integrem o quadro de sócios; 2º) a responsabilidade se dá única e exclusivamente na etapa de liquidação da pessoa jurídica¹⁵⁶; e 3º) a responsabilidade ocorre apenas quando a sociedade em liquidação se classificar como uma sociedade de pessoas.

Nesse ponto cabe referir que as sociedades podem ser classificadas como “sociedades de capital” ou como “sociedades de pessoas”, sendo que apenas estas últimas podem ensejar a aplicação do artigo 134 do CTN, caso estejam em fase de liquidação.

As sociedades de capital são descritas nos seguintes termos por Modesto Carvalhosa:

Nas *sociedades de capitais*, impera o *intuitu pecuniae*, sendo para os sócios mais relevante a aglutinação dos capitais em si do que as pessoas dos demais sócios, os quais muitas vezes não se conhecem. Em consequência disso, as quotas de participação no capital de cada sócio podem ser livremente cedidas a terceiros estranhos, e a sociedade perdura a despeito da morte, interdição ou falência de um dos sócios.¹⁵⁷

Já nas sociedades de pessoas há prevalência do *intuitu personae*, pois a reunião dos sócios decorre de uma confiança mútua entre eles, e derivando, dessa confiança recíproca, princípios que regem a organização da sociedade,

¹⁵⁶ A propósito cabível mencionar o ensinamento de Mauro Rodrigues Penteadado sobre as modalidades de liquidação verificadas na seara societária:

(...) a liquidação voluntária ou ordinária (levada a efeito pelos órgãos da companhia); a liquidação judicial; a liquidação concursal (falência) e a liquidação forçada ou coativa (decidida e realizada, na forma da legislação especial, pelas autoridades competentes).

PENTEADO, Mauro Rodrigues. *Dissolução e liquidação de sociedades: dissolução parcial: S/As, Ltdas, sociedades mercantis, sociedades civis cooperativas, liquidação amigável e judicial*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2000, p. 21.

¹⁵⁷ CARVALHOSA, 2005, p. 35.

como a exigência de unanimidade para determinadas deliberações, a vedação de cessão de quotas a terceiros estranhos à sociedade e a dissolução da sociedade nas hipóteses de morte, interdição ou falência de determinado sócio.¹⁵⁸

Ocorre que a sociedade limitada não contém elementos decisivos para ser classificada como de pessoas ou de capital, pois suas características não são encontradas em nenhum outro tipo societário, absorvendo atributos inerentes às duas categorias, sendo, portanto, uma espécie própria que pode ser tida como um tipo especial ou híbrido.¹⁵⁹

Efetivamente o regime de responsabilidade das sociedades limitadas é *sui generis* e não se confunde com aquele das sociedades de pessoas, em que se tem uma responsabilidade ilimitada e solidária dos sócios, com exceção daquela dos comanditários nas sociedades em comandita simples e dos sócios participantes na sociedade em conta de participação, e tampouco ao regime de responsabilidade e das sociedades de capital, em que cada sócio responde somente pelo preço de emissão das ações que subscreveu.¹⁶⁰

Assim, há um desestímulo à constituição de sociedades de pessoas no Brasil, em função de dois aspectos que devem ser referidos conjuntamente: a) o fato de esse tipo de sociedade exigir a exposição do patrimônio pessoal de pelo menos parte dos sócios que a integram; e b) a inexistência de requisitos adicionais para a constituição de sociedades em que haja limitação da responsabilidade patrimonial, como é o caso das sociedades limitadas.

Assim, as sociedades de pessoas foram condenadas ao esquecimento no Brasil, o que é evidenciado pela ausência de utilidade da sociedade em nome coletivo e da sociedade em comandita simples.¹⁶¹

¹⁵⁸ CARVALHOSA, 2005, p. 35.

¹⁵⁹ BRITO, Cristiano Gomes de. *A penhora de quotas da sociedade limitada. A harmonia entre os arts. 1.026 do CC/2002 e 655, VI, do CPC*. Revista de Processo, São Paulo, v.34, n.171, p. 49-65, maio 2009, p. 53.

¹⁶⁰ CARVALHOSA, 2005, p. 5.

¹⁶¹ FRANCO, Vera Helena de Mello. *As sociedades de pessoas na atualidade. Uma visão comparativa crítica*. Revista de Direito Mercantil: Industrial, Econômico e Financeiro, São Paulo, v.50, n.157, p. 93-111, jan./mar. 2011, p. 110.

Conforme verificado, as sociedades limitadas são classificadas como híbridas, de modo que seus sócios não podem ser responsabilizados com fulcro no artigo 134, inciso VII, do CTN. De forma ainda mais clara são excluídos os “sócios” das sociedades anônimas, pois estes são chamados de acionistas e integram um tipo societário classificado como uma sociedade de capital.¹⁶²

Esse ponto é importante, pois evidencia um equívoco identificado em julgados do Superior Tribunal de Justiça, que vinculam o artigo 134 do Código Tributário Nacional com a hipótese de dissolução irregular de sociedades limitadas¹⁶³.

Afinal, de forma indiscriminada aplicam o dispositivo em tela sem atentar para o fato de que o mesmo diz respeito apenas às sociedades de pessoas, não contemplando as sociedades limitadas.

Assim, a conclusão pura e simples é que o artigo 134, inciso VII é inaplicável às sociedades limitadas. Entretanto, isso não significa que um sócio de sociedade limitada não possa ser responsabilizado por dívidas tributárias da sociedade.

Ocorre que, conforme já destacado, a responsabilidade dos sócios das limitadas foi modificada com a substituição do regramento do Decreto nº 3.708/19 pelo Código Civil de 2002, trazendo reflexos no âmbito da responsabilidade tributária, conforme lição de Modesto Carvalhosa:

(...) desde que o capital social não esteja totalmente integralizado, os sócios responderão solidariamente com a sociedade pelas dívidas sociais de qualquer natureza, inclusive as tributárias, sempre no limite do capital a descoberto. Note-se, porém, que não se trata de uma

¹⁶² Nessa mesma linha a conclusão de Maria Rita Ferragut em sua conhecida obra. FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 134.

¹⁶³ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 728.461/SP, Primeira Turma, Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 06 de dezembro de 2005. DJ, Brasília (DF), 19 dez. 2005; SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 21.586/RS, Segunda Turma, Relator: Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, julgado em 05 de outubro de 1994. DJ, Brasília (DF), 24 out. 1994.

responsabilidade ilimitada dos sócios, mas restrita ao valor do capital ainda não integralizado. Portanto, uma vez completado o capital social, o sócio não mais responderá solidariamente com a sociedade. Na vigência do Decreto n. 3.708/19, a *responsabilidade* do sócio pelas obrigações fiscais existia apenas quando se tratava de *sócio-gerente*, que tivesse praticado ato com *excesso de poder* ou *infração da lei*, ou do *contrato social*, com base no *art. 135, III, do CTN*, e não no art. 134, VII.¹⁶⁴

Fica esclarecido, portanto que, na vigência do Decreto nº 3.708/19 os sócios não podiam ser responsabilizados em nenhuma hipótese por dívidas tributárias da sociedade limitada.

Já na vigência do Código Civil, passaram a poder responder pessoalmente, de forma solidária, pelas dívidas tributárias da sociedade, porém apenas em valor equivalente ao do capital social não integralizado. Consequentemente, se o capital social estiver totalmente integralizado não haverá falar em responsabilidade tributária do sócio que não detém poder de gestão.

Em síntese, o sócio de uma sociedade limitada somente responderá por tributos devidos pela pessoa jurídica na hipótese de o capital social não ter sido totalmente integralizado, sendo que o valor máximo que lhe poderá ser exigido é justamente o da parcela não integralizada das quotas.

Não obstante, há a regra de responsabilidade tributária do administrador da pessoa jurídica, que pode ser, concomitantemente, o sócio de uma sociedade limitada ou o titular de uma EIRELI.

A propósito, a regra em questão deve ser estendida à EIRELI, pelo fato de versar agora sobre a administração de pessoas jurídicas em geral. Assim, não havendo nenhuma peculiaridade atinente à administração da EIRELI, que justifique o afastamento da regra, cabível a sua aplicação.

Parte-se então para o exame do inciso III do art. 135 do CTN, justificando-se a não abordagem do inciso I pelo fato de vincular os sujeitos

¹⁶⁴ CARVALHOSA, 2005, p. 21.

arrolados no art. 134, o qual, todavia, já teve sua aplicabilidade afastada do contexto ora tratado, na medida em que se está a falar de empresas de porte reduzido estruturadas como sociedades limitadas ou empresas individuais de responsabilidade limitada, as quais não se enquadram no conceito de “sociedades de pessoas”; e a não abordagem do inciso II, em função de dizer respeito a mandatários, prepostos e empregados, o que não se coaduna com o contexto de sócios, titulares e administradores de empresas de porte reduzido.

2.2.1.1.3 Responsável que Provoca o Nascimento de Obrigação Tributária Principal de Pagar Tributo à Revelia do Contribuinte: Hipótese do Artigo 135 do Código Tributário Nacional

Seguindo a abordagem das normas gerais de responsabilidade tributária de terceiros, estabelece o Código Tributário Nacional a responsabilidade pessoal de determinados sujeitos pelo pagamento de tributos decorrentes de obrigações tributárias a que deram causa, em prejuízo do contribuinte com quem mantêm alguma espécie de vínculo jurídico. Trata-se do artigo 135:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (Grifo nosso)

Como se vê, o inciso III estabelece a responsabilidade tributária de “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”, ou seja, de administradores de empresas dentre os quais não se incluem os conselheiros de administração¹⁶⁵, pelo fato de não exercerem efetivamente a administração da empresa.

Fica evidente na leitura do *caput* que o dispositivo em questão envolve uma situação extraordinária em que um terceiro pratica determinado ato que

¹⁶⁵ MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Responsabilidade tributária à luz do artigo 135 do CTN*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; MURILLO, Fernando Aurelio Zilveti Arce (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo : Dialética, 1998. p. 48-59, p. 53.

constitui fato gerador de um tributo, sem que o contribuinte tenha tido qualquer ingerência em tal ato. Daí a ideia de que o nascimento da obrigação de pagar tributo se dá em prejuízo do contribuinte.

E de que forma um terceiro poderia ensejar a ocorrência de fato gerador à revelia do contribuinte? Através de alguma das condutas arroladas no *caput* do artigo 135: excedendo seus poderes, infringindo a lei, infringindo o contrato social ou infringindo o estatuto social¹⁶⁶.

No Direito Tributário o excesso de poder é semelhante às infrações ao contrato social e ao estatuto social, sendo que a doutrina basicamente não se preocupa com a sua diferenciação¹⁶⁷.

Na realidade, o excesso de poderes tem relação com situações em que o sócio pratica atos em nome da sociedade, extravasando os poderes que esta lhe conferiu por meio de um instrumento de mandato ou de uma deliberação assemblear, por exemplo.

Por outro lado, a infração ao contrato social está intrinsecamente relacionada com o objeto social da pessoa jurídica, pois ele estabelece os limites a serem respeitados pelos seus gestores.

A propósito, definido o objeto social¹⁶⁸ da pessoa jurídica é importante a definição dos poderes que tal objeto confere aos administradores, havendo

¹⁶⁶ A infração ao contrato social e ao estatuto social são alternativas, dependendo de se tratar de uma sociedade contratual ou de uma sociedade estatutária.

¹⁶⁷ BAUM, Adler. *Aporias sobre o sócio irresponsável e a irresponsabilidade do sócio em matéria tributária*. Repertório de jurisprudência IOB: tributário, constitucional e administrativo, São Paulo: IOB Thomson, v. 1, n. 18, 1/26929, p. 617-614, set. 2009, p. 616.

¹⁶⁸ O conceito de objeto social é bastante controverso na doutrina do Direito Societário, havendo posicionamentos que o vinculam à própria empresa como atividade, e entendem que não haveria desvio do objeto social na hipótese de “manutenção da *atividade empresarial*, que perdura no tempo, independentemente da prática isolada e tópica de *atos* ou *negócios jurídicos* determinados e individualmente considerados, inclusive a alienação de bens patrimoniais de qualquer natureza”. Nesse sentido: GUERREIRO, José Alexandre Tavares. *Sobre a interpretação de objeto social*. Revista de Direito Mercantil: Industrial, Econômico e Financeiro, São Paulo, v.23, n.54, p. 67-72, abr. 1984, p. 69.

aqueles implícitos, indispensáveis à gestão da empresa¹⁶⁹, e aqueles que devem ser concedidos por meio de autorização no contrato social ou em assembleia geral.

