

O Sistema de Progressividade do Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte: uma Proposta de Alteração da Alíquota Mínima da Faixa de Receita Bruta Inicial

The Progressivity System of the Microenterprise and Small Business Statute: a Proposal to Change the Minimum Rate of the Initial Gross Revenue Range

Marivaldo Andrade dos Santos

Doutorando e Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP. Procurador Federal da Advocacia-Geral da União (AGU) em Brasília. *E-mail*: marivaldo.santos@agu.gov.br.

Recebido em: 16-3-2023 – Aprovado em: 12-10-2023
<https://doi.org/10.46801/2595-6280.55.9.2023.2337>

Resumo

O presente artigo tem por finalidade discutir o sistema de progressividade instituído pela Lei Complementar n. 123/2006, partindo da premissa de que a atualização da faixa de receita bruta inicial, com a adoção de um novo modelo de fixação da alíquota mínima, poderá representar um avanço significativo na forma como as microempresas e as empresas de pequeno porte suportarão os gravames fiscais. A base da argumentação funda-se na avaliação inicial dos principais objetivos e fundamentos da República Federativa do Brasil e, posteriormente, do princípio da capacidade contributiva, previstos na Constituição Federal. A demonstração de que as obrigações tributárias do estatuto das microempresas e das empresas de pequeno porte deixaram de ter um tratamento diferenciado e favorecido representa o pressuposto para a formulação da proposição.

Palavras-chave: Estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte, alíquotas, progressividade.

Abstract

The purpose of this article is to discuss the progressivity system instituted by Complementary Law n. 123/06, based on the premise that updating the initial gross revenue range, with the adoption of a new model for setting the minimum rate, may represent a significant progress in the way in which micro and small companies will support tax burdens. The basis of the argument is based on the initial assessment of the main objectives and foundations of the Federative Republic of Brazil and, subsequently, of the principle of ability to pay, provided for in the Federal Constitution. The demonstration that the

tax obligations of the statute of micro and small companies no longer have a differentiated and favored treatment represents the assumption for the formulation of the proposition.

Keywords: Statute of microenterprise and small business, rates, progressivity.

Introdução

O objetivo do presente estudo é avaliar os efeitos fiscais da progressividade tributária a que estão sujeitas as microempresas e as empresas de pequeno porte, mais particularmente, formular uma proposição voltada a segmentar a primeira faixa de tributação prevista na Lei Complementar n. 123/2006. A avaliação, a investigação e, finalmente, a proposta em si têm por premissa o cotejamento desse sistema com os objetivos e fundamentos da República e o princípio da livre iniciativa, associando-os ao princípio da capacidade contributiva.

Para se chegar à síntese propositiva, entendeu-se necessário percorrer um caminho que conduz à demonstração de algumas vantagens disponibilizadas pela Lei Complementar n. 123/2006, mas, sobretudo, de algumas desvantagens dessa norma. Isso se deve ao fato de que – para se compreender o sentido de uma proposta tendente a modificar parte da estrutura da tributação progressiva específica dessa lei – faz-se necessário examinar os principais embaraços fiscais impostos aos pequenos empreendedores.

É certo que o momento de discussão nacional de uma reforma na estrutura dos principais tributos torna-se propício para analisar alguns aspectos relevantes da tributação das microempresas e das empresas de pequeno porte, por constituírem agentes fundamentais da dinâmica social e econômica brasileira. É, exatamente, essa relevância que autoriza o exame de certas particularidades da Lei Complementar n. 123/2006 que poderão ser objeto de revisão e de aprimoramento.

1. A autorização constitucional e a resistência em diferenciar e em favorecer as microempresas e as empresas de pequeno porte

A vocação para o empreendedorismo requer disposição para enfrentar e superar diversos obstáculos, entre eles conviver com uma necessidade inerente à convivência social: o dever de pagar tributos, cuja finalidade, última análise, é a obtenção de recursos financeiros por parte do Estado para “o desempenho de suas atividades e a realização dos seus fins”¹, como indica Amílcar Falcão.

O reconhecimento dessas dificuldades veio em forma de incentivo por parte dos constituintes originários que fizeram constar no art. 179 da Constituição Federal que a “União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, trata-

¹ FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1987, p. 01.

mento 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”.

Embora o primado da igualdade seja um dos valores fundantes da República Federativa do Brasil, consoante consta no Preâmbulo da Constituição Federal e no *caput* do seu art. 5º, a previsão originária da realização de um tratamento jurídico diferenciado, mediante a implementação de um incentivo à simplificação, à eliminação ou à redução das obrigações tributárias e previdenciárias (e também administrativas e creditícias), em favor das microempresas e das empresas de pequeno porte, encontra-se em perfeita harmonia com outros dispositivos da Carta Constitucional.

A despeito da aparente colisão, a figura de distinção às atividades desenvolvidas pelas microempresas e pelas empresas de pequeno porte não tem qualquer semelhança com a situação denominada por José Casalta Nabais de “apartheid” fiscal, considerado por ele como a “proliferação de regimes fiscais de favor, concretizados sobretudo em benefícios fiscais e do déficit de execução das leis fiscais”². O autor explica que, nesse caso, há dois tipos de contribuintes. Um contribuinte que paga efetivamente os impostos estabelecidos previstos constitucionalmente; e um outro tipo de contribuinte que se beneficia dos regimes fiscais de favor, o que poderá redundar em pagamento a menor do imposto, a depender da situação.

O sistema de tratamento diferenciado e favorecido conferido constitucionalmente às microempresas e às empresas de pequeno porte não tem qualquer similitude com um “regime fiscal de favor”, acima reportado, porque não se caracteriza como uma forma de desoneração dos contribuintes favorecidos e de uma forma de sobrecarga dos demais contribuintes, como acentua José Casalta Nabais³.

Na verdade, a promessa constitucional de favorecimento das obrigações tributárias das microempresas e das empresas de pequeno porte encontra-se em linha com o art. 1º da CF, particularmente, no tocante à previsão de que a República Federativa do Brasil constitui-se em um Estado Democrático de Direito, tendo por fundamento, entre outros, os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa (inciso IV). Além do mais, um dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, segundo previsto no inciso II do art. 3º da CF é garantir o desenvolvimento nacional.

Tem-se com isso que dispensar às microempresas e às empresas de pequeno porte um tratamento jurídico diferenciado tem por significado prestigiar e ressaltar os valores sociais do trabalho, a livre iniciativa e o desenvolvimento nacional, haja vista que para se alcançar tais metas, objetivos e finalidades é extrema-

² NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 509.

³ NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010, p. 510.

mente importante construir as bases sólidas para esse mister, devendo ser simplificadas, eliminadas ou reduzidas as obrigações tributárias a que se refere o citado art. 179 da CF.

