
A inconstitucionalidade da Lei Complementar 123/2006 quanto aos critérios para definir micro e pequena empresa

Agnaldo Benedito Gonçalves*

RESUMO

O presente trabalho abordará os parâmetros utilizados para definição do que é Micro e Pequena Empresa (MPE), uma vez que a falta de critérios objetivos para definição das mesmas é fonte de insegurança jurídica. Através da revisão bibliográfica da literatura especializada no assunto em desenvolvimento, objetiva-se dar interpretação pelo enfoque doutrinário, jurisprudencial e legislativo ao tema. Pretende-se demonstrar a inconstitucionalidade dos atuais parâmetros vigentes. O estudo foi dividido em seções, contendo na primeira seção um panorama geral sobre a temática, nas seções seguintes far-se-á uma breve análise da evolução do direito comercial, até chegarmos à Teoria da Empresa e assim verificar qual a influência desta para o tema. Posteriormente faremos uma abordagem com ênfase histórica e jurídica ao conceito de MPE sob a ótica constitucional e infraconstitucional, demonstrando

* Acadêmico do 5º ano do Curso de Direito das Faculdades Integradas de Bauru

seus aspectos controvertidos, em especial quanto à inconstitucionalidade da LC 123/2006, pois, na análise de seus artigos, verifica-se que o artigo 17 inc. XI da referida Lei conflita diretamente com os princípios da isonomia e da capacidade contributiva. Por fim, pretende-se mostrar os motivos que lavam à distorção nos critérios adotados pelo fisco na definição de MPE, além de apontar possíveis alternativas para sanar tais distorções.

Palavras-chave: Microempresa. Insegurança jurídica. Simples Nacional.

1 INTRODUÇÃO

O ordenamento jurídico pátrio é formado por uma estrutura hierárquica na qual toda legislação produzida deve obediência às normas que lhe são superiores. No topo dessa estrutura encontra-se a Constituição Federal de 88, que traz diretrizes para toda a legislação infraconstitucional.

Assim, todo conflito entre estas leva à inconstitucionalidade, conseqüentemente não é possível sua vigência no ordenamento jurídico. Nesse contexto se insere a Lei Complementar 123/2006, pois veremos adiante que ela desrespeita o mandamento constitucional do tratamento diferenciado à MPE, quando autoriza diversas atividades a optarem pelo Sistema Integrado de Pagamento de Impostos (SIMPLES NACIONAL) e por outro lado veda ingresso das atividades decorrentes do exercício da atividade intelectual.

Desse modo, presente estudo consiste na abordagem à literatura especializada do tema em desenvolvimento, objetivando dar interpretação pelo enfoque doutrinário, jurisprudencial ressaltando a inconstitucionalidade da LC 123/2006, pois na análise de seus artigos verifica-se que o artigo 17 inc. XI, da referida Lei conflita diretamente como os Princípios Gerais da Atividade Econômica prevista na Constituição Federal. Assim pretende-se explicitar as distorções encontradas no que tange aos critérios adotados pelo fisco na definição do que é Micro e Pequena Empresa (MPE) em face ao Princípio da Isonomia e da Capacidade Contributiva, mostrando os motivos que levam a esta distorção, além de buscar alternativas para sanar tais divergências.

Pretende-se confrontar o que preceitua a Constituição, a jurisprudência e a doutrina no que se refere ao tratamento diferenciado a ser dado às pequenas e

médias empresas e texto da Lei complementar 123/2006, quanto à definição do que é MPE e seus critérios de exclusão.

Assim responder às seguintes questões; Os critérios utilizados para definir o que é uma MPE são adequados? Quais os fatores que influenciam negativamente e positivamente nos critérios adotados? Qual a alternativa possível para definir o que é uma MPE sem comprometer a arrecadação de tributos?

2 A EMPRESA NO DIREITO BRASILEIRO

2.1 TEORIA DA EMPRESA

Para conceituar a Teoria de Empresa é necessário retroceder até a idade média, e de lá até os dias atuais pontuar com brevidade a evolução do direito comercial, até chegarmos à Teoria da Empresa.

É na idade média que surge a profissão de comerciante, com o aparecimento das corporações de ofício no período pré-industrialização. Posteriormente, esta classe deu origem à burguesia que fazia frente ao feudalismo até então dominante. Historicamente esse período é definido como fase “subjetiva” do direito comercial.

Na fase “subjetiva” só era considerado comerciante aquele que praticasse atividade mercantil vinculada a uma corporação de ofício mercantil, desse modo, sujeito às decisões tomadas dentro da corporação, esta fase foi assim definida nas palavras do Professor Pavezzi:

A primeira fase, conhecida como subjetivo-corporativista, era caracterizada por uma tônica subjetiva que ligava o mercador a uma corporação de ofício mercantil. Em seu conceito, o comerciante era aquele que praticava a mercancia, subordinando-se à corporação de mercadores e sujeitando-se às decisões dos cônsules dessas corporações.

(PAVEZZI, 2008, p.1).

O subjetivismo dessa fase consiste no fato de que um cidadão, mesmo que exercesse a atividade de comerciante com todas as suas características, caso não estivesse vinculado a uma corporação de ofício mercantil, seus atos não estariam protegidos pela legislação vigente.

Posteriormente com publicação do Código Napoleônico de 1807, surge na França a Teoria dos Atos do Comércio denominada como “Objetiva”, a qual

tinha como fator caracterizador o ato comercial em si praticado pelo mercador. A objetividade, no caso, consistia no fato de que qualquer mercador, independente de estar ou não vinculado ao órgão, mas que praticasse atos de comércio previsto com habitualidade, era considerado comerciante.

A problemática da Teoria dos Atos do Comércio está na sua característica legislativa, pois só é considerado como atividade comercial os atos positivados, o que deixa inúmeras atividades, com todas as características comerciais, excluídas da proteção do Código Comercial.

Machado é esclarecedor ao explanar sobre a limitação da Teoria dos Atos do Comércio:

Não existe um critério certo e lógico para defini-los, o que gera situações anacrônicas e incompatíveis com a conjuntura da economia moderna, na medida que exclui determinadas atividades econômicas do campo de incidência das normas comerciais. Ato de comércio ficou sendo aquilo que o legislador estabelecesse. O que não estivesse previsto em lei, seria ato civil não sujeito às normas e prerrogativas comerciais. (2002, p. 3)

No Brasil, sob influência francesa, foi promulgado em 1850 o Código Comercial Brasileiro que adotava, mesmo com suas limitações, a Teoria dos Atos do Comércio, enumerando os atos comerciais estabelecidos por sua natureza ou profissão.

Sua vigência perdurou até 2002, quando entrou em vigor pela Lei 10.406/2002 o novo código civil brasileiro, o qual revogou a primeira parte do Código Comercial e adotou a Teoria da Empresa.

A teoria da Empresa obteve seu maior desenvolvimento no direito italiano, sendo adotada pela primeira vez no Brasil no Código Civil de 1942. Esta codificação buscou implantar uma regulamentação geral, abrangendo aspectos trabalhistas definindo estabelecimento e o exercício da atividade do empresário.

Em linhas gerais, a principal diferença entre a Teoria da Empresa e a Teoria dos Atos do Comércio, é que esta coloca certa atividade econômica sob a égide comercial e parte sujeita ao Código Civil. Já na Teoria da Empresa, não existe distinção entre regime jurídico, pois o que importa é a forma com que a atividade é exercida pelo empresário, isto é, se a atividade é exercida de forma organizada, objetivando lucro, fica caracterizada como atividade empresarial.

Neste sentido leciona Silva:

A teoria da empresa não divide os atos em civis ou mercantis. Para a teoria da empresa, o que importa é o modo pelo qual a atividade econômica é exercida. O objeto de estudo da teoria da empresa não é o ato econômico em si, mas sim o modo como a atividade econômica é exercida, ou seja, a empresa. (2003, p. 2)

2.2 DEFINIÇÃO DE EMPRESA E EMPRESÁRIO

Diversas foram às tentativas para conceituar juridicamente empresa. Veremos que não tem sido fácil a tarefa, considerando as inúmeras divergências entre diversos autores para chegar a tal definição. Rocco (*apud* REQUIÃO, 2011), por exemplo, entendia que o elemento essencial para definição de empresa era organização do trabalho de outrem, bastando, desse modo haver quem colocasse sob suas ordens pessoas trabalhando.

Asquini (*apud* REQUIÃO, 2011) expoente italiano da Teoria da Empresa afirmava que não era possível obter um conceito unitário de empresa e que para se ter uma melhor definição, esta deveria ser analisada sob os seguintes ângulos:

- Subjetivo: empresa como empresário, isto é, aquele que exercita profissionalmente a atividade econômica organizada;
- Funcional: Empresa como atividade empreendedora, são as forças e meios com objetivo produtivo e seus desdobramentos jurídicos.
- Patrimonial ou Objetivo: empresa como estabelecimento, conjuntos de bens móveis e imóveis utilizados para o exercício da atividade produtiva.
- Corporativo: empresa como instituição organizada formada pelo empreendedor e seus colaboradores.