Por outro lado, pode haver alguma confusão no que diz respeito à infração de lei como hipótese da responsabilidade tributária dos sujeitos arrolados no artigo 135.

Afinal, uma leitura do dispositivo legal pode transmitir a impressão de que haveria uma relação de causa e efeito entre a infração da lei e o pagamento do tributo, ou seja, a pena imposta ao infrator da lei seria justamente o pagamento do tributo.

Trata-se de assertiva que não pode ser tida por verdadeira, em função do conceito de tributo estabelecido pelo próprio CTN.

Muito embora a definição e a classificação de institutos seja trabalho da doutrina, o Código Tributário Nacional adotou uma linha didática introduzindo alguns conceitos básicos, por ter entrado em vigor logo após Reforma Tributária introduzida pela Emenda Constitucional nº 18, de 1º de dezembro de 1965.¹⁷⁰

A propósito, estabelece o artigo 3º do Código Tributário Nacional que “tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”¹⁷¹.

¹⁶⁹ BARBI FILHO, Celso. *Apontamentos sobre a teoria 'ultra vires' no direito societário brasileiro*. Revista Forense, Rio de Janeiro, v. 305, p. 23-28, jan. 1989, p. 24.

¹⁷⁰ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 41.

¹⁷¹ Criticando firmemente o conceito em questão, o qual inclusive acusa de ter sido redigido em “mau português”, Luciano Amaro lembra que, anteriormente ao Código Tributário Nacional, a Lei nº 4.320/1964 estabelecia o conceito de tributo em seu artigo 9º, segundo o qual *tributo é a receita derivada instituída pelas entidades de direito público, compreendendo os impostos, as taxas e contribuições nos termos da constituição e das leis vigentes em matéria financeira, destinando-se o seu produto ao custeio de atividades gerais ou específicas exercidas por essas entidades*. AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 41.

Dentre os elementos trazidos pelo referido dispositivo legal verifica-se o fato de o tributo não ser sanção de ato ilícito, de modo “que a lei não pode incluir na *hipótese de incidência* tributária o elemento ilicitude”¹⁷².

Não obstante, parte da doutrina entende que haveria um tributo de natureza penal no texto da CF/88, quando estabelece o IPTU progressivo no tempo¹⁷³.

Todavia, ainda que se encare o IPTU progressivo no tempo como uma sanção de ato ilícito, é importante ponderar que se trata de hipótese prevista no texto constitucional e, portanto, superior hierarquicamente ao artigo 3º do Código Tributário Nacional.

Ao mesmo tempo, parece contraditório que de um lado o artigo 3º afirme que tributo não é sanção de ato ilícito e, no artigo 135, presente na redação original do Código, seja estabelecida uma hipótese de responsabilidade tributária como sanção de ato ilícito.

Para Renato Lopes Becho, “o que está estabelecido no art. 135 não se refere à prática genérica de ilícitos, mas a atos lícitos contrários aos interesses do contribuinte (aqui está o ilícito)”¹⁷⁴.

Em realidade o ato ilícito tratado pelo artigo 135 diz respeito à relação de um terceiro com o contribuinte. Através de uma infração à lei o terceiro prejudica o contribuinte, realizando uma atividade que dá ensejo à ocorrência do fato gerador de um determinado tributo.

Por exemplo, se o administrador determina que a empresa passe a desenvolver uma atividade que, por força de lei, não poderia ser por ela

¹⁷² MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 123.

¹⁷³ Nesse sentido: MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011, p. 124.; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 154.

¹⁷⁴ BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros - O art. 135 do CTN*. Revista Dialética de Direito Tributário RDDT, São Paulo, n. 197, p. 127-137, fev. 2012, p. 130.

exercida, poderá ele ser responsabilizado pelos tributos decorrentes do exercício de tal atividade.

Há ainda a questão da infração ao contrato social, pertinente no caso concreto, que envolve a EIRELI e a sociedade limitada. Aqui, para enquadramento na regra do art. 135, haveria a prática de um ato não previsto no objeto social, sendo este fato enquadrado na lei como fato gerador de determinado tributo.

Importante registrar que, permeando todas as hipóteses do *caput* do art. 135 do CTN, há a necessidade do dolo, sem o qual mostra-se inviável a responsabilização do administrador.¹⁷⁵

Essas são então as normas gerais de responsabilidade de terceiros que vigiam quando a CF/88 entrou em vigor, sendo esse dado de extrema relevância para a compreensão do princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido, conforme será visto logo a seguir.

Antes disso, contudo, cabível a abordagem de regras especiais de responsabilidade tributária de titulares, sócios e administradores, previstas no ENMEPP.

2.2.1.2 Regras de Responsabilidade Tributária dos Titulares, Sócios e Administradores de Empresas de Porte Reduzido

Na hipótese de um empresário individual ou de um microempreendedor individual encerrar o exercício de atividade econômica, haverá como consequência a sua responsabilização pelo pagamento de dívidas tributárias remanescentes, na medida em que desempenharam tal atividade sem limitação de responsabilidade.

¹⁷⁵ MEDEIROS, André Antonio Araújo. A inconstitucionalidade da responsabilidade tributária criada pela Lei. 8.260/93. Revista Tributária e de Finanças Públicas, São Paulo, v. 15, n. 73, p. 9-21, mar./abr. 2007, p. 18.

Por outro lado, na hipótese de ser requerida a baixa de uma microempresa ou de uma empresa de pequeno porte, estruturada sob a forma de sociedade limitada ou EIRELI, é ignorada a personalidade jurídica da empresa, responsabilizando-se seus titulares, sócios e administradores pelas dívidas tributárias nascidas de fatos geradores concomitantes à presença daqueles na pessoa jurídica.

Inclusive, o ENMEPP contém expressa previsão de que titulares, sócios e administradores respondam como garantidores da pessoa jurídica no caso de baixa da mesma, conforme redação dos §§ 4º e 5º de seu artigo 9º:

Art. 9º O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão dos 3 (três) âmbitos de governo ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos titulares, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção.

(...)

§ 4º A baixa do empresário ou da pessoa jurídica não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados tributos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da falta do cumprimento de obrigações ou da prática comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas pessoas jurídicas ou por seus titulares, sócios ou administradores.

§ 5º A solicitação de baixa do empresário ou da pessoa jurídica importa responsabilidade solidária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores.

(...) (Grifo nosso)

Assim, verifica-se que o ENMEPP estabelece uma regra de responsabilidade tributária para o contexto das empresas de porte reduzido, a qual tem como ponto de partida para sua incidência o respectivo pedido de baixa.

Relevante destacar que a regra em questão desconsidera a estrutura jurídica sobre a qual está constituída a microempresa e a empresa de pequeno porte, não diferenciando as hipóteses de ausência de limitação de responsabilidade (empresário individual e microempreendedor individual)

daquelas em que há a referida limitação (sociedade limitada e empresa individual de responsabilidade limitada).

Inclusive há jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema.

O julgamento do Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 396.258/RS, tratou de uma microempresa estruturada sob a forma de sociedade limitada que realizou a baixa dos cadastros nas Secretarias das Fazendas Municipal e Estadual, e ainda registrou o seu distrato na Junta Comercial.

A controvérsia, portanto, residiu na possibilidade de redirecionar execução fiscal contra o sócio-gerente para a cobrança de dívida tributária remanescente da pessoa jurídica.

No caso, a ministra Assusete Magalhães, relatora do acórdão, posicionou-se nos seguintes termos, no que foi acompanhada pelos demais integrantes do Colegiado:

Tranquila a jurisprudência deste STJ acerca da necessidade de prova do cometimento de ato com excesso de poderes, contrário à lei ou ao contrato social, nos termos do art. 135 do CTN, **mesmo em relação à microempresa ou à empresa de pequeno porte**, de modo a justificar o redirecionamento de Execução Fiscal, inicialmente ajuizada em face da pessoa jurídica, contra os sócios-gerentes da sociedade empresária. Revela-se, ademais, insuficiente, para caracterizar a referida violação à lei, o mero inadimplemento de tributos.¹⁷⁶ (grifos do original)

Verifica-se que a responsabilidade tributária do microempreendedor foi afastada no caso concreto pelo fato de não terem sido comprovadas as hipóteses do artigo 135 do Código Tributário Nacional, sendo destacada a impossibilidade de redirecionamento do feito executivo por força da Súmula nº 430 do STJ, segundo a qual “o inadimplemento da obrigação tributária pela

¹⁷⁶ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 396.258/RS, Primeira Turma. Relatora: Ministra Assusete Magalhães, julgado em 25 de agosto de 2015. DJe, Brasília (DF), 04 set. 2015.

sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”¹⁷⁷.

Não obstante, a Primeira Turma do STJ realizou o julgamento do Recurso Especial nº 1.591.419/DF, tendo como relator o ministro Gurgel de Faria¹⁷⁸.

Nesse caso o Distrito Federal figurou como recorrente, buscando o redirecionamento de execução fiscal de ICMS em desfavor de uma microempresa constituída como sociedade limitada, argumentando que a decisão recorrida violou os artigos 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, e o artigo 9º, §§ 4º e 5º, da Lei Complementar nº 123/06¹⁷⁹.

Digno de transcrição o seguinte excerto do relatório do acórdão:

O recorrente alega violação do art. 135, III, do CTN e do art. 9º, §§ 4º e 5º, da LC n. 123/2006, por entender que o simples inadimplemento de créditos de ICMS por parte da sociedade empresária qualificada como microempresa, antes de sua regular dissolução, caracteriza hipótese para a responsabilização solidária do sócio, de tal sorte que adequada sua inclusão no polo passivo da execução fiscal. Sustenta que, "ao exigir a comprovação da prática de atos fraudulentos ou com violação à lei ou ao contrato social, como requisito ao redirecionamento da execução aos sócios da Recorrida, o v. acórdão recorrido negou vigência ao art. 9º, §§ 4º e 5º, da Lei Complementar 123/2006, que prevê expressamente a responsabilidade dos sócios da microempresa encerrada regularmente pelos débitos tributários em aberto no momento do encerramento" (e-STJ fl. 67).

¹⁷⁷ Súmula 430, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, REPDJe 20/05/2010, DJe 13/05/2010.

¹⁷⁸ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.591.419/DF, Primeira Turma. Relator: Ministro Gurgel de Faria, julgado em 20 de setembro de 2016.

¹⁷⁹ Digno de transcrição o seguinte excerto do relatório do acórdão:

"O recorrente alega violação do art. 135, III, do CTN e do art. 9º, §§ 4º e 5º, da LC n. 123/2006, por entender que o simples inadimplemento de créditos de ICMS por parte da sociedade empresária qualificada como microempresa, antes de sua regular dissolução, caracteriza hipótese para a responsabilização solidária do sócio, de tal sorte que adequada sua inclusão no polo passivo da execução fiscal.

Sustenta que, "ao exigir a comprovação da prática de atos fraudulentos ou com violação à lei ou ao contrato social, como requisito ao redirecionamento da execução aos sócios da Recorrida, o v. acórdão recorrido negou vigência ao art. 9º, §§ 4º e 5º, da Lei Complementar 123/2006, que prevê expressamente a responsabilidade dos sócios da microempresa encerrada regularmente pelos débitos tributários em aberto no momento do encerramento" (e-STJ fl. 67)."

No voto do ministro relator restou expressamente consignado que, com base em julgados da Segunda Turma, “a responsabilidade prevista no art. 9º da LC n. 123/2006 deve ser aferida à luz do art. 135, III, do CTN, sob pena de admitir situação jurídica mais gravosa do que a geral a segmento empresarial que a Constituição Federal pretendeu favorecer”.

Entretanto, na sequência o ministro relator passa a referir que o artigo 9º do ENMEPP “não estabelece hipótese nova para o reconhecimento da responsabilidade tributária do sócio de micro e pequenas empresas”, mas “trata tão somente da possibilidade de baixa do ato constitutivo da sociedade empresária, esclarecendo que a consumação desse fato não implica em extinção de eventuais obrigações tributárias nem da responsabilidade tributária dos sócios”.

Salientou ainda o ministro relator que o § 4º do referido artigo 9º “se remete às hipóteses de responsabilidade tributária previstas nos artigos 134, VII, e 135, III, do Código Tributário Nacional”, e realizou uma diferenciação.