A despeito dessa previsão pelo constituinte originário (art. 179 da CF), essa distinção jurídica, no entanto, somente teve um caráter mais efetivo com a inclusão da alínea “d” no inciso III do art. 146 da CF, com a redação dada pela Emenda Constitucional n. 42, de 19 de dezembro de 2003, que passou a prever a possibilidade de lei complementar estabelecer a definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive mediante a criação de regimes especiais ou simplificados no caso do 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 (inciso II do art. 155) e das contribuições sociais previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

Já o parágrafo único desse art. 146 da CF autorizou a lei complementar a instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, tendo por parâmetro o caráter opcional para o contribuinte (inciso I); o estabelecimento de condições de enquadramento diferenciadas por Estado (inciso II), bem como o recolhimento unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados de maneira imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento (inciso III).

Somente com a edição da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006, que as microempresas e as empresas de pequeno porte, com a instituição do seu Estatuto Nacional, passaram a contar com um regime específico, em que se estabeleceram as normas gerais relacionadas ao tratamento diferenciado e favorecido no âmbito da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

A Lei Complementar n. 123/2006 representou um importante avanço para as atividades desenvolvidas pelas microempresas e pelas empresas de pequeno porte, notadamente, porque estabeleceu, entre outras particularidades, (i) um regime único de arrecadação, de apuração e de recolhimento das obrigações tributárias principais e acessórias, titularizadas pela União, pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios; bem como (ii) um sistema de acesso ao crédito e ao mercado, inclusive com a instituição de preferência na aquisição de bens e serviços pelos Poderes Públicos.

Passado um relativo lapso de tempo desde a sua superveniência e a sua vigência, não se pode deixar de considerar que – a despeito do evidente progresso – alguns dos institutos previstos pelo regime único instituído pela Lei Complementar n. 123/2006 carecem de ser avaliados com certa atenção, principalmente porque não parece que o legislador tenha, em certas questões centrais, efetiva-

mente conferido o tratamento jurídico diferenciado determinado expressamente pela Constituição.

Para bem se compreender o objeto específico do presente estudo, faz-se necessário indicar, primeiramente, ainda que não seja de maneira exaustiva, os principais preceitos normativos da Lei Complementar n. 123/2006 em que constam a maneira como o legislador entendeu que poderia contemplar o tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte determinado expressamente pela CF.

Não se pode negar que a Lei Complementar n. 123/2006, ao atender as diretrizes constitucionais delineadas na alínea “d” no inciso III do art. 146 e no art. 179, representa um exemplo de normativo dotado de expressivo simbolismo, carregado de avanços significativos, especialmente, devido à maneira como sistematiza e operacionaliza o Simples Nacional.

Uma das vantagens mais expressivas encontra-se no art. 13 dessa Lei Complementar n. 123/2006 em que consta a previsão do “documento único de arrecadação” cuja finalidade consiste em concentrar os seguintes impostos e contribuições: i – Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ; ii – Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI; iii – Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL; iv – Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – Cofins; v – Contribuição para o PIS/Pasep; vi – Contribuição Patronal Previdenciária – CPP para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica; vii – Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS e o viii – Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS.

O recolhimento desses tributos não significa, todavia, a exclusão do recolhimento de outros impostos ou contribuições, como expressamente indica o § 1º do art. 13 da Lei Complementar n. 123/2006, como por exemplo, (i) o Imposto sobre Operações de Crédito, Câmbio e Seguro, ou Relativas a Títulos ou Valores Mobiliários – IOF; (ii) o Imposto sobre a Importação de Produtos Estrangeiros – II; (iii) o Imposto sobre a Exportação, para o Exterior, de Produtos Nacionais ou Nacionalizados – IE; entre outros tributos.

Além da sistematização e da operacionalização da arrecadação dos impostos e das contribuições citadas acima, a Lei Complementar n. 123/2006 prevê outros benefícios, como por exemplo, a possibilidade de os Estados, o Distrito Federal e os Municípios concederem, de maneira exclusiva e unilateral, isenção ou redução do ICMS ou do ISS devidos por microempresa ou empresa de pequeno porte, ou ainda determinem o recolhimento de valor fixo para esses tributos (§ 20 do art. 18 da LC n. 123/2006).

A Lei Complementar n. 123/2006 autoriza ainda a União, os Estados e o Distrito Federal a concederem, em lei específica destinada à microempresa ou à empresa de pequeno porte, isenção ou redução de Cofins, Contribuição para o

PIS/Pasep e ICMS para produtos da cesta básica, conforme o caso (§ 20-B do art. 18 da LC n. 123/2006).

Ainda na linha da apresentação das vantagens contidas na Lei Complementar n. 123/2006 vale citar a criação da figura do Microempreendedor Individual – MEI, cujo recolhimento dos impostos e contribuições alcançados pelo Simples Nacional a que está obrigado se opera em valores fixos mensais, independentemente da receita bruta por ele auferida no mês, observadas determinadas condições (art. 18-A da LC n. 123/2006).

O Microempreendedor Individual – MEI vê-se ainda favorecido pela isenção de alguns impostos e contribuições (inciso VI do art. 18-A) e pela remissão potencial de débitos decorrentes de valores oriundos do ICMS e do ISS a ser concedida pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios, conforme o caso, na forma preconizada pelo § 15-A do art. 18-A da LC n. 123/2006.

Talvez em relação ao Microempreendedor Individual o ponto de maior relevância encontra-se no fato de ser caracterizado pela lei como um instituto de política pública que tem por objetivo a formalização de pequenos empreendimentos e a inclusão social e previdenciária, sem caráter eminentemente econômico ou fiscal (*caput* do art. 18-E e § 1º do art. 18-E).

Apuradas algumas vantagens trazidas pela Lei Complementar n. 123/2006, cumpre fazer um levantamento sucinto de alguns dispositivos que, muito mais do que desvantagens, representam uma forma de desatendimento dos postulados constitucionais que determinam que a legislação deve conferir um tratamento diferenciado e favorecido às obrigações tributárias (em sentido *lato*) às microempresas e às empresas de pequeno porte.

Pode-se citar, em primeiro lugar, (a) a regra prevista no § 3º do art. 21 da LC n. 123/2006, que estabelece que o valor não pago até a data do vencimento pelas microempresas e pelas empresas de pequeno porte está sujeito à incidência da legislação que disciplina os encargos legais do imposto de renda e ainda (b) a regra, congênere, prevista no art. 35 da LC n. 123/2006, segundo a qual “se aplicam aos impostos e contribuições devidos pela microempresa e pela empresa de pequeno porte, inscritas no Simples Nacional, as normas relativas aos juros e multa de mora e de ofício previstas para o imposto de renda, inclusive, quando for o caso, em relação ao ICMS e ao ISS”.

Essa determinação de aplicação da legislação do imposto de renda, no que tange aos juros e multas de mora, exige que se investigue essa remissão, ainda que brevemente.

Pois bem, deve-se ter presente que o *caput* do art. 61⁴, combinado com o seu respectivo § 2º, ambos da Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996, preveem que

⁴ “Art. 61. Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal, cujos fatos geradores ocorrerem a partir de 1º de janeiro de 1997,

os débitos vencidos da Fazenda Nacional sujeitam-se aos acréscimos moratórios dos tributos e contribuições devidos à União, calculados à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, sendo que este percentual fica limitado a vinte por cento.

