



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

O SIMPLES NACIONAL E AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS: UMA  
DISCUSSÃO PAUTADA NOS OBJETIVOS CONSTITUCIONAIS DE DIFERENCIAÇÃO  
E FAVORECIMENTO PARA MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE  
E NOS DIREITOS HUMANOS.

Cintia Ribeiro Pimentel Santos

Rio de Janeiro

2018

CINTIA RIBEIRO PIMENTEL SANTOS

O SIMPLES NACIONAL E AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS: UMA  
DISCUSSÃO PAUTADA NOS OBJETIVOS CONSTITUCIONAIS DE DIFERENCIAÇÃO  
E FAVORECIMENTO PARA MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE  
E NOS DIREITOS HUMANOS.

Artigo apresentado como exigência de  
conclusão de Curso de Pós- Graduação  
Lato Sensu da Escola de Magistratura do  
Estado do Rio de Janeiro. Professora  
Orientadora: Tatiana dos Santos Batista.

Rio de Janeiro

2018

**O SIMPLES NACIONAL E AS OBRIGAÇÕES TRIBUTÁRIAS ACESSÓRIAS: UMA DISCUSSÃO PAUTADA NOS OBJETIVOS CONSTITUCIONAIS DE DIFERENCIAÇÃO E FAVORECIMENTO PARA MICROEMPRESAS E EMPRESAS DE PEQUENO PORTE E NOS DIREITOS HUMANOS.**

Cintia Ribeiro Pimentel Santos Graduada pela Universidade Gama Filho. Pós Graduada em Direito Tributário pela Escola da Magistratura do Estado do Rio de Janeiro. Advogada. Consultora de Empresas.

**Resumo** – O presente artigo após trazer o conceito e definição de obrigações tributárias acessórias ou instrumentais, analisa seu impacto sobre as micros e pequenas empresas optantes pelo simples nacional, investigando a existência de entraves e obstáculos para a consecução dos fundamentos republicanos da dignidade da pessoa e dos valores sociais do trabalho e da livre-iniciativa.

**Palavras-Chaves-** Direito Tributário. Obrigações instrumentais. Micro e Pequena Empresa. Segurança jurídica. Isonomia. Dignidade da Pessoa. Valores Constitucionais da Livre Iniciativa. Violência Simbólica.

**Sumário:** Introdução. 1. Definição legal e Importância da microempresa e da empresa de pequeno porte na economia nacional e na Constituição Federativa do Brasil. 2. Definição de obrigação tributária, diferenciação de obrigação principal e obrigação acessória e penalidades decorrentes do descumprimento de ambas obrigações no direito tributário 3. Impacto da multiplicidade de fontes de obrigações acessórias na sobrevivência das micro e pequenas empresas e os direitos humanos da tributação. Conclusão. Referências.

## **INTRODUÇÃO**

A presente pesquisa científica, investiga o impacto das obrigações tributárias de caráter acessório ou instrumental sob a eficiência do sistema legislativo tributário aplicável às microempresas e empresas de pequeno porte, na concretização de sua missão constitucional de garantir-lhes tratamento favorecido e diferenciado em relação às empresas de médio e grande porte.

Para o efeito, destaca-se o papel deste segmento na economia brasileira e seu tratamento constitucional, tanto no sistema tributário nacional, quanto como princípio geral da atividade econômica, de modo a orientar todos os entes a conferir tratamento favorecido àqueles empreendedores que não obstante disporem de pouco capital, pulsam a economia, revelando-se como verdadeiro mecanismo constitucional de distribuição de renda e de redução de desigualdades sociais e regionais, capaz de gerar oportunidade, emprego e renda, num exercício concreto de justiça distributiva e de dignidade da pessoa.

Investigando o ordenamento jurídico tributário, é abordado o conceito de obrigação tributária e a distinção entre obrigação principal e acessória ou instrumental, seu impacto sob o setor produtivo, analisando se estamos ou não diante de hipótese de violação aos princípios da segurança jurídica e da isonomia em seu espectro material e formal e principalmente de justiça da tributação e dos direitos humanos.