De acordo com o ministro relator a extinção regular da pessoa jurídica só ocorre se ela for superavitária, o que justifica o fato de o sócio responder subsidiariamente pelos débitos que deveriam ser computados quando da liquidação da empresa, conforme artigo 134, inciso VII, do CTN, sob pena de locupletamento em desfavor do Fisco. Nessa hipótese o sócio seria responsabilizado subsidiariamente, mas a execução fiscal teria como limite o patrimônio social subsistente após a liquidação.

Por outro lado, salientou que nas hipóteses de infração a lei, contrato social ou estatutos há a responsabilidade pessoal, nos termos do artigo 135, inciso III, do CTN. Nesse caso o sócio responderia pessoalmente e de forma integral pelo débito com base em seu próprio patrimônio, independentemente do que lhe coube quando da extinção da pessoa jurídica.

E encerra o voto com a seguinte conclusão:

Na prática, em execução fiscal proposta em desfavor de micro ou pequena empresa regularmente extinta, é possível o imediato redirecionamento do feito contra o sócio, com base na responsabilidade prevista no art. 134, VII, do CTN, cabendo-lhe demonstrar a eventual insuficiência do patrimônio recebido por ocasião da liquidação para, em tese, poder-se exonerar da responsabilidade pelos débitos exequendos.

Feita essa demonstração, se o nome do sócio não estiver na CDA na condição de corresponsável, caberá ao fisco comprovar as situações que ensejam a aplicação do art. 135 do CTN, a fim de prosseguir executando os débitos que superarem o crédito recebido em face da liquidação da empresa.

Considerada a situação fática descrita no acórdão *a quo*, a qual revela ter havido liquidação regular da pessoa jurídica e, por isso, nos remete à hipótese do art. 134, VII, do CTN; e, à luz do art. 257 do RI-STJ e da Súmula 456 do STF, aplicando-se o direito à espécie, o recurso especial do Distrito Federal deve ser provido para autorizar a inclusão do sócio no polo passivo da execução fiscal.

Então o que se conclui do entendimento da Primeira Turma é que na hipótese de encerramento da atividade econômica da microempresa ou da empresa de pequeno porte, com baixa nos registros pertinentes, é cabível, nos termos do artigo 134, inciso VII, do CTN, o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio (mesmo aquele que não exerce a administração), quando este deverá comprovar que não recebeu patrimônio suficiente, quando da liquidação da sociedade, para pagar a dívida tributária remanescente da pessoa jurídica.

Trata-se de julgamento que não atendeu à melhor técnica jurídica, na medida em que aplicou o art. 134 do CTN a uma sociedade limitada, a qual, conforme já destacado, não é enquadrada como sociedade de pessoas.

Mas afora isso há um problema maior que reside no teor do ENMEPP, ao estabelecer regras de responsabilidade tributária mais gravosas do que aquelas estabelecidas nas normas gerais do CTN, e que estavam em vigor quando do advento da CF/88.

Nesse ponto é importante salientar que, como consequência da aplicação do princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido, são impostas limitações ao Poder Legislativo.

2.2.2 Imposição de Limites ao Poder Legislativo

Como decorrência da aplicação do princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido há a imposição de limites ao Poder Legislativo, para que não elaborem normas que desvirtuem do caráter protetivo que a CF/88 exerce nesse contexto.

Desta forma, o princípio em tela limita a atividade do Poder Legislativo, que não pode elaborar normas que atribuam aos titulares, sócios e administradores de empresas de porte reduzido um grau de responsabilidade tributária superior ao daquele atribuído aos titulares, sócios e administradores das empresas de porte aumentado.

Não obstante, esses limites podem ser impostos em outras situações, que passam a ser examinadas de forma individualizada.

2.2.2.1 Vedação de Elaboração de Normas de Responsabilidade Tributária de Terceiros Mais Gravosas do que as Normas Gerais do Código Tributário Nacional

A partir do reconhecimento da força normativa do princípio aqui construído, é possível identificar sua eficácia perante o Poder Legislativo, no sentido de limitar sua liberdade na elaboração de leis que estabeleçam carga tributária, obrigações acessórias e responsabilidade tributária de sócios, titulares e administradores, no âmbito das empresas de porte reduzido.

Nesse ponto é importante salientar “que invariavelmente o conteúdo das leis tributárias é obra dos técnicos da Receita, altamente treinados, preparados e especializados – focados no cumprimento de metas – e, por isso, dotados de visão estritamente arrecadatória”.¹⁸⁰

¹⁸⁰ MARINS, 2009, p. 27.

Afinal, o setor das empresas de porte reduzido, considerado na sua totalidade, é portador de uma expressiva capacidade contributiva, porém, não é a partir desse viés que o legislador deve realizar o seu trabalho.

Esse é um ponto que merece destaque, pois o princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido sinaliza claramente no sentido do prestígio a essas empresas, em detrimento daquelas aqui chamadas de “de porte aumentado”.

A existência de regras especiais, como aquela atinente à baixa das empresas de porte reduzido, referida nos §§ 4º e 5º do art. 9º do ENMEPP, produz um efeito negativo, na medida em que acrescem maior rigor às regras gerais de responsabilidade tributária fixadas no CTN.

E é justamente esse tipo de regra que não poderia ser editada por força do princípio aqui tratado, na medida em que aumenta a exposição de titulares, sócios e administradores de empresas de porte reduzido, a responderem com seu patrimônio pessoal por dívidas da pessoa jurídica, indo então na contramão do incentivo idealizado pelo constituinte.

Assim, por força do princípio o Poder Legislativo não pode elaborar normas que atribuam aos titulares, sócios e administradores de empresas de porte reduzido um grau de responsabilidade tributária superior ao daquele estabelecido nas regras de responsabilidade de terceiros do Código Tributário Nacional. Afinal, como a Constituição prevê o incentivo e a proteção às empresas de porte reduzido, não pode cancelar a edição de normas, após a sua entrada em vigor, que agravem a responsabilidade tributária dos titulares, sócios e administradores das referidas empresas.

Esse ponto deve ser fixado com clareza: na medida em que o poder constituinte determinou o tratamento favorecido às empresas de porte reduzido, encontra-se o Poder Legislativo limitado por essa finalidade e, conseqüentemente, impedido de elaborar normas que agravem as normas gerais de responsabilidade tributária previstas no CTN.

A propósito, J. Isensee, citado por Klaus Tipke, expõe o problema das normas especiais que sobrecarregam as normas gerais:

“Os conhecedores do Direito Tributário constataam unanimemente que predominam nessa matéria o crescimento desordenado e a arbitrariedade, a hipertrofia normativa, a mudança frenética sem sentido concebido, ocupação disparatada com finalidades estranhas ao Direito Tributário... As numerosas normas especiais sobrecarregam as normas gerais. O pensamento sistemático se torna oculto através de um conglomerado de tipos excepcionais”.¹⁸¹

Fixada a premissa de que o princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido concretiza a igualdade em duas dimensões, é corolário lógico que o legislador não pode elaborar regras de responsabilidade tributária especiais, que acarretem um tratamento mais gravoso aos titulares, sócios e administradores de empresas de porte reduzido, quando comparado com aquele dispensado aos titulares, sócios e administradores das demais empresas.

Não obstante, o art. 9º do ENMEPP, em sua redação original, estabelecia um regramento genérico para apuração da responsabilidade do empresário, de sócios e de administradores das empresas de porte reduzido, no que diz respeito ao registro de atos constitutivos, alterações e extinções:

Art. 9º O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão envolvido no registro empresarial e na abertura da empresa, dos 3 (três) âmbitos de governo, ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção.
(...)

Em complemento, o já revogado art. 78 do ENMEPP estabelecia regras de natureza tributária para a baixa de empresas de porte reduzido que estivessem inativas há mais de três anos, e fixava uma regra especial de responsabilidade em seus §§ 3º e 4º:

¹⁸¹ J. Isensee, *StuW* 1994, 4 *apud*. TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012, p. 75.

§ 3º A baixa, na hipótese prevista neste artigo ou nos demais casos em que venha a ser efetivada, inclusive naquele a que se refere o art. 9º desta Lei Complementar, não impede que, posteriormente, **sejam lançados ou cobrados impostos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da simples falta de recolhimento** ou da prática, comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial, de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas microempresas, pelas empresas de pequeno porte ou por seus **sócios ou administradores**, reputando-se como **solidariamente responsáveis, em qualquer das hipóteses referidas neste artigo, os titulares, os sócios e os administradores do período de ocorrência dos respectivos fatos geradores ou em períodos posteriores.**

§ 4º **Os titulares ou sócios também são solidariamente responsáveis pelos tributos ou contribuições que não tenham sido pagos ou recolhidos, inclusive multa de mora ou de ofício, conforme o caso, e juros de mora.** (Grifo nosso)

A partir da leitura desses dois parágrafos identifica-se uma regra de responsabilização direta de sócios, titulares e administradores de empresas de porte reduzido, em decorrência da simples falta de recolhimento dos tributos pela pessoa jurídica, havendo solidariedade entre eles no período de ocorrência dos respectivos fatos geradores ou em períodos posteriores.

Verifica-se, portanto, que, segundo o ENMEPP, lei complementar especial que rege as empresas de porte reduzido, seria possível desconsiderar-se a personalidade jurídica para fins de responsabilização tributária direta de sócios, titulares e administradores de uma sociedade limitada ou de uma EIRELI.

Ocorre que à época em que vigia o dispositivo em questão inexistia outro, de redação semelhante, estabelecendo regra de responsabilidade tributária aos titulares, sócios e administradores de empresas porte aumentado, em virtude do pedido de baixa da pessoa jurídica.

Constata-se que o legislador violou frontalmente o princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido, ao elaborar regra de responsabilidade tributária de terceiros mais gravosa do que as aplicáveis às empresas de porte aumentado.

Com o advento da Lei Complementar nº 128/08 o art. 78 foi revogado, repassando a regra de responsabilidade tributária para o art. 9º, que passou a ter a seguinte redação após a entrada em vigor da Lei Complementar nº 147/14:

Art. 9º O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão dos 3 (três) âmbitos de governo ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos titulares, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção.

(...)

§ 4º **A baixa do empresário ou da pessoa jurídica não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados tributos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da falta do cumprimento de obrigações** ou da prática comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas pessoas jurídicas ou por seus titulares, sócios ou administradores.

§ 5º **A solicitação de baixa do empresário ou da pessoa jurídica importa responsabilidade solidária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores.**

(...)

Verifica-se uma redação bastante semelhante àquela do revogado art. 78, com a ressalva de que foi excluída a responsabilidade dos terceiros em relação a períodos posteriores aos da ocorrência dos fatos geradores.

Contudo, como essa questão não está sendo aqui abordada, a princípio poder-se-ia suscitar o mesmo vício anteriormente identificado, quando do exame do revogado art. 78. Ocorre que a Lei Complementar nº 147/14 produziu a modificação em outros textos legais, dentre os quais a Lei (ordinária) nº 11.598, de 3 de dezembro de 2007¹⁸², que “estabelece diretrizes e procedimentos para a simplificação e integração do processo de registro e legalização de empresários e de pessoas jurídicas, cria a Rede Nacional para a

¹⁸² Aspecto que passou despercebido por Andrei Pitten Velloso. VELLOSO, Andrei Pitten. *Responsabilização tributária pela extinção regular da empresa (LC 147/2014)*. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/responsabilizacao-tributaria--pela-extincao-regular-da-empresa--lc-1472014/15186>>. Acesso em: 13 fev. 2017.

Simplificação do Registro e da Legalização de Empresas e Negócios – REDESIM”.

No caso, a Lei Complementar nº 147/14 introduziu um art. 7º-A à Lei nº 11.598/07, redigido nos seguintes termos:

Art. 7º-A. O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão dos 3 (três) âmbitos de governo, ocorrerá independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos titulares, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção.

§ 1º **A baixa referida no caput deste artigo não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados impostos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da simples falta de recolhimento** ou da prática comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial de outras irregularidades praticadas pelos empresários ou por seus titulares, sócios ou administradores.

§ 2º **A solicitação de baixa na hipótese prevista no caput deste artigo importa responsabilidade solidária dos titulares, dos sócios e dos administradores do período de ocorrência dos respectivos fatos geradores.** (Grifo nosso)

Na medida em que o dispositivo foi acrescentado por lei complementar, foi cumprido o requisito formal do art. 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, da mesma forma que o foi no âmbito do ENMEPP.