A definição única de empresa esbarra no fato de que tal fenômeno empresa abarcam componentes objetivos (econômicos) e subjetivos (empresa como empresário), daí a dificuldade do enquadramento de empresa ao direito.

Desse modo disserta Marcondes:

É de se concluir pela inexistência de componentes jurídicos, que combinados aos dados econômicos formem um único conceito genérico de empresa; ou considerada a constância do substrato econômico pela inexistência de um conceito de empresa como categoria jurídica. (*apud* BULGARELLI, 2000, p. 294)

Tal é a complexidade para dar uma definição jurídica à empresa, que o legislador brasileiro, ao redigir o atual Código Civil, preferiu conceituar somente o empresário, deixando a conceituação para os doutrinadores.

Diante de tantas divergências é importante mencionar que pelo menos em uma situação existe consenso doutrinário quanto à definição de empresa; a de que esta é uma abstração, um organismo oriundo da junção do capital e trabalho, que, unidos pela intenção do empresário, forma a empresa. Requião (2011) corrobora com tal afirmativa ao mencionar que tanto capitais quanto trabalho nada mais são isoladamente do que bens e pessoas. A empresa só nasce quando se inicia a atividade sob a orientação do empresário. Desaparecendo o exercício da atividade organizada do empresário, desaparece a empresa.

Desse modo, nas palavras de Requião (2011), empresa nada mais é do que um organismo econômico que combina os fatores natureza, capital e trabalho para produção ou circulação de bens e serviços; em outras palavras empresa é o exercício de atividade organizada, objetivando a circulação de bens ou serviços, daí conclui-se que uma sociedade empresária estará formada quando ocorrer a junção da atividade com duas ou mais pessoas para exercício profissional desta.

Vale destacar que a sociedade empresária adquire personalidade jurídica própria, sendo sujeita a direitos e deveres cabendo, a seus integrantes representá-la ativa e passivamente.

Se por um lado existe divergência para a conceituação de empresa, isso não ocorre quando falamos do empresário. Este se encontra definido no Código Civil, mais precisamente no Art. 966, como aquele que exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços.

Todavia o próprio Art. 966, em seu parágrafo, excepciona algumas atividades que, mesmo exercida com o objetivo do lucro, não são caracterizadas como empresárias. Desse modo, atividades intelectuais e artísticas são mantidas sob a égide de atividade econômica Civil.

Vejam os que diz o parágrafo único do Art. 966:

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Isso que dizer, num exemplo clássico, que um médico que contrate uma secretária e um office boy para o exercício de sua profissão, não estará encampado

pelo Direito Comercial, tendo em vista que o exercício de sua profissão não perdeu a característica da pessoalidade. Todavia, esse mesmo dispositivo excepciona o profissional intelectual cujo exercício profissional constitui o elemento empresa.

Conforme leciona Coelho (2010), o elemento empresa ocorre quando o exercício da atividade intelectual deixa de ser exercido de forma pessoal e passa a ser exercido de forma indireta, como no exemplo do médico, quando este deixa de atender seus clientes em seu consultório e contrata outros médicos e enfermeiros para prestar os serviços, ou em sua clínica ou hospital ele faz às vezes do administrador, gerencia o estabelecimento. O que antes era feito diretamente por ele agora é feito por terceiros, sua clientela não mais o procura em razão de seus bons serviços e sim pelo reconhecimento da qualidade do estabelecimento. Dessa forma, está caracterizada a transformação da atividade intelectual para a empresarial.

2.3 EMPRESÁRIO INDIVIDUAL

Após tratarmos da Teoria da Empresa e da sociedade empresária é conveniente fazer uma explanação sobre a figura do empresário individual que tem características totalmente distintas da sociedade empresária.

O ordenamento civil vigente traz em seu artigo 966 a seguinte definição para o empresário:

Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Parágrafo único. Não se considera empresário quem exerce profissão intelectual, de natureza científica, literária ou artística, ainda com o concurso de auxiliares ou colaboradores, salvo se o exercício da profissão constituir elemento de empresa.

Em linhas gerais, o empresário individual é mais um tipo jurídico, ficção criada pelo direito, na qual a pessoa natural incorpora a pessoa jurídica para o exercício de uma atividade empresarial, caracterizada principalmente pela atuação.

Essa incorporação de pessoa jurídica pela natural não tinha separação patrimonial até a promulgação da Lei 12.441/2011, que alterou o Código Civil de 2002. Anteriormente a essa lei, a pessoa física que se constituísse como empresário individual, invariavelmente respondia ilimitadamente com seu patrimônio pessoal pelos atos praticados no exercício da atividade empresarial, sendo a recíproca também verdadeira, pois o patrimônio integralizado para o exercício da atividade empresarial respondia pelos atos praticados pela pessoa física.

Quando entrou em vigor a mencionada Lei, esta introduziu em nosso ordenamento jurídico uma nova modalidade de personalidade jurídica, pois a modalidade ilimitada não deixou de existir, ocorre que o empreendedor, ao constituir-se empresário individual, pode optar pela responsabilidade limitada, bastando que integralize o capital social com valor igual ou superior a 100 salários mínimos vigentes. Assim dispôs a citada Lei sobre o tema:

Art. 1º Esta Lei acrescenta inciso VI ao art. 44, acrescenta art. 980-A ao Livro II da Parte Especial e altera o parágrafo único do art. 1.033, todos da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), de modo a instituir a empresa individual de responsabilidade limitada, nas condições que especifica.

[...]

Art. 980-A. 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.

Tais mudanças vieram atender aos anseios da classe empresarial, em especial dos micro e pequenos empresários, que ficaram menos vulneráveis quando do exercício da atividade empresarial, considerando que constituição de empresa individual é típica dos pequenos negócios, conforme enfatiza Chiomento:

A mudança deve contribuir para que micro e pequenos empresários saiam da informalidade. Essa lei trará estímulo, segurança, simplificação e transparência aos processos de formação de empresas, emprego e renda no Brasil. (*apud* CRISTO, 2011, p.1)

Essa particularidade do empresário individual de responsabilidade ilimitada é bem esplanada pelo conceituado professor Coelho (2010), quando sublinha a característica econômica da atividade, pois, tendo risco ilimitado na atividade, cabe ao empresário individual a atividade de menor porte, como por exemplo, uma lanchonete ou uma padaria. Tais atividades normalmente são de pouca complexidade, tão pouco exigem grande monta de dinheiro para sua implantação, se comparadas aos grandes conglomerados empresariais.

Essa característica é ainda mais evidente quando se observa a evolução econômica do empresário em seu ramo de negócio. Caso queira ampliar ainda mais seu empreendimento com a abertura de uma filial ou ainda encontre um sócio disposto a investir na atividade por entender ser esta promissora, será necessário, para que tais possibilidades se concretizem, a alteração da natureza jurídica de empresário individual para sociedade empresária. Daí a conclusão que os negócios de menor porte, em sua maioria são exercidos pelo empresário individual.

3 REGIME JURÍDICO DA MICRO E PEQUENA EMPRESA (MPE)

3.1 EVOLUÇÃO HISTÓRICA

Na década de 70, em meio à crise do petróleo, inúmeros estados passando por grave recessão econômica, vislumbrou-se na MPE uma ferramenta importante para se adaptar mais rapidamente a novos tempos que se anunciavam, considerando sua capacidade de absorção de mão de obra, o baixo investimento necessário a sua implantação, a maior capacidade de inovar e se adaptar a novas tecnologias em virtude de seu tamanho, além do baixo custo para geração de um posto de trabalho.

O tema MPE passou a tomar importância no Brasil com o acirramento da crise econômica brasileira, a partir dos anos 80. Naquela época já se propagava a função empregadora da microempresa, o que permitiria a sua utilização como forma de amenizar as consequências da crise, dessa forma deu-se início aos estudos para a criação do Estatuto da Microempresa (TAGLIASSUCHI, 1985, p. 121-144).

Segundo Requião (2011), a matéria MPE já havia sido objeto de leis comerciais e fiscais esparsas, mas sem sistematização, pois tinha com objetivo atender a estritas circunstâncias de cada caso, todavia após inúmeros debates e muito pouco consenso, em 1984, foi aprovado através da Lei 7.256/84, o Estatuto da Microempresa, com propósito de assegurar tratamento diferenciado, simplificado e favorecido às microempresas.