Além do mais, o § 3º do mesmo art. 61 da Lei n. 9.430 estabelece que os juros de mora incidentes sobre os tributos e contribuições devidos à União serão calculados com base na taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia – Selic, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.

Vê-se que os créditos vencidos das microempresas e das empresas de pequeno porte submetem-se aos mesmos índices dos juros de mora (Selic) e aos mesmos índices da multa de mora (0,33 por dia de atraso, como limitação de 20%) dos débitos em geral para com a Fazenda Nacional. Não há diferenciação. Não há vantagem.

Na linha do que se vem a dizer, também merece ser investigada a maneira como se encontra previsto o parcelamento ordinário dos créditos das microempresas e das empresas de pequeno porte. É de competência do Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN) a fixação dos critérios e das condições relativos aos procedimentos do parcelamento dos débitos tributários apurados no Simples Nacional (§ 15 do art. 21 da LC n. 123/2006).

Aqui o importante é saber que os débitos tributários apurados no Simples Nacional poderão ser parcelados em até 60 (sessenta) parcelas mensais, de modo que o valor de cada prestação, por ocasião do pagamento, estará sujeito aos juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia (Selic) para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao da consolidação até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado (§ 16 e § 17 do art. 21 da LC n. 123/2006).

Mais uma vez, também é preciso cotejar essa previsão (que supostamente deveria primar pela diferenciação do tratamento às microempresas e às empresas de pequeno porte) com o parcelamento ordinário dos tributos federais em geral, previsto na Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002.

não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso.

§ 1º A multa de que trata este artigo será calculada a partir do primeiro dia subsequente ao do vencimento do prazo previsto para o pagamento do tributo ou da contribuição até o dia em que ocorrer o seu pagamento.

§ 2º O percentual de multa a ser aplicado fica limitado a vinte por cento.

§ 3º Sobre os débitos a que se refere este artigo incidirão juros de mora calculados à taxa a que se refere o § 3º do art. 5º, a partir do primeiro dia do mês subsequente ao vencimento do prazo até o mês anterior ao do pagamento e de um por cento no mês de pagamento.”

Essa Lei n. 10.522/2002⁵ preceitua que os débitos de qualquer natureza titularizados pela Fazenda Nacional poderão ser parcelados em até 60 (sessenta) parcelas mensais (art. 10), devendo o valor de cada prestação mensal, por ocasião do pagamento, ser acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao da consolidação até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado (art. 13).

Pois bem, como se pode observar, a Lei Complementar n. 123/2006 estabelece uma reprodução tanto do regime de juros e multa de mora (§ 3º do art. 21 e art. 35 da LC n. 123/2006), quanto do sistema de parcelamento ordinário (§§ 15, 16 e 17 do art. 21 da LC n. 123/2006) já utilizados em relação aos créditos da Fazenda Nacional. No primeiro caso, aplica-se o regime geral dos consectários legais (art. 61 da Lei n. 9.430). No segundo caso, adota-se o regime ordinário de parcelamento dos créditos tributários da União (art. 10 da Lei n. 10.522/2002). Em ambas as situações, a Lei Complementar n. 123/2006 contraria o art. 146 e o art. 179 da CF, ao deixar de estabelecer qualquer tipo de tratamento jurídico diferenciando às microempresas e às empresas de pequeno porte.

Podem ser citados, em complemento, outros importantes exemplos de comedimento do legislador ou de desvio de finalidade legislativa, para não dizer desvio de finalidade constitucional.

A Lei Complementar n. 123/2006 veda o aproveitamento de créditos não apurados no Simples Nacional, inclusive de natureza não tributária, para extinção de débitos do Simples Nacional (§ 9º do art. 21 da LC n. 123/2006). Impõe ainda restrições à compensação, ao estabelecer que os créditos apurados no Simples Nacional não poderão ser utilizados para extinção de outros débitos para com as Fazendas Públicas, salvo por ocasião da compensação de ofício oriunda de deferimento em processo de restituição ou após a exclusão da empresa do Simples Nacional (§ 10 do art. 21 da LC n. 123/2006).

O § 11 desse mesmo art. 21 da LC n. 123/2006 determina que no Simples Nacional é permitida a compensação tão somente de créditos para extinção de débitos para com o mesmo ente federado e relativos ao mesmo tributo. Veda-se

⁵ “Art. 10. Os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional poderão ser parcelados em até sessenta parcelas mensais, a exclusivo critério da autoridade fazendária, na forma e condições previstas nesta Lei.
[...]

Art. 13. O valor de cada prestação mensal, por ocasião do pagamento, será acrescido de juros equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e de Custódia – Selic para títulos federais, acumulada mensalmente, calculados a partir do mês subsequente ao da consolidação até o mês anterior ao do pagamento, e de 1% (um por cento) relativamente ao mês em que o pagamento estiver sendo efetuado.”

também a cessão de créditos para extinção de débitos no Simples Nacional (§ 13 do art. 21 da LC n. 123/2006).

Convém lembrar ainda que as microempresas e as empresas de pequeno porte optantes pelo Simples Nacional não farão jus à apropriação nem à transferência de créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional (art. 23 da LC n. 123/2006).

Enfim, a Lei Complementar n. 123/2006 – mesmo constituindo o instrumento legal cujo propósito fundamental seria oferecer os mecanismos mais adequados para a modernização e a criação de um modelo de tributação mais racional e eficiente – contém ainda, ao contrário, uma série de restrições tributárias às microempresas e às empresas de pequeno porte.

2. A contenção do sistema de tratamento diferenciado e favorecido da Lei Complementar n. 123/2006

O levantamento exemplificativo das vantagens trazidas pela Lei Complementar n. 123/2006 não deve ou não deveria ser objeto de surpresa, haja vista que o cerne desta norma consiste, exatamente, na implementação de institutos jurídicos voltados a proporcionar uma diferenciação no tratamento das obrigações tributárias das microempresas e das empresas de pequeno porte, tendo por referência as demais empresas de médio e grande porte.

As vantagens, portanto, representam uma premissa fundamental, a partir das quais o legislador, necessariamente, teve de se apoiar para a edição de uma norma constituída de elementos distintivos das microempresas e das empresas de pequeno porte no que toca (i) à inovação na forma da tributação; (ii) à sistematização da arrecadação dos tributos do Simples Nacional; (iii) à simplificação das obrigações acessórias; (iv) à concessão de benefícios fiscais; (v) à desoneração dos encargos não só tributários, mas trabalhistas, previdenciários, creditícios e falimentares.

Por outro lado, como se verificou, o legislador atuou de forma bastante contida e essa contenção tem se revelado extremamente prejudicial aos interesses das microempresas e das empresas de pequeno porte, revelando-se o descumprimento dos princípios e dos objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil e das prerrogativas específicas que lhes confere a Constituição Federal.

Não há razão plausível que possa justificar a criação de verdadeiros entraves que mais se prestam a embaraçar o desenvolvimento das microempresas e das empresas de pequeno porte do que propriamente o tratamento diferenciado e favorecido apregoadado expressamente pela Constituição Federal. A verdade é que a perspectiva restritiva que embasou a forma como o legislador compreendeu o anseio constitucional resultou em uma lei que deixou de refletir uma diferenciação e um favorecimento efetivos aos microempreendedores e ao empreendedor de pequeno porte. São sábias as palavras de Geraldo Ataliba, para quem “o direi-

to constrói suas próprias realidades, com especificidade, característica e natureza próprias”⁶.