Além disso, restaram equiparadas as regras de responsabilidade tributária, atribuindo requisitos bastante semelhantes para alcançar o patrimônio dos titulares, sócios e administradores na hipótese de baixa de empresas de porte reduzido e também de porte aumentado.

Todavia, no que diz respeito àquelas de porte reduzido, há de se reiterar que, por força do princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido o Poder Legislativo não pode elaborar normas que atribuam aos titulares, sócios e administradores de empresas de porte reduzido um grau de responsabilidade tributária superior ao daquele estabelecido nas regras de responsabilidade de terceiros do Código Tributário Nacional. Afinal, como a Constituição prevê o incentivo e a proteção às empresas de porte reduzido,

não pode cancelar a edição de normas, após a sua entrada em vigor, que agravem a responsabilidade tributária dos titulares, sócios e administradores das referidas empresas. Ou seja, a partir do advento da CF/88 somente podem ser editadas normas de responsabilidade tributária de terceiros mais brandas do que aquelas previstas no CTN, no que diz respeito aos titulares, sócios e administradores de empresas de porte reduzido.

Sem afastar totalmente a aplicação do ENMEPP, o Superior Tribunal de Justiça teve a oportunidade de examinar a matéria, determinando que para a aplicação da regra especial de responsabilidade tributária é necessário, inicialmente, atender à norma geral do CTN.

Trata-se do julgamento do AgRg no Agravo em Recurso Especial nº 504.349/RS¹⁸³, do qual transcreve-se o seguinte trecho do voto do ministro relator do acórdão:

Neste momento, a pergunta que se provoca para solução da controvérsia é: quais irregularidades seriam aptas a permitir a responsabilização dos sócios? Indubitavelmente, a aplicação do art. 135 do CTN é medida que se impõe. Deverá ficar claro que as irregularidades consistiram na prática de atos com excesso de poder ou quebra das normas legais, contratuais ou estatutárias.

Deixar de aplicar os requisitos inseridos no art. 135 do Código Tributário Nacional às microempresas e empresas de pequeno porte é deturpar a intensão máxima do normativo complementar 123/2006. Afastar sua aplicação é malferir, de forma indireta, o objetivo insculpido nos arts. 146, III, "d", e 179 da Constituição Federal de 1988, qual seja, fomentar e favorecer as empresas inseridas neste contexto.

(...)

Portanto, a aplicação subsidiária dos elementos normativos insculpidos no art. 135 do Codex Tributário é medida inafastável para que se conjecture o redirecionamento da execução fiscal.

Como consequência disso, ainda que os titulares, sócios e administradores de empresas de porte aumentado estejam submetidos a regras semelhantes de responsabilidade tributária, padecem de inconstitucionalidade os §§ 4º e 5º do art. 9º, do ENMEPP, por violarem o princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido.

¹⁸³ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgRg no ARES P nº 504.349/RS, Segunda Turma. Relator: Ministro Humberto Martins, julgado em 03 de junho de 2014. DJe, Brasília (DF), 13 jun. 2014.

2.2.2.2 Vedação de Elaboração de Normas de Responsabilidade Tributária de Terceiros Baseadas em Presunções

A aplicação do princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido também traz como consequência a impossibilidade de o Poder Legislativo elaborar normas que, a partir de presunções, acarretem a responsabilização tributária de sócios, titulares e administradores por dívidas tributárias da pessoa jurídica.

Está-se aqui a tratar de presunção, que é o ponto de partida em que a análise dos fatos desaparece e são especificados os fatos que serão tidos como verdadeiros, caso a parte que tenha o ônus da prova não consiga produzi-la, fazendo incidir a presunção.¹⁸⁴

Conforme refere Roque Carrazza, “no campo tributário a utilização de presunções deve ser feita com parcimônia – quando não com mão avara –, para que não restem desconsiderados os princípios da segurança jurídica e da estrita legalidade dos tributos e das sanções fiscais”¹⁸⁵.

Apesar de ter sido elaborada pelo STJ, o principal exemplo de presunção em responsabilidade tributária está na Súmula nº 435 do referido Tribunal, segundo a qual “presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”.

Veja-se que, na medida em que se trata de uma presunção relativa, caberá ao micro e ao pequeno empreendedor produzirem a prova de que não realizaram a dissolução irregular da pessoa jurídica, sob pena de virem a responder pelo pagamento de dívidas tributárias da empresa de porte reduzido.

¹⁸⁴ SCHAUER, Frederick. *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge: Harvard University Press, 2009, p. 224.

¹⁸⁵ CARRAZZA, 2008, p. 463.

Ocorre que esse ônus da prova atribuído aos titulares-administradores e sócios-administradores de empresas de porte reduzido é excessivamente pesado para ser assumido por sujeitos dotados de reduzida capacidade técnico-tributária.

Importante salientar que a expressão “ônus da prova” é traduzida para o idioma inglês como *burden of proof*, ou seja, fardo da prova. E a palavra fardo (*burden*), como os fardos em geral, tem relação com algo que não se quer ter¹⁸⁶.

No caso específico dos titulares-administradores e sócios-administradores de empresas de porte reduzido é algo que, além de indesejado, é inadequado em função da complexidade técnica exigida.

Efetivamente o ônus de produzir a prova para desconstituir uma presunção relativa é excessivamente pesado para os titulares, sócios e administradores de empresas de porte reduzido, por força de sua presumida capacidade técnico-tributária reduzida, na comparação com os titulares, sócios e administradores das demais empresas. O mesmo pode-se dizer em relação ao ônus de produzir a prova da inoccorrência do fato presumido, no caso de presunções absolutas.

Assim, a partir da reduzida capacidade técnico-tributária dos titulares, sócios e administradores de empresas de porte reduzido, está o Poder Legislativo impedido de elaborar normas que estabeleçam a responsabilidade daqueles sujeitos com base em presunções, sob pena padecerem de inconstitucionalidade por contrariarem o princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido.

E sem prejuízo da imposição de limites ao Poder Legislativo, tem o princípio em exame o condão de limitar também o Poder Judiciário.

¹⁸⁶ SCHAUER, Frederick. *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge: Harvard University Press, 2009, p. 224.

2.2.3 Imposição de Limites ao Poder Judiciário

Humberto Ávila faz uma crítica de que é algo muito comum na esfera jurisprudencial, a escolha de determinado método interpretativo pelo simples motivo de ser aquele que tem o condão de evitar rimbos na arrecadação.¹⁸⁷

Ocorre que argumentos de caráter meramente prático, como aqueles ligados à necessidade de aumento de arrecadação não podem sobrepor-se a argumentos linguísticos e sistemáticos, como, por exemplo, aqueles que se deixam reconduzir à estrutura do Sistema Tributário Nacional e às regras de competência.¹⁸⁸

Daí a importância da análise de limites ao Poder Judiciário em decorrência da aplicação do princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido.

2.2.3.1 Afastamento das Regras de Responsabilidade Tributária do ENMEPP de Modo a Privilegiar as Normas Gerais de Responsabilidade Tributária do Código Tributário Nacional

Na medida em que a aplicação do princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido concretiza o princípio da igualdade, é imperativo que o Poder Judiciário identifique esse aspecto e o introduza nos julgamentos realizados.

Assim, muito embora haja uma lei complementar especial e posterior ao CTN, deve este ser aplicado em detrimento daquela, sob pena de violação do princípio aqui examinado, em sua segunda dimensão.

Afinal, como a Constituição prevê o incentivo e a proteção às empresas de porte reduzido, são inconstitucionais eventuais normas posteriores a sua

¹⁸⁷ ÁVILA, Humberto Bergmann. *Direitos fundamentais dos contribuintes e os obstáculos à sua efetivação*. Direito tributário em questão Revista da FESDT, Porto Alegre, n.1, (jan. 2008) p. 87-99, p. 87.

¹⁸⁸ ÁVILA, 2008, p. 90.

entrada em vigor, que agravem a responsabilidade tributária dos titulares, sócios e administradores das referidas empresas.

Desta forma, na medida em que o poder constituinte determinou o tratamento favorecido às empresas de porte reduzido, encontra-se o Poder Judiciário limitado por essa finalidade e, conseqüentemente, impedido de ampliar a responsabilidade dos respectivos titulares, sócios e administradores, com base nas inconstitucionais regras de responsabilidade tributária do ENMEPP ou em quaisquer outras normas de conteúdo semelhante.

2.2.3.2 Inaplicabilidade da Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça

A partir de tudo que foi até aqui desenvolvido é possível suscitar um importante limite ao Poder Judiciário, quando o mesmo exerce, de forma inconstitucional, verdadeira atividade legislativa.

O artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal, estabelece que “cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”.

Conforme se verifica, o constituinte deixou expresso que normas gerais sobre obrigação tributária devem, necessariamente, estar previstas em lei complementar.

E dentro dessas normas gerais insere-se, indubitavelmente àquelas atinentes aos sujeitos que integram a obrigação tributária, a saber: sujeito ativo (Fazenda Pública) e sujeitos passivos (contribuinte e responsável).

Daí a importância do artigo 128 do Código Tributário Nacional, segundo o qual:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo

a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

À primeira vista poder-se-ia pensar que o artigo 128 estaria a dar uma carta branca ao legislador ordinário, para que estabeleça as mais variadas regras de responsabilidade tributária que entender oportunas, sem o risco de violar o artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição Federal.

E seguindo essa linha seria constitucional uma regra como a do artigo 13 da Lei nº 8.620, de 5 de janeiro de 1993, que tinha a seguinte redação antes de ser revogado pela Lei nº 11.941, de 27 de maio de 2009:

Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.
Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa.

Conforme se verifica o *caput* do artigo 13 da Lei nº 8.620/93 atribuía responsabilidade solidária a empresários individuais e sócios de sociedades limitadas por débitos junto ao Instituto Nacional do Seguro Social – INSS.

Já o parágrafo único envolve acionistas controladores, administradores, gerentes e diretores, atribuindo-lhes responsabilidade solidária, em caso de dolo, e responsabilidade subsidiária, em caso de culpa.

Parte da doutrina defendia o dispositivo em questão por entender que o não pagamento do tributo é uma infração à lei, passível de justificar a responsabilidade de administradores e sócios-gerentes¹⁸⁹.

Entretanto, segundo Renato Lopes Becho o artigo 128 do Código Tributário Nacional “cumpre dois papéis: permite a substituição tributária (por

¹⁸⁹ Nesse sentido SILVA, Anderson Furlan Freire da. *A LC nº 123/2006 e a responsabilidade tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário: RDDT, São Paulo, v.140, p. 7-13, maio. 2007, p. 10.

fato passado, ou diferimento) e limita as possibilidades de o legislador estipular outras responsabilidades que não aquelas já dispostas no mesmo Código”¹⁹⁰.

Assim, o legislador ordinário apenas pode estabelecer regras de responsabilidade tributária que respeitem as normas gerais já estabelecidas no Código Tributário Nacional.

E exatamente nessa linha o Tribunal Pleno do Supremo Tribunal Federal declarou inconstitucional o referido artigo 13 da Lei nº 8.620/93, quando do julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.276/PR¹⁹¹, porém sem afastar a incidência do artigo 128 do CTN, que, segundo o voto da ministra relatora, serve de parâmetro e limite para a criação de outras regras de responsabilidade tributária, as quais, todavia, não podem desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros dos arts. 134 e 135 do CTN. Ainda segundo a relatora, a interpretação do art. 124, inciso II, do CTN, deve ser feita à luz dessas considerações.

Por conta desse entendimento o Plenário do STF reconheceu a inconstitucionalidade formal e material do art. 13 da Lei nº 8.620/93, por violação aos arts. 146, inciso III, 5º, inciso XIII e 170, parágrafo único, da Constituição Federal.

Na esteira do artigo 13 da Lei nº 8.620/93 também foi examinado pela jurisprudência o artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736, de 20 de dezembro de 1979.

Pouco citado pela doutrina e pela jurisprudência, referido dispositivo possui contundente regra de responsabilidade tributária:

Art. 8º - São solidariamente responsáveis com o sujeito passivo os acionistas controladores, os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos decorrentes do

¹⁹⁰ BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014.