Esse estatuto adotou dois critérios para definição da microempresa, o critério objetivo e o subjetivo. O objetivo vinha a ser o faturamento da empresa, visto que naquele instrumento considerava-se microempresa aquela com receita bruta anual de até 10.000 OTN, assim estabelecia pelo Art. 2º da citada Lei:

Art. 2º - Consideram-se microempresas, para 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.

O subjetivismo estava presente no critério de exclusão de algumas atividades, como aquelas de propagandas e as demais previstas no Art. 3º. Eram excluídas da sistemática inúmeras, tendo em vista preocupação com arrecadação previdenciária, pois o incentivo, mais abrangente à microempresa esbarrava na desoneração

tributária previdenciária. Dessa forma este restringia uma gama enorme de atividades que abaixo se vê:

- Constituída sob a forma de sociedade por ações;
- Em que o titular ou sócio seja pessoa jurídica ou, ainda, pessoa física domiciliada no exterior;
- Que participe de capital de outra pessoa jurídica ressalvados os investimentos provenientes de incentivos fiscais efetuados antes da vigência desta Lei;
- Cujo titular ou sócio participe com mais de 5% (cinco por cento) do capital de outra empresa, desde que a receita bruta anual global das empresas interligadas ultrapasse o limite fixado no artigo anterior;
- Que realize operações relativas a:
Importação de produtos estrangeiros, salvo se estiver situada em área da Zona Franca de Manaus ou da Amazônia Ocidental, a que se referem os Decretos-leis n°s 288, de 28 de fevereiro de 1967, e 356, de 15 de agosto de 1968;
- b) compra e venda, loteamento, incorporação, locação e administração de imóveis;
- Armazenamento e depósito de produtos de terceiros;
- Câmbio, seguro e distribuição de títulos e valores mobiliários;
- Publicidade e propaganda excluída os veículos de comunicação;
- Que preste serviços profissionais de médico, engenheiro, advogado, dentista, veterinário, economista, despachante e outros serviços que se lhes possam assemelhar.

Posteriormente, durante o processo de democratização vivenciado no Brasil, já em 1988, a Constituinte, reconhecendo a importância do tema e objetivando estimular o desenvolvimento econômico nacional, consagrou diverso dispositivo na Constituição voltado ao tratamento diferenciado para MPE tal como artigo 170, IX:

Art. 170 – A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

IX – Tratamento favorecido para empresa de pequeno porte constituído sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

Bem como o Artigo 179, que dispunha expressamente sobre o tratamento a ser dado pelos entes federativos as MPEs:

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.

E em obediência aos preceitos inclusos na Carta Magna pelo Art. 179, vários outros dispositivos legais foram editados, tendo com tema a MPE. Em 1994 foi criado o Estatuto da Micro e Pequena Empresa e Empresa de Pequeno Porte através da Lei 8.864/94. Sua principal inovação foi a criação da “Empresa de Pequeno Porte” (EPP).

Mais uma vez o legislador utilizou-se do critério material (econômico) para definição de microempresa, tendo em vista que o Art. 2º da mencionada lei definia como microempresa (ME) aquela que faturasse anualmente até 250.000 Ufirs e empresa de pequeno porte (EPP) a empresa que faturasse anualmente até 700.000 Ufir.

Assim dispunha o artigo 2º:

- **Microempresa:** a pessoa jurídica e a firma individual que tiverem receita bruta anual igual ou inferior ao valor nominal de duzentas e cinqüenta mil Unidades Fiscais de Referência (Ufir), ou qualquer outro indicador de atualização monetária que venha a substituí-la;
- **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.
- **Límite da receita, a receita bruta:** apurado no período de 1º de janeiro a 31 de dezembro de cada ano, será calculado, considerando-se o somatório das receitas brutas mensais divididas pelos valores das Unidades Fiscais de Referência (Ufir) vigentes nos respectivos meses.
- **Início de Atividade:** no primeiro ano de atividade, o limite da receita bruta será calculado proporcionalmente ao número de meses decorridos entre o mês de constituição da empresa e 31 de dezembro do mesmo ano, desconsideradas as frações de mês.
- O enquadramento da firma individual ou da pessoa jurídica em microempresa ou em empresa de pequeno porte, bem como o seu desenquadramento, não implicarão alteração, denúncia ou qualquer restrição em relação a contratos por elas anteriormente firmados.

Já em 1996, através da Lei 9.317/96, foi instituído Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e Empresas de Pequeno

Porte (SIMPLES), cuja principal vantagem estava contida em seu Art. 3º, o qual dava possibilidade de a MPE fazer o pagamento dos diversos tributos federais mediante um único recolhimento mensal dos seguintes impostos e contribuições:

- Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas - IRPJ;
- Contribuição para os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - PIS/PASEP;
- Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL;
- Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS;
- Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI;
- Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que tratam o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, e a Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996;
- Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que tratam o art. 22 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, o art. 25 da Lei nº 8.870, de 15 de abril de 1994, e a Lei Complementar nº 84, de 18 de janeiro de 1996. (Redação dada Lei nº 9.528, de 10.12.1997);
- Contribuições para a Seguridade Social, a cargo da pessoa jurídica, de que tratam a Lei Complementar no 84, de 18 de janeiro de 1996, os arts. 22 e 22A da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991 e o art. 25 da Lei no 8.870, de 15 de abril de 1994. (Redação dada pela Lei nº 10.256, de 9.10.2001) (Vide Lei 10.034, de 24.10.2000).

Passados 10 anos da criação do SIMPLES, em 2006, foi sancionada a Lei Complementar 123, instituindo O Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte (SIMPLES NACIONAL) que revogou os institutos anteriores sobre o tema, trazendo como grande diferencial a unificação dos impostos no âmbito federal, estadual e municipal, com eventuais exceções, como no caso da substituição tributária.

Outro avanço do SIMPLES NACIONAL foi a ampliação de atividades autorizadas a ingressarem na sistemática simplificada, tendo em vista que diversas atividades da área de serviço que na sistemática anterior tinha seu ingresso vedado, passaram a integrar a sistemática com o advento da nova lei.

Com a promulgação desse instituto, o legislador veio regulamentar a previsão constitucional do tratamento diferenciado, unificando a MPE no âmbito federal, estadual e municipal, pois a partir da sua vigência, todas as decisões envolvendo está, obrigatoriamente envolverão negociação política entres os entes da federação.

3.2 DEFINIÇÃO DE MICRO E PEQUENA EMPRESA

Desde que a MPE tomou importância no cenário econômico brasileiro na década de 80, tem se usado como definição critérios objetivos e subjetivos. O critério objetivo evidencia-se pelo fator econômico através da Lei Complementar

123/2006 que, atualmente, regulamenta o faturamento como fator limitador ao enquadramento o faturamento; essa previsão consta no Art. 3º da citada lei, que assim dispõe:

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

I - no caso das microempresas, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais);

II - no caso das empresas de pequeno porte, o empresário, a pessoa jurídica, ou a ela equiparada, aufera, em cada ano-calendário, receita bruta superior a R\$ 240.000,00 (duzentos e quarenta mil reais) e igual ou inferior a R\$ 2.400.000,00 (dois milhões e quatrocentos mil reais).

Observa-se o critério subjetivo para definição da MPE quando o legislador autoriza ou exclui determinada atividade da sistemática simplificada. Mesmo tendo essa característica semelhante, e estando no mesmo grupo econômico, esse subjetivismo fica evidente quando observamos o § 5º do Art. 18, onde o legislador autoriza a atividade de contabilidade a optar pelo simples:

Art. 18. O valor devido mensalmente pela microempresa e empresa de pequeno porte comercial, optante pelo Simples Nacional, será determinado mediante aplicação da tabela do Anexo I desta Lei Complementar.

§ 5º-B. Sem prejuízo do disposto no § 1º do art. 17 desta Lei Complementar, serão tributadas na forma do Anexo III desta Lei Complementar as seguintes atividades de prestação de serviços:

XIV - escritórios de serviços contábeis, observado o disposto nos §§ 22-B e 22-C deste artigo.

Por outro lado veda atividades com as mesmas características como as intelectuais e artísticas, mencionadas no inciso XI do Art. 17:

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

XI - que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócios.

O argumento para o subjetivismo na definição da MPE está no fato de que nem todas as atividades necessitam de proteção ou exercem a função social da microempresa, entretanto tal justificativa é passível de crítica, visto que uma empresa concorre diretamente com outras no mesmo ramo de atividade. Dessa forma é necessário que se dê tratamento diferenciado à pequena empresa pelo critério econômico até que esta adquira musculatura para poder competir de igual para igual com sua concorrente maior.

