

**INSTITUTO ENSINAR BRASIL
FACULDADES DOCTUM DE GUARAPARI**

GUSTAVO COSTA PROCÓPIO

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: SUA
APLICABILIDADE NAS MULTAS SOBRE A OBRIGAÇÃO
ACESSÓRIA SPED ECD DAS MICRO E PEQUENAS
EMPRESAS**

**GUARAPARI - ES
2018**

GUSTAVO COSTA PROCÓPIO
FACULDADES DOCTUM DE GUARAPARI

**O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: SUA
APLICABILIDADE NAS MULTAS SOBRE A OBRIGAÇÃO
ACESSÓRIA SPED ECD DAS MICRO E PEQUENAS
EMPRESAS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito das Faculdades Doctum de Guarapari, como requisito parcial à obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Alynne Martins Liboreiro.

GUARAPARI - ES
2018

FACULDADES DOCTUM DE GUARAPARI

FOLHA DE APROVAÇÃO

O Trabalho de Conclusão de Curso intitulado: O Princípio Da Capacidade Contributiva: Sua Aplicabilidade Nas Multas Sobre A Obrigação Acessória Sped Ecd Das Micro E Pequenas Empresas, elaborado pelo aluno Gustavo Costa Procópio foi aprovado por todos os membros da Banca Examinadora e aceita pelo curso de Direito das Faculdades Doctum de Guarapari, como requisito parcial da obtenção do título de

BACHAREL EM DIREITO.

Guarapari, 23 de novembro de 2018.

Prof. Alynne Martins Liboreiro
Faculdades Doctum de Guarapari
Orientador

Prof. Patrícia Barcelos Nunes de Mattos Rocha
Faculdades Doctum de Guarapari

Prof. Kélvia Faria Ferreira
Faculdades Doctum de Guarapari

Este é dedicado à minha mãe Solange e avó Elza, que sempre me apoiaram e incentivaram ao estudo e adquirir conhecimento.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a todo corpo docente da Faculdade Doctum de Guarapari, em especial ao Professor Leanderson, à coordenadora de curso Patrícia Rocha e à Geisiane que sempre estiveram prontos a atender e ajudar nas dificuldades que o curso possui.

A sanção tributária deve ter como requisitos a Necessidade: a adoção da medida que possa restringir direitos só se legitima se indispensável para o caso concreto e não puder substituí-la por outra menos gravosa; Adequação: o meio escolhido deve atingir o objetivo perquirido e a Proporcionalidade em sentido estrito: em sendo a medida necessária e adequada, deve-se investigar se o ato praticado, em termos de realização do objetivo pretendido, supera a restrição a outros valores constitucionalizados, máxima efetividade e mínima restrição. (QUARESMA, *online*).

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: SUA APLICABILIDADE NAS MULTAS SOBRE A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA SPED ECD DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

Gustavo Costa Procópio¹
Esp. Alynne Martins Liboreiro²

RESUMO

O tema em estudo tem por objeto o Princípio da Capacidade Contributiva e seu reflexo no Direito Tributário com foco em específico na multa pelo atraso, ou não envio, da obrigação acessória SPED – ECD (Sistema Público de Escrituração Digital – Escrituração Contábil Digital) implementada pela Receita Federal do Brasil. A busca pela resposta se o princípio em estudo está sendo respeitado, não prejudicando as micro e pequenas empresas, tem por base tanto pesquisa doutrinária quanto jurisprudencial sobre temas análogos, verificando que este princípio, além de outros de total relevância, estão sendo deixados de lado, podendo ser fator fundamental no encerramento das atividades de determinadas micro e pequenas empresas.

Palavras-chave: Multa. Princípio. Capacidade. Penalidade

¹ Graduando em direito. E-mail:gustavoprocopio@hotmail.com

² Especialista em Direito Tributário pela FGV. E-mail:alyliboreiro@bol.com.br

O PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA: SUA APLICABILIDADE NAS MULTAS SOBRE A OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA SPED ECD DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS

Gustavo Costa Procópio¹
Esp. Alynne Martins Liboreiro²

ABSTRACT

The subject of this study is the Principle of Contribution Capacity and the reflection in the Tax Law with specific focus on the fine for the delay or non - delivery of the accessory obligation SPED - ECD (Public Digital Bookkeeping System - Digital Bookkeeping) implemented by Federal Revenue of Brazil. The search for the answer if the principle under study is being respected, without prejudice to micro and small companies, is based on both doctrinal and jurisprudential research on similar topics, noting that this principle, besides others of total relevance, are being left aside , and may be a fundamental factor in the closure of the activities of certain micro and small companies.