Neste contexto, o primeiro capítulo trata da definição e conceito jurídico atribuído às microempresas e empresas de pequeno porte, seus requisitos legais de enquadramento, sua participação na economia nacional e sua importância constitucional.

Segue-se no segundo capítulo, conceituando a obrigação tributária, estabelecendo a diferença entre obrigação acessória ou instrumental e obrigação principal no direito tributário, e as consequências acarretadas pelo descumprimento de ambas obrigações.

O terceiro capítulo destina-se a o demonstrar o impacto da multiplicidade de normas criadoras de obrigações acessórias ou instrumentais, analisando seus efeitos sobre as micros e pequenas empresas e se estaríamos diante de hipótese de violação de normas e princípios constitucionais cujo valor, cerne e essência visa proteger e fomentar a atividade econômica de menor porte financeiro como instrumento de concretização dos valores republicanos da dignidade da pessoa e dos valores sociais do trabalho e da livre-iniciativa.

A pesquisa que se pretende realizar é de natureza qualitativa e seguirá a metodologia bibliográfica, de natureza descritiva-exploratória, tendo em vista que se buscará, por meio de legislação, doutrina, matéria jornalística, dados estatísticos – livros e artigos científicos, descrever e analisar os riscos e empecilhos enfrentados pelos optantes do simples nacional diante da estrutura jurídico tributária das obrigações instrumentais.

## 1- DEFINIÇÃO LEGAL E IMPORTÂNCIA DA MICROEMPRESA E DA EMPRESA DE PEQUENO PORTE NA ECONOMIA NACIONAL E NA CONSTITUIÇÃO FEDERATIVA DO BRASIL.

A definição legal de microempresa e de empresa de pequeno porte, está contida no artigo 3º da LC 123, de 14-12-2006<sup>1</sup>, conhecida como Lei Geral das Micro e Pequenas Empresas, que após alterações introduzidas pela LC 147, de 7-8-2014<sup>2</sup>, ampliou o rol de

---

<sup>1</sup> BRASIL. Lei Complementar n.º 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em:<[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm).> Acesso em: 10 dez. 2017.

<sup>2</sup> \_\_\_\_\_. Lei Complementar n.º 147, de 07 de agosto de 2014. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp147.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp147.htm).> Acesso em: 10 dez. 2017.

beneficiários do Simples Nacional, estabelecendo o critério para o enquadramento não mais a partir do tipo de atividade, mas a partir do porte e faturamento<sup>3</sup>.

Com o aperfeiçoamento da Lei Geral, consideram-se microempresas ou empresas de pequeno porte a sociedade empresária, a sociedade simples, a empresa individual de responsabilidade limitada e o empresário, ou seja, aquele que exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou de serviços<sup>4</sup>, que auferiram na qualidade de microempresa, em cada ano-calendário, receita bruta igual ou inferior a R\$ 360.000,00 (trezentos e sessenta mil reais) e que na qualidade de empresa de pequeno porte se mantenha na faixa superior ao teto da microempresa e inferior à R\$ 4.800.000,00 (quatro milhões e oitocentos mil reais), ressalvadas as hipóteses de vedação arroladas no parágrafo 4º do artigo 3º da LC 123/2006<sup>5</sup>.

Além das duas classificações empresariais acima destacadas, a Lei Complementar n.º 128, de 19 de dezembro de 2008, trouxe para a formalidade, o Microempreendedor Individual denominado MEI, ou seja, aquele empreendedor que fatura no máximo, até R\$ 60.000,00 (sessenta mil reais) por ano e que tenha apenas 1 (um) empregado contrato que não receba mais de 1 (um) salário mínimo ou o piso de sua respectiva categoria profissional.

Segundo dados da Secretaria da micro e pequena empresa, as MPEs representam 20% a 27% do PIB brasileiro, sendo responsáveis por 14 milhões de postos de trabalho<sup>6</sup>.