¹⁹¹ SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 562.276, Tribunal Pleno. Relatora: Ministra Ellen Gracie, julgado em 03 de novembro de 2010. DJe, Brasília (DF), 09 fev. 2011.

não recolhimento do imposto sobre produtos industrializados e do imposto sobre a renda descontado na fonte.

Parágrafo único. A responsabilidade das pessoas referidas neste artigo restringe-se ao período da respectiva administração, gestão ou representação.

Justamente o fato de não estar previsto em lei complementar, conforme exigido pela ordem constitucional anterior, fez com que o ministro Og Fernandes, no âmbito da Primeira Seção do STJ, suscitasse arguição de inconstitucionalidade do referido dispositivo legal no julgamento do Recurso Especial nº 1.419.104-SP¹⁹², com a devida remessa dos autos à Corte Especial, onde aguarda julgamento.

Não obstante, em momento posterior a Segunda Turma do STJ, ao julgar o Recurso Especial nº 1.515.421-SP¹⁹³, consignou que, independentemente do tributo cobrado, o artigo 8º do Decreto-lei nº 1.736/79 não pode ser aplicado isoladamente, sem atentar para os requisitos do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Retoma-se aqui a menção ao art. 135, inciso III, do CTN, o qual é normalmente suscitado pela Fazenda Pública (nas esferas federal, estadual e municipal) como fundamento para postular o redirecionamento do débito tributário em desfavor do sócio, do administrador, sempre que identificado o esgotamento do patrimônio da pessoa jurídica.¹⁹⁴

Ocorre que apesar da clareza do dispositivo em questão, sofreu o mesmo uma distorção quando de sua aplicação pelos tribunais pátrios. A partir dessa aplicação distorcida foi acrescentada uma hipótese não prevista no *caput* do artigo 135, qual seja, o encerramento das atividades da pessoa jurídica sem a respectiva baixa nos órgãos competentes.

¹⁹² SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.419.104/SP, Primeira Seção. Relator: Ministro Og Fernandes, julgado em 26 de novembro de 2014. DJe, Brasília (DF), 12 dez. 2014.

¹⁹³ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.515.421/SP, Segunda Turma. Relator: Ministro Humberto Martins, julgado em 15 de dezembro de 2015. DJe, Brasília (DF), 02 fev. 2016.

¹⁹⁴ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *A Responsabilidade Tributária e a Aplicação do art. 135, III, do CTN*. In: *Direito Tributário Estudos em Homenagem a Edvaldo Brito*. São Paulo: Atlas, 2014, p. 495.

O STJ passou a chamar de dissolução irregular da pessoa jurídica, a situação em que os sócios fecham as portas do estabelecimento sem o pagamento de todos os tributos e sem a respectiva baixa em seus registros, dando ensejo à quebra da distinção patrimonial que há entre sócio-administrador e pessoa jurídica.¹⁹⁵

A partir desse entendimento foi editada a Súmula nº 435 daquele Tribunal que, reitera-se, determina que “presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”.

Analisando-se o verbete em questão de forma retrospectiva, verifica-se que o mesmo deriva de nove julgados cuja análise é indispensável para que sejam identificados os fundamentos que o embasaram.

Assim, no intuito de aferir algum indício de evolução no estudo da matéria passa-se a abordar individualmente cada um dos nove julgados em ordem cronológica, levando em consideração as datas dos julgamentos.

O primeiro julgado diz respeito ao Recurso Especial nº 738.502/SC¹⁹⁶, julgado em outubro de 2005, em acórdão relatado pelo ministro Luiz Fux, que destacou em seu voto que a doutrina teria acrescentado a hipótese de dissolução irregular àquelas previstas no art. 135 do CTN.

Inclusive, na sequência o ministro relator transcreve um excerto de obra de Hugo de Brito Machado¹⁹⁷ em que este menciona julgado do extinto Tribunal Federal de Recursos e afirma que há na dissolução irregular “uma presunção de que tais pessoas se apropriaram dos bens pertencentes à sociedade”.

¹⁹⁵ BECHO, Renato Lopes. *A responsabilidade tributária de terceiros na jurisprudência como indicativo para a necessidade de revisão da súmula 435 do STJ*. Revista Dialética de Direito Tributário: RDDT, São Paulo, n.213, p. 127-139, jun. 2013, p. 129.

¹⁹⁶ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 738.502/SC, Primeira Turma, Relator: Ministro Luiz Fux, julgado em 18 de outubro de 2005. DJ, Brasília (DF), 14 nov. 2005.

¹⁹⁷ Trata-se da edição do ano de 2002 do clássico Curso de Direito Tributário.

Outrossim, há ainda outro trecho do voto do ministro relator em que este assevera que “a ciência por parte do sócio-gerente do inadimplemento dos tributos e contribuições, mercê do recolhimento de lucros e *pro labore*, caracteriza, inequivocamente, ato ilícito, porquanto há conhecimento da lesão ao erário público”.

Conforme se verifica, o ministro relator acrescenta que há um ato ilício nas hipóteses de distribuição de lucros e pagamento de *pro labore* quando o sócio-gerente tem ciência da existência de inadimplemento tributário.

O segundo julgado diz respeito ao Recurso Especial nº 944.872/RS¹⁹⁸ em que o ministro Francisco Falcão, relator do acórdão, faz remissões a outros julgados, concluindo pela possibilidade de redirecionamento na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, com a ressalva de que o sócio-gerente “pode provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, ou ainda, que efetivamente não tenha ocorrido a dissolução irregular”.

O terceiro julgado diz respeito aos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 716.412/PR¹⁹⁹, afirmando o ministro Herman Benjamin, relator do acórdão, que “não há dúvidas de que, havendo dissolução irregular da empresa, cabe responsabilização dos gestores, assunto pacificado nesta Corte”, porém acrescenta que “a discussão que ora se apresenta é quanto à qualificação jurídica dos fatos para configuração dessa dissolução irregular”.

Verifica-se que o raciocínio do relator parte de uma certeza de responsabilidade dos gestores por um fato que merece ser qualificado juridicamente para dar ensejo à dissolução irregular da pessoa jurídica.

Afirmando ser “obrigação do sócio-gerente manter atualizados os registros relativos à sua empresa”, cita o ministro relator dispositivos do Código

¹⁹⁸ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 944.872/RS, Primeira Turma, Relator: Ministro Francisco Falcão, julgado em 04 de setembro de 2007. DJ, Brasília (DF), 08 out. 2007.

¹⁹⁹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 716.412/PR, Primeira Seção, Relator: Ministro Herman Benjamin, julgado em 12 de setembro de 2007. DJe, Brasília (DF), 22 set. 2008.

Civil e da Lei nº 8.934, de 18 de novembro de 1994, atinentes ao registro de pessoas jurídicas, concluindo que a não-atualização dos cadastros da pessoa jurídica (especialmente os referentes à sua dissolução) qualifica-se como infração à lei, nos termos do art. 135 do CTN, constituindo presunção *iuris tantum* a dissolução irregular da empresa e acarretando a responsabilização de seus gestores.

O quarto julgado diz respeito ao Recurso Especial nº 1.017.732²⁰⁰, em que a ministra Eliana Calmon, relatora do acórdão, ponderou que ao não cumprir a obrigação acessória de informar à Fazenda Pública seu domicílio, deve ser presumida a dissolução irregular da pessoa jurídica quando não localizada no local de sua sede. Destacou a ministra relatora em seu voto a importância da aparência externa do estabelecimento, pois o eventual funcionamento da empresa em outro local, sem avisar os órgãos competentes, obstará o direito de crédito da Fazenda Pública.

Além disso, restou consignado que ainda que esteja funcionando em outro local está a pessoa jurídica marcada pela clandestinidade, presumindo-se a sua dissolução irregular e não se exigindo comprovação da atuação dolosa, com fraude ou excesso de poderes, por parte dos sócios, para se autorizar o redirecionamento da execução fiscal.

O quinto julgado diz respeito ao Recurso Especial nº 980.150/SP²⁰¹, em que o ministro Carlos Fernando Mathias (Juiz Convocado do TRF da 1ª Região), relator do acórdão, consignou que para o redirecionamento do feito executivo deve ser provada alguma das hipóteses do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, ou que tenha havido a dissolução irregular da pessoa jurídica. Assim, reconhece o ministro relator que a dissolução irregular não está enquadrada no referido dispositivo do CTN.

²⁰⁰ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.017.732/RS, Segunda Turma, Relatora: Ministra Eliana Calmon, julgado em 25 de março de 2008. DJe, Brasília (DF), 07 abr. 2008.

²⁰¹ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 980.150/SP, Segunda Turma, Relator: Ministro Carlos Fernando Mathias (Juiz Convocado do TRF da 1ª Região), julgado em 22 de abril de 2008. DJe, Brasília (DF), 12 mai. 2008.

No mesmo sentido do caso julgado anterior foi o teor do acórdão do Recurso Especial nº 953.956/PR²⁰², sexto julgado que embasou a edição da Súmula nº 435 do STJ, e teve como relator o ministro Mauro Campbell Marques.

O sétimo julgado diz respeito aos Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 852.437/RS²⁰³, relatado pelo ministro Castro Meira, que basicamente reproduz o entendimento do terceiro julgado, enfatizando que “a não-localização da empresa no endereço fornecido como domicílio fiscal gera presunção *iuris tantum* de dissolução irregular”, e acrescentado que “uma vez evidenciada a dissolução irregular da empresa, nos termos em destaque, será possível o redirecionamento da execução com a responsabilização do sócio-gerente a quem caberá o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder”.

O oitavo julgado diz respeito ao Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.023.213/SC²⁰⁴, em que o ministro relator basicamente faz remissões a julgados anteriores “no sentido de que a dissolução irregular da sociedade configura hipótese de responsabilidade do sócio pelas suas dívidas tributárias, nos termos do art. 134, VII e 135 do CTN”.

Há alguma preocupação com a prova, sendo salientado que, se a responsabilização é fruto de redirecionamento do feito executivo, cabe à Fazenda Pública o ônus de provar a ocorrência de alguma das hipóteses de responsabilidade previstas no Código Tributário Nacional. Por outro lado, havendo a inserção do nome do sócio-gerente na certidão de dívida ativa, a ele caberá o ônus de provar que não incorreu em nenhuma das hipóteses

²⁰² SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 953.956/PR, Segunda Turma, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 12 de agosto de 2008. DJe, Brasília (DF), 26 ago. 2008.

²⁰³ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 852.437/RS, Primeira Seção, Relator: Ministro Castro Meira, julgado em 22 de outubro de 2008. DJe, Brasília (DF), 03 nov. 2008.

²⁰⁴ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.023.213/SC, Primeira Turma, Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 24 de novembro de 2009. DJe, Brasília (DF), 02 dez. 2009.

previstas nos citados dispositivos legais, em função da presunção de liquidez e certeza de que se reveste a CDA.

O nono e último julgado diz respeito ao Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.247.879/PR²⁰⁵ em que o ministro Benedito Gonçalves, relator do acórdão, citando diversos outros julgados, sinaliza que a hipótese de dissolução irregular pode ser extraída do art. 135 do CTN ou até mesmo pode ser aplicada como hipótese dele apartada.

Expostos de forma sucinta os fundamentos que levaram o Superior Tribunal de Justiça a editar a Súmula nº 435, cabível que se organize os elementos obtidos em uma tabela bastante simples, de modo a viabilizar a sua análise sistemática:

Tabela Sintética dos Julgados que Fundamentaram a Edição da Súmula nº 435 do STJ	
Julgado Processo Órgão Julgador Data do Julgamento Ministro Relator	Fundamentos Utilizados no Acórdão para Justificar o Redirecionamento da Execução Fiscal contra o Sócio-Gerente
Primeiro Julgado REsp nº 738.502/SC Primeira Turma 18/10/2005 Luiz Fux	Fundamento Principal: a doutrina acrescentou a hipótese da dissolução irregular àquelas previstas no artigo 135, inciso III, do CTN. Fundamento Secundário: constitui ato ilícito a ciência do sócio-gerente acerca da inadimplência tributária com a concomitante distribuição de lucros e pagamento de <i>pro labore</i> .
Segundo Julgado REsp nº 944.872/RS Primeira Turma 04/09/2007 Francisco Falcão	Fundamento: a dissolução irregular da pessoa jurídica justifica o redirecionamento da execução fiscal em desfavor do sócio-gerente. Obiter Dictum: ao não ser localizada em seu endereço há presunção <i>iuris tantum</i> de dissolução irregular da pessoa jurídica, podendo o sócio-gerente provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, ou ainda, que efetivamente não tenha ocorrido a dissolução irregular.