Keywords: Fine. Principle. Capacity. Penalty

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	3
2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA	3
2.1 Definição	3
2.2 Definição de Obrigação Acessória	4
3 PROJETO SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED)	
– ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD)	5
3.1 Histórico.....	5
3.2 Obrigatoriedade.....	5
3.3 Penalidade	7
4 PENALIDADE DO SPED ECD E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA.....	8
5 CONCLUSÃO	12
REFERÊNCIAS.....	14

1 INTRODUÇÃO

O presente artigo visa abordar o princípio constitucional da Capacidade Contributiva e sua aplicação na penalidade do descumprimento da obrigação acessória SPED-ECD (Sistema Público de Escrituração Digital – Escrituração Contábil Digital).

Tendo como base a Constituição Federal, assim como a legislação desta obrigação acessória, será feito um estudo sobre o Princípio da Capacidade Contributiva e demais princípios que possam estar envolvidos nessa temática comparando com a realidade da materialização das multas, nas suas possíveis formas de aplicação.

Será exposta a opinião de doutrinadores acerca de definições sobre o princípio, passando pela definição de obrigação principal e obrigação acessória, fazendo sua diferenciação, buscando esclarecer sobre o objetivo das multas punitivas, citando os tipos existentes de penalidades da legislação tributária.

Serão, ainda, expostos os entendimentos doutrinários acerca de um possível desrespeito aos princípios constitucionais, para que no final possa-se obter um entendimento e opinião sobre o tema em estudo.

2 PRINCÍPIO DA CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Conhecer este princípio do Direito Tributário se faz necessário para se ter a compreensão do seu alcance e sua aplicabilidade na prática.

2.1 Definição

O Princípio da Capacidade Contributiva tem sua previsão legal no § 1º, art. 145 da Constituição Federal (CF) que traz em seu texto “Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, assim sendo esclarece Costa (2014, p. 66) que este princípio pode ser considerado um subprincípio, uma derivação do Princípio da Igualdade, princípio este que serve de base para todos os ramos do Direito.

Sendo assim o Princípio da Capacidade Contributiva tem como definição:

[...] a aptidão, da pessoa colocada na posição de destinatário legal tributário, para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora da tributação. (COSTA, 2014, p. 67)

Elucida Novais (2018, p. 125), que este princípio traz a possibilidade de análise que se obtenha a sua capacidade econômica.

Complementa Paulsen (2017, p. 69) a capacidade contributiva:

[...] não constitui apenas um critério de justiça fiscal capaz de fundamentar tratamento tributário diferenciado de modo que seja considerado como promotor e não como violador da isonomia. Configura verdadeiro princípio a orientar toda a tributação, inspirando o legislador e orientando os aplicadores das normas tributárias.

Assim sendo demonstra-se a necessidade da avaliação da capacidade econômica do contribuinte para que se possa ter justiça no momento de se arbitrar o valor que será obtido sobre o fato gerador do imposto.

Com base nesse princípio não apenas os impostos, mas os tributos em geral, incluindo as obrigações acessórias, deveriam levar em conta a capacidade contributiva do contribuinte.

2.2 Definição de Obrigação Acessória

A obrigação acessória está prevista no Código Tributário Nacional (CTN) no § 2º, art. 113 cujo texto é “a obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”.

Seu fato gerador é “qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal” de acordo com o art. 115 do CTN.

Com base nos dispositivos citados acima Novais (2018, p. 271), esclarece que as obrigações acessórias são os verdadeiros deveres instrumentais que devem ser cumpridos pelo sujeito passivo, sendo então formalidades administrativas que não tem vínculo com o pagamento do valor da obrigação principal.

O descumprimento de uma obrigação acessória gera uma multa, criando nesse momento uma obrigação principal, que é pagar a multa, esclarece Paulsen (2017, p. 204), tendo como base o art. 113, § 3º do CTN.