3.3 TRATAMENTO CONSTITUCIONAL

A constituição brasileira, no capítulo que trata dos Princípios Gerais da Atividade Econômica em seu Art. 170, inc. IX dispõe sobre o tratamento simplificado e favorecido que deve ser dado a MPE, e face a esse preceito, o legislador instituiu através da Lei Complementar 123/2006 o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte objetivando dar tratamento simplificado e favorecido às mesmas, entretanto, a referida Lei contém diversos dispositivos que impedem a realização plena dos preceitos constitucionais quanto ao tratamento diferenciado a MPE. Sendo Assim dessa forma pretende-se explicitar as distorções no que tange aos critérios adotados pelo fisco na definição do que é Micro e Pequena Empresa em face ao Princípio da Isonomia e da Capacidade Contributiva, mostrando os motivos que levam a estas distorções além de buscar alternativas para sanar tais divergências.

3.4 LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL E SEUS ASPECTOS CONTROVERTIDOS

Como mencionado anteriormente, foi no processo de democratização do Brasil que a MPE teve reconhecido expressamente na Constituição Federal seu relevante papel de indutor de desenvolvimento econômico e social da nação. Contudo, o exercício deste vem sendo constantemente bloqueado através de diversos instrumentos legais que foram editados a partir da década de 90.

Assim ocorreu em 1996 quando foi editada a Lei 9.317, que instituiu o SIMPLES, que além do critério objetivo faturamento para efeito de enquadramento, existiam também algumas atividades excluídas por critérios subjetivos, o que

impediu uma infinidade de empresas de optar pela sistemática assim impedidas de cumprirem seu papel constitucional.

Na Lei 9.317 a polêmica ficou por conta do Art. 9 inciso XIII, que, ao vedar as atividades artísticas, culturais e regulamentadas, acrescentou ao dispositivo as atividades assemelhadas às vedadas. A redação do texto, da forma que se apresentava, tinha interpretação dúbia, servindo de pretexto para a Secretaria da Receita Federal excluir da sistemática do SIMPLES inúmeras atividades, tais como: oficinas mecânicas de automóveis e motocicletas, empresa de tornearia e usinagem, entre outras, as quais notoriamente não se utilizam, da mão de obra especializada de um engenheiro mecânico.

A redação daquele parágrafo deu causa a inúmeras ações que obtiveram decisões muitas vezes incontroversas, por vezes emanadas pelo mesmo órgão julgador em casos semelhantes:

Terceira Turma Especial/Terceira Câmara/Terceiro Conselho de Contribuintes. Recurso 341173 - Nº Acórdão 393-00062

Ementa Assunto: Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - Simples Ano-calendário: 2002 SIMPLES. NÃO EXCLUSÃO. REPARO E MANUTENÇÃO DE AERONAVES. As atividades de reparo e manutenção de pequenas aeronaves não são próprias de engenheiro ou assemelhadas, portanto, não se enquadram na condição impeditiva prevista no art. 9º, inciso XIII da Lei nº. 9.317/96. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO.

A *contrario sensu*, a mesma turma julgadora decidiu pela exclusão em caso semelhante:

Terceira Turma Especial/Terceira Câmara/Terceiro Conselho de Contribuintes. Recurso aº 139.632 Voluntário - Acórdão 393-00035 – Ementa. SIMPLES. EXCLUSÃO. MONTAGEM E MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS. SERVIÇO PROFISSIONAL DE ENGENHARIA OU ASSEMELHADO. A prestação de serviços de montagem e manutenção de equipamentos industriais, por ser atividade específica de engenheiro ou assemelhada impede a opção pelo Simples. RECURSO VOLUNTÁRIO NEGADO.

Denota-se a insegurança gerada pela falta de critérios claros para definir a MPE, todavia, como veremos adiante a polemica foi mantida.

A promulgação da Lei Complementar 123, que instituiu o SIMPLES NACIONAL e manteve a polêmica do instituto anterior quanto às atividades assemelhadas, dessa vez em seu Art. 17, inciso XI que se apresentou da seguinte forma:

Art. 17. Não poderão recolher os impostos e contribuições na forma do Simples Nacional a microempresa ou a empresa de pequeno porte:

XI - que tenha por finalidade a prestação de serviços decorrentes do exercício de atividade intelectual, de natureza técnica, científica, desportiva, artística ou cultural, que constitua profissão regulamentada ou não, bem como a que preste serviços de instrutor, de corretor, de despachante ou de qualquer tipo de intermediação de negócio.

O legislador, ao redigir “**que constitua profissão regulamentada ou não**”, manteve a mesma polêmica agora com outras palavras. O texto da forma que se apresenta mais uma vez não fornece segurança jurídica necessária ao empresário para optar pela sistemática simplificada, visto que a redação dá margem a interpretações diferentes, seja aos olhos do fisco ou do contribuinte.

Mantendo-se o texto como está, inúmeras atividades podem ser consideradas assemelhadas pelo fisco, ficando impedida de optar pelo regime. Dessa forma muitos empresários que optarem inadvertidamente correm o risco de serem desenquadradas retroativamente à data da opção, tendo conseqüências financeiras de grande proporção para MPE. Por outro lado inúmeras empresas que poderiam se enquadrar na sistemática simplificada, não o farão de imediato, sendo necessário se dirigir ao judiciário para obtenção da tutela necessária, assim retardando a utilização dos benefícios da Lei.

O impedimento a certas atividades de optarem pelo Simples Nacional é justificável, pois há atividades que não exercem a função social da microempresa, tão pouco necessitam de proteção contra o poderio econômico das grandes corporações, neste sentido devemos discriminar adequadamente os desiguais, na medida de sua desigualdade (COELHO, 2001, p. 10).

O fato de a atividade ser considerada assemelhada é um critério falho para definição de MPE e fonte geradora de insegurança jurídica, impedindo que esta desenvolva o papel a que se propõe que é gerar emprego e renda.

4 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

O legislador constitucional inseriu em nossa Carta Magna, princípios norteadores, os quais devem sempre ser observados pelo legislador ordinário quando da edição de Leis. Estas devem obter respaldo em tais fundamentos, respeitando

a estrutura hierárquica legal vigente no ordenamento jurídico brasileiro, o qual coloca a Constituição Federal como referência para todos os demais ditames legais.

4.1 PRINCÍPIOS GERAIS DA ATIVIDADE ECONÔMICA

A Constituição Federal reservou um capítulo para tratar especificamente dos princípios gerais da atividade econômica, trazendo em seu bojo diretrizes quanto ao tratamento diferenciado às MPE:

Art. 170. A ordem econômica, fundamentada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos a existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios;

[...]

IX – tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede administrativa no País.

Assis (2005), argumenta que, de acordo com a regra da lei superior, as normas constitucionais, impõem duas situações jurídicas:

a) Impedem a edição de leis e de outros instrumentos normativos em sentido oposto aos direitos assegurados ao pequeno empresário, na Constituição Federal, sob a pena de inconstitucionalidade;

b) Impõe ao órgão legislativo tratamento privilegiado e favorecido a micro e pequena empresa.

O Art. 170 da constituição é dispositivo balizador dos fundamentos econômico brasileiros, deixando nítido quais são os objetivos a serem buscado pela atividade econômica. Assim delimitam-se as fronteiras da iniciativa privada na sua busca incessante pelo lucro, dando um objetivo maior ao capitalismo, fazendo-o também voltar-se para o desenvolvimento social. Por outro lado, respalda o legislador para que, na busca do desenvolvimento econômico e social, desenvolva ferramentas para fomentar a livre concorrência, protegendo a microempresa de disparidades econômicas frente às grandes corporações.

4.2 PRINCÍPIO DA ISONOMIA

O princípio da isonomia, previsto em nossa Carta Magna, em seu Art. 5º, busca proibir qualquer distinção entre pessoas de igual situação:

Art. 5º: Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no país a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade.

O citado princípio encontra paralelo no campo tributário o Art. 150, II da Constituição Federal, vedando a União, Estados, DF e Municípios instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte é, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

II – Instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional, ou função por elas exercidas, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos títulos ou direitos;

Amaro (2010) defende que este princípio implica em 02 faces, uma delas é que diante de determinada Lei, todo o contribuinte que se enquadre na hipótese ficará sujeito ao mandamento Legal, não existindo distinção entre pessoas, sendo até ai o princípio da igualdade dirigido ao aplicador da lei.

A outra face deste princípio é dirigida ao legislador que, conforme Coelho (2001) bem lembra, não pode discriminar os que devem ser tratados como iguais, dando ao princípio da isonomia caráter mandamental no que tange ao tratamento diferenciado à MPE.

Amaro, estudando a questão e procurando identificar quem são os iguais e quem são os desiguais, chegou à seguinte conclusão:

Hão de ser tratados, pois, com igualdade aqueles que tiverem igual capacidade contributiva, e com desigualdade os que revelarem riquezas diferentes e, portanto, diferentes capacidades de contribuir. (AMARO, 2010, p. 159)

O posicionamento apresentado não deixa dúvidas quanto à aplicação do princípio da isonomia às MPE, em face à evidente desigualdade econômica destas diante das demais empresas que atuam no mercado nacional.