²⁰⁵ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.247.879/PR, Primeira Turma, Relator: Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 18 de fevereiro de 2010. DJe, Brasília (DF), 25 fev. 2010.

<p>Terceiro Julgado REsp 716.412/PR Primeira Seção 12/09/2007 Herman Benjamin</p>	<p>Fundamento: Ao não manter atualizados os dados da empresa, especialmente o dado referente à dissolução, haveria uma infração ao Código Civil e à Lei de Registros Mercantis e, conseqüentemente, uma “infração de lei” do art. 135 CTN, justificando redirecionar a execução fiscal contra o sócio-gerente.</p> <p>Obiter Dictum: ao não ser localizada a empresa há presunção <i>iuris tantum</i> de dissolução irregular, podendo o gestor responsabilizado afastá-la, mediante prova em contrário, em Embargos à Execução.</p>
<p>Quarto Julgado REsp 1.017.732 Segunda Turma 25/03/2008 Eliana Calmon</p>	<p>Primeiro Fundamento: ao não cumprir a obrigação acessória de informar ao fisco seu domicílio, conforme previsto no artigo 127 CTN, deve ser presumida a dissolução irregular da pessoa jurídica quando não localizada no local de sua sede. Afinal, a aparência do estabelecimento é importante e não se pode operar em outro local sem avisar os órgãos competentes, sob pena de obstar o direito de crédito da Fazenda Pública.</p> <p>Segundo Fundamento: ainda que esteja funcionando em outro local está a pessoa jurídica marcada pela clandestinidade, presumindo-se a sua dissolução irregular e não se exigindo comprovação da atuação dolosa, com fraude ou excesso de poderes, por parte dos sócios, para se autorizar o redirecionamento da execução fiscal.</p>
<p>Quinto Julgado REsp nº 980.150/SP Segunda Turma 22/04/2008 Carlos Fernando Mathias</p>	<p>Fundamento: para o redirecionamento da execução fiscal é necessária a comprovação da ocorrência de alguma das hipóteses do artigo 135, III, CTN, ou que ocorreu a dissolução irregular da pessoa jurídica.</p> <p>Obiter Dictum: existência de três contextos distintos nessa espécie de ação: (I) em execução ajuizada contra a pessoa jurídica, amparada em certidão de dívida ativa lavrada apenas contra ela, na qual não foram encontrados bens suficientes para o adimplemento da obrigação; (II) em execução ajuizada contra a pessoa jurídica e seus sócios-gerentes, em litisconsórcio passivo, cujos nomes constam da certidão de dívida ativa e, por fim, (III) em execução ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas fundada em certidão de dívida ativa lavrada contra ela e seus sócios-gerentes.</p>
<p>Sexto Julgado REsp 953.956/PR Segunda Turma 12/08/2008 Mauro Campbell Marques</p>	<p>Fundamento: Não localizada a pessoa jurídica em seu endereço presume-se a sua dissolução irregular, autorizando o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente, a este competindo, se for de sua vontade, comprovar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, ou ainda, não ter havido a dissolução irregular da empresa.</p>
<p>Sétimo Julgado REsp 852.437/RS Primeira Seção</p>	<p>Fundamento: Não localizada a pessoa jurídica em seu endereço presume-se a sua dissolução irregular, autorizando o redirecionamento da</p>

22/10/2008 Castro Meira	execução fiscal contra o sócio-gerente, a este competindo, se for de sua vontade, comprovar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, ou ainda, não ter havido a dissolução irregular da empresa.
Oitavo Julgado AgRg no REsp 1.023.213/SC Primeira Turma 24/11/2009 Teori Albino Zavascki	Fundamento: a dissolução irregular justifica o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio-gerente, por força dos artigos 134, VII, e 135, CTN. Obiter Dictum: Se a responsabilização é fruto de redirecionamento do feito executivo, cabe ao Fisco o ônus de provar a ocorrência de alguma das hipóteses de responsabilidade previstas no Código Tributário Nacional. Por outro lado, havendo a inserção do nome do sócio-gerente na certidão de dívida ativa, a ele caberá o ônus de provar que não incorreu em nenhuma das hipóteses previstas nos citados dispositivos legais, em função da presunção de liquidez e certeza de que se reveste a CDA.
Nono Julgado AgRg no AI nº 1.247.879 Primeira Turma 18/02/2010 Benedito Gonçalves	Fundamento: a não localização de empresa executada em endereço cadastrado junto ao Fisco representa indício de dissolução irregular, o que possibilita o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente, sendo que a responsabilidade pessoal deste pelos débitos da pessoa jurídica só ocorre nas situações em que o sócio age com excesso de poderes, infração à lei ou contra o estatuto, ou na hipótese de dissolução irregular da empresa, nos termos do art. 135, III, CTN.

Analisando-se a tabela acima, fica bastante claro que, com exceção do terceiro julgado, todos os demais não tiveram a preocupação de demonstrar de que forma a hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica pode ser extraída do artigo 135 ou de qualquer outro dispositivo do Código Tributário Nacional.

O oitavo e o nono julgados chegam a citar os artigos 134, inciso VII²⁰⁶, e 135²⁰⁷, porém não demonstram de que forma se pode deles extrair a figura da dissolução irregular. Já alguns outros julgados, como o primeiro, o quarto e o quinto referem expressamente que o redirecionamento da execução fiscal pode ocorrer nas hipóteses do artigo 135, ou, no caso de dissolução irregular da pessoa jurídica, evidenciando que esta hipótese não é extraída daquele dispositivo legal. Inclusive no primeiro julgado é salientado que a doutrina

²⁰⁶ No caso do oitavo julgado.

²⁰⁷ No caso do oitavo e do nono julgados.

acrescentou a hipótese da dissolução irregular àquelas previstas no artigo 135, inciso III. E, no quarto julgado, é destacado que na dissolução irregular não se exige a comprovação da atuação dolosa, com fraude ou excesso de poderes, por parte dos sócios, para se autorizar o redirecionamento da execução fiscal, o que realça a distância entre a dissolução irregular e a aplicação do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

No primeiro julgado ainda foi apresentado um fundamento secundário, no sentido de que constitui ato ilícito a ciência do sócio-gerente acerca da inadimplência tributária com a concomitante distribuição de lucros e pagamento de *pro labore*. Trata-se de situação que não possui relação direta com a hipótese de dissolução irregular, pois a mesma não tem como condição a referida distribuição e o referido pagamento.

O único julgado que teve a preocupação de promover uma relação direta entre a dissolução irregular da pessoa jurídica e as hipóteses do artigo 135 do Código Tributário Nacional foi efetivamente o terceiro, no sentido de considerar a não-atualização dos dados da pessoa jurídica como infração aos artigos 1.150 e 1.151 do Código Civil e dos artigos 1º, 2º e 32 da Lei de Registros Mercantis, justificando a responsabilização do sócio-gerente por ter cometido “infração a lei”.

Entretanto, há um problema de aplicação do artigo 135 do Código Tributário Nacional nos termos propostos pela Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça. Afinal, conforme já destacado, o ato ilícito tratado pelo artigo 135 diz respeito à relação de um terceiro com o contribuinte. Através de uma infração à lei o terceiro prejudica o contribuinte, realizando uma atividade que dá ensejo à ocorrência do fato gerador de um determinado tributo.

Há, portanto, um necessário liame entre infração de lei e fato gerador do tributo, de modo que a própria infração à lei realizada em desfavor do contribuinte deve ensejar a ocorrência do fato gerador.

Assim, por mais que a ausência de atualização dos dados cadastrais da pessoa jurídica possa, de alguma forma, ser enquadrada como uma infração a lei, tal infração não dá ensejo ao fato gerador de qualquer tributo, não podendo justificar a responsabilização dos sujeitos arrolados no artigo 135.

A exemplo do que já foi dito anteriormente, caberá ao micro e ao pequeno empreendedor produzirem a prova de que não realizaram a dissolução irregular da pessoa jurídica, sob pena de virem a responder pelo pagamento de dívidas tributárias da empresa de porte reduzido.

Ocorre que esse ônus da prova atribuído aos titulares-administradores e sócios-administradores de empresas de porte reduzido é excessivamente pesado para ser assumido por sujeitos dotados de reduzida capacidade técnico-tributária.

Há aqui um verdadeiro desequilíbrio no âmbito do processo tributário, reclamando aquilo que James Marins chama de “função terapêutica do processo”, para que a desigualdade material e a vulnerabilidade inerente a sujeitos de relações jurídicas tenha a sua assimetria neutralizada no processo judicial, como ocorre no Direito do Trabalho e no Direito do Consumidor.²⁰⁸

Assim, a partir da reduzida capacidade técnico-tributária dos administradores de empresas de porte reduzido, contraria o princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido a responsabilização tributária com base na presunção criada pelo STJ.

Cabe lembrar a clareza do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional, ao estabelecer que “os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

²⁰⁸ MARINS, 2009, p. 53.

Ora, na medida em que não há obrigação tributária nascida a partir de uma das condutas acima referidas, não há falar em responsabilidade tributária do micro e do pequeno empreendedor.

Outrossim, interpretações de textos legais que desviem da intenção do legislador não são interpretações na real acepção da palavra, mas exercícios independentes de autoridade legislativa.²⁰⁹

Assim, responsabilizar o micro e o pequeno empreendedor pelo insucesso no empreendimento por eles iniciado configura efetivamente uma sanção, o que destoia do conceito de tributo do Código Tributário Nacional, consoante destacado pela doutrina estrangeira, conforme se vê na seguinte passagem da obra de Casalta Nabais:

Por outro lado, da finalidade dos impostos está excluída necessariamente a finalidade sancionatória. Na verdade, se com o imposto se pretende aplicar uma sanção, então estaremos perante uma multa (sanção pecuniária penal), uma coima (sanção pecuniária contra-ordenacional), um confisco (sanção penal traduzida na apreensão e correspondente perda a favor do Estado do produto obtido e dos instrumentos utilizados na prática de acto ilícito), uma indemnização (reparação do prejuízo ou dano causado a outrem através de acto ilícito), etc., mas nunca perante um imposto. Uma ideia que, devemos sublinhá-lo, tem expressão muito clara no conceito de tributo do já referido art. 3.º do *Código Tributário Nacional* do Brasil (...).²¹⁰

Verifica-se que citando o conceito de tributo de nosso Código Tributário Nacional o jurista lusitano refere que o imposto não pode ser utilizado com carácter sancionatório, previsão esta que pode ser estendida aos demais tributos por força do referido conceito.

Não obstante, apesar do respeito à livre iniciativa, cabe ao micro e ao pequeno empreendedor tomar a precaução de estruturar sua atividade econômica através de uma pessoa jurídica que contenha limitação da responsabilidade de seus integrantes, de modo a evitar o comprometimento de seu patrimônio pessoal.

²⁰⁹ ALEXANDER; SHERWIN, 2008, p. 234.

²¹⁰ NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2011, p. 19.

Está-se aqui a falar novamente da Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça, que criou, sem amparo na legislação complementar, conforme exigido pela Constituição Federal, uma presunção de dissolução irregular em desfavor dos administradores de empresas que deixaram de funcionar no seu domicílio fiscal sem a comunicação aos órgãos competentes.

Afinal, conforme salientado o micro e o pequeno empreendedor detêm uma capacidade técnico-tributária presumidamente inferior a dos administradores de empresas de porte aumentado, de modo que não se pode exigir que tenham conhecimento do conteúdo e eficácia de uma norma produzida pelo Superior Tribunal de Justiça sem qualquer amparo em lei complementar.

Encerrado o desenvolvimento da presente tese, parte-se para a exposição de suas conclusões.

CONCLUSÕES

A partir da exposição realizada é possível concluir que o incentivo e proteção às pequenas e médias empresas é uma preocupação mundial, em virtude dos mais diversos fatores, dentre os quais a sua capacidade de produzir renda, viabilizar a circulação de riquezas, gerar empregos, pagar tributos e contribuir para o PIB.

Em decorrência desse aspecto tem havido uma preocupação geral dos países com a criação de mecanismos administrativos e legais que auxiliem essas empresas a se tornarem mais competitivas.