Dentre as obrigações acessórias encontradas no sistema tributário brasileiro encontra-se, por exemplo, a Declaração de Imposto de Renda (Pessoa Jurídica e Pessoa Física), Registro de Livros Comerciais e Contábeis nas Juntas Comerciais e também o Sistema Público de Escrituração Digital (SPED), que tem como um dos projetos a Escrituração Contábil Digital (ECD), entre outras.

Sendo este último o objeto de estudo do presente artigo confrontado com o Princípio da Capacidade Contributiva.

3 PROJETO SISTEMA PÚBLICO DE ESCRITURAÇÃO DIGITAL (SPED) – ESCRITURAÇÃO CONTÁBIL DIGITAL (ECD)

Com a necessidade de uma fiscalização mais efetiva das empresas, foi criada a obrigação acessória SPED-ECD.

3.1 Histórico

De acordo com o site da Receita Federal do Brasil (RFB), o Sistema Público de Escrituração Digital teve seu nascimento através do Decreto 6.022/2007 como uma das medidas anunciadas pelo Governo Federal para o Programa de Aceleração de Crescimento 2007-2010 (PAC) que tem por objetivo a aceleração do desenvolvimento econômico brasileiro. Esse programa surgiu da Emenda Constitucional nº 42 onde se encontra a obrigação das Administrações Tributárias da União, Estados, Distrito Federal e Município de atuarem de forma integrada o compartilhamento das informações fiscais.

Dentro desse Sistema encontra-se o projeto da Escrituração Contábil Digital (ECD).

3.2 Obrigatoriedade

A escrituração contábil tem obrigatoriedade devido ao art. 1.179 do Código Civil (CC) que diz:

O empresário e a sociedade empresária são obrigados a seguir um sistema de contabilidade, mecanizado ou não, com base na escrituração uniforme de seus livros, em correspondência com a documentação respectiva, e a levantar anualmente o balanço patrimonial e o de resultado econômico.

Além desse dispositivo encontra no item 2 da Resolução 1.330/2011, que trata sobre o ITG 2000 – Escrituração Contábil, que

Esta Interpretação deve ser adotada por todas as entidades, independente da natureza e do porte, na elaboração da escrituração contábil, observadas as exigências da legislação e de outras normas aplicáveis, se houver.

Assim sendo, fica demonstrado obrigatoriedade da Escrituração Contábil para toda e qualquer empresa, mas nem todas as empresas estão obrigadas à apresentação da ECD.

O artigo 3º da Instrução Normativa nº 1.774/2017 trás em seu texto que as pessoas jurídicas e equiparadas que estão obrigadas a manter a escrituração contábil na forma da legislação, incluindo as empresas imunes e isentas, deverão apresentar a ECD. No § 1º do referido dispositivo encontra-se um rol onde este não será aplicado, dentre eles:

I - às pessoas jurídicas optantes pelo Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições devidos pelas Microempresas e Empresas de Pequeno Porte (Simples Nacional), instituído pela Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006;

Vale ressaltar que a Lei Complementar nº 123, acima citada, institui o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, demonstrando assim que a capacidade contributiva da empresa não está sendo levada em conta para essa obrigação acessória, mas sim seu regime de tributação, pois o dispositivo supra desobriga apenas as empresas que estão enquadradas no regime de tributação do Simples Nacional, e não as que se encontram em regime diversos como Lucro Real ou Lucro Presumido.

3.3 Penalidade

O prazo para a entrega dessa obrigação acessória encontra-se previsto no art. 5º da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 1.774/2017, tal seja, até o último dia útil do mês de maio do ano seguinte ao ano calendário a que se refere a escrituração.

No art. 11 do mesmo dispositivo prevê a aplicação de multa pelo atraso no envio desta obrigação, ou no caso de apresentá-la com incorreções ou omissões das informações. Ressalta-se ainda que a aplicação da penalidade não exclui as sanções cíveis e criminais, incluindo a penalização dos responsáveis legais. Em qualquer uma das hipóteses citadas, o contribuinte será intimado pela Secretaria da Receita Federal do Brasil para cumprir o envio da obrigação acessória, ou prestar esclarecimentos no prazo estipulado por ela.