4.3 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

O princípio da capacidade contributiva está previsto no Art. 145 da constituição federal e assim disposto:

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

I impostos;

II taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 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.

Tal dispositivo nos orienta que os tributos devem ser cobrados na medida da capacidade econômica de cada um, desta forma o fisco tem por obrigação dar tratamento tributário de forma igual àqueles que se encontrem em condições análogas (MACHADO, 2000).

Amaro (2010) menciona que a norma busca preservar o contribuinte de uma tributação excessiva que comprometa seus meios de subsistência, ou o livre exercício de sua profissão, ou a livre exploração de sua empresa.

Também observa que o princípio se assemelha ao da igualdade, na medida em que gradua o tributo à capacidade contributiva do contribuinte. Todavia, quando estes são iguais, não pode ser exigido destes ônus além de sua capacidade econômica.

É possível estabelecer um paralelo com o princípio da seletividade aplicado sobre determinados produtos, o qual diante de sua essencialidade, recebe tributação menos gravosa, visto que quem irá consumi-los são pessoas de menor poder aquisitivo. Por outro lado, quando o produto é considerado supérfluo ou luxuoso deverá recair sobre o mesmo um gravame tributário de maior onerosidade, tendo em vista que seu consumidor será quase sempre o de maior capacidade econômica.

No mesmo sentido, aplica-se tal raciocínio a MPE, que, sendo de menor expressão econômica, necessita de efetiva proteção por parte do governo para fazer frente às grandes empresas, devendo assim ter incidência tributária menos gravosa se comparado às grandes empresas. Estas por sua vez dominam todo o processo produtivo, não necessitando de suporte estatal, além de ter maior capacidade contributiva.

5 A INCONSTITUCIONALIDADE NA LIMITAÇÃO AO INGRESSO NO REGIME SIMPLIFICADO

Vigora em nosso ordenamento jurídico uma estrutura hierárquica na qual toda legislação produzida deve obediência às normas que lhe são superiores. No topo dessa estrutura encontra-se a Constituição Federal 1988 que traz diretrizes para toda a legislação infraconstitucional, sendo inconcebível qualquer norma contrária à Lei Maior.

Neste sentido corrobora Silva (1991) quando dispõe que todas as normas que integram a ordenação jurídica nacional serão válidas se estiverem de acordo com as normas da constituição Federal

Através de seu conteúdo é possível conhecer quais são os objetivos da nação, quais são os fundamentos norteadores de um país, além de se verificar garantias individuais dirigidas ao povo, do mesmo modo que em seu bojo está presente o arcabouço jurídico necessário a dar segurança jurídica aos atos praticados pelo cidadão e empresas. Reforça tal narrativa as palavras do Professor Riccitelli, que assim dispõe:

A constituição de um país é o conjunto de normas e princípios codificados em um texto formal, que organizam e regulamentam a estrutura jurídica, político e administrativa de um Estado, preservando sua soberania e conseqüente autonomia aos direitos e garantias do seu povo. É a sua lei máxima. (2004, p. 1)

Partindo da premissa de que toda legislação infraconstitucional deve obediência ao mandamento constitucional conclui-se que todo conflito entre estas leva a inconstitucionalidade, conseqüentemente não é possível sua vigência no ordenamento jurídico. Nesse contexto se insere a Lei Complementar 123/2006, pois veremos adiante que ela desrespeita o mandamento constitucional do tratamento diferenciado a MPE, além do princípio da isonomia da capacidade contributiva, quando veda o ingresso no SIMPLES NACIONAL às funções decorrentes do exercício da atividade intelectual, devendo sua vigência ser contestada nas instâncias cabíveis, sob pena de ver perpetuar esta normatização causadora de instabilidade jurídica, requisito fundamental para uma nação democrática.

Na interpretação de Gaede (2004), à Constituição Federal não concedeu a lei competência para determinar quais empresas podem usufruir o tratamento diferenciado. Em respeito ao princípio da isonomia, estabeleceu o benefício de forma

ampla conferindo-lhe a Lei a competência de definir critérios para classificação do que é MPE.

Como se não bastasse, o legislador demonstrou-se incongruente quando, por um lado, vedou a inclusão no SIMPLES NACIONAL das atividades decorrentes do exercício da atividade intelectual, mas ao mesmo tempo autorizou que contadores fossem inclusos na sistemática.

Tal situação nos leva a perguntar se não seria justo também que administradores, dentre tantas outras atividades intelectuais, não poderiam optar pelo SIMPLES NACIONAL? Não se quer questionar a inclusão dos contabilistas, e sim demonstrar que o legislador age de maneira casuística, ora agindo de uma forma, ora de outra, sem coerência e principalmente respeitando os preceitos constitucionais vigentes.

Muitos poderiam argumentar que o Estado deve observar a conveniência de seus atos, todavia qualquer ação praticada pelo ente estatal deve observar o que determina a lei, principalmente quando se tratar da Constituição Federal, daí vale lembrar as palavras de Silva, quando dispõe sobre a obediência do Estado aos mandamentos constitucionais:

Toda autoridade só nela encontra fundamento e só ela confere poderes e competências governamentais. Nem o governo federal, nem os governos dos Estados, nem os dos Municípios ou distrito Federal são soberanos, porque todos são limitados, expressa ou implicitamente, pelas normas positivas daquela lei fundamental. Exercem suas atribuições nos termos nela estabelecidos. (1991, p. 45)

Não tem cabimento falar que determinadas atividades não necessitam de proteção ou não exercem função social. Tal argumentação cai por terra visto que uma empresa concorre diretamente com outras no mesmo ramo de atividade. Assim é necessário que se dê tratamento diferenciado às pequenas pelo critério econômico, até que estas adquiram musculatura para poder competir de igual para igual com sua concorrente maior. Neste sentido, Pingret é de uma clareza impar ao tratar do assunto, assim lecionando:

Não se pode esquecer que o tratamento favorecido outorgado às microempresas somente deve ser entendido na conformidade com a ideologia constitucionalmente adotada. Não é por se dedicar a tal ou qual atividade que se enquadra a empresa como micro, mas sim pelo resultado anual de sua atividade. A se adotar o raciocínio contrário, chegar-se-ia a solução manifestamente antagônica ao texto da lei de não se considerar, por exemplo, uma empresa de confecção como micro, a despeito de seu faturamento, pelo fato de existirem confecções de grande porte ou de se atribuir o status de micro às Casas Pernambucanas. (1995, p 29)

Com esse mesmo sentido Gaede (2010), menciona que se a intenção da Constituinte foi fomentar a atividade da microempresa, não haveria por que conferir à norma infraconstitucional o poder de arbitrar quais empresas pudessem ser beneficiadas, se assim fosse, qualquer lei poderia inviabilizar os mandamentos constitucionais, impondo critérios rigorosos de maneira a impedir a opção pelo sistema simplificado em razão de sua atividade econômica.

Ele conclui que a determinação dos Art. 170, IX e 179 da Constituição Federal, combinados com o Art. 150, II é no sentido de que todos os contribuintes, cujo porte econômico e não a atividade os qualifique como MPE, merecem o tratamento diferenciado previsto constitucionalmente, o que torna inconstitucionais as vedações da Lei Complementar 123/2006.

Tomando como parâmetro os princípios gerais da atividade econômica prevista na carta magna, toda norma infraconstitucional que se propõe a definir o que são micro e pequena empresa deverá sempre levar em consideração a capacidade econômica destas, para que ocorra uma tributação gradual e justa de acordo com o nível de riqueza do contribuinte, fazendo valer o princípio da capacidade contributiva, previsto no Art. 145 § 1º da CF, que assim dispõe:

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

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

Da mesma maneira, não se pode fazer distinção entre contribuintes em razão de sua ocupação profissional ou função exercida, respeitando o princípio da isonomia, previsto no Art. 150 da CF, o qual nos ensina a dar tratamento igual para aqueles que estejam em situação equivalente.

Por tudo isso, conclui-se que o Art. 17 da Lei complementar 123/2006 é inconstitucional, pois confronta diretamente o princípio da capacidade contributiva ao vedar sem avaliar a capacidade econômica das empresas que exercem atividades decorrentes do exercício do intelecto especializado, decorrendo daí também a violação do princípio da isonomia uma vez que ao permitir que outras atividades com as mesmas características optem pelo SIMPLES NACIONAL, dá tratamento

desigual para aqueles que estão em situação equivalente aos demais, o que é expressamente proibido na constituição.