Em abril de 2014, os pequenos negócios computaram saldo líquido de 97.890 novos empregos celetistas, correspondendo a aproximadamente 93% dos empregos formais gerados no país naquele ano.<sup>7</sup>

Os dados acima demonstram a importância das MPEs, como instrumento essencial de mitigação do impacto da escassez de empregos formais, como fenômeno mundial, onde se destaca os estudos de Rifkin<sup>8</sup> que analisando os dados da OIT, de 1994, demonstrou que o impacto da Terceira Revolução Industrial, em todo mundo, seria maior que o da grande

---

<sup>3</sup>BRASIL. *Cartilha*. Disponível em: <[www.sebrae.com.br.Cartilhapdf](http://www.sebrae.com.br/Cartilhapdf)>. Acesso em: 10. dez. 2017.

<sup>4</sup>\_\_\_\_\_. Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/2002/L10406.htm)>. Acesso em: 22 fev.2018.

<sup>5</sup>\_\_\_\_\_. op. cit., nota 1.

<sup>6</sup>\_\_\_\_\_. *Legislação para estados e municípios Tratamento Diferenciado às MPE's*. Disponível em: <[http://www.sempe.mdic.gov.br/clientes/smpe/smpe/assuntos/legislacao-para-estados-e-municipiosTratamento Diferenciado às MPE's](http://www.sempe.mdic.gov.br/clientes/smpe/smpe/assuntos/legislacao-para-estados-e-municipiosTratamentoDiferenciado%20as%20MPE's)>. Acesso em: 10 dez. 2017.

<sup>7</sup>Ibid.

<sup>8</sup>RIFKIN, Jeremy. *O fim dos empregos*. Disponível em: <<https://www.skoob.com.br/livro/pdf/o-fim-dos-empregos/livro:3081/edicao:3981>>. Acesso em: 02.mar.2018.

depressão dos anos 30, tornando centenas de milhões de trabalhadores permanentemente ociosos pelas forças gêmeas da globalização e da automação.

Recentemente, o Fórum Mundial de Davos, ocorrido em janeiro de 2016, anunciou que estamos diante do nascimento da 4ª Revolução Industrial, conhecida também como indústria 4.0 que, segundo acadêmicos e economistas, consiste em uma mudança tecnológica que transformará fundamentalmente a forma como vivemos, trabalhamos e nos relacionamos, a partir de um processo profundo de transição de instrumentos criados durante a revolução digital<sup>9</sup>.

Especialistas concordam que nem todos veem o futuro com otimismo: as pesquisas refletem as preocupações de empresários com o "darwinismo tecnológico", onde aqueles que não se adaptam não conseguirão sobreviver, causando um impacto negativo de redução de cinco milhões de vagas de trabalho nos 15 países mais industrializados do mundo<sup>10</sup>.

No Brasil, a previsão é de que em 15 anos, 60% dos postos de trabalho existentes hoje na indústria e no setor de serviços, deixem de existir, levando a mobilização de empresários e do governo federal, para criar instrumentos de requalificação e transição dos meios e processos econômicos e produtivos.<sup>11</sup>

Além de ser um potente instrumento viabilizador de emprego e renda, as MPEs se destacam como veículo condutor de terceirização de serviços e processos, revelando-se como mecanismo de distribuição de renda e de justiça distributiva, que impacta de forma relevante na economia local dos 5.570 municípios existente no Brasil, permitindo a ampliação da arrecadação de tributos nas cidades e, conferindo dignidade e fixação de seus habitantes, que no passado recente, migravam para os centros industrializados em busca de melhor qualidade de vida, maior oferta de empregos e de acesso a serviços de educação, saneamento básico, saúde, entre outros.<sup>12</sup>

É neste viés de instrumento catalisador de desenvolvimento econômico e de mitigação da queda de empregos formais, como fenômeno mundial, decorrente dos avanços

---

<sup>9</sup> PERASSO, Valéria. *O que é a 4ª revolução industrial - e como ela deve afetar nossas vidas*. Disponível em: <<http://www.bbc.com/portuguese/geral-37658309>> Acesso em: 10 mar.2018.