O valor da multa encontra-se previsto na Medida Provisória 2.158/35 no art. 57, podendo ser:

- a) De Forma extemporânea:
 - I. R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês ou fração se forem do regime tributário do Lucro Presumido ou Simples Nacional (Lei Complementar 123/2006);
 - II. R\$ 1.500,00 (mil e quinhentos reais) por mês ou fração para as demais pessoas jurídicas;
 - III. R\$ 100,00 (cem reais) por mês ou fração para as pessoas físicas.
- b) Não cumprindo a intimação feita pela Secretaria da Receita Federal do Brasil acarretará a multa no valor de R\$ 500,00 (quinhentos reais) por mês;
- c) Quando a obrigação acessória for cumprida, mas com informações inexatas, incompletas ou omitidas terá como penalidade:
 - I. 3% (três por cento), não inferior a R\$ 100,00 (cem reais) do valor das transações comerciais ou das operações financeiras, da própria empresa ou de terceiros do qual é responsável;
 - II. 1,5% (um inteiro e cinco décimos por cento), não inferior a R\$ 50,00 (cinquenta reais) do valor das transações comerciais ou das

operações financeiras, da própria empresa ou de terceiros do qual é responsável, quando se tratar de Pessoa Jurídica de Direito Público;

Encontra-se ainda no art. 57 da Medida Provisória 2158-35/2001 a possibilidade de redução dos valores das multas aplicáveis, sendo elas:

- a) Nas hipóteses do não cumprimento da intimação feita pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, ou pelas informações inexatas, incompletas ou omitidas, o valor será reduzido em 70% (setenta por cento) para as empresas enquadradas no Simples Nacional;
- b) Já se o contribuinte apresentar em atraso o SPED-ECD, terá uma redução de 50% (cinquenta por cento), se o envio for cumprido antes que ocorra qualquer procedimento de ofício.

Com base no exposto pode-se analisar se o Princípio da Capacidade Contributiva está sendo respeitado por essa obrigação acessória.

4 PENALIDADE DO SPED ECD E A CAPACIDADE CONTRIBUTIVA

Esclarece Graciele de Aguiar Quaresma (2018, online) que as multas, segundo a doutrina, têm vários tipos, dentre eles:

- a) Moratória: estas são aplicadas sobre a obrigação principal, tendo caráter indenizatório ou reparador;
- b) Multa de Ofício: ocorre quando há um crédito tributário não declarado e recolhido pelo sujeito passivo, sendo aplicado pela autoridade fiscal. Este tipo pode ser agravado se for caso de reincidência, por exemplo, e ainda pode ser qualificada, quando se tratar de causa de fraude, simulação ou dolo;
- c) Multa Isolada: ocorre quando há descumprimento de uma obrigação acessória ou ainda nas situações em que as informações transmitidas são incorretas ou inexatas.

Como se observa, o tipo em que se enquadra ao SPED-ECD é a Multa Isolada.

Esta obrigação tributária possui duas formas de apuração da multa, dependendo da forma em que se der o descumprimento, não apresentação ou

apresentação com informação inexata ou incorreta, sendo o primeiro de forma fixa e o segundo não sendo limitado pois se vale de percentual sobre o valor omitido, incorreto ou inexato.

Observa-se que, tanto nas multas aplicadas, quanto no benefício de redução das mesmas, o que está sendo levado em conta é o regime de tributação do contribuinte e não sua Capacidade Contributiva.

No Brasil encontram-se Microempresas e Empresas de Pequeno Porte que não estão enquadradas no regime de Lucro Presumido ou Simples Nacional, seja por força de lei específica devido à sua atividade econômica, ou por ser mais vantajoso, tributariamente, para o contribuinte estar em regime diverso dos citados.

Na Constituição Federal encontra-se previsto no art. 150, II, que é vedado à União, Estados, Distrito Federal e Municípios a instituição de tratamento desigual entre os contribuintes que se encontram na mesma situação, se a capacidade contributiva não está sendo o fator determinante da aplicação da multa, e sim seu regime de tributação, este dispositivo não está sendo observado.