Poder-se-á refletir, a partir desse arguto ensinamento, acerca da dimensão restritiva conferida à locução constitucional que autorizou o legislador a tratar de modo diferenciado e favorecido as microempresas e as empresas de pequeno porte. Se o Direito – aí compreendido o Direito tomado em um sentido moderno, devidamente legitimado por um Estado Democrático e Constitucional – possui os legítimos instrumentos para construir as suas “próprias realidades”, não parece compreensível (ao menos em um primeiro momento) entender o que pode ter levado o legislador da Lei Complementar n. 123/2006 a abdicar da construção de uma legislação dotada de especificidade, de característica e de natureza próprias.

Perdeu-se – ao menos por ora – uma grande oportunidade de se avançar em temas essenciais que, se abordados de maneira adequada, tenderiam a redimensionar a forma como o tratamento tributário diferenciado e favorecido poderia ser conferido verdadeiramente às microempresas e às empresas de pequeno porte.

Como visto, o regime de juros e multa de mora a que se encontram sujeitos os créditos vencidos das microempresas e das empresas de pequeno porte (previsto no § 3º do art. 21 e no art. 35 da LC n. 123/2006, citados acima) não apresenta qualquer tipo de tratamento jurídico diferenciado e favorecido, haja vista que, consoante demonstrado, não possui qualquer diferença em relação ao sistema de consectários legais dos tributos federais em geral, previsto no art. 61 da Lei n. 9.430/1996 (também citado acima).

Esse tema é essencial. Os encargos legais incidentes sobre as dívidas vencidas representam matéria de grande relevância na seara tributária, porque tem um impacto direto e imediato na capacidade de solvibilidade e na capacidade de recuperabilidade de qualquer tipo de devedor. Parece óbvio que as microempresas e as empresas de pequeno porte, dadas as suas dimensões econômicas, tendem a ser menos resilientes e, por via de consequência, tendem a não suportar os efeitos prolongados dos juros e das multas de mora em seus créditos vencidos. Desta feita, submetê-las a um sistema legal de majoração moratória igual ao que se veem obrigadas empresas com capacidade econômica superior representa um nítido desvio dos mandamentos constitucionais.

A Lei Complementar n. 123/2006 também desobedece à diretriz constitucional ao deixar de tratar de maneira diferenciada e favorecida o parcelamento ordinário dos débitos das microempresas e das empresas de pequeno porte. Como mencionado acima, tanto os débitos tributários apurados no Simples Nacional quanto os débitos de qualquer natureza para com a Fazenda Nacional poderão ser parcelados em até 60 (sessenta) parcelas mensais cujos valores das parcelas estão sujeitos à taxa Selic e multa de mora.

⁶ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004, p. 23.

Tem-se aí que o regime de parcelamento adotado pela Lei Complementar n. 123/2006 deixou de observar as singularidades próprias das dívidas dos microempreendedores e dos empreendedores de pequeno porte, tanto no que diz respeito ao número de parcelas quanto no que diz respeito ao regime de juros e multa. Nesse particular, a contenção do legislador tem o efeito multiplicador do débito tributário, porque não diferencia a realidade econômica da microempresa e da pequena empresa daquela vivida pelos médios e grandes empreendedores. Naturalmente que o parcelamento ordinário a ser concedido às microempresas e às empresas de pequeno porte deveria (e deve) ser bem mais dilatado e o regime de majoração das parcelas deveria (e deve) mais previsível e menos oneroso.

A existência da possibilidade de um parcelamento reduzido e com juros e multas elevados pode resultar, no mínimo, em 03 (três) efeitos, particularmente, nefastos às microempresas e às empresas de pequeno porte: (i) baixa adesão ao parcelamento ordinário regulado pela Lei Complementar n. 123/2006; (ii) elevado índice de inadimplemento a ocasionar a desistência do parcelamento por ausência de capacidade de solvência das parcelas e (iii) expressivo número de interrupção das atividades da empresa.

Curiosamente, ao deixar de criar um sistema de majoração de débitos vencidos e um sistema de parcelamento diferenciados e favorecidos, a Lei Complementar n. 123/2006 pode ter contribuído para uma inexpressiva recuperabilidade do crédito tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, considerando o potencial de acordos que poderiam ser realizados.

Diz-se curiosamente, porque a Lei Complementar n. 123/2006 deixou de criar uma sistemática de recuperação da dívida tributária que poderia favorecer de maneira direta não só os microempreendedores e os pequenos empreendedores, mas também a Fazenda Pública que poderia ver aumentar o abastecimento dos próprios cofres públicos.

Ainda mais, como visto, a Lei Complementar n. 123/2006, entre outras limitações, veda o aproveitamento de créditos não apurados no Simples Nacional como forma de extinção de débitos do Simples Nacional (§ 9º do art. 21 da LC n. 123/2006); impõe restrições à compensação dos créditos (§ 10 do art. 21 da LC n. 123/2006); veda a cessão de créditos para extinguir débitos no Simples Nacional (§ 13 do art. 21 da LC n. 123/2006) e impede a apropriação e a transferência de créditos relativos a impostos ou contribuições abrangidos pelo Simples Nacional (art. 23 da LC n. 123/2006).

Se bem vista, a situação está a revelar que não se deu ao regime de juros e multas de mora e ao regime de parcelamento ordinário (nem a outras obrigações tributárias mencionadas acima) a relevância que o tema exige. E assim parece ser, porque a Constituição Federal autorizou o legislador a instituir um microsistema de tributação cujas premissas fundamentais encontram-se na permissão de tratar

diferentemente as microempresas e as empresas de pequeno porte, para com isso construir um ambiente de negócio favorável ao empreendedorismo e propício à livre iniciativa e ao desenvolvimento nacional.

Nesse caso, tudo está a indicar que se fosse atendida a orientação constitucional, e, conseqüentemente, se houvesse a criação desse microsistema de tributação, com bases diversas, ou seja, com o estabelecimento de critérios mais favoráveis no que tange, por exemplo, ao regime de juros e multas de mora e no que tange ao regime de parcelamento ordinário mais dilatado, com um número maior de parcelas e com juros reduzidos, poder-se-ia ter a existência de cenários diversos, com o fortalecimento ou com a sobrevivência mais duradoura das microempresas e das pequenas empresas, bem assim poder-se-ia ter um razoável grau de recuperação do respectivo estoque da dívida tributária devida, a favorecer tanto o interesse dos empreendedores quanto os interesses da Fazenda Pública.

Essas objeções, muitas vezes concebidas sob a justificação de haver empecilhos técnico-financeiros, revelam o descumprimento da determinação constitucional, pois deixam de reconhecer o estado de evidente assimetria existente entre, de um lado, as microempresas e pequenas empresas e de outro as médias e as grandes empresas.