Para isso, os Poderes Executivos desses países têm estruturado órgãos de apoio aos empreendedores, como é o caso da *US Small Business Administration* nos Estados Unidos, do *Consejo Estatal de la pequeña y la mediana empresa* na Espanha e do próprio SEBRAE no Brasil, sem prejuízo do incentivo manifestado pela Comissão Europeia para o desenvolvimento das pequenas e médias empresas nos países que integram o bloco.

Além disso, os Poderes Legislativos também têm contribuído para esse desiderato, a partir da edição de normas jurídicas que atentem para as peculiaridades dessas empresas, criando-lhes facilidades como a redução da burocracia a elas pertinente, e a redução e simplificação da tributação.

A reconhecida importância do tema levou países como Portugal e Peru a constitucionalizarem esse tratamento diferenciado, postura que também foi adotada pelo Brasil, porém, com foco nas chamadas “microempresas” e “empresas de pequeno porte”, tratadas ao longo da tese como “empresas de porte reduzido”.

A propósito, foi evidenciada a importância que as referidas empresas têm no Brasil, sobretudo com base em seu critério quantitativo, na medida em que predominam nos setores de serviços, comércio e indústria.

A partir do texto da Constituição de 1988 foram interpretados os dispositivos que cuidam do incentivo e proteção às empresas de porte reduzido (inciso IX do art. 170 e art. 179), concluindo-se que ambos têm a natureza de princípio.

Com base na interpretação teleológica dos mencionados princípios concluiu-se que os mesmos, nos termos em que redigidos, não possuem uma eficácia que concretize de forma ótima as finalidades idealizadas pelo poder constituinte, sobretudo no que concerne aos aspectos tributários das empresas de porte reduzido.

Em decorrência disso, e focando exclusivamente a questão tributária, a presente tese enveredou pela interpretação dos referidos princípios, de modo a construir um princípio mais amplo, deles decorrente, mas que contemple toda a finalidade protetiva da Constituição, atinente às empresas de porte reduzido.

A esse princípio foi conferido o nome de “princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido”, pelo fato de o mesmo ter como objetivo que a tributação se dê efetivamente de forma atenuada, em relação às demais empresas, com foco em três aspectos: carga tributária, obrigações acessórias e responsabilidade tributária de titulares, sócios e administradores.

Para justificar a irradiação de efeitos sobre os três aspectos referidos, foi apresentado o conteúdo normativo do princípio, o qual possui caráter bidimensional, de modo a contemplar a relação da Fazenda Pública com as empresas de porte reduzido, estas na condição de contribuintes; e entre a Fazenda Pública e os titulares, sócios e administradores das empresas de porte reduzido, estes na condição de responsáveis tributários.

A partir disso, então, a primeira dimensão foi definida como aquela que contempla a relação do contribuinte com a Fazenda Pública, tendo a capacidade contributiva como medida de comparação com as demais empresas.

Já a segunda dimensão foi definida como aquela que contempla a relação dos titulares, sócios e administradores das empresas de porte reduzido com a Fazenda Pública, tendo a presumida capacidade técnico-tributária como medida de comparação com os titulares, sócios e administradores das empresas de porte aumentado.

A propósito, a capacidade técnico-tributária foi conceituada como a *capacidade que integrantes e gestores de pessoas jurídicas tem para lidar com o atendimento à legislação e à jurisprudência tributárias, presumindo-se que quanto maior o porte econômico da empresa, maior a capacidade técnico-tributária de seus integrantes e gestores.*

Afirmando-se a força normativa da Constituição foi exposta a eficácia do princípio da atenuação das empresas de porte reduzido em suas duas dimensões.

Foi evidenciado que, em sua primeira dimensão, tem o princípio em tela o condão de produzir uma redução da carga tributária das empresas de porte reduzido em comparação com a das demais empresas, e de reduzir a quantidade e complexidade das obrigações tributárias acessórias que lhe são impostas, devendo a concretização desse desiderato se dar por lei complementar, em atendimento ao art. 146 da Constituição. Como consequência fica o Poder Legislativo impedido de elaborar norma que atribua carga tributária maior para as empresas de porte reduzido, em comparação com as empresas de porte aumentado; ou obrigações tributárias acessórias em quantidade e complexidade maior para as empresas de porte reduzido, em comparação com as empresas de porte aumentado.

Outrossim, em sua segunda dimensão o princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido limita a atividade do Poder Legislativo, que não pode elaborar normas que atribuam aos titulares, sócios e administradores de empresas de porte reduzido um grau de responsabilidade tributária superior ao daquele atribuído aos titulares, sócios e administradores das empresas de porte aumentado.

Também limitando o trabalho do legislador o princípio em tela impede a elaboração de normas que atribuam aos titulares, sócios e administradores de empresas de porte reduzido um grau de responsabilidade tributária superior ao daquele estabelecido nas regras de responsabilidade de terceiros do Código Tributário Nacional. Afinal, como a Constituição prevê o incentivo e a proteção às empresas de porte reduzido, não pode cancelar a edição de normas, após a sua entrada em vigor, que agravem a responsabilidade tributária dos titulares, sócios e administradores das referidas empresas.

Como consequência, padecem de inconstitucionalidade os §§ 4º e 5º do art. 9º, do ENMEPP, por violarem o princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido.

Outrossim, a partir da reduzida capacidade técnico-tributária dos titulares, sócios e administradores de empresas de porte reduzido, está o Poder Legislativo impedido de elaborar normas que estabeleçam a responsabilidade daqueles sujeitos com base em presunções. Afinal, o ônus de produzir a prova para desconstituir uma presunção relativa é excessivamente pesado para os titulares, sócios e administradores de empresas de porte reduzido, por força de sua presumida capacidade técnico-tributária reduzida, na comparação com os titulares, sócios e administradores das demais empresas. O mesmo pode-se dizer em relação ao ônus de produzir a prova da inocorrência do fato presumido, no caso de presunções absolutas.

Assim, padecerá de inconstitucionalidade eventual norma que, com base em presunção, atribua responsabilidade tributária aos titulares, sócios e administradores de empresas de porte reduzido.

Ainda, o princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido, em sua segunda dimensão, também limita a atividade do Poder Judiciário. Assim, na medida em que o poder constituinte determinou o tratamento favorecido às empresas de porte reduzido, encontra-se o Poder Judiciário limitado por essa finalidade e, conseqüentemente, impedido de ampliar a responsabilidade dos respectivos titulares, sócios e administradores,

com base nas inconstitucionais regras de responsabilidade tributária do ENMEPP ou em quaisquer outras normas de conteúdo semelhante.

Foi evidenciada ainda inaplicabilidade da Súmula nº 435 do STJ para responsabilizar titulares, sócios e administradores de empresas de porte reduzido, pelo fato de estar a mesma amparada em presunção relativa, sem prejuízo de sua inconstitucionalidade por criar regra de responsabilidade tributária sem vinculação com as hipóteses do CTN, violando, desta forma, o art. 146, inciso III, alínea “b”, da CF/88.

Por fim, levando-se em consideração seu conteúdo normativo e sua eficácia, é possível conceituar o princípio da atenuação tributária das empresas de porte reduzido como sendo *o princípio que consagra a finalidade constitucional de incentivar e proteger as empresas de porte econômico reduzido, por meio de um conteúdo bidimensional que envolve as próprias empresas, na condição de contribuintes, e os seus titulares, sócios e administradores, na condição de responsáveis tributários, tendo como eficácia, na comparação com as demais empresas: a redução da carga tributária e a redução da quantidade e complexidade das obrigações acessórias; e na comparação com os titulares, sócios e administradores das demais empresas: a redução do grau de responsabilidade tributária de seus titulares, sócios e administradores, limitando a função do Poder Legislativo e do Poder Judiciário.*

REFERÊNCIAS

ALEXANDER, Larry; SHERWIN, Emily. *Desmystifying legal reasoning*. New York: Cambridge University Press, 2008.

ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel. *La simplificación de la tributación de las empresas en España*. *Cronica Tributaria*. Num. 124/2007 (9-55). Disponível em: <http://www.economistas.es/contenido/REAF/gestor/124_Alonso.pdf>. Acesso em: 22 jan. 2017.

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ASQUINI, Alberto. *Perfis da empresa*. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*. São Paulo, rev. dos tribunais, 1996. v. 104.

Ata da 8ª Reunião da Comissão da Soberania e dos Direitos e Garantias do Homem e da Mulher, realizada em 1º de junho de 1987.

Disponível em:
http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/asp/CT_Abertura.asp
Acesso em: 23/10/2016 às 12h16min

Ata da 5ª Reunião Ordinária de Instalação da Subcomissão de Princípios Gerais, Intervenção do Estado, Regime da Propriedade do Subsolo e da Atividade Econômica, realizada em 27 de abril de 1987. D

Disponível em:
http://www.senado.gov.br/publicacoes/anais/asp/CT_Abertura.asp
Acesso em: 23/10/2016 às 12h30min

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios*. 9. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

_____. *Sistema constitucional tributário, de acordo com a emenda constitucional n. 53, de 19-12-2006*. 3. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

_____. *Teoria da Igualdade Tributária*. São Paulo: Malheiros, 2008.

ÁVILA, Humberto Bergmann. *Direitos fundamentais dos contribuintes e os obstáculos à sua efetivação*. *Direito tributário em questão Revista da FESDT*, Porto Alegre, n.1, (jan. 2008).

BANCO NACIONAL DO DESENVOLVIMENTO ECONÔMICO E SOCIAL – BNDES.

Disponível em:
http://www.bndes.gov.br/SiteBNDES/bndes/bndes_pt/Institucional/O_BNDES/A_Empresa/Historia/ Acesso em: 09/09/2016.

Bank Financing for SMEs around the World: Drivers, Obstacles, Business Models, and Lending Practices. Estudo realizado pelo Banco Mundial realizado no ano de 2008. Disponível em:

< <https://openknowledge.worldbank.org/handle/10986/6315>>. Acesso em: 10 jan. 2017.

BAPTISTA, Renata Ribeiro. *Capacidade Contributiva e Progressividade Tributária*. Revista de Direito do Estado, v. 10, Rio de Janeiro: Renovar, abr-jun. 2008.

BARBI FILHO, Celso. *Apontamentos sobre a teoria 'ultra vires' no direito societário brasileiro*. Revista Forense, Rio de Janeiro, v. 305, p. 23-28, jan. 1989, p. 24.

BARROSO, Luís Roberto. *Democracia, Desenvolvimento e Dignidade Humana: uma agenda para os próximos dez anos*. In: Direito Tributário Estudos em Homenagem a Edvaldo Brito. São Paulo: Atlas, 2014.

BAUM, Adler. *Aporias sobre o sócio irresponsável e a irresponsabilidade do sócio em matéria tributária*. Repertório de jurisprudência IOB: tributário, constitucional e administrativo, São Paulo: IOB Thomson, v. 1, n. 18, 1/26929, p. 617-614, set. 2009.

BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros - O art. 135 do CTN*. Revista Dialética de Direito Tributário RDDT, São Paulo, n. 197, p. 127-137, fev. 2012.

_____. *A responsabilidade tributária de terceiros na jurisprudência como indicativo para a necessidade de revisão da súmula 435 do STJ*. Revista Dialética de Direito Tributário: RDDT, São Paulo, n.213, p. 127-139, jun. 2013.

_____. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014.

BECHO, Renato Lopes. *A responsabilidade dos sócios nas sociedades cooperativas*. Revista Dialética de Direito Tributário: RDDT, São Paulo, n.147, p.97-103, dez. 2007.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 3ª ed., São Paulo: Lejus, 1998.

BRITO, Cristiano Gomes de. *A penhora de quotas da sociedade limitada. A harmonia entre os arts. 1.026 do CC/2002 e 655, VI, do CPC*. Revista de Processo, São Paulo, v.34, n.171, p. 49-65, maio 2009.

CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2008.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de teoria geral do direito: o construtivismo lógico-semântico*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 4. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

CARVALHOSA, Modesto Souza Barros. *Comentários ao Código Civil: v.13 (arts. 1052 a 1195)*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CHADWICK, Diane. *Small Business, Enterprise and Employment Act 2015 – corporate aspects*. Artigo originalmente publicado em 12 de agosto de 2015 e atualizado em 25 de abril de 2016. Disponível em: <<http://www.olswang.com/articles/2015/08/ocq-summer-2015-small-business-enterprise-and-employment-act-2015-corporate-aspects/>>. Acesso em: 18 fev. 2017.