6 CONSEQUÊNCIAS NA LIMITAÇÃO AO ENQUADRAMENTO COMO MPE

6.1 ARRECADAÇÃO PREVIDENCIÁRIA

Todo vez que se fala em ampliar o número de atividades para ingressar no SIMPLES NACIONAL, esbarra-se na arrecadação previdenciária, considerando que por disposição constitucional, prevista no artigo 195 da Constituição Federal, a previdência social deve ser custeada quase que em sua totalidade pelas contribuições efetuadas pelas empresas. Daí o dilema, pois eventual ampliação com suas isenções previdenciárias implicam em perda de arrecadação.

Antes de discorrer sobre os efeitos dessa ampliação na arrecadação previdenciária é conveniente fazer um esboço de como é custeado atualmente à seguridade social, assim verificaremos que não é neste ponto que está o problema.

Em linhas gerais a previdência social adota um regime de repartição simples onde, as empresa, os empregados da ativa e o Estado abastecem um caixa geral. Tais contribuições custeiam o total de despesas do sistema previdenciário.

Santos (2010) esclarece que o modelo adotado foi constituído em período totalmente distinto dos dias atuais. Vivenciava-se no Brasil na década de 30, uma economia basicamente agrária, com alta taxa de natalidade e com expectativa média de vida do cidadão de apenas 42 anos, principalmente em função da baixa qualidade dos serviços de saúde. Contudo, tal situação foi sendo revertida gradualmente com o passar dos anos, motivado principalmente pelo desenvolvimento da medicina e a ampliação do acesso a serviços públicos de saúde, o que culminou com o aumento exponencial da expectativa de vida do brasileiro, passando de 42 anos para os atuais mais de 70 anos.

Neste mesmo sentido, Santos (2010) conjectura que a melhora na expectativa de vida da população, aliada à diminuição da taxa de natalidade, exerce grande influência no equilíbrio econômico do caixa da previdência social, mostrando-se evidente o desbalanceamento na proporção entre contribuintes ativos e aposentados,

pois o que já foi uma proporção de 15 contribuintes para um aposentado atualmente encontra-se praticamente na proporção de 01 para 01.

Como se não bastasse, a Constituição de 1988, trouxe para o regime previdenciário quase 6 milhões de novos beneficiários rurais, os quais nunca contribuíram para esta. O legislador objetivou a melhor das intenções: corrigir a disparidade entre trabalhadores urbanos e rurais, todavia, não apontou de maneira eficiente, a fonte de custeio para cobrir o aumento do volume de beneficiários, sem comprometer o caixa previdenciário, o que deteriorou ainda mais o já combalido sistema previdenciário brasileiro (SANTOS, 2010).

Outro fator a ser levado em consideração é a questão do alto índice de informalidade vigente na economia nacional, que exclui um enorme contingente de possíveis contribuintes à previdência, levados à informalidade e ao submundo da sonegação, na maioria das vezes, pela alta carga tributária, necessária para cobrir o enorme déficit previdenciário e a ineficiente estrutura burocrática estatal.

Argumenta-se sobre a existência de um círculo vicioso: a elevada carga tributária e as pesadas contribuições previdenciárias impostas levam ao caminho da informalidade e da sonegação uma gama enorme de empresas, conseqüentemente, faz surgir uma quantidade muito grande de subempregados, que também não contribuem com a previdência, mas que, de alguma maneira, usufruem seus benefícios, obrigando o poder público a manter a elevada carga tributária. Neste sentido vale lembrar o que menciona Teixeira:

A criação de empregos, por sua vez, possui um custo elevado em função de uma série de tributos de natureza assistencial que incidem sobre o salário. Entre eles está a contribuição para a Previdência Social que, vista desta forma, desestimula a geração de postos de trabalho. (1997, p. 1)

Por outro lado devemos nos lembrar o que menciona a constituição federal quanto às fontes de custeio da seguridade social, a qual faz parte a previdência social:

Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais: I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)
a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

b) a receita ou o faturamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

c) o lucro; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

§ 1º - As receitas dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios destinadas à seguridade social constarão dos respectivos orçamentos, não integrando o orçamento da União.

Observando atentamente o artigo 195 da constituição, verificaremos que além das contribuições das empresas e dos trabalhadores a seguridade social deve receber contribuições governamentais. Daí conclui-se que o “déficit”, na verdade, seria a parte que cabe ao Estado contribuir, fazendo valer as palavras de Coggiola:

Os sucessivos governos têm insistido que o grande problema da Previdência é o fechamento das contas. Mas, a Previdência tem que fechar suas contas? Ou seja, a quantidade de recursos que entra como contribuições de empregados e empregadores para a Previdência deve ser igual a quantidade de recursos que sai, com aposentadorias, pensões e outros benefícios? A resposta é não. Primeiro, porque a Constituição prevê que o sistema de seguridade social, do qual a Previdência é parte, deve ser financiado por contribuições sobre as folhas de pagamentos, sobre o lucro e o faturamento das empresas; por contribuições governamentais diretas (resultantes da arrecadação de impostos), além de contribuições dos trabalhadores. Portanto, não é a Previdência isoladamente que deve fechar as contas, mas o sistema público como um todo. Não há qualquer obrigação constitucional ou legal de que a Previdência, isoladamente, deva “fechar” suas contas. Como regra, sistemas previdenciários solidários não fecham suas contas em quase todos os países. Há sempre contribuições vindas de recursos públicos arrecadados de outras formas que não a contribuição chamada de previdenciária. (2002, p.10)

O mesmo autor sustenta que não existe déficit na contas da previdência. Afirma que ocorre, na verdade, uma “maquiagem” na contabilização das receitas e despesas com o intuito de facilitar a utilização dos recursos da seguridade social em outras áreas do orçamento, Assim a somatória das receitas destinadas a seguridade social, menos as despesas do próprio sistema previdenciário, geraria um superávit de 32,96 bilhões de reais. É o que se observa no quadro 1:

A – RECEITAS		
1	COFINS	51,03
2	CSLL	12,46
3	Arrecadação Prev. Liquida	71,03
4	CPMF *	20,26
5	Outras Receitas	0,36
6	Concurso e Prognósticos	1,05
7	Receitas Próprias do Ministério	0,89
8	Outras Contribuições Sociais	0,32
Total de Receitas		157,40
B – DESPESAS		
1	Benefícios	92,11
2	Saúde	24,53
3	Assistência Social Geral	0,50
4	Custeio	2,36
5	Outras Ações da Seguridade	2,28
6	Ações de a pobreza	2,66
Total de Despesas		124,44
RESULTADO (Superávit)		32,96

Quadro 1 - Dados de referentes a 2002, postos em rede por André Fernandes Massaro, Auditor Fiscal da Previdência Social e Coordenador Geral de Fiscalização. (Valores em bilhões de reais)

Observa-se no quadro 1 que em 2002 ainda era cobrada a contribuição sobre a movimentação financeira a qual foi extinta em 2007, porém, o executivo reajustou as alíquotas da CSSL e da Confins, mantendo a arrecadação destinada ao custeio da seguridade social nos mesmos níveis, é o que afirma Patu:

Três expedientes usados pelo governo para compensar parcialmente a extinção da CPMF acabaram por permitir que a receita da União, hoje, supere a de 2007, último ano da cobrança sobre movimentação financeira.

De lá para cá, foram elevadas as alíquotas do IOF (Imposto sobre Operações Financeiras) e da CSLL (Contribuição Social sobre o Lucro Líquido), além das parcelas dos lucros das empresas estatais repassadas ao Tesouro Nacional. (2011, p. 1)

Corroborando com as afirmativas anteriores o relatório da Associação Nacional de Auditores Fiscais da Previdência Social – ANFIP (2001), que menciona a possibilidade de aumentar o poder aquisitivo dos benefícios previdenciários, caso a Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (CSLL) e a COFINS fossem integralmente repassadas à previdência e assistência social com determina o artigo 195 da Constituição Federal. Vale lembrar que toda vez que se fala em aumento do salário mínimo, a principal justificativa do governo para aplicar os baixos índices de reajuste é justamente o déficit previdenciário.

A busca por alternativas ao custeio da previdência implica em achar mecanismos que conciliem o desenvolvimento econômico, aí incluindo-se o incentivo às MPE e também à busca por alternativas para o custeio da previdência, implica também em achar mecanismos que conciliem o desenvolvimento econômico, o incentivo às MPE e também a distribuição proporcional do ônus do custeio previdenciário.