Tem-se, em síntese, que a permissão constitucional para a realização de um tratamento diferenciado converte-se em um tratamento de justaposição inconsistente, baseado em uma mera repetição dos mecanismos tributários convencionais, que pouco acrescentam ao favorecimento do empreendedorismo.

Por tudo isso, parece não haver dúvida de que a crise do sistema de tributação das microempresas e das empresas de pequeno porte provém da inaptidão do legislador de assumir o papel ativo de tratar, efetivamente, o empreendedorismo de maneira diferenciada e favorecida, pois poderia e pode ele (o legislador) forjar uma nova realidade tributária, pois é da natureza do direito, como relembrando acima, “criar a sua própria realidade”.

Em suma, a Lei Complementar n. 123/2006, embora tenha nítidos avanços, possui, como se viu, diversas amarras. Os institutos jurídicos, exemplificativamente indicado acima, a saber – (i) o regime de consectários legais (juros e multa de mora); (ii) o parcelamento ordinário dos débitos em atraso; (iii) o aproveitamento de créditos; (iv) a compensação dos créditos; (v) a cessão de créditos e (vi) a apropriação e a transferência de créditos – mereceriam (e merecem) ser objeto de uma revisão.

Por serem mecanismos que, nitidamente, podem redimensionar os efeitos da tributação das microempresas e das empresas de pequeno porte, não poderiam ser objeto de vedações ou limitações, mas, ao contrário, deveriam ser considerados como elementos essenciais para permitir o esperado tratamento constitucional diferenciado e favorecido. Há, contudo, uma questão que merece especial destaque. É preciso examinar a tributação escalonada por faixas prevista na

Lei Complementar n. 123/2006, mais particularmente, a tributação com base na receita bruta inicial.

3. A progressividade das alíquotas na tributação das microempresas e das empresas de pequeno porte

A apuração do valor da obrigação tributária devida pela microempresa e pela empresa de pequeno porte atende a uma sistemática baseada, primeiramente, na identificação de alíquotas efetivas, que devem ser calculadas a partir de alíquotas nominais indicadas em tabelas constantes em Anexos (no total de 05) da Lei Complementar n. 123/2006. Essas alíquotas efetivas incidirão sobre a base de cálculo, ou seja, sobre a receita bruta auferida pelo sujeito passivo.

Essa regra vem definida no art. 18 da Lei Complementar n. 123/2006, segundo o qual “o valor devido mensalmente pela microempresa ou empresa de pequeno porte optante pelo Simples Nacional será determinado mediante aplicação das alíquotas efetivas, calculadas a partir das alíquotas nominais constantes das tabelas dos Anexos I a V, sobre a base de cálculo”. Assim, sobre a receita bruta auferida no mês (base de cálculo) incidirá a alíquota efetiva, conforme preceitua o § 3º do mesmo art. 18 da Lei Complementar n. 123/2006.

Para efeito do presente trabalho, é despidendo pormenorizar detalhadamente o método adotado pela Lei Complementar n. 123/2006 de identificação da alíquota efetiva (§ 1º-A do art. 18), proveniente do cálculo resultante da conjugação de diversas variáveis: receita bruta acumulada nos 12 meses anteriores ao período de apuração; alíquota nominal e parcela a deduzir (todos constantes nos Anexos I a V da Lei Complementar n. 123/2006).

A questão principal que se quer colocar insere-se na linha da abordagem já demonstrada, mas sob uma perspectiva muito mais grave. A premissa fundamental é a seguinte: o tratamento diferenciado e favorecido a que está subordinado o legislador ordinário por ordem constitucional deixou de ser observado pelo modelo de tributação escalonada, mais especificamente na tributação da primeira faixa dos anexos I a V da Lei Complementar n. 123/2006.

Para facilitar a compreensão, cumpre ter presente que os ditos anexos I a V da Lei Complementar n. 123/2006 diferenciam-se pelas atividades desempenhadas pelas microempresas e pelas empresas de pequeno porte e, a depender da situação, estabelecem uma distribuição da receita bruta auferida em 12 (doze) meses em 6 (seis) faixas. Para cada um dos valores contidos nessas faixas há, por um lado, uma alíquota correspondente; e, por outro lado, uma previsão de valores para dedução. Somente a primeira faixa não possui hipótese de dedução e, invariavelmente, o valor da base de cálculo encontra-se sempre limitado a R\$ 180.000,00.

É conveniente esclarecer a situação específica da tributação inicial de cada um dos anexos. A tributação da primeira faixa do anexo I, que se refere às ativi-

dades desenvolvidas pelo Comércio, possui uma alíquota de 4,00% incidente sobre a base de cálculo, correspondente à receita bruta auferida até o limite de R\$ 180.000,00, sem dedução, veja:

*Anexo I da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006
(Redação dada pela Lei Complementar n. 155, de 2016)
(Vigência: 01/01/2018)*

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Comércio

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,00%	
2ª Faixa	De 180.000,01 a 360.000,00	7,30%	5.940,00
3ª Faixa	De 360.000,01 a 720.000,00	9,50%	13.860,00
4ª Faixa	De 720.000,01 a 1.800.000,00	10,70%	22.500,00
5ª Faixa	De 1.800.000,01 a 3.600.000,00	14,30%	87.300,00
6ª Faixa	De 3.600.000,01 a 4.800.000,00	19,00%	378.000,00

À semelhança do Anexo I, o legislador utilizou a mesma sistemática nos demais anexos (não reproduzidos integralmente abaixo por efeitos didáticos), com variação dos valores das alíquotas, como se verá; mas com a manutenção do valor da base de cálculo limitada a R\$ 180.000,00 e sem previsão da possibilidade de dedução.

No Anexo II⁷, concernente às atividades desempenhadas pela indústria, a tributação da primeira faixa tem uma alíquota de 4,50%, sem dedução.

No Anexo III⁸, atinente às receitas de locação de bens móveis e de prestação de serviços não relacionados no § 5º-C do art. 18 da Lei Complementar n.

⁷ *Anexo II da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006
(Redação dada pela Lei Complementar n. 155, de 2016)
(Vigência: 01/01/2018)*

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Indústria

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,50%	–

⁸ *Anexo III da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006
(Redação dada pela Lei Complementar n. 155, de 2016)
(Vigência: 01/01/2018)*

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Receitas de locação de bens móveis e de prestação de serviços não relacionados no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	6,00%	–

123/2006 (o objeto em discussão torna dispensável indicar de forma minudente o teor desse dispositivo), a tributação da primeira faixa tem uma alíquota de 6%, sem dedução.

No Anexo IV⁹, no tocante às receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5º-C do art. 18 da Lei Complementar n. 123/2006 (também não se vê necessidade de detalhar o teor desse dispositivo), a tributação da primeira faixa tem uma alíquota de 4,50%, sem dedução.

Finalmente, no Anexo V¹⁰, que trata das receitas oriundas da prestação de serviços relacionados no § 5º-I do art. 18 da Lei Complementar n. 123/2006 (aqui mais uma vez não há necessidade de reproduzir a íntegra desse dispositivo), a tributação da primeira faixa tem uma alíquota de 15,50%, sem dedução.