COSTA, Alcides Jorge. *Capacidade Contributiva*. Revista de Direito Tributário, vol. 55, São Paulo: Malheiros, 1991, jan-mar. 1991.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FERREIRA, Aurélio Buarque de Holanda. *Novo dicionário da língua portuguesa*. Rio de Janeiro, Nova Fronteira, 1975.

FRANCO, Vera Helena de Mello. *As sociedades de pessoas na atualidade. Uma visão comparativa crítica*. Revista de Direito Mercantil: Industrial, Econômico e Financeiro, São Paulo, v.50, n.157, p. 93-111, jan./mar. 2011.

GAMA, Tácio Lacerda. *Obrigação e crédito tributário - anotações à margem da teoria de Paulo de Barros Carvalho*. Revista Tributaria e de Finanças Públicas. São Paulo, rev. dos tribunais, 2003. v. 50.

GONÇALVES NETO, Alfredo de Assis. *A empresa individual de responsabilidade limitada*. Revista dos Tribunais, São Paulo, v. 101, n. 915, p. 153-180, jan. 2012.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Justiça fiscal e mínimo existencial*. In: PIRES, Adilson Rodrigues; TÔRRES, Heleno Taveira (org.). Princípios de direito financeiro e tributário: estudos em homenagem ao professor Ricardo Lobo Torres, Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 99-114.

GUASTINI, Ricardo. *L'interpretazione dei documenti normativi*. Milano, Giuffrè, 2004.

Guia do utilizador relativo à definição de PME. Guia – sem pretensão normativa – voltado a explicar todos os detalhes atinentes ao enquadramento de atividades econômicas no conceito de micro, pequenas e médias empresas, extraído da Recomendação 2003/361/CE, da Comissão Europeia, de 06/05/2003. Disponível em:

<<http://ec.europa.eu/DocsRoom/documents/15582/attachments/1/translations?locale=pt>>. Acesso em: 18 fev. 2017.

HARADA, Kiyoshi. *Supersimples - lei complementar nº 123/2006*. Revista de estudos tributários Porto Alegre, n.63, (set./out. 2008) p. 7-12, p. 7.

HESSE, Konrad. *A força normativa da Constituição*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 1991.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do direito: introdução à problemática científica do direito*. 2. ed. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 2002.

LIMA, Clarissa Costa de; MARQUES, Claudia Lima. *Nota sobre os atos normativos dos tribunais estaduais que possuem programas de atendimentos aos consumidores superendividados*. Revista de Direito do Consumidor, São Paulo, v.24, n.98, p. 269-285, mar./abr. 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. *Crimes contra a ordem tributária*. 3. ed. São Paulo: Atlas, 2011.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Responsabilidade tributaria dos sócios-gerentes nas sociedades limitadas*. Repertório Iob de Jurisprudência. São Paulo, 2000. 1/15319.

MACCORMICK, Neil. *Rethoric and the rule of law: a theory of legal reasoning*. Oxford, Oxford University Press, 2005.

MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. São Paulo: Dialética, 2009.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. *Responsabilidade tributária à luz do artigo 135 do CTN*. In: SCHOUERI, Luís Eduardo; MURILLO, Fernando Aurelio Zilveti Arce (coord.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Brandão Machado*. São Paulo : Dialética, 1998. p. 48-59.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de. *O conteúdo jurídico do princípio da igualdade*. 2. ed. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 1984.

MENDONÇA, Saulo Bichara. *Do comedimento à ineficácia do plano especial de recuperação judicial de microempresas e empresas de pequeno porte*. Revista de Direito Empresarial, Belo Horizonte, v.11, n.2, p. 225-236, maio/ago. 2014.

MOSCHETTI, Francesco. *Il principio della capacità contributiva*. Padova: Cedam, 1973.

NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2011.

_____. *Por um estado fiscal suportável: estudos de direito fiscal*. – v. V. 4, 2015.

OLIVEIRA, José Marcos Domingues de. *Aspectos jurídicos do princípio da capacidade contributiva*. Revista de Direito da Procuradoria Geral, vol. 39, Rio de Janeiro, p. 168, 1987.

PACHECO, José da Silva. *Da microempresa e da empresa de pequeno porte, em face do novo código civil e de mais leis pertinentes*. Adv Advocacia Dinâmica: Boletim Informativo Semanal. 2004. n. 21.

PALAO TABOADA, Carlos. *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva*. In: Estudios jurídicos en homenaje al profesor Federico de Castro. Madrid, Tecnos, 1976, tomo II.

PAULSEN, Leandro; MELO, José Eduardo Soares de. *Impostos federais, estaduais e municipais*. 9. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2015.

PAULSEN, Leandro. *Capacidade colaborativa. Princípio de Direito Tributário para obrigações acessórias e de terceiros*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PAULSEN, Leandro; VELLOSO, Andrei Pitten. *Contribuições: teoria geral, contribuições em espécie*. Porto Alegre: Liv. do Advogado, 2010.

PENTEADO, Mauro Rodrigues. *Dissolução e liquidação de sociedades: dissolução parcial: S/As, Ltdas, sociedades mercantis, sociedades civis cooperativas, liquidação amigável e judicial*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2000.

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

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. *A Responsabilidade Tributária e a Aplicação do art. 135, III, do CTN*. In: Direito Tributário Estudos em Homenagem a Edvaldo Brito. São Paulo: Atlas, 2014.

SALDANHA SANCHES, J. L. *Justiça fiscal*. Lisboa: Fundação Francisco Manuel dos Santos, 2010.

SCALZILLI, João Pedro; SPINELLI, Luis Felipe. *Sociedade em conta de participação*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

SILVEIRA, Newton. *Sociedades de pessoas. gerencia e firma*. Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro. São Paulo, maio, 2001. n.123.

SPINELLI, Luis Felipe, TELLECHEA, Rodrigo, SCALZILLI, João Pedro. *Recuperação Extrajudicial de Empresas*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

SCHAUER, Frederick. *Thinking like a lawyer: a new introduction to legal reasoning*. Cambridge: Harvard University Press, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. *A persona e o direito: entre a realidade e a ficção das pessoas jurídicas*. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo, n.30, p. 251-273, jan. 2014.

SECRETARIA ESPECIAL DA MICRO E PEQUENA EMPRESA. Departamento de Registro Empresarial e Integração. Relatório Estatístico Mensal – Nacional. Disponível em: <http://drei.smpe.gov.br/assuntos/estatisticas/2022-relatorio-estatistico-mensal-nacional> Acesso em: 16/08/2016 às 16h30min.

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SEBRAE e Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos – DIEESE. Anuário do trabalho na micro e pequena empresa: 2015. / Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas; Departamento Intersindical de Estatística e Estudos Socioeconômicos [responsável pela elaboração da pesquisa, dos textos, tabelas, gráficos e mapas].

SERVIÇO BRASILEIRO DE APOIO ÀS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS – SEBRAE.

Disponível em:

http://www.sebrae.com.br/sites/PortalSebrae/canais_adicionais/conheca_quem_somos Acesso em: 26/08/2016, às 21h.

SILVA, Anderson Furlan Freire da. *A LC nº 123/2006 e a responsabilidade tributária*. Revista Dialética de Direito Tributário: RDDT, São Paulo, v.140, p. 7-13, maio. 2007.

SOUZA, James José Marins de; BERTOLDI, Marcelo Marco. *Simples nacional: estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte comentado: LC 123, de 14.12.2006, LC 127, de 14.08.2007*. São Paulo: Rev. dos Tribunais, 2007.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 21.586/RS, Segunda Turma, Relator: Ministro Antônio de Pádua Ribeiro, julgado em 05 de outubro de 1994. DJ, Brasília (DF), 24 out. 1994.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 738.502/SC, Primeira Turma, Relator: Ministro Luiz Fux, julgado em 18 de outubro de 2005. DJ, Brasília (DF), 14 nov. 2005.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 728.461/SP, Primeira Turma, Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 06 de dezembro de 2005. DJ, Brasília (DF), 19 dez. 2005.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 944.872/RS, Primeira Turma, Relator: Ministro Francisco Falcão, julgado em 04 de setembro de 2007. DJ, Brasília (DF), 08 out. 2007.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 716.412/PR, Primeira Seção, Relator: Ministro Herman Benjamin, julgado em 12 de setembro de 2007. DJe, Brasília (DF), 22 set. 2008.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.017.732/RS, Segunda Turma, Relatora: Ministra Eliana Calmon, julgado em 25 de março de 2008. DJe, Brasília (DF), 07 abr. 2008.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 980.150/SP, Segunda Turma, Relator: Ministro Carlos Fernando Mathias (Juiz Convocado do TRF da 1ª Região), julgado em 22 de abril de 2008. DJe, Brasília (DF), 12 mai. 2008.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 953.956/PR, Segunda Turma, Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 12 de agosto de 2008. DJe, Brasília (DF), 26 ago. 2008.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 852.437/RS, Primeira Seção, Relator: Ministro Castro Meira, julgado em 22 de outubro de 2008. DJe, Brasília (DF), 03 nov. 2008.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.117.121/SP, Primeira Seção, Relatora: Ministra Eliana Calmon, julgado em 14 de outubro de 2009. DJe, Brasília (DF), 29 out. 2009.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.023.213/SC, Primeira Turma, Relator: Ministro Teori Albino Zavascki, julgado em 24 de novembro de 2009. DJe, Brasília (DF), 02 dez. 2009.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 1.247.879/PR, Primeira Turma, Relator: Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 18 de fevereiro de 2010. DJe, Brasília (DF), 25 fev. 2010.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Ordinário em Mandado de Segurança nº 31.859/GO, Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin, julgado em 08 de junho de 2010. DJe, Brasília (DF), 01 jul. 2010.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.120.673/PR, Primeira Turma, Relator: Ministro Luiz Fux, julgado em 16 de dezembro de 2010. DJe, Brasília (DF), 21 fev. 2011.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.060.210/SC, Primeira Seção. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 28 de novembro de 2011. DJe, Brasília (DF), 05 mar. 2013.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.126.515/PR, Segunda Turma, Relator: Ministro Herman Benjamin, julgado em 03 de dezembro de 2013. DJe, Brasília (DF), 16 dez. 2013.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. AgRg no ARESP nº 504.349/RS, Segunda Turma. Relator: Ministro Humberto Martins, julgado em 03 de junho de 2014. DJe, Brasília (DF), 13 jun. 2014.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.419.104/SP, Primeira Seção. Relator: Ministro Og Fernandes, julgado em 26 de novembro de 2014. DJe, Brasília (DF), 12 dez. 2014.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.230.981/RJ, Terceira Turma, Relator: Ministro Marco Aurélio Bellizze, julgado em 16 de dezembro de 2014. DJe, Brasília (DF), 05 fev. 2015.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 396.258/RS, Primeira Turma. Relatora: Ministra Assusete Magalhães, julgado em 25 de agosto de 2015. DJe, Brasília (DF), 04 set. 2015.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.515.421/SP, Segunda Turma. Relator: Ministro Humberto Martins, julgado em 15 de dezembro de 2015. DJe, Brasília (DF), 02 fev. 2016.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.596.379/PR, Segunda Turma, Relatora: Ministra Diva Malerbi (Desembargadora Convocada TRF 3ª Região), julgado em 07/06/2016, DJe 14 jun. 2016.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Recurso Especial nº 1.591.419/DF, Primeira Turma. Relator: Ministro Gurgel de Faria, julgado em 20 de setembro de 2016.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 565.089 RG, Tribunal Pleno. Relator: Ministro Marco Aurélio, julgado em 13 de dezembro de 2007. DJe, Brasília (DF), 31 jan. 2008.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Tribunal Pleno. Recurso Extraordinário nº 377.457/PR. Relator: Ministro Gilmar Mendes, julgado em 17 de setembro de 2008. DJ, Brasília (DF), 18 dez. 2008.

SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. Recurso Extraordinário nº 562.276, Tribunal Pleno. Relatora: Ministra Ellen Gracie, julgado em 03 de novembro de 2010. DJe, Brasília (DF), 09 fev. 2011.

TIPKE, Klaus, LANG, Joachim. *Direito tributário*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2008.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes*. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Ed., 2012.

TOMAZETTE, Marlon. *Curso de direito empresarial: v.1, teoria geral e direito societário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Responsabilização tributária pela extinção regular da empresa (LC 147/2014)*. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/responsabilizacao-tributaria-pela-extincao-regular-da-empresa--lc-1472014/15186>>. Acesso em: 13 fev. 2017.