<sup>10</sup> Ibid.

<sup>11</sup> BRASIL. *Dicas para entender a transformação digital no Mercado*. Disponível em: <<http://cbn.globoradio.globo.com/media/audio/142071/dicas-para-entender-transformacao-digital-no-merca.htm>> Acesso em: 19 mar. 2018.

<sup>12</sup> \_\_\_\_\_. op. cit., nota 6.

tecnológicos e dos novos arranjos estruturais, que deve ser percebido e interpretado o tratamento diferenciado e favorecido reservado às micro e pequenas empresas, em nosso sistema constitucional tanto como princípio norteador da atividade econômica, quanto como matéria reservada para lei complementar estabelecadora de regras gerais.<sup>13</sup>

Em sintonia com as políticas mundiais de incentivo aos micro e pequenos negócios, o legislador constituinte originário, tratou da matéria, no artigo 179 da CRFB/88, dentre as formas de intervenção do Estado no domínio econômico<sup>14</sup>, concebendo fora do capítulo tributário, um mandamento de diferenciação e de incentivo à simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução dessas por meio de lei.<sup>15</sup>

Carecendo de resultados práticos e diante do apelo social e econômico inerente a esta matéria, o legislador constituinte derivado<sup>16</sup>, fundou o tratamento diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas, como princípio norteador da atividade econômica, e ainda, como matéria reservada para lei complementar estabelecadora de regras gerais.

Desta forma, consagra-se no capítulo destinado ao sistema tributário nacional o artigo 146, III, d, e parágrafo único, a reserva de lei complementar para regular em todo território nacional normas gerais com tratamento diferenciado e favorecido, instituindo inclusive, regimes especiais ou simplificados no caso do ICMS, das contribuições sociais do empregador, da empresa ou entidade a ele equiparada, incidentes sobre a receita ou o faturamento e sobre as contribuições do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar e ainda, instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a fim de favorecer e estimular este segmento econômico.

Neste diapasão, cabe ao Estado, a responsabilidade de implementação dos princípios-fins contidos no artigo 170 da CRFB, visando a assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social.

---

<sup>13</sup> BRASIL. Emenda Constitucional n. 6, de 15-8-1995 e Emenda Constitucional n. 20, de 15-12-1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc06.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc06.htm). Acesso em 10 abr. 2018.

<sup>14</sup> BELTRÃO, Irapuã. *Resumo de Direito Tributário*, Niterói: Impetus, 2010.

<sup>15</sup> BRASIL. op. cit., nota 4.

<sup>16</sup> \_\_\_\_\_. op. cit., nota 13.

## 2. DEFINIÇÃO DE OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, DIFERENCIAÇÃO DE OBRIGAÇÃO PRINCIPAL E OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA E PENALIDADES DECORRENTES DO DESCUMPRIMENTO DE AMBAS OBRIGAÇÕES NO DIREITO TRIBUTÁRIO

A obrigação tributária é na verdade um dever jurídico, que conforme a definição do artigo 113 do CTN<sup>17</sup>, se divide em obrigação principal ou acessória, e sempre será uma obrigação decorrente de lei, encerrando preceitos de dar, fazer, não fazer ou abster-se, e de tolerar.<sup>18</sup>

Considera-se do fato gerador, num processo de subsunção da norma concreta e abstrata ao fato praticado pelo sujeito enquadrado legalmente como contribuinte ou responsável tributário.