Sob a perspectiva do direito posto essa é a situação. A tributação progressiva prevista na Lei Complementar n. 123/2006 baseia-se em um sistema de escalonamento, mediante a diferenciação das alíquotas em razão das atividades exercidas pelo sujeito passivo. A investigação das vantagens e das anomalias desse sistema progressivo poderia ser realizada tomando como referência todas as faixas (da 1ª faixa a 6ª faixa). Acontece que, por uma questão de recorte metodológico, optou-se por se proceder a uma análise segmentada, de tal sorte que o referencial a ser discutido recairá unicamente sobre a faixa inicial, dados os efeitos mais deletérios a que se subordinam os contribuintes que se encontram nesse nível de tributação.

4. A capacidade contributiva como postulado fundamental para a indução do desenvolvimento nacional: uma proposta ao sistema de progressividade por faixas

Trazer ao debate a tributação das microempresas e das empresas de pequeno porte implica, necessariamente, associar a discussão aos pilares em que devem

⁹ Anexo IV da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006

(Redação dada pela Lei Complementar n. 155, de 2016)

(Vigência: 01/01/2018)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	4,50%	–

¹⁰ Anexo V da Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006.

(Redação dada pela Lei Complementar n. 155, de 2016)

(Vigência: 01/01/2018)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional – Receitas decorrentes da prestação de serviços relacionados no § 5º-I do art. 18 desta Lei Complementar

Receita Bruta em 12 Meses (em R\$)		Alíquota	Valor a Deduzir (em R\$)
1ª Faixa	Até 180.000,00	15,50%	–

estar alicerçados o sistema fiscal de diferenciação e de favorecimento desses contribuintes. Daí se dizer que a matriz dessa orientação, topograficamente prevista no art. 149 e no art. 179 da Constituição Federal, pressupõe uma intercomunicabilidade com os fundamentos e os objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil, de modo específico, os valores sociais da livre iniciativa e a garantia do desenvolvimento nacional.

A criação de um sistema de tributação, ou melhor, de um microsistema de tributação específico para as microempresas e as empresas de pequeno porte, assentado no caráter diferenciador desses agentes econômicos, constitui a forma mais expressiva de prestigiar a livre iniciativa e garantir o desenvolvimento nacional.

Além disso, o tema vincula-se a princípios específicos do direito tributário, com destaque especial para o princípio da capacidade contributiva. Assim, em tema de tratamento diferenciado e favorecido das microempresas e das empresas de pequeno porte, o princípio tributário da capacidade contributiva deve inter-relacionar-se com outros princípios, destacando-se o princípio da livre iniciativa e da garantia do desenvolvimento nacional. O pressuposto fundamental é que as diretrizes previstas na Constituição Federal não podem ser interpretadas e aplicadas de maneira isolada. Os princípios constitucionais específicos do direito tributário devem integrar-se ao sistema de valores insertos na Carta Magna, pois, como considera Paulo de Barro Carvalho, “todas as normas do sistema convergem para um único ponto – a norma fundamental –, que dá fundamento de validade à Constituição Positiva”, imprimindo-lhe “caráter de unidade ao conjunto”¹¹.

A Constituição Federal na primeira parte do § 1º do art. 145 assegura a existência do princípio da capacidade contributiva, ao estatuir que “sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”.

A atividade econômica desempenhada pelo contribuinte e/ou a renda por ele auferida configura(m) as condições e os requisitos fundamentais para se mensurar a sua capacidade econômica. É a existência de haveres – bens, valores, propriedades, investimentos, objetos, posses, por exemplo – que faz pressupor a capacidade, ainda que em tese, de o contribuinte suportar economicamente o ônus fiscal da riqueza ostentada.

Nas palavras de Alfredo Augusto Becker, há uma escolha do legislador por “signos econômicos (fatos econômicos)” e “signos jurídicos (fatos jurídicos)” que fazem presumir a existência de renda ou capital, dando lugar ao que denomina de “signo presuntivo de capacidade econômica”¹².

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barro. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 55.

¹² BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 539.

Mas essa presunção da capacidade econômica efetiva-se com a devida apuração da consistência material, caso venha a se confirmar a realização concreta da hipótese legal. Nesse sentido, a capacidade contributiva estaria certificada concretamente no momento da superveniência do fato tributário. Daí dizer Heleno Taveira Tôrres¹³ que o princípio da capacidade contributiva representa uma “expressiva forma de realização da segurança jurídica, pois colabora com a certeza do direito, tanto pela seleção da hipótese de incidência quanto pela exata determinação do montante do tributo devido”.

Mais precisamente, Heleno Taveira Tôrres – ao distinguir a capacidade contributiva da capacidade econômica – considera que a capacidade contributiva refere-se exclusivamente a uma parcela relativa “à capacidade econômica integral do contribuinte, aquela alcançada pelos tributos ou que pode ser objeto de tributação, afastando o mínimo existencial e aquelas formas de manifestações econômicas que se possam gravar com tributos”¹⁴.

José Juan Ferreiro Lapatza fala em capacidade econômica absoluta e em capacidade econômica relativa, para considerar que a capacidade econômica é “a forma tributária da igualdade e da generalidade: todos devem pagar de acordo com sua capacidade”¹⁵. Considera na sequência que aquele que não tem capacidade não se obriga ao pagamento dos tributos por não realizar o fato impositivo previsto pelo legislador. Daí dizer que “o legislador só pode escolher como geradores da obrigação tributária fatos que, direta ou indiretamente, reflitam ou revelem ou guardem uma relação lógica e racional com uma certa capacidade econômica”¹⁶.

Sendo mais específico, Luciano Amaro¹⁷ entende que princípio da capacidade econômica avizinha-se ao princípio da igualdade, dado que a exigência do tributo deve adequar-se às diferentes situações impostas pela lei. Além disso, considera haver uma aproximação entre outros postulados: a personalização, a seletividade, a progressividade e a proporcionalidade. Diz o autor que a personalização quer significar que o gravame deve observar as condições pessoais dos contribuintes. A seletividade, por seu turno, corresponderia à imposição do ônus fiscal de maneira inversa à essencialidade do bem. Para efeito da presente discussão, é notável destacar a posição de Luciano Amaro, ao associar o princípio da capaci-

¹³ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. 2. ed. São Paulo: RT, 2012, p. 598

¹⁴ TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. 2. ed. São Paulo: RT, 2012, p. 609.

¹⁵ LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. São Paulo: Manole, 2007, p. 24.

¹⁶ LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. São Paulo: Manole, 2007, p. 24-25.

¹⁷ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 166-169.

dade contributiva com a progressividade tributária, tida por ele como refinamento da capacidade econômica, por fazer com que as alíquotas mais altas sejam suportadas por riquezas mais expressivas.

Também há pertinência com a temática aqui abordada, a vinculação do princípio da capacidade econômica com o princípio da proporcionalidade realizada por Luciano Amaro, para quem “o gravame fiscal deve ser diretamente proporcional à riqueza evidenciada em cada situação impositiva”¹⁸.