Com relação a este ponto ocorre divergência na doutrina a respeito de se a capacidade contributiva do contribuinte deve ou não ser respeitada. Quaresma (2018, online), em seu artigo, cita Guilherme Cazeroti (2008) que elucida que

(...) para todas as multas sancionatórias são aplicáveis o Princípio do não-confisco, Razoabilidade, Proporcionalidade e Capacidade contributiva.

Entende que as multas aplicadas aos casos em que não houve tributo pago ou a pagar, são desproporcionais sempre, porque não guardam a devida relação de proporcionalidade entre o ilícito e a vantagem percebida pelo infrator.

Seguindo a mesma linha de pensamento Quaresma (2018, online) cita Sampaio Dória (1986) cujo entendimento é de que "(...) legisladores e aplicadores das normas tributárias, ao cominarem e aplicarem penalidades de caráter fiscal, estariam obrigados a observar a capacidade econômica dos contribuintes/infratores, de modo a legitimarem a sua atuação".

Por outro lado, existem doutrinadores que seguem uma linha de entendimento diferente. Como, por exemplo, Hugo de Brito Machado Segundo (2004) citado por Quaresma (2018, online), que trás como pensamento que:

Existem limites e critérios para a quantificação das sanções, inclusive das de conteúdo pecuniário, mas o princípio da capacidade contributiva e a proibição do tributo confiscatório têm pouco ou nenhuma pertinência com a questão, por dizerem respeito aos tributos, e não às penalidades.

Quaresma (2018, online) em seu artigo esclarece que o Supremo Tribunal Federal (STF), tendo como exemplo a Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) 551, na qual o julgamento é de que ocorre o confisco na multa isolada aplicada na razão de 5 (cinco) vezes o valor da obrigação principal (tributo sonogado).

Ressalta ainda que no Recurso Extraordinário RE 582.461 foi considerado que multa não é confiscatória quando for de até 20% (vinte por cento) do valor do tributo.

A Princípio do Não Confisco tem como base a Constituição Federal em seu art. 150, IV “art. 150 - sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...) IV – utilizar tributo com efeito de confisco”.

Esclarece Fabiana Alves Py Braga (2014, online) em seu artigo que no conflito existente entre confisco e multa, que surge devido ao fato de que multa não é uma espécie de tributo, mas sim de uma punição pecuniária, devendo estas serem aplicadas de forma proporcional à infração, não confiscatória, razoável, limitada.

Já o Princípio da Proporcionalidade tem sua previsão legal, juntamente com o Princípio da Capacidade Contributiva, na Constituição Federal no art. 145, § 1º, já citado anteriormente. Esclarece Alessandro Ribeiro Couto (2005, online) que:

(...) o princípio da proporcionalidade consubstancia meio de concretização do princípio da individualização da pena, garantido pelo artigo 5º, XLVI, da Constituição Federal brasileira, valendo mencionar, entretanto, que o Poder Judiciário na análise do caso concreto deve apenas decidir acerca da validade da penalidade, jamais graduando a mesma, salvo quando a própria lei dispor de modo suficiente, sob pena de afronta ao princípio da legalidade e da tipologia.

Assim sendo, tendo como base as duas linhas apresentadas, temos também a aplicação dos princípios pelo STF, visualizada através do Recurso Extraordinário nº 640.452 RG/ RO, onde o referido órgão jurisdicional explicita o entendimento, considerando se tratar de tema de repercussão geral o julgado em que uma multa sobre obrigação acessória ultrapassa o limite da razoabilidade, o Princípio da

Capacidade Contributiva, como também o Princípio da Proporcionalidade e do Não Confisco. Neste julgado há redução de uma multa aplicada no caso concreto perfazendo um montante de 40% (quarenta por cento) para 5% (cinco por cento), pois a operação objeto da análise não gerava débito tributário, da mesma forma que o descumprimento da obrigação acessória SPED-ECD não gera débito, mas sim apenas demonstrações contábeis da empresa.

Acerca desse ponto VIEIRA (2007, online), em seu artigo, reforça que:

As multas, insistimos, não devem objetivar a manutenção das atividades estatais e, sim, o desestímulo da sonegação fiscal e da prática de outros ilícitos tributários. Certo é que diversos fatores podem conduzir ao cometimento do ilícito fiscal e cada situação deve ser considerada individualmente – e subjetivamente, conforme autoriza o 136 do Código Tributário Nacional¹ – para fins da estipulação, mensuração e aplicação das sanções tributárias. Somente assim grandes injustiças poderiam ser evitadas!