Veja-se, entretanto, que a norma legal capaz de produzir a obrigação tributária principal, concernente ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária é considerada em sentido estrito, ou seja, somente aquelas normas submetidas ao processo legislativo, estabelecido no artigo 59 da CRFB.<sup>19</sup>

No que tange a obrigação acessória, mais apropriadamente denominada de deveres administrativos ou instrumentais,<sup>20</sup> em função da ausência de interdependência com a obrigação principal, e do fato de a ela sobreviver, quando extinta ou inexistente,<sup>21</sup> possui entre suas características principais, a não patrimonialidade.

Desta forma, o objeto das obrigações acessórias, consiste em prestações positivas ou negativas, realizadas no interesse das atividades de fiscalização e da arrecadação de tributos, o que se denomina no âmbito de Direito Civil de obrigação de fazer alguma coisa, tal como: emitir nota fiscal; escriturar livros - fazer; não receber mercadoria desacompanhada da respectiva documentação legalmente exigida – não fazer; admitir o exame de livros e documentos pelo fiscal – tolerar.<sup>22</sup>

---

<sup>17</sup> BRASIL. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm).> Acesso em: 10 abr. 2018.

<sup>18</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. rev. e atual. [Atualização e revisão Mizabel Abreu Machado Derzi]. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

<sup>19</sup> BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm).> Acesso em: 01 mai. 2018.

<sup>20</sup> CARRAZA, Roque. *O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo, RT, 1981, p. 26.

<sup>21</sup> BALEEIRO, op. cit., nota 18.

<sup>22</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.



Diferentemente das obrigações principais, as obrigações acessórias, na forma do artigo 96 do CTN<sup>23</sup>, decorrem da legislação tributária em sentido amplo, compreendendo leis, tratados e convenções internacionais, decretos e normas complementares, o que em efeitos práticos, produz um sistema pulverizado e até contraditório, entre os diversos órgãos da administração tributária.

A par do excesso de normas instituidoras de obrigações acessórias a impactar a almejada diferenciação e favorecimento da micro e pequena empresa, inclusive como instrumento de fomento da atividade econômica, tem-se as multas que sujeitam os contribuintes a valores nitidamente confiscatórios que variam de 50% a 225% do valor da dívida principal.

Neste diapasão, ressalta-se, que passa despercebido pelo contribuinte e pela sociedade em geral os funestos efeitos que podem decorrer do descumprimento de uma obrigação instrumental tanto no aspecto da onerosidade econômica, quanto da própria constituição do crédito tributário, que, sem embargo de ser uma obrigação de caráter não patrimonial, por questões de pragmatismo fiscal, conforme artigo 113, Parágrafo 3º do CTN,<sup>24</sup> é convertida em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária e, embora não se torne tributo, é a este equiparado, passando a representar uma obrigação pecuniária, que passará a ser exigida pelo fisco com todos os privilégios do crédito tributário oriundo de obrigação principal.<sup>25</sup>

A título de ilustração de penalidades decorrentes de eventual descumprimento de obrigação instrumental, cita-se a recente decisão da Receita Federal, que bloqueou a emissão do PGDAS-D, de mais de 100 mil empresas que escrituraram imunidades e ou isenções.

A medida acima, em flagrante abuso a caracterizar uma sanção civil, resultou sérios transtornos, impedindo tais empresas de realizar a transmissão da Declaração mensal do Simples no PGDAS-D, aplicativo disponível no Portal do Simples Nacional, para elaboração dos cálculos dos tributos devidos mensalmente, sem o qual o contribuinte fica impedido de cumprir a própria obrigação principal, ou seja, de dar o pagamento do tributo, o que acarretará

---

<sup>23</sup>BRASIL. op. cit., nota 17.

<sup>24</sup>\_\_\_\_\_. Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)> Acesso em: 02 abr. 2018.

<sup>25</sup> BELTRÃO. op. cit., nota 14.

inadimplemento tanto das obrigações principais quanto das obrigações instrumentais, ambas acrescidas de multa punitiva e moratória.<sup>26</sup>

O exemplo acima, ilustra o grau de vulnerabilidade e submissão do contribuinte em relação ao Fisco, chamando a atenção ao conceito de Violência Simbólica adaptado pelo Professor Alberto Nogueira Junior, para o âmbito tributário, a partir do trabalho elaborado pelo sociólogo francês Pierre Bourdieu no âmbito da educação.