Hugo de Brito Machado¹⁹ vai direto ao ponto ao asseverar que não há colisão entre o princípio da capacidade contributiva (§ 1º do art. 145 da CF) e a previsão constitucional que confere a possibilidade de tratamento diferenciado e favorecido às microempresas e às empresas de pequeno porte (inciso IX do art. 170 da CF), baseando-se na diretriz traçada pela própria Constituição que propugna que o Estado deve fundamentar-se, em suas realizações, no primado do desenvolvimento econômico e social (*caput* do art. 170 da CF).

A conjunção do princípio da capacidade contributiva – compreendido a partir dessas lições – com a previsão constitucional que assegura os valores sociais da livre iniciativa e o desenvolvimento nacional, permite-nos, a partir de uma perspectiva mais crítica ao direito posto e mais vinculada ao direito suposto, formular uma proposição consistente na criação de uma progressividade mínima dentro da primeira faixa.

A existência de uma progressividade mínima no estágio inicial de tributação especificamente das microempresas consistiria em estabelecer duas subfaixas. A primeira faixa, por essa ideia, seria bipartida. Uma subfaixa corresponderia às alíquotas atuais e a outra subfaixa ficaria sujeita a uma alíquota menor, equivalente, por exemplo, à metade daquela hoje prevista para cada faixa inicial.

Para se dar um tom objetivo a essa formulação teórica, pode-se ilustrar concretamente a proposição da seguinte forma. A alíquota da primeira faixa do Anexo I seria decomposta em uma subfaixa de 4,00% (atual) e uma subfaixa de 2%; a do Anexo II em uma subfaixa de 4,50% (atual) e uma subfaixa de 2,25%; a do Anexo III em uma subfaixa de 6% (atual) e uma subfaixa de 3%; a do Anexo IV em uma subfaixa de 4,50% (atual) e uma subfaixa de 2,25% e, finalmente, a do Anexo V em uma subfaixa de 15,50% (atual) e uma subfaixa de 7,25%.

Com a cisão das alíquotas da primeira faixa de todos os anexos, haveria, por consequência lógica, a necessidade também de alterar o valor referencial da base de cálculo da primeira faixa. Por essa razão, para efeito da incidência da alíquota menos onerosa, a receita bruta da primeira subfaixa poderia corresponder à metade daquela prevista atualmente nos anexos, ou seja, R\$ 180.000,00.

¹⁸ AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 168.

¹⁹ MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2020, p. 41.

Parece que a pertinência dessa proposição compatibiliza-se com a ideia de que a tributação, vista sob a perspectiva do princípio da capacidade contributiva, deve orientar-se pelo princípio da proporcionalidade, como apontado por Luciano Amaro; bem assim pelo princípio da segurança jurídica como indicado por Heleno Taveira Tôrres. Além do mais, deve-se considerar que a atividade de tributar do Estado deve atender, igualmente, à finalidade arrecadatória e à finalidade distributiva (sobretudo da distribuição da justiça tributária), para que a tributação tenha a feição justa a que se destina.

Nesse sentido, pondera Luís Eduardo Schoueri²⁰, ao tratar dos objetivos de um sistema tributário, que “a teoria da tributação ótima procura uma estrutura tributária que permite ao governo arrecadar a receita requerida para o financiamento de seus gastos e, ao mesmo tempo, alcançar determinados objetivos distributivos”. Acrescenta Luís Eduardo Schoueri que “um bom sistema tributário” caracteriza-se pela (i) eficiência econômica; (ii) simplicidade; (iii) flexibilidade; (iv) responsabilidade política e (v) equidade²¹. Sem o atendimento desses objetivos a tributação converte-se em atividade de arrecadação financeira, tão somente, desvirtuando-se da sua finalidade distributiva.

Daí, a primeira pergunta que se pode fazer diz respeito ao motivo pelo qual o atual sistema de progressividade inicial da Lei Complementar n. 123/2006 carece de ter alterado. A proposta de alteração reside no caráter essencial de se resgatar a diretriz contida no art. 179 da CF (transcrito acima) que, como visto, prevê que o tratamento jurídico diferenciado a ser dado às microempresas e às empresas de pequeno porte deve primar pela simplificação, pela eliminação ou pela redução das obrigações tributárias.

De maneira objetiva, trata-se de uma discussão motivada pela constatação de que o sistema de tributação das microempresas e das empresas de pequeno porte necessita de ser aprimorado, para que, ao atender o princípio da capacidade contributiva, não se caracterize como um instrumento meramente arrecadatório, mas também distributivo (no sentido de distribuição de justiça tributária). O desmembramento da alíquota da primeira faixa em duas subfaixas, portanto, tem por objetivo reduzir à metade a carga tributária dos empreendedores mais vulneráveis.

E é aqui que reside a centralidade da proposição: conferir ao microempreendedor da primeira faixa de tributação um tratamento jurídico diferenciado e favorecido, por estar ele exposto à situação de vulnerabilidade econômica muito mais acentuada. É o art. 179 da CF (transcrito acima) que determina que as obrigações tributárias das microempresas e das empresas de pequeno porte deverão ser eliminadas ou reduzidas.

²⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 50.

²¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022, p. 50.

Parece evidente não estar diferenciada a situação daquele contribuinte da primeira faixa, que, encontrando-se em estado de vulnerabilidade econômica, tenha que suportar o mesmo ônus tributário daqueles outros contribuintes que conseguem, por razões diversas, auferir o limite da receita bruta prevista (R\$ 180.000,00). Há, nesse caso, nítida inobservância do princípio da capacidade contributiva, visto sob a perspectiva do princípio da proporcionalidade.

Bem, e qual seria a finalidade dessa proposta de progressividade mínima da alíquota por meio da criação de subfaixas na tributação inicial de todos os anexos? Essa medida tem as seguintes finalidades: (i) permitir a constituição de novas empresas; (ii) impedir o fechamento das empresas já constituídas; (iii) incentivar o empreendedor a formalizar e/ou a manter seu negócio e (iv) atrair os agentes econômicos a usufruir do sistema de benefícios.

Para se dar a verdadeira dimensão dos motivos, das vantagens e das finalidades dessa proposição, é preciso compreender que a criação de subfaixas escalonadas tem por pressuposto fundamental amenizar os efeitos da forma contida como o tratamento diferenciado e vantajoso encontra-se definido pela Lei Complementar n. 123/2006.

Por isso mesmo, é preciso não olvidar que o sistema de obrigações tributárias (em sentido *lato*) da Lei Complementar n. 123/2006 não oferece uma diferenciação em relação ao regime de juros e multas de mora e em relação ao regime de parcelamento ordinário, além de vedar diversos benefícios fiscais (como demonstrado). Tudo isso permite afirmar que não é descabida uma proposta que objetiva assegurar aos microempreendedores mais vulneráveis uma carga tributária menos onerosa.

A necessidade de criação de subfaixas escalonadas tem por pressuposto, portanto, reduzir o impacto direto da tributação (alíquotas elevadas) e também os efeitos indiretos e negativos derivados da tributação (ausência de um regime de parcelamento ordinário e de um regime de juros e multas de mora, por exemplo, diferenciados e vantajosos), de modo a valorizar e a dar concretude ao princípio da capacidade contributiva e as diretrizes previstas, particularmente, no art. 179 da CF.