Desta forma, observa-se que as microempresas e empresas de pequeno porte que não estão enquadradas no regime de tributação do Simples Nacional, estarão sujeitas à penalidade no mesmo importe de Grandes Empresas, cujo faturamento é, muitas vezes, extremamente superior e que não tem sua saúde financeira afetada, como também podendo significar um rombo financeiro de tal tamanho que não consegue se recuperar, podendo levar à falência, pois não estão sendo considerados o Princípio da Capacidade Contributiva e o Princípio da Proporcionalidade.

Em consequência pode-se ter um aumento no desemprego, redução da circulação financeira no mercado interno, conforme expõe ARAÚJO (2012, online):

Por outro lado, a aplicação destas multas pode inviabilizar a continuidade das atividades das empresas de pequeno porte e havendo ameaça à continuidade deste tipo de empresa, conseqüentemente restará comprometida a continuidade dos empregos de parte significativa da população brasileira e o sustento da própria família do empreendedor.

De acordo com o SEBRAE, em sua publicação de maio de 2018, as micro e pequenas empresas geraram em abril de 2018 cerca de 83.546 (oitenta e três mil, quinhentas e quarenta e seis) vagas, o que representa cerca de 72% (setenta e dois

por cento) dos empregados formais. Em contrapartida as médias e grandes empresas criaram 31.372 (trinta e um mil, trezentas e setenta e duas) vagas.

Sendo assim, verifica-se uma necessidade de revisão nas penalidades aplicadas às micro e pequenas empresas.

Assegurando dessa forma a manutenção e continuidade de suas atividades, pois se estas não puderem permanecer no mercado o reflexo poderá ser sentido não só no âmbito econômico como também no social brasileiro, já que a maior geração de renda se encontra nesse porte de empresa.

5 CONCLUSÃO

Com base no exposto, observa-se que a obrigação acessória SPED-ECD, no que tange às multas, não está observando a capacidade contributiva do contribuinte.

Essa inobservância ocorre na fase da aplicação da multa tributária que segundo Wellington Magalhães (2013, online) esclarece que é nela em que se deve ter uma maior ênfase na observância do princípio da capacidade contributiva, para que seja evitada a desproporcionalidade na punição.

O que na prática não é verificado, já que a penalidade é fixa, independente do faturamento das empresas.

Fabiana Alves Py Braga (2014, online) cita Sacha Calmon Navarro Coelho, esclarecendo que quando a multa ultrapassa o razoável, caracteriza-se uma forma de não ferir a Constituição Federal em sua vedação do confisco.

Observa-se que na obrigação acessória em questão houve a preocupação com o Princípio do Não Confisco, mas não se ateu ao Princípio da Capacidade Contributiva que foi deixado de lado no ato da publicação da Instrução Normativa que a criou.

Os valores que podem ser alcançados por esta penalidade não têm limite, pois pode ter como valor R\$ 1.500,00 por mês ou fração (quando do não envio) ou 3% (três por cento) sobre o valor da transação comercial (quando o declarado for inexato, incompleto ou omissivo), segundo o art. 57 da Medida Provisória 2.158-35/2001.

Com isso, diversas microempresas e pequenas de pequeno porte podem ter sua vida financeira afetada de tal forma que sua existência fique ameaçada.

Para que este fato não se perpetue se faz necessária uma reformulação na legislação desta obrigação acessória, fazendo com que o contribuinte infrator seja penalizado de acordo com seu faturamento, usando um percentual para este cálculo.

Se valendo dessa forma de penalidade, evita-se que microempresas e empresas de pequeno porte sofram uma sanção desproporcional à sua capacidade contributiva, fazendo assim com que possam continuar suas atividades sem o risco de terem sua saúde econômica afetada.