A partir deste conceito, podemos perceber que o Estado por meio de uma violência sinuosa, faz uso da própria Lei para impor exigências desequilibradas que formatam uma relação de submissão aceita pelo contribuinte com a resignação decorrente da ausência de percepção de que há na verdade uma coação estatal, ou ainda, uma manipulação do tributo, através da atividade parlamentar.<sup>27</sup>

A violência simbólica no sentido atribuído por Alberto Nogueira, é ainda mais acentuada no campo das obrigações instrumentais, uma vez que, como anteriormente comentado, as normas que instituem tais obrigações, nascem e proliferam de processos simplificados com a pecha de normas meramente anciliares, secundárias ou regulamentares, mas que na verdade camuflam uma burocracia intolerável e perniciososa que reduz o contribuinte a mera condição de devedor.

### 3. IMPACTO DA MULTIPLICIDADE DE FONTES DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS NA SOBREVIVÊNCIA DAS MICRO E PEQUENAS EMPRESAS E OS DIREITOS HUMANOS DA TRIBUTAÇÃO.

Entre 2010 e 2015, a mortalidade de MPes no país aumentou aproximadamente 344%, passando de 168 mil casos de falência em 2010, para 581 mil, em 2015.<sup>28</sup>

Analisando as altas taxas de mortalidade das empresas, a doutrina, atribui este fenômeno, à soma de diversos fatores, onde se destacam, a falta de planejamento prévio, escassez de linhas de crédito, falta de lucro/capital, burocracia legal e fiscal e carga

---

<sup>26</sup> TESSARI, Cláudio. Simples Nacional: Bloqueio do PGDS-D é inconstitucional. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/simples-nacional-bloqueio-do-pgdas-d-e-inconstitucional-12012018>>. Acesso em: 15 jan. 2018.

<sup>27</sup> NOGUEIRA, Alberto. *Violência simbólica tributária*. 2008. 15 f. Artigo Científico. Disponível em: <[http://www.publicadireito.com.br/conpedi/Manaus/arquivos/anais/sacvador/alberto\\_nogueira\\_junior-1.pdf](http://www.publicadireito.com.br/conpedi/Manaus/arquivos/anais/sacvador/alberto_nogueira_junior-1.pdf)>. Acesso em: 31 mar. 2018.

<sup>28</sup> BRASIL. *A correlação entre mortalidade das micro e pequenas empresas e o índice de inflação no país*. Artigo Científico. Disponível em: <[www.admpg.com.br/2016/down.php?id=2266&q=1wwwBRASIL](http://www.admpg.com.br/2016/down.php?id=2266&q=1wwwBRASIL)>. Acesso em: 10 abr. 2018.

tributária<sup>29</sup>, donde se destaca sintomaticamente, que a persistência da complexidade do sistema tributário mesmo para as empresas optantes do Simples Nacional, é nociva para ambiente de negócios.

Segundo o estudo realizado pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação-IBPT, entre a data de promulgação da Constituição da República Federativa do Brasil à 2017, foram editadas quase 5,7 milhões de normas, uma média de 798 normas editadas por dia útil.

O levantamento ainda detectou que em matéria tributária, foram editadas 377.566 normas, neste apanhado são mais de 1,92 normas tributárias por hora (dia útil).

É inegável que a multiplicidade de normas emitidas pelas diversas esferas da administração tributária, elevam os custos do setor produtivo como um todo, causando entraves à competitividade, a produtividade e aumento dos custos dirigidos ao cumprimento dessas obrigações, o que inevitavelmente contribui para a formação do denominado custo Brasil.