Um sistema de tributação das microempresas e das empresas de pequeno porte, baseada em um escalonamento progressivo mínimo, deve ter por premissa fundamental a observância do caráter diferenciado e vantajoso desse sistema, sem descuidar do impacto fiscal da medida. E mais, tem o dever de observar a própria realidade social, porque o caráter fiscal da arrecadação não constitui o único elemento a orientar o sistema tributário. A observância da livre iniciativa e da necessidade de garantir o desenvolvimento nacional já deixa entrever que o direito tributário não pode limitar-se a avaliar somente as prescrições normativas.

Discutir o direito tributário, no caso, apresentar uma formulação, tendo por perspectiva não a sua feição normativa propriamente dita (o direito posto), mas a

sua feição prospectiva (o direito suposto) não parece descredenciar a proposta. Essa advertência tem pertinência se se levar em consideração que uma das bases da presente proposição situa-se em aspectos dos efeitos econômicos da tributação.

Não se pode negar que as obrigações tributárias decorrentes de regimes favoráveis de parcelamento ou de juros e multas têm consequências econômicas positivas aos contribuintes. E que também favorecem os contribuintes as concessões fiscais consubstanciadas, por exemplo, no aproveitamento; na compensação; na cessão e na apropriação e na transferência de créditos.

Se isso parece verdade, a ausência de todos esses benefícios tributários, como é o caso da Lei Complementar n. 123/2006, implica uma sobrecarga da atividade fiscal e uma fragilização da capacidade contributiva do sujeito passivo, motivo pelo qual se faz tão necessário aperfeiçoar o atual sistema, principalmente, no ponto que regula a faixa de tributação em que se situam os microempresendedores mais frágeis.

Finalmente, pode-se dizer em síntese que a proposta de divisão da primeira faixa, mediante a criação de duas subfaixas contendo alíquotas e bases de cálculo diversas, apresenta-se como uma forma de aprimoramento pontual do sistema de tributação das microempresas e das empresas de pequeno porte, bem como uma forma de contenção do estado de crise permanente a que têm se submetido os microempresendedores mais frágeis. Naturalmente que a proposta de divisão das faixas em subfaixas constitui um modelo que poderá estender-se a todo o sistema de tributação da Lei Complementar n. 123/2006, é dizer, a todas as faixas previstas nos respectivos Anexos, porque atenderia com mais efetividade à exigência constitucional de se dar tratamento diferenciado e vantajoso aos microempresendedores e aos empresendedores de pequeno porte.

Conclusão

A ideia de tributação como o meio exclusivo de financiamento das atividades, dos investimentos e dos serviços públicos encontra-se superada pela concepção de que o poder do Estado de exigir prestações econômicas dos contribuintes deve constituir também uma forma de incentivar a livre iniciativa e o desenvolvimento nacional.

Nesse sentido, analisar os fenômenos tributários compreende investigar o direito tributário posto e sugerir um direito tributário suposto, de modo que o estudo do direito tributário poderá ajudar a refletir as situações normatizadas com a finalidade de formular soluções para o aperfeiçoamento do sistema de tributação.

É diante desse contexto que se situa a discussão sobre o sistema de progressividade por faixas unificadas previsto na Lei Complementar n. 123/2006, mais especificamente, o debate sobre a viabilidade de se desmembrar a alíquota das faixas iniciais em duas subfaixas e, por consequência, a possibilidade de se dividir

também, respectivamente, o valor da base de cálculo. Com isso, a primeira subfaixa e segunda subfaixa se destinariam a contribuintes com receitas brutas diversas. Trata-se de medida simples e capaz de reduzir à metade a carga tributária dos microempreendedores em estado de maior vulnerabilidade.

A criação de alíquotas menos onerosas, nas subfaixas iniciais, possui um impacto positivo, porque poderá contribuir para o advento de microempresas novas e para evitar o colapso daquelas em atividade. Além do mais, poderá haver um incentivo à formalização e à manutenção dos negócios, o que poderá ocasionar a atração de mais agentes econômicos, gerando a dinamização da economia.

O regime adotado pela Lei Complementar n. 123/2006 constitui, em tese, um sistema com viés inclusivo, mas que na verdade, da maneira como se encontra concebido, possui uma forte tendência à exclusão dos contribuintes menos favorecidos.

O estudo do direito tributário, a partir de uma concepção menos normativista e mais propositiva e conglobante, poderá se prestar a fomentar a discussão sobre a influência da tributação tanto em seu caráter prospectivo, voltado a auxiliar no desenvolvimento nacional; quanto em seu caráter retroativo, voltado a explicar o subdesenvolvimento nacional persiste, notadamente, no que toca aos impactos das atividades fiscais em relação aos pequenos empreendedores.

Pensar e repensar o Estatuto das microempresas e das empresas de pequeno porte torna-se desafiante em diversos sentidos, seja para demonstrar que não se trata de norma destinada a acolher simples reproduções de normas já existentes, seja para demonstrar que se trata de norma destinada a diferenciar e favorecer o empreendedor mais suscetível às vicissitudes da atividade econômica.

Diante de tudo isso, pode-se concluir dizendo que o legislador tem autorização para redimensionar o tratamento tributário conferido às microempresas e às empresas de pequeno porte, mas acabou por tratá-las, em certa medida, sem a distinção exigida pela CF, mediante a utilização de mecanismos de limitação e de contenção. A utilização de restrições denota que se perdeu a oportunidade de se construir um microsistema de tributação exclusivo para as microempresas e para as empresas de pequeno porte. No lugar de se estabelecer um regime tributário próprio de favorecimento e de diferenciação ao empreendedorismo, optou-se na Lei Complementar n. 123/2006, na maioria dos casos, por evitar a criação de um sistema de concessões e de benefícios, preferindo-se, como demonstrado, o caminho fácil da reprodução fiel de algumas obrigações tributárias (em sentido *lato*) já existentes.

Referências

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

- BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.
- BRASIL. Presidência da República. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 15 mar. 2023.
- BRASIL. Presidência da República. Lei Complementar n. 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp123.htm. Acesso em: 15 mar. 2023.
- BRASIL. Presidência da República. Lei n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9430.htm. Acesso em: 15 mar. 2023.
- BRASIL. Presidência da República. Lei n. 10.522, de 19 de julho de 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10522.htm. Acesso em: 15 de mar. 2023.
- CARVALHO, Paulo de Barro. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- FALCÃO, Amílcar. *Introdução ao direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 1987.
- LAPATZA, José Juan Ferreiro. *Direito tributário: teoria geral do tributo*. São Paulo: Manole, 2007.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 41. ed. São Paulo: Malheiros, 2020.
- NABAIS, José Casalta. *Direito fiscal*. 6. ed. Coimbra: Almedina, 2010.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2022.
- TÔRRES, Heleno Taveira. *Direito constitucional tributário e segurança jurídica*. 2. ed. São Paulo: RT, 2012.