Como bem menciona Teixeira (1997, p. 21) toda sociedade deve contribuir. Não é razoável que as empresas, principalmente aquelas que geram maior número de empregos, e conseqüentemente renda, arquem com a quase totalidade das receitas previdenciárias, principalmente em tempos de desenvolvimento tecnológico, onde a cada dia se vê grandes empresas cujo faturamento necessita de ínfima quantidade de mão-de-obra. Ele ressalta que já é tempo de rever este conceito, pois na verdade as empresas que se utilizam de grande quantidade de mão de obra não devem ser punidas e sim incentivadas. Vejamos;

[...] O salário não será mais a base tributária adequada para o financiamento da seguridade social. Empresas que exploram ramos ligados a novas tecnologias, intensivas de capital, reduzem ainda mais seu quadro funcional, diminuindo os custos e mantendo o faturamento crescente. Por outro lado, as empresas com funções de produção intensivas de mão-de-obra são apenas por impostos que incidem sobre a folha de salários. (TEIXEIRA, 1997, p. 21)

Nesse mesmo sentido incluem-se as MPE. Estas, se não grandes geradoras de impostos, são propulsoras da economia, gerando emprego e renda, trazendo em seu bojo quase 70% dos contribuintes da previdência. Assim, se por um lado é menor a contribuição previdenciária patronal da empresa optante pelo SIMPLES, ela compensa essa defasagem com a enorme massa de empregados que traz ao sistema previdenciário.

Delgado, em seu estudo intitulado Diagnóstico do Mercado de Trabalho para a Previdência Social - 1980-2006, posiciona-se no mesmo sentido:

Há inegavelmente um vigoroso movimento de expansão do emprego, refletindo uma certa elevação da produção e do emprego em setor altamente intensivo em mão-de-obra, como, por exemplo, a microempresa. Uma avaliação recente feita para o Ministério da Previdência Social (MPS) sobre a Lei do Simples2 (Lei n. 9317, de 12/1997) conclui que esta foi eficaz no sentido de formalizar um grande número de pequenos empreendimentos, beneficiados a partir de 1998 e fortemente incrementados a partir de 2003 por novos estabelecimentos que se formalizaram ou antigas empresas informais que também se formalizaram. (2007, p. 11)

A busca por alternativas nos remete a diversas possibilidades, dentre elas a alteração na idade mínima para recebimento do benefício, ou até mesmo uma medida mais radical, igual à adotada pelo Chile, saindo do atual sistema de repartição simples para o regime de capitalização, onde o custeio da aposentadoria vem das contribuições feitas pelo próprio beneficiário, feitas durante sua vida ativa, com o período de transição bancado pela Estado.

Entretanto, não é admissível que, a título de manter o equilíbrio fiscal previdenciário, sacrifique-se toda a economia, o que, de uma forma ou de outra, acaba por atingir o sistema previdenciário, pois se observa que com a estagnação econômica, diminui o consumo, reduz-se a atividade industrial e, invariavelmente, levando consigo inúmeros postos de trabalho. Como consequência teremos a diminuição da arrecadação previdenciária, tornando-se um círculo vicioso perverso.

Mais uma vez não é possível deixar de mencionar Delgado, que enfatiza a co-relação existente entre o mercado de trabalho e a previdência social e quão necessários são um para o outro:

A estruturação e o crescimento do mercado de trabalho têm evidentes relações com a Previdência Social. A macrorelação mais direta, que até certo ponto dispensaria demonstração, é a alta correlação positiva da taxa de crescimento do Produto Interno Bruto (PIB), a partir de certo patamar, com a formalização de contratos previdenciários – de empregados e de outros vínculos contributivos. (2007, p. 1)

Verifica-se que o problema do custeio previdenciário é amplo, devendo ser equacionada a relação entre arrecadação e pagamento dos benefícios previdenciários. Todavia não se pode deixar que o déficit previdenciário impeça o desenvolvimento econômico e social do Brasil.

Não é nossa pretensão esgotar o assunto, tendo em vista não ser este o foco deste trabalho, tão pouco achar a solução para um problema tão complexo, contudo, o que fica claro é que o Estado toma medidas paliativas, em vez de se tratar a doença caracterizada pela desorganização do modelo adotado para sustentar a previdência social, infelizmente opta por combater os sintomas do problema, visualizado na diminuição da arrecadação para custeio do sistema previdenciário, deixando de analisar todo o contexto que o cerca, correndo-se o risco de perder um excelente instrumento de indução de desenvolvimento social e econômico que é a MPE, empurrando a bomba relógio do déficit previdenciário para as próximas gerações.

6.2 GERAÇÃO DE EMPREGO E RENDA

Como bem destacado por Gabriel (2010), é preciso reconhecer a real importância que a MPE tem no cenário econômico nacional e isso se deve ao fato de que a sociedade quase como um todo, entende que os grandes conglomerados empresariais são responsáveis pela prosperidade econômica vivenciada no Brasil atual.

A sociedade, por desconhecimento, não observa o relevante papel que a MPE tem na economia, desse modo não cobra da classe política o cumprimento dos mandamentos constitucionais quanto ao tratamento diferenciado das mesmas.

O quadro 2 demonstra a relevância da MPE. Nele visualiza-se o percentual de participação das pequenas empresas na totalidade dos estabelecimentos empregadores e da geração de emprego de nossa economia:

VARIÁVEL	PARTICIPAÇÃO %
Número de estabelecimento	98,00%
Emprego com carteira assinada	56,00%
Produto Interno Bruto (PIB)	20,00%
Empresas Exportadoras	62,00%
Valor das Exportações	2,30%

Quadro 2 - SEBRAE-SP, Relatório onde estão as Microempresas no Brasil – Observatórios das MPEs (2006)

Além de a MPE ser geradora de grande quantidade de postos de trabalho, verifica-se outro fenômeno de grande impacto social produzido na economia: trata-se da desconcentração regional das vagas de trabalho, como pode ser observado na tabela abaixo. O que antes se concentrava nas regiões sul e sudeste, vem a partir de 2000 sofrendo ligeira inversão, fator que contribui para o desenvolvimento das regiões mais carentes, fixando o trabalhador nas suas origens, contribuindo para o desenvolvimento regional e refletindo na diminuição da emigração, o que contribui para o desafogamento populacional dos grandes centros urbanos, interferindo de forma positiva em questões delicadas para estas regiões, como violência, déficit habitacional, saúde e educação.

MICRO E PEQUENAS EMPRESAS POR REGIÕES NO BRASIL		
Região	Taxa de Expansão MPEs (2000/2004)	Participação relativa 2000 / 2004 (Brasil=100%)
Norte	29,10%	3,20 / 3,30%
Centro Oeste	27,20%	6,90 / 7,20%
Nordeste	24,90%	14,30 / 14,60%
Sul	21,60%	24,10 / 24,00%
Sudeste	20,50%	51,60 / 50,00%

Quadro 3 - Relatório onde estão as Microempresas no Brasil – Observatórios das MPEs (2006)

Vale mencionar o cenário de incertezas vivenciado na economia mundial, o que nos leva a concluir que o incentivo a MPE cria um colchão de amortecimento para um eventual reflexo dessa crise no Brasil, a um custo muito menor, levando-se em conta o valor a ser gasto para geração de emprego num grande empreendimento, quando comparado com o valor necessário para criar uma vaga de trabalho nas pequenas empresas.

Koteski se posiciona no mesmo sentido:

Num momento em que o país busca contornos para a crise econômica, optando pelo combate ao desemprego e pela busca do crescimento sustentável, o estímulo aos empreendedores e às micro e pequenas empresas representa uma alternativa eficaz. Basta dizer que, no período de 1995 a 2001, cerca de 96% dos novos empregos foram criados por empresas com até 100 empregados. (2004, p. 17)

É indiscutível a necessidade de apoiar o desenvolvimento da MPE para que esta exerça o relevante papel que lhe cabe no cenário nacional, num primeiro momento gerando inúmeros postos de trabalho, requisito importante para manter a estabilidade social de uma nação. Num segundo momento, sua capacidade de gerar riquezas, quer pelo volume de empresas ou pela possibilidade de se desenvolver e virar um grande empreendimento, como muito já vimos, muitos pequenos negócios de fundo de quintal, tornaram-se verdadeiro colosso empresarial, cabendo mencionar as palavras de Mamede:

Todos conhecemos histórias de grandes empresários que começaram com uma pequena loja, uma fabriqueta de fundo de quintal, um único ônibus ou caminhão. São incontáveis. Em todas essas histórias, a percepção de que é preciso haver políticas que compensem os desníveis oferecidos pelo reconhecimento dos direitos hereditários, facultando às pessoas, naturais ou morais, ascenderem socialmente por sua competência, apesar da resistência dos já estão estabelecidos e, por certo, resistem a dividir seu poder e sua riqueza com outros. Uma simples política de justiça distributiva que, sim, poderia ser definida como aristotélica. (apud GABRIEL, 2009)

Numa análise simplista podemos definir a MPE como um investimento que o Estado deve fazer, diminuindo sobre esta a incidência tributária em um primeiro momento, induzindo assim seu crescimento e fortalecimento, num segundo momento visando receber como dividendos desse investimento desenvolvimento tecnológico, maior arrecadação de impostos e sem sombra de dúvida, expressiva geração de emprego e renda como reflexo do crescimento dessa MPE.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Verifica-se que a limitação no enquadramento das MPE ao SIMPLES NACIONAL esta intimamente relacionada com o custeio previdenciário, que é deficitário. Entretanto, não se verifica nos benefícios concedidos à MPE a responsabilidade exclusiva pelo déficit. Na verdade a causa deste encontra-se mascarada por questões políticas e econômicas.