O impacto destes fatores na economia e na sociedade, frequentemente, vem ocupando espaço em sessões de debates no Senado Federal e recentemente, foi abordado em discurso proferido pelo Presidente da República no Palácio do Planalto, reconhecendo este fator como um problema a ser enfrentado pelo Poder Executivo e pelo Poder Legislativo:

A chamada simplificação tributária. Porque esse cipoal tributário que existe em nosso País traz o maior desconforto para todos os empresários. Eu, com frequência, ouço empresário me contando que precisa manter de 50, a 70, 80 servidores, trabalhadores, para cuidarem do recolhimento tributário, não é?

Além do significativo aumento de custo e entraves burocráticos a dispersão de normas instituidoras de obrigações acessórias ou instrumentais, trazem consigo alto índice de incertezas e dúvidas com impacto sobre a segurança jurídica, já que os empreendedores, marcadamente aqueles micro e pequenos empreendimentos, que dispõem de um capital restrito e limitado, não possuem capacidade estrutural e financeira para dispor de assessoria tributária e contábil, tão pouco de conhecimento técnico e de gestão, já que na maioria das vezes sua vantagem competitiva é significativamente, o expertise e a capacidade de inovação dentro de seu respectivo core business.

---

<sup>29</sup> CHIAVENTATO, Idalberto. *Empreendedorismos: Dando Asas ao Espírito Empreendedor*. 2. ed. São Paulo: Saraiva. 2008.

Relembrando que o legislador constituinte garantiu às MPEs um tratamento favorecido e diferenciado, parece evidente notar que existe uma abissal incoerência entre simplificação e excesso de normas a disciplinar e instituir obrigações de cunho tributário elaboradas exclusivamente para atender a administração tributária, sem que se reflita sobre o impacto de tais obrigações sob a vida, desenvolvimento ou mesmo sobrevivência da atividade econômica de menor porte.

Sob o prisma dos Direitos Humanos da tributação, esta assimetria deve ser corrigida, garantindo que o contribuinte, sobretudo o micro e pequeno empreendedor, seja tratado como cidadão em toda a sua plenitude, ou melhor, como verdadeiro titular da tributação e não como mero pagador de impostos portador de uma inscrição fiscal.<sup>30</sup>

Neste diálogo que identifica o vínculo profundo, dialético e necessário que existe entre tributação e liberdade, é de se notar que o poder de tributar não está mais circunscrito à visão estritamente positivista, de potestade da soberania estatal, que no máximo poderia se autolimitar.

A partir da virada Kantiana, passamos a reaproximar o direito da moral, onde, a tributação, passa a ser um instrumento para garantir o exercício de Direitos Fundamentais limitada aos critérios materiais de justiça e da moral tributária.

Neste cenário evolutivo do Direito Constitucional, o contribuinte é um cidadão titular da tributação para a consecução do bem comum,<sup>31</sup> figurando como devedor, ou obrigado quando individualmente considerado, desde que enquadrado nas hipóteses de incidência, mas também como uma massa difusa, titular de Direitos Fundamentais a merecer em todas as hipóteses a proteção Estatal na vertente superior dos Direitos Humanos.

## CONCLUSÃO

A partir da delimitação das diferenças entre a constituição da obrigação tributária principal e a obrigação acessória ou instrumental, resta patente o grau de ineficiência do sistema legal que instituiu e regula o Simples Nacional, conquanto, este emaranhado de normas que são editadas quase que diariamente pelos órgãos da administração tributária, submetem o pequeno empresário a grande vulnerabilidade e riscos que se realisticamente

---

<sup>30</sup> NOGUEIRA, Aberto. *Teoria dos princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar.2008.

<sup>31</sup> TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. 2. Ed. V 2. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

mensurados, de certo, desestimularia qualquer empreendedor, marcadamente aqueles de menor capacidade financeira para investir.

É fundamental conceber a política de fomento da atividade do micro e pequeno empreendedor como instrumento de justiça social e de concretização dos valores supremos do trabalho e da livre iniciativa.