6 REFERÊNCIAS

ARAUJO, Renata Alcione de Faria Villela de. As sanções por descumprimento de obrigações acessórias devem obedecer aos princípios da razoabilidade e proporcionalidade. **Contábeis**. Publicado em: 02/05/2012. Disponível em: <<https://www.contabeis.com.br/artigos/764/as-sancoes-por-descumprimento-de-obrigacoes-acessorias-devem-obedecer-aos-principios-da-razoabilidade-e-proporcionalidade/>>. Acesso em: 09 nov. 2018.

ARETHA ZARLENGA (Ed.). **Panorama Sebrae**. Publicado em 05/2018. Disponível em: <http://datasebrae.com.br/wp-content/uploads/2018/06/Panorama-Sebrae_052018.pdf>. Acesso em: 09 nov. 2018.

BRAGA, Fabiana Alves Py. Princípio do não confisco e capacidade contributiva. **Âmbito Jurídico**. Publicado em: 01/06/2014. Disponível em: <http://ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=14818#_ftnref15>. Acesso em: 15 out. 2018.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição Federal do Brasil**. Brasília, DF, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 20 ago. 2018.

BRASIL. Instrução Normativa nº 1775, de 22 de dezembro de 2017. **Dispõe Sobre A Escrituração Contábil Digital (ecd)**. Brasília, DF, 27 dez. 2017. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=88912#1839513>>. Acesso em: 05 set. 2018.

BRASIL. Lei Complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. **Institui O Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte**. Brasília, DF, Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm>. Acesso em: 05 set. 2018.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 01 de outubro de 2002. **Código Civil**. Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 05 set. 2018.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário**. Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 20 ago. 2018.

BRASIL. Medida Provisória nº 2.158-35, de 24 de agosto de 2001. **Altera A Legislação das Contribuições Para A Seguridade Social - Cofins, Para Os Programas de Integração Social e de Formação do Patrimônio do Servidor Público - Pis/pasep e do Imposto Sobre A Renda, e Dá Outras Providências**. Brasília, DF, 27 ago. 2001. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/MPV/2158-35.htm>. Acesso em: 10 set. 2018.

BRASIL. RECEITA FEDERAL DO BRASIL. **Conheça o SPED**: Histórico. Disponível em: <<http://sped.rfb.gov.br/pagina/show/966>>. Acesso em: 20 ago. 2018.

CLETO, Nivaldo. O que é o SPED. **IBEF News**. Publicado em: 08/2008. Disponível em: <<http://www.nivaldocleto.cnt.br/sitefiles/artigo08/Artigo%20SPED%20IBEFnews.pdf>>. Acesso em: 11 jun. 2018.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. 344 p.

COUTO, Alessandro Ribeiro. Princípio da proporcionalidade e sua aplicação no Direito Tributário. **Jus.com.br**. Publicado em: 12/2005. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/7673/principio-da-proporcionalidade-e-sua-aplicacao-no-direito-tributario/3>>. Acesso em: 15 out. 2018.

MAGALHÃES, Wellington. Princípio da capacidade contributiva no contexto da fixação das multas tributárias. **Conteúdo Jurídico**. Publicado em: 02/09/2013. Disponível em: <<http://www.conteudojuridico.com.br/artigo,principio-da-capacidade-contributiva-no-contexto-da-fixacao-das-multas-tributarias,45007.html>>. Acesso em: 02 set. 2018.

NOVAIS, Rafael. **Direito Tributário Facilitado**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018. 489 p.

PAOLIELLO, Patrícia Brandão. O princípio da capacidade contributiva. **Jus.com.br**. Publicado em: 06/ 2003. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/4138/o-principio-da-capacidade-contributiva/1>>. Acesso em: 11 jun. 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. 560 p.

QUARESMA, Graciele de Aguiar. Multa nas obrigações tributárias acessórias: princípios constitucionais da capacidade contributiva e não confisco. **Âmbito Jurídico**. Publicado em: 01/03/2018. Disponível em: <http://www.ambito-juridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=20309&revista_caderno=26>. Acesso em: 10 set. 2018.

VIEIRA, Leandro Augusto Cerqueira. As multas por descumprimento dos deveres instrumentais: desestímulo ao ilícito tributário ou fonte de arrecadação estatal?. **Migalhas**. Publicado em: 12/11/2007. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI48824,11049-As+multas+por+descumprimento+dos+deveres+instrum>>. Acesso em: 09 nov. 2018.