O artigo 195 da Constituição de 88 menciona que a previdência deve ser custeada por toda a sociedade, através das contribuições diretas e indiretas feitas pelas empresas, trabalhadores e União, todavia, o que se observa é que fatores econômicos impedem a união de fazer a distribuição do orçamento de forma a favorecer a previdência social, contrariando o mandamento constitucional.

Nestes termos, para manter o déficit previdenciário sob controle, a União, se vê obrigada a utilizar critérios subjetivos para definir MPE, considerando que ora utiliza o critério atividade, ora o critério faturamento. Porém, segundo a doutrina, para que melhor se cumpra o preceito constitucional, o critério a ser seguido é com base no faturamento.

Destaca-se ainda que MPE é ferramenta eficaz no combate à informalidade, servindo de meio para trazer à economia formal inúmeros cidadãos que se encontram à margem do sistema previdenciário, exercendo atividades autônomas, não contribuindo para a previdência, mas que, de alguma forma, se utilizam de seus serviços.

Assim, verifica-se a amplitude que cerca as questões relacionadas ao custeio previdenciário, não sendo a pretensão desse estudo esgotar o tema. Entretanto, o que se observa é que a solução passa por decisões políticas e econômicas e que qualquer caminho a ser trilhado na busca por alternativas o custeio previdenciário,

necessariamente terá que ser conciliado com o desenvolvimento econômico, aí incluso o incentivo às MPE e à distribuição proporcional do déficit previdenciário, visto que não faz sentido a LC 123/2006 impedir o livre acesso das MPE ao SIMPLES NACIONAL, contrariando a Constituição, na medida em que esta é instrumento necessário para incrementar o desenvolvimento econômico, o que consequentemente traz novos contribuintes para o sistema.

8 REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

ANFIP – Associação Nacional dos Auditores fiscais da Previdência. *Economia seguridade e previdência em enfoque não ortodoxo*, Brasília, DF 2001. Disponível em: <<http://www.anfip.org.br/publicacoes/livros/inclues/livros/arqs-pdfs/enfoque.pdf>> Acesso em: 10 set 2011.

ASSIS, Olney Queiroz. *O pequeno empresário prestador de serviços: a proteção constitucional e a inconstitucionalidade da lei tributária*. Buscalegis, São Carlos, Nov 2005. Disponível em: <<http://www.buscalegis.ufsc.br/revistas/index.php/buscalegis/article/view/20743/20307>>. Acesso em: 15 mar 2011.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*. Brasília, DF: Senado, 1988.

BRASIL. PRESIDÊNCIA DA REPÚBLICA. *Lei nº 10.406 de 10 jan 2002: Institui o Código Civil*. Brasília DF, 2002.

_____. *Lei nº 7.256 de 27 nov de 1984*: Estabelece normas integrantes do Estatuto da Microempresa, relativas ao tratamento diferenciado, simplificado e favorecido nos campos administrativo, tributário, providenciário, trabalhista, crédito e de desenvolvimento empresarial. Brasília DF, 1984.

_____. *Lei nº 8.864 de 28 mar 1994*: Estabelece normas para as microempresas (ME), e Empresas de Pequeno Porte (EPP), relativas ao tratamento diferenciado e simplificado, nos campos administrativo, fiscal, previdenciário, trabalhista; crédito e de desenvolvimento empresarial (art. 179 da Constituição Federal). Brasília DF, 1994.

_____. *Lei nº 9.317 de 05 dez 1996*: Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de Pequeno Porte - SIMPLES e dá outras providências. Brasília DF, 1994.

_____. *Lei Complementar nº 123 de 14 de dez 2006*: Dispõe sobre o estatuto nacional da micro e pequena empresa de pequeno porte. Brasília DF, 2006.

BULGARELLI, Valdirio. *Sociedades comerciais*. 9. ed. São Paulo: Atlas, 2000.

CAGGIOLA, Osvaldo. ADUR-RJ – Associação dos docentes da Universidade Federal Rural do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro. *A reforma da previdência, seus “modelos externos” e seus efeitos sobre a universidade e o serviço público*. Disponível em: <www.adur-rj.org.br/5com/previdencia/coggiola_refprevi.doc> Acessado em: 25 ago 2011.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial*. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

_____. *Curso de direito comercial, sociedades*. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CRISTO, Alessandro. *Governo sanciona lei que cria empresas individuais*. Consultor Jurídico. Jul 2011. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2011-jul-12/lei-cria-empresas-individuais-sancionada-deixa-brechas?imprimir=1>>. Acesso em 10 set 2011.

DELGADO, Guilherme, *Diagnóstico do mercado de trabalho para previdência social*. IPEA, Brasília, mar 2007. Disponível em: <http://189.21.130.9/agencia/images/stories/PDFs/2007_nt03_marco_disoc.pdf>. Acesso em 10 set 2011.

GABRIEL, Sergio. *A Influência da micro e pequena empresa no desenvolvimento econômico do Brasil*. Webartigos, 2009. Disponível em: <<http://www.webartigos.com/articles/15734/1/A-Influencia-da-Micro-e-Pequena-Empresa-no-Desenvolvimento-Economico-do-Brasil/pagina1.html>> Acesso em: 25 ago 2011.

GAEDE, Henrique. *A legislação sobre Microempresa e empresas de Pequeno Porte*. FAE Business, Curitiba, maio 2004. Disponível em: <http://www.fae.edu/publicacoes/pdf/revista_da_fae/fae_v8_n1/rev_fae_v8_n1_11_prof_gaede.pdf> Acesso em: 15 mar 2011.

KOTESKI, Marcos Antonio. *As micro e pequenas empresas no contexto econômico brasileiro*. Revista Fae Business, Curitiba, n. 8, p. 17, maio 2004.

MACHADO, Daniel Carneiro. *O novo código civil brasileiro e a teoria da empresa*. Jus Navigandi, Teresina, ano 7, n. 56, 1 abr. 2002. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/2901>>. Acesso em: 7 maio 2011.

PATU, Gustavo. *Com alta de imposto, governo compensou extinção da CPMF*. Folha. Com. São Paulo, 2011. Disponível em: <<http://www1.folha.uol.com.br/poder/977159-com-alta-de-imposto-governo-ompensou-extincao-da-cpmf.shtml>>. Acesso em: 25 out 2011.

PAVEZZI, Letícia. *Teoria dos atos do comércio e teoria da Empresa*. Web Artigos, 1 nov. 2008. Disponível em: <<http://www.webartigos.com/articles/9029/1/Teoria-Dos-Atos-Do-Comercio-E-Teoria-Da-Empresa/pagina1.html>>. Acesso em: 4 mar 2011.

PINGRET, Clovis Sá Britto. *O estado como fomentador da iniciativa privada*. Revista do Tribunal Regional Federal 1 Região, Brasília, v. 7, n. 2, p. 25-32 jan./mar. 2005.

REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

RICCITELLI, Antonio. *Desobediência à constituição é negação de conquistas seculares*. Revista Consultor Jurídico, 14 out 2004. Disponível em: <http://www.conjur.com.br/2004-out-14/desobedecer_constituicao_negar_vitoria_absolutismo>. Acesso em: 27 ago 2011.

SANTOS, Tharcisio Bierrenbach de Souza. *A Questão Previdenciária, São Paulo 09 ago 2010*. Disponível em: <<http://www.tbss.pro.br/artigos.asp>>. Acesso: 10 set 2011.

SILVA, José Afonso da. *Curso de direito constitucional positivo*. 7. ed. São Paulo: RT, 2991.

SILVA, Bruno Mattos e. *A teoria da empresa no novo Código Civil e a interpretação do art. 966: os grandes escritórios de advocacia deverão ter registro na Junta Comercial?* Jus Navigandi, Teresina, ano 8, n. 61, 1 jan 2003. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/3606>>. Acesso em: 7 maio 2011.

TAGLIASSUCHI, M. T. *O Estatuto da Microempresa: Sistematizando o Debate.* Ensaio FEE, Porto Alegre, 1985. Disponível em: <<http://revistas.fee.tche.br/index.php/ensaios/article/viewFile/909/1202>>. Acesso em: 15 mar. 2011.

TEIXEIRA, Sátyro Florentino. *Método de financiamento da previdência – uma síntese.* UFC - Universidade Federal do Ceará. Fortaleza, 1997. Disponível em: <http://www.vesting.com.br/TrabalhosTecnicos/Mono_Satyro.pdf>. Acesso em: 28 ago 2011.