O excesso de normas instituidoras de obrigações tributárias instrumentais somado a convertibilidade destas obrigações em obrigação principal, no que tange a penalidade pecuniária, consiste num o jogo de poder e dominação que deve ser extirpado de nosso sistema tributário, como medida necessária para efetividade do tratamento favorecido como verdadeiro incentivo e instrumento de isonomia em seu sentido constitucionalmente determinado.

Por fim, sem embargo da redução da carga tributária alcançada pela legislação do Simples Nacional, a violenta instituição de obrigações acessórias, submete o micro e pequeno empreendedor à arena de combate onde o fisco invariavelmente se consagra vencedor.

## REFERÊNCIAS

BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. rev. e atual. [Atualização e revisão Mizabel Abreu Machado Derzi]. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BELTRÃO, Irapuã. *Resumo de Direito Tributário*, Niterói: Impetus, 2010.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm)> Acesso em: 01 mai. 2018.

\_\_\_\_\_. *Dicas para entender a transformação digital no Mercado*. Disponível em: <<http://cbn.globoradio.globo.com/media/audio/142071/dicas-para-entender-transformacao-digital-no-merca.htm>> Acesso em: 19 mar. 2018.

\_\_\_\_\_. *Cartilha*. Disponível em: <[www.sebrae.com.br.Cartilhapdf](http://www.sebrae.com.br/Cartilhapdf)>. Acesso em: 10. dez. 2017.

\_\_\_\_\_. Código Civil. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/2002/L10406.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/2002/L10406.htm)> Acesso em: 22 fev.2018.

\_\_\_\_\_. Código Tributário Nacional. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)> Acesso em: 02 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. *Legislação para estados e municípios Tratamento Diferenciado às MPE's*. Disponível em: <<http://www.sempe.mdic.gov.br/clientes/smpe/smpe/assuntos/legislacao-para-estados-e-municipiosTratamentoDiferenciadoàsMPE's>> Acesso em: 10 dez. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei complementar nº 123, de 14 de dezembro de 2006. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/CCivil\\_03/leis/LCP/Lcp123.htm](http://www.planalto.gov.br/CCivil_03/leis/LCP/Lcp123.htm)> Acesso em: 10. dez. 2017.

\_\_\_\_\_. Emenda Constitucional n. 6, de 15-8-1995 e Emenda Constitucional n. 20, de 15-12-1998. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/emendas/emc/emc06.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/emendas/emc/emc06.htm). Acesso em 10 abr. 2018.

\_\_\_\_\_. Lei Complementar nº 147, de 07 de agosto de 2014. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/lcp/lcp147.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp147.htm)> Acesso em: 10 dez. 2017.

\_\_\_\_\_. Lei nº 5172, de 25 de outubro de 1966. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)> Acesso em: 10 abr. 2018.

CARRAZA, Roque. *O Regulamento no Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo, RT, 1981.

CHIAVENTATO, Idalberto. *Empreendedorismos: Dando Asas ao Espírito Empreendedor*. 2. ed. São Paulo: Saraiva. 2008.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

PERASSO, Valéria. *O que é a 4ª revolução industrial - e como ela deve afetar nossas vidas*. Disponível em: <<http://www.bbc.com/portuguese/geral-37658309>> Acesso em: 10 mar. 2018.

RIFKIN, Jeremy. *O fim dos empregos*. Disponível em: <<https://www.skoob.com.br/livro/pdf/o-fim-dos-empregos/livro:3081/edicao:3981>> Acesso em: 02.mar.2018.

TESSARI, Cláudia. *Simples Nacional: Bloqueio do PGDS-D é inconstitucional*. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/simples-nacional-bloqueio-do-pgdas-d-e-inconstitucional-12012018>> Acesso em: 15 jan. 2018.

NOGUEIRA, Aberto. *Teoria dos princípios constitucionais tributários*. Rio de Janeiro: Renovar. 2008.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de Direito Constitucional Financeiro e Tributário*. 2. Ed. V 